

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ
РЕСПУБЛИКИ
АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ
МАГИСТЕРСКИЙ ЦЕНТР**

На правах рукописи

БУРДЖАЛИЕВ РУФАТ АЗЕР ОГЛЫ

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

**на тему:
«ВОПРОСЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В
СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ»**

Шифр и имя специальности:

060403 «Финансы»

Специализация:

«Налог и налогообложение»

Науч. руководитель:

к.э.н.Г.М.Мамедова

Руков. магистерской программы:

к.э.н.И.М.Рзаев

Зав.кафедрой

«Финансы и финансовые институты»:

д.э.н.:А.А.Алекперов

БАКУ – 2016

РАБОЧИЙ ПЛАН МАГИСТЕРСКОЙ ДИССЕРТАЦИИ:

Тема магистерской диссертации: «Вопросы оптимизации налогообложения в современных условиях»

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ И МИНИМИЗАЦИИ.....	6
1.1. Сущность и значение налоговой оптимизации.....	6
1.2. Уменьшение налогов как социальное явление.....	12
1.3. Виды уменьшения налогов и причины налоговой минимизации.....	20
ГЛАВА II. ИССЛЕДОВАНИЕ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ.....	29
2.1. Государство и уклонение от уплаты налогов: средства и способы борьбы	29
2.2. Основные полномочия налоговых органов по борьбе с уклонением от уплаты налогов.....	37
2.3. Пределы налоговой оптимизации. Некоторые незаконные способы уклонения от уплаты налогов.....	44
ГЛАВА III. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	51
3.1. Льготы и освобождения как инструмент оптимизации налогов	51
3.2. Основные направления совершенствования оптимизации налогообложения.....	64
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	73
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	76
Резюме	78
Summary	79
Магистрант <u>Бурджалиев Руфат Азер оглы</u>	
Научный руководитель <u>к.э.н.Мамедова Г.М.</u>	

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы данной работы. За прошедшее десятилетие коренных преобразований во всех сферах государственности Азербайджанской Республики принимались различные концепции реформирования экономики, цели реализации которых сводились к организационно-структурным преобразованиям и подъему экономики. При этом особое место в проводившихся реформах отводилось налогам и межбюджетным отношениям. Такой интерес был обусловлен, прежде всего, объективно сложившимися историческими предпосылками.

Рассматривая огромное количество книг и публикаций, посвященных так называемой "налоговой оптимизации" не перестаешь удивляться - вроде бы названия публикаций более чем громкие ("уменьшение налогов", "избежание налогов", "минимизация налогов", "налоговое планирование" и др.), а конкретного содержания очень и очень мало, если оно вообще есть. Одни авторы к месту и не к месту цитируют иностранную переводную литературу (которая в наших условиях отечественного налогообложения практически не применима), вторые дают обще теоретические рассуждения и общую классификацию, третьи перечисляют и без того всем известные налоговые льготы, другие интригуют читателя недоговорками и намеками.

Именно поэтому "налоговая оптимизация" стала напоминать что-то вроде Тайного Знания, которое вроде бы есть, но о нем мало кто знает.

«Минимизация налогов», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование» т.д.- именно так называют в прессе, в официальной и публицистической литературе явление, которое получило свое развитие одновременно с разрушением советской системы экономики и формированием современной азербайджанской налоговой системы.

Однако до сих пор, несмотря на актуальность проблемы и множество публикаций, уменьшение налогов как социально-экономическое явление существует как бы неофициально. До сих пор никто не попытался его

проанализировать, определить природу и причины, обусловленность и значение.

Цель работы заключается в изучении особенностей вопроса оптимизации налогообложения в современных условиях, т.е. попытаться касаться законных и незаконных способов уклонения от уплаты налогов, вместе с тем остановиться на правомерных способах снижения налоговых выплат.

На основании поставленной цели, **задачами данной работы** является решение следующих вопросов:

- изучение способов минимизации налогов;
- изучение методов налоговой оптимизации;
- изучить некоторые незаконные способы уклонения от уплаты налогов;
- провести анализ современного состояния налоговой системы в Азербайджанской Республики за последние годы и изучить направление и принципы налоговой оптимизации;
-
- дать оценку проблемам администрирования налогов и определить основные направления их решения.

Объект исследования – налоговая система Азербайджанской Республики. **Предметом исследования** являются вопросы оптимизации налогообложения в современных условиях.

Научная новизна работы состоит в следующем:

- Обобщены результаты применения системы налогообложения и сделан среднесрочный прогноз развития хозяйствующих субъектов, применяющих традиционную налоговую систему;
- Сформулированы предложения по оптимальному применению различных систем налогообложения разных отраслей;
- В результате проведения факторного анализа налоговых платежей выявлена функциональная зависимость общего объема налоговых поступлений от экономического потенциала налогоплательщика, что послужило основой разработки методики расчета резервов экономического развития;

- Разработаны методические рекомендации по оптимизации налогообложения и предложена универсальная система налогообложения малых предприятий на базе таких упрощенных показателей, как выручка и среднеотраслевые расходы, что стимулирует развитие малого бизнеса;

- Определены основные направления совершенствования налогового контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов и обоснованы мероприятия по выявлению и предупреждению налоговых правонарушений, заключающиеся в усилении мер ответственности, упрощении налоговой системы, анализе структуры и причины образования недоимки и переплаты по налогам.

Практическая значимость магистерской диссертации заключается в том, что результаты проведенных исследований создают благоприятные условия для дальнейшего более углубленного решения вопроса оптимизации налогообложения.

Структура работы состоит из введения, трех разделов, заключения, списка использованной литературы.

Глава I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ И МИНИМИЗАЦИИ

1.1. Сущность и значение налоговой оптимизации

В специальной литературе приводятся весьма схожие определения понятия «оптимизация налогообложения». Так, например, уменьшение налогов (налоговая оптимизация) в общем смысле слова - это те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют последнему избежать или в определенной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей.

Выделяются также моральные, политические, экономические и технико-юридические причины налоговой минимизации.

И.И. Кучеров считает, что налоговой оптимизацией принято именовать «...уменьшение размера налоговых обязанностей посредством целенаправленных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов».(29)

С нашей точки зрения, оптимизация налогообложения - это реализация закрепленного в статье 53.3 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики положения о том, что все неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в нарушении законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика и это осуществляется посредством специфических форм планирования деятельности, найма рабочей силы и размещения финансовых средств налогоплательщика с целью максимального снижения возникающих при этом налоговых обязательств.(2)

Для начала необходимо отметить, что все способы минимизации налогов можно подразделить на незаконные (криминальное уклонение от уплаты налогов) и законные (оптимизация, планирование и т.д.).

Уклонение от уплаты налогов представляет собой форму уменьшения налоговых и других платежей, при которой налогоплательщик умышленно с нарушением действующего законодательства уменьшает размер налогового обязательства.

В данном случае снижение налоговых выплат (а также их полное избежание) осуществляется посредством совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений или даже преступлений, то есть путем прямого нарушения налогового законодательства.

Налоговая оптимизация - это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.

В эту категорию входят способы, при которых определенный экономический эффект в виде уменьшения налоговых платежей достигается путем квалифицированной организации дел по исчислению и уплате налогов, что исключает или снижает случаи необоснованной переплаты налогов, а в ряде случаев и санкций. По сути, это не уклонение от уплаты налогов, так как от уплаты как таковой налогоплательщик не уклоняется, а оптимизация налогов (Вообще же, образно говоря, проблему "как не платить налоги" давно необходимо перевести в иную плоскость "как налоги не переплачивать и как не платить штрафы").

Здесь необходимо сказать, что налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику достаточно много возможностей для снижения размера налоговых платежей, в связи, с чем можно выделить общие и специальные способы минимизации налогов. К общим способам можно отнести:

- принятие учетной политики предприятия с максимальным использованием предоставленных законодательством возможностей;
- оптимизация через договор (совершение льготированных сделок, грамотное и четкое использование формулировок и др.);

- использование различных льгот и налоговых освобождений.

Однако более подробно хотелось бы остановиться на специальных методах налоговой оптимизации, так как об общих способах знают многие, и воспользоваться ими может большинство, обратившись к соответствующим специалистам за консультацией.

Специальные методы налоговой минимизации также могут использоваться на всех предприятиях, однако с той лишь разницей, что они имеют более узкую сферу применения. К специальным методам относятся следующие:

- метод замены отношений;
- метод разделения отношений;
- метод отсрочки налогового платежа;
- метод прямого сокращения объекта налогообложения.

Рассмотрим их подробнее.

1. Метод замены отношений.

Как правило, одна и та же хозяйственная цель (приобретение имущества, получение дохода и т.д.) может быть достигнута несколькими путями. Действующее законодательство практически не ограничивает хозяйствующего субъекта в выборе формы и отдельных условий сделки, выборе контрагента и т.д. Предприниматель вправе самостоятельно выбирать любой из допустимых вариантов, принимая во внимание эффективность операции как в чисто экономическом плане, так и с точки зрения налогообложения.

На этом и базируется метод замены отношений: операция, предусматривающая обременительное налогообложение заменяется на операцию, позволяющую достичь ту же или максимально близкую цель, и при этом применить более льготный порядок налогообложения.

Необходимо особо отметить, что заменяться должны именно правоотношения (весь комплекс прав и обязанностей), а не только формальная сторона сделки (например, название договора). То есть замена не должна содержать признаков притворности или фиктивности - в противном случае

налоговые органы самостоятельно или через суд могут провести переквалификацию сделки и применить порядок налогообложения, соответствующий фактическому содержанию операции. Замене подлежит весь договор, и все фактические действия сторон должны свидетельствовать об исполнении именно этого договора.

2. Метод разделения отношений.

Метод разделения отношений базируется на методе замены. Только в данном случае заменяется не вся хозяйственная операция, а только ее часть, либо хозяйственная операция заменяется на несколько.

Метод разделения применяется, как правило, в случаях, когда полная замена не позволяет достичь результата, приемлемо близкого цели первоначальной операции.

3. Метод отсрочки налогового платежа.

В соответствии со ст. 16 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики налогоплательщик обязан уплачивать законно установленные налоги. Данное требование законодательства обязывает налогоплательщиков уплачивать налоги своевременно и в полном размере.⁽²⁾

Порядок регулирования различных налогов предусматривает различные сроки их уплаты. Тем не менее, срок уплаты большинства налогов тесно связан с моментом возникновения объекта налогообложения (моментом возникновения налогооблагаемого оборота, моментом приобретения имущества и т.д.) и календарным периодом (месяц, квартал, год). Метод отсрочки, используя элементы прочих методов (замены, разделения, оффшора и т.п.), позволяет перенести момент возникновения объекта налогообложения на последующий календарный период.

Налоги, как инструмент социальной политики, используются довольно часто и проявляются в том, что класс, стоящий у власти, использует их для подавления другого класса - не властвующего. Уклонение от уплаты налогов выступает здесь как форма сопротивления такому подавлению.

Как инструмент экономической политики, налоги проявляются в том, что государство повышает налоги на некоторые отрасли производства с целью уменьшить удельный вес данных отраслей экономики и понижает налоги для других отраслей, более перспективных или слаборазвитых и более полезных для их быстрого развития. В такой ситуации предприятия тех отраслей, налоги для которых повышены, стараются уклониться от уплаты налогов, причем, главной целью такого уклонения являются не только корыстные интересы, но и стремление сохранить предприятия и отрасль в целом на прежнем уровне.

Экономические причины вызывают стремление налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов также достаточно часто. Экономические причины можно разделить на два вида: причины, которые зависят от финансового состояния налогоплательщика и причины, порожденные общей экономической конъюнктурой.

Финансовое положение налогоплательщика иногда является определяющим фактором для уклонения от уплаты налогов. Налогоплательщик взвешивает: оправдается ли та выгода от уклонения от уплаты налогов или же неблагоприятные последствия этого будут гораздо больше. Если уклонение с материальной точки зрения себя оправдывает, то налогоплательщик, скорее всего, уплачивать налоги не станет. Причем, чем выше налоговая ставка, тем сильнее желание налогоплательщика уклониться от уплаты налогов, так как получаемая от уклонения выгода существенно увеличивается.

Если финансовое состояние налогоплательщика стабильно, то он не встанет на путь уклонения от налогообложения, чтобы не подорвать свой авторитет и репутацию своего бизнеса. Однако, если же финансовое состояние его нестабильно или он находится на грани банкротства, и неуплата налогов является единственным средством "остаться на плаву", то предприниматель, практически не задумываясь, встанет на путь уклонения. Оправданием ему здесь будет стремление сохранить свое дело.

Экономические причины, порожденные общей экономической конъюнктурой, проявляются в периоды экономических кризисов в государстве, или, наоборот, в периоды расцвета экономики и расширения международного сотрудничества.

В периоды экономических кризисов, руководство любой страны вынуждено предпринимать соответствующие меры для стабилизации экономики. Чаще всего это достигается строгой регламентацией рынка и рыночных отношений путем установления государственных цен на отдельные виды товаров или введения системы распределения отдельных товаров. В такие периоды уклонение от уплаты налогов усиливается, в связи с тем, что наряду с государственным легальным рынком появляется параллельный неуправляемый "черный" или "теневой" рынок, который действует по своим законам и в нарушение установленных государством правил. Сделки, совершаемые на таком рынке, налогообложению не подлежат, так как не могут быть проконтролированы государством, поэтому соблазн у предпринимателей работать на "черном" рынке и, следовательно, уклоняться от уплаты налогов, достаточно велик.

Парадокс, но в периоды процветания экономики, в периоды расширения международного сотрудничества, связей, торговли, уклонение от уплаты налогов также может процветать. Как правило, налоговый контроль ограничивается территорией соответствующего государства и не выходит за границы страны, поэтому создается благоприятная обстановка для сокрытия предпринимателями своих доходов за границей благодаря свободному движению капитала.

В современных экономических условиях и при значительных размерах налоговых платежей отсрочка уплаты налога в бюджет позволяет существенно экономить оборотные средства.

4. Метод прямого сокращения объекта налогообложения.

Общеизвестно, что самым идеальным способом не платить налоги является избавление от объекта налогообложения - воздержание от осуществления деятельности, отсутствие имущества и т.д.

Метод прямого сокращения объекта налогообложения преследует цель избавиться от ряда налогооблагаемых операций или облагаемого имущества, и при этом не оказать негативного влияния на хозяйственную деятельность предпринимателя.

Таким образом, видно, что налогоплательщик наряду с общеизвестными методами налоговой оптимизации, предоставленных ему законодательством (использование налоговых льгот, освобождении и др.), имеет достаточно много «специальных» методов текущего налогового планирования (по конкретной операции или на короткий срок), которые при их грамотном использовании могут существенно снизить размер налоговых изъятий на совершенно законных основаниях.

Вместе с тем, хотелось бы напомнить, что налоговое планирование и использование «специальных» методов таит в себе достаточно много опасностей и может привести к противоположному результату - применению финансовых санкций к налогоплательщику за нарушение им налогового законодательства.

1.2. Уменьшение налогов как социальное явление

Как указывалось выше, стремление плательщика уменьшить свои налоговые платежи, обозначается достаточно большим количеством терминов. Вместе с тем, учитывая основное содержание данного явления, мы предлагаем использовать единое определение - уменьшение налогов (налоговая минимизация).

Уменьшение налогов (налоговая минимизация) в общем смысле слова - это те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют последнему избежать или в определенной степени уменьшить его

обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей.

Учитывая направленность действий налогоплательщика при уменьшении налогов (налоговой минимизации), их содержание и цель, можно говорить, что данные действия характеризуются следующими обязательными признаками:

- это активные, волевые и осознанные действия;
- данные действия прямо направлены на снижение размера сумм налога.

То есть при уменьшении налогов, налогоплательщик действует целенаправленно, предпринимает определенные действия, используя те или иные формальные и содержательные способы, результатом которых будет налоговая экономия. Иными словами, субъект рассматриваемых нами отношений должен действовать умышленно, заранее осознавая характер своих действий, желая наступление определенного результата и сознательно допуская его. Умысел в действиях налогоплательщика, направленный на снижение налоговых платежей - основная составляющая уменьшения налогов (налоговой минимизации).

По данной причине крайне важно отметить, что сами по себе неумышленные, неосторожные действия (например, по причине небрежности, неопытности или счетной ошибки соответствующих работников) повлекшие за собой снижение налоговых выплат не могут рассматриваться в качестве уклонения (избежания) от налогов, хотя по действующему налоговому законодательству налогоплательщик в этом случае не освобождается от финансовых санкций, предусмотренных законодательством.

«Уменьшение налогов», «уход от налогов», «уклонение от налогов», «избежание налогов», «обход налогов», «минимизация налогов», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование» т.д.- именно так называют в прессе, в официальной и публицистической литературе явление, которое получило свое развитие одновременно с разрушением советской системы экономики и формированием современной налоговой системы.

Однако до сих пор, несмотря на актуальность проблемы и множество публикаций, уменьшение налогов как социально-экономическое явление существует как бы неофициально. До сих пор никто не попытался его проанализировать, определить природу и причины, обусловленность и значение. Данное положение представляется абсолютно недопустимым, так как считать, что такого явления не существует - значит не только наносить ущерб государству, но и нарушать права и интересы налогоплательщиков.

По нашему мнению, уменьшение налогов необходимо рассматривать как двойственное явление. Тяжесть налогового бремени, наличие достаточно широкого спектра способов и форм налогового контроля со стороны государства, приводит к тому, что налогоплательщик любыми способами, в том числе и незаконными, стремится сэкономить на налогах, а деятельность исполнительных органов государства, в свою очередь, направлена, прежде всего, на выявление таких случаев "налоговой экономии".

То есть, уменьшение налогов с одной стороны - это стремление налогоплательщика избежать налога, а с другой - стремление государства не допустить сокращения поступления налоговых сумм в казну. Уменьшение налогов это процесс, обязательными участниками которого является плательщик налогов и государство с присущими им специфическими целями, которые обусловлены интересами, потребностями и задачами каждой стороны.

Противодействие налогам, как социально-экономическое явление, стремление налогоплательщиков не платить налоги или платить их в меньшем размере, существовало, существует и будет существовать до тех пор, пока будет государство, и налоги являются основным источником доходной части бюджета. Данное явление объективно и не зависит от государственного строя, формы правления, качества налоговых законов и общественной морали. Оно обусловлено основной функцией налогов - фискальной, а также экономико-правовым содержанием налога - легальное (на основании закона), принудительное и обязательное изъятие части собственности граждан и их объединений для государственных (публичных) нужд.

Стремление избежать налогов есть своеобразная реакция на любые фискальные мероприятия государства. Однако в какой-то степени эта реакция представляется естественной, поскольку обусловлена попыткой собственника так или иначе защитить свое имущество, капитал и доходы от любых посягательств, даже от тех, которые освящены Законом. Защита своего имущества, в том числе и от государства, является сильнейшей мотивацией в деятельности любого человека. Причем, данная мотивация практически не зависит от степени его законопослушности: отрицательные эмоции возникают независимо от воли и желания человека. Предполагать иное, означает недооценку и отрицание существующей реальности.

Пока есть государство, пока есть частная собственность государству будет требоваться финансирование за счет этой собственности в виде налогов (других достаточных источников для этого практически не существует), а владельцы этих источников, то есть налогоплательщики, будут этому противостоять посредством попыток уменьшить свое налоговое бремя.

Стремление налогоплательщика сократить отчисления в бюджет, естественно, вызывает ответную реакцию государства. Как и налогоплательщик, главным стремлением которого является сохранить часть своей собственности, подлежащей изъятию государством, последнее также вынуждено защищать свои финансовые интересы и противодействовать уклонению от уплаты налогов. Любые попытки налогоплательщиков, так или иначе снизить налоговое бремя, сталкиваются с достаточно активным противодействием государственных фискальных и правоохранительных органов (налоговых органов, органов налоговой полиции и др.).

В то же время государству необходимо признать объективность и неизбежность уклонения от уплаты налогов как социально-экономического явления и от действий по огульной борьбе с налогоплательщиками переходить к его регулированию в рамках законодательства.

Справедливости ради, необходимо отметить, что принятый и вступивший в силу Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики в значительной

степени упорядочил процесс осуществления налогового контроля и расширил круг правовых способов защиты прав и интересов налогоплательщиков.

Данный документ содержит множество положительных моментов, которые могут быть использованы налогоплательщиком для своей защиты при уменьшении налогов, например, право налогоплательщика на получение разъяснений от налоговых органов, принцип "все сомнения в пользу налогоплательщика", запрет на проведение повторных налоговых проверок налоговыми органами и др.

Вместе с тем, Налоговый Кодекс также закрепил существовавшие долгое время на практике способы и методы налогового контроля, тем самым легализовав многие способы борьбы с "налоговыми уклонистами".

Дело в том, что даже применение самых репрессивных мер по отношению к налогоплательщикам, стремящимся уменьшить свои налоговые платежи, по нашему мнению, не даст ожидаемого результата и не приведет к тому, что все перестанут уклоняться от уплаты налогов и начнут исправно платить налоги. Решение проблемы уменьшения налогов должно осуществляться посредством детальной, более четкой регламентации налоговых отношений на уровне законодательства.

Ведь в итоге все зависит от конкретных действий налогоплательщика в своем стремлении "сэкономить" на налогах и, в конце концов, от оценки этих действий, данной Законом. Иными словами речь идет об определении правовых границ дозволенного и недозволенного в этой сфере. Так, если Закон не признает действия налогоплательщика по защите своей собственности противозаконными, то платательщик действует легально, хотя бы до тех пор, пока это Закон не отменен или не изменен.

Как указывалось выше, стремление плательщика уменьшить свои налоговые платежи, обозначается достаточно большим количеством терминов. Вместе с тем, учитывая основное содержание данного явления, мы предлагаем использовать единое определение - уменьшение налогов (налоговая минимизация).

Уменьшение налогов (налоговая минимизация) в общем смысле слова - это те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют последнему избежать или в определенной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей.

Важно знать, что большинство способов, рекомендуемых во многих печатных изданиях, содержат один большой изъян. Стоит заметить, что они основаны на "хитром" оформлении определенных хозяйственных операций.

Некоторые процессуальные трудности в доказывании фиктивного и притворного характера таких сделок не дает оснований для признания их законными. Об этом крайне важно помнить всем налоговым "консультантам", способными своими "рекомендациями" нанести своим читателям или клиентам огромный ущерб.

Анализ основных изменений и дополнений в налоговое законодательство, свидетельствует, что логика развития и совершенствования налоговой системы во многом направлена в первую очередь на предотвращение и закрытие тех или иных способов ухода от налогов. Все способы отслеживаются на местах налоговыми органами, которые, обобщая и выделяя самые типичные из них, реагируют путем или принятия соответствующих методических разъяснений, или обращаются с законодательной инициативой к высшим органам государственной власти.

Здесь крайне важно учитывать, что в соответствии со статьей Налогового кодекса нормативные документы МНС (инструкции, письма, приказы, методические разъяснения) не относятся к законодательству о налогах и сборах, а следовательно, данные акты не могут регулировать налоговые отношения и изменять или дополнять налоговое законодательство.

Вместе с тем, данные документы обязательны для исполнения территориальными налоговыми органами. Поэтому в случае издания соответствующего документа, например, с указанием способа уклонения от уплаты налога и методикой его выявления (обнаружения), он будет принят

инспекциями как "руководство к действию" и при проведении налоговых проверок данному вопросу будет уделено повышенное внимание.

Так было, в частности, с установлением в качестве объекта по НДС оборотов по реализации предметов залога, а также с включением в налогооблагаемую прибыль средств, поступивших в фонды развития предприятий от иных юридических лиц.

2-ая категория способов

Законное уменьшение налогов или налоговая оптимизация

В эту категорию входят способы, при которых определенный экономический эффект в виде уменьшения налоговых платежей достигается путем квалифицированной организации дел по исчислению и уплате налогов, что исключает или снижает случаи необоснованной переплаты налогов. По сути, это не уклонение от уплаты налогов, так как от уплаты, как таковой, налогоплательщик не уклоняется, а оптимизация налогов. (Вообще же образно говоря, проблему "как не платить налоги" давно крайне важно перевести в иную плоскость "как налоги не переплачивать и как не платить штрафы").

Иначе, действия по легальному уменьшению налоговых платежей называют минимизацией налогов.

Налоговая оптимизация, минимизация налогов (легальное уменьшение налогов) - это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.

Иначе говоря, это организация деятельности предприятия, при которой налоговые платежи сводятся к минимуму на законных основаниях, без нарушения норм налогового и уголовного законодательства. Данные способы с юридической позиции в отличие от первой категории не предполагают нарушения законных интересов бюджета.

Отсюда вытекает главное отличие налоговой оптимизации от уклонения от уплаты налогов. В данном случае налогоплательщик использует

разрешенные или не запрещенные законодательством способы уменьшения налоговых платежей, то есть не нарушает законодательство. В связи с данным такие действия плательщика не составляют состав налогового преступления или правонарушения, и, следовательно, не влекут неблагоприятных последствий для налогоплательщика, таких как доначисление налогов, а также взыскания пени и налоговых санкций.

Предположим, предприятие в силу неопытности бухгалтера осуществляет за счет своей чистой прибыли какие-либо затраты и расходы, которые в соответствии с установленным порядком подлежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг), или предприятие не пользуется предоставленной льготой, использует повышенную ставку налога и т.д. Работа квалифицированных специалистов, привлеченных предприятием, устраняет вышеуказанные негативные моменты, что естественно приводит к снижению налоговых выплат в бюджет, но основания такого снижения абсолютно законны.

Учитывая зависимость от периода времени, в котором осуществляется легальное уменьшение налогов, можно классифицировать налоговую оптимизацию на перспективную и текущую.

Перспективная (долгосрочная) налоговая оптимизация предполагает применение таких приемов и способов, которые уменьшают налоговое бремя налогоплательщика в процессе всей его деятельности.

Перспективная налоговая оптимизация осуществляется в течение нескольких налоговых периодов и достигается традиционно посредством правильной постановки на предприятии бухгалтерского и налогового учета, грамотного применения налоговых льгот и освобождений и др.

При всем этом, текущая налоговая оптимизация предполагает применение некоторой совокупности методов, позволяющих снижать налоговое бремя для налогоплательщика в каждом конкретном случае в отдельно взятом налоговом периоде, например, при осуществлении той или иной операции путем выбора оптимальной формы сделки.

Комплексное и целенаправленное принятие налогоплательщиком мер, направленных на полное использование совокупности всех методов налоговой оптимизации (перспективная и текущая), составляет так называемое налоговое планирование.

Учитывая направленность действий налогоплательщика при уменьшении налогов (налоговой минимизации), их содержание и цель, можно говорить, что эти действия характеризуются следующими обязательными признаками:

- это активные, волевые и осознанные действия;
- эти действия прямо направлены на снижение размера сумм налога.

То есть при уменьшении налогов, налогоплательщик действует целенаправленно, предпринимает определенные действия, используя те или иные формальные и содержательные способы, результатом которых будет налоговая экономия. Иными словами, субъект рассматриваемых нами отношений должен действовать умышленно, заранее осознавая характер своих действий, желая наступление определенного результата и сознательно допуская его. Умысел в действиях налогоплательщика, направленный на снижение налоговых платежей - основная составляющая уменьшения налогов (налоговой минимизации).

В этой связи необходимо отметить, что сами по себе неумышленные, неосторожные действия (например, по причине небрежности, неопытности или счетной ошибки соответствующих работников) повлекшие за собой снижение налоговых выплат не могут рассматриваться в качестве уклонения (избежания) от налогов, хотя по действующему налоговому законодательству налогоплательщик в этом случае не освобождается от финансовых санкций, предусмотренных законодательством.

1.3. Виды уменьшения налогов и причины налоговой минимизации

Как было указано выше, стремление уменьшить свои налоговые обязательства - это объективное социальное явление. Как говорил один из

персонажей романа Дж. Гришема «Фирма»: «Я патологически не могу платить налоги и отдавать государству свои деньги». Думается, что в этой незатейливой формулировке и кроется основной побудительный мотив, заставляющий налогоплательщиков становиться на путь налоговой минимизации.(34)

Именно вышеуказанными обстоятельствами, можно объяснить массовый характер уклонений от уплаты налогов, а также то, что во всех без исключения странах проблема криминогенности в налоговой сфере всегда актуальна.

Однако, конкретных причин, непосредственно подталкивающих предпринимателей к уклонению от уплаты налогов достаточно много. Можно выделить:

- моральные причины (нравственно-психологические);
- политические причины;
- экономические причины;
- технико-юридические причины.

Моральные (нравственно-психологические) причины в основном кроются и порождаются характером налоговых законов. Если авторитет любого другого закона (другой отрасли права) базируется на длительном и единообразном его применении, что чаще всего обуславливается его общностью для всех, постоянством и беспристрастностью, то налоговый закон не является ни общим, ни постоянным, ни беспристрастным.

Общность закона для всех предполагает ситуацию, когда норма закона обязательна для всех без исключения. Однако налоговый закон не является общим, в силу предоставления налоговых льгот отдельным категориям плательщиков. Это приводит к тому, что отдельные группы налогоплательщиков оказываются в более выгодном положении по сравнению с другими. Данное обстоятельство естественно вызывает у последних чувство несправедливости по отношению к ним и порождает стремление уравнивать себя с льготниками. Зачастую инструментом такого уравнивания и выступает уклонение от уплаты налогов.

Постоянство закона означает неизменность его положений на протяжении длительного периода времени, однако, налоговый закон - закон не постоянный. Например, дополнения и изменения к Налоговому Кодексу Азербайджанской Республики с момента их издания с 2001 года вносились 9 раз. Практика внесения корректировки в налоговое законодательство продолжается.

Такие колебания налогового законодательства, постоянное изменение объекта налогообложения по различным налогам снижают авторитет налоговых законов, что в свою очередь вызывает у налогоплательщиков ощущение необязательности его исполнения и, соответственно, влечет его нарушения.

Кроме того, в отличие от других законов, налоговые законы не являются беспристрастными, так как их устанавливает государство. Даже самое законопослушное население относится к налоговому законодательству с меньшим уважением, чем к другим законам, считая, что государство устанавливает налоги исключительно в своих же интересах. Иначе говоря, налогоплательщиками государство воспринимается по отношению к ним как большой кредитор, который устанавливает свои «правила игры», а не как законодатель. В связи с этим плательщики считают возможным уклоняться от возврата своих долгов.

Таким образом, если длительность и единообразие применения закона определяет модель поведения граждан по отношению к нему, которая чаще всего тяготеет к соблюдению данного закона, то непостоянство, отсутствие общности и беспристрастности налогового закона, наоборот, вызывает у граждан неуважение к нему, и, как следствие, влечет его нарушение в виде уклонения от уплаты налогов.

Однако моральные причины порождаются не только существом и характером налоговых законов, но еще и налоговой системой в целом. В случае непосильного «налогового гнета», когда налогоплательщик фактически «работает на государство» и отдает ему львиную часть своих доходов, у него

рождается чувство подавления его государством. Как ответная реакция на такое подавление выступает уклонение от уплаты налогов.

Необходимо отметить, что некоторыми учеными моральные (нравственно-психологические) причины ставятся на первое место среди остальных причин, таких как экономические или политические. Так, по словам И.И. Кучерова основной причиной налоговой преступности являются нравственно-психологическое состояние налогоплательщиков, характеризующееся негативным отношением к налоговой системе, низким уровнем правовой культуры, а также корыстной мотивацией.(29)

Политические причины подталкивают налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов тогда, когда налоги начинают использоваться государством не только для покрытия своих расходов, то есть обеспечения своего функционирования, а еще и как инструмент социальной или экономической политики.

Технико-юридические причины (причины, вызванные несовершенством юридической техники налогового законодательства). Технико-юридические причины кроются в сложности налоговой системы. Сложность ее препятствует эффективности налогового контроля и создает налогоплательщику возможности избежать уплаты налогов.

Кроме того, необходимо отметить, что само налоговое законодательство зачастую дает предпринимателю все возможности для поиска путей снижения налоговых выплат. В частности это обусловлено:

- наличием в законодательстве налоговых льгот, что заставляет предпринимателя искать пути для того, чтобы ими воспользоваться;
- наличием различных ставок налогообложения, что также толкает налогоплательщика выбирать варианты для применения более низкого налогового оклада;
- наличием различных источников отнесения расходов и затрат: себестоимость, финансовые результаты, прибыль, остающаяся в распоряжении

предприятия. Данное обстоятельство непосредственно влияет на расчет налогооблагаемой базы и соответственно размер налога;

- наличием пробелов в налоговых законах, объясняемых несовершенством юридической техники и не учетом законодателем всех возможных обстоятельств, возникающих при исчислении или уплаты того или иного налога;

- нечеткостью и "расплывчатостью" формулировок налоговых законов, позволяющих по разному толковать одну и ту же правовую норму.

Как отмечал А.Смит, «Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Сроки уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для налогоплательщика».(35)

Согласно статьи 53.3 Налогового Кодекса «неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в нарушении законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика». При появлении у налогоплательщика таких «неустранимых сомнений», «противоречий» и «неясности», он может выбирать наиболее удобную для себя трактовку налоговой нормы.(2)

Фактически данные нормы провозгласили новый принцип налогообложения - принцип презумпции правоты плательщика налогов. Презумпция правоты налогоплательщика в тех случаях, когда сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах неустранимы, направлена на обеспечение дополнительной защиты прав налогоплательщика и гарантирует, в первую очередь, защиту прав собственности.

В условиях неразвитого налогового законодательства недостатки и пробелы в законах заполнялись ведомственными нормативными актами, которые посредством необоснованно расширительного толкования закона приводили к постоянному увеличению налоговых обязанностей налогоплательщиков.

В заключении, необходимо отметить, что предприниматель может встать на путь уклонения от уплаты налогов не только по одной из перечисленных

выше причин, а как это чаще всего бывает, сразу из-за нескольких. То есть, указанные причины не являются взаимоисключающими и, образуя определенную совокупность, иногда заставляют уклоняться от налогов даже законопослушных граждан.

Конкретные способы уменьшения налогов, представляют собой непосредственные методы и действия налогоплательщика по налоговой минимизации. Стоит отметить - они достаточно многочисленны и основываются на многих факторах в зависимости от того, о каком налоге идет речь.

При этом принципиально все способы можно подразделить на две самостоятельные категории. Данный подход представляется оправданным также и потому, что, например, в современном английском и американском налоговом праве данные категории способов уклонения прямо дифференцируются даже терминологически.

По словам английского историка и теоретика по вопросам налогообложения Сирила Норткота Паркинсона: "Невозможно увильнуть от налогов. От них можно уклониться законным или незаконным способом. Оба способа так же стары, как и сама налоговая система" (С.Н. Паркинсон "Закон и доходы", М.: ПКК "Интерконтакт". 1992).(33)

Главное же отличие между данными видами налоговой минимизации нарушены или не нарушены налогоплательщиком нормы Закона в его стремлении, так или иначе, снизить размер налоговых платежей. В связи с данным можно выделить: незаконное уклонение от уплаты налогов и легальное снижение налоговых выплат, или еще иначе - правомерное уменьшение налогов.

1-я категория способов налоговой минимизации

Незаконное уменьшение налогов или уклонение от уплаты налогов

В эту категорию входят способы, при которых экономический эффект в виде снижения размера налоговых платежей достигается с применением каких-либо противозаконных действий, то есть действий, прямо нарушающих нормы

законодательства. Действующее законодательство, в частности российское уголовное законодательство, обозначает эту категорию способов налоговой оптимизации через термин "уклонение от уплаты налогов".

Уклонение от уплаты налогов представляет собой форму уменьшения налоговых и других платежей, при которой налогоплательщик умышленно или неосторожно избегает уплаты налога или уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением действующего законодательства.

В данном случае снижение налоговых выплат (а также их полное избежание) осуществляется посредством совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений или даже преступлений, то есть путем прямого нарушения налогового законодательства. Действия налогоплательщика при уклонении от уплаты налогов незаконны и противоправны изначально, то есть законного уклонения не бывает.

Эти действия могут быть направлены, как на снижение положенного размера подлежащих внесению в бюджет суммы налоговых платежей, так и на полное избежание уплаты налога или налогов.

Иначе говоря, при непосредственном уклонении от уплаты налогов снижение размеров налоговых обязательств достигается путем нарушения налогового законодательства, в чем состоит главное отличие ухода от уплаты налогов от налоговой оптимизации.

Уход от налогов чаще всего совершается путем сокрытия дохода (прибыли), сокрытия других объектов налогообложения, грубого нарушения правил бухгалтерского или налогового учета, фальсификации учетных данных, непредставлении или несвоевременном представлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов или их уничтожения, а также посредством неправомерного использования налоговых льгот.

Так как уход от уплаты налогов достигается противозаконными действиями налогоплательщика, то за их совершение законодательством предусмотрены различные виды ответственности, а именно: гражданско-правовая, административная, финансовая и уголовная.

При рассмотрении множества способов данной категории крайне важно отметить, что они, находясь в единой категории, тем не менее, неоднородны. При этом, исходя из тяжести содеянного, в результате незаконного уклонения от уплаты налогов можно выделить следующие способы.

Некриминальное уклонение от уплаты налогов - это совершение налогоплательщиком действий, направленных на избежание или снижение налоговых выплат в бюджет посредством нарушения законодательства о налогах и сборах, влекущих применение к нарушителю мер налоговой ответственности (налоговых санкций). Данные действия налогоплательщика не образуют состав налогового преступления и не влекут наступления уголовной ответственности.

Исходя из отраслевой принадлежности норм законодательства, которые нарушаются при совершении уклонения от уплаты налогов некриминальными способами, можно выделить:

- налоговые правонарушения;
- таможенные правонарушения (при уплате налога на таможне).

Некриминальные способы уклонения применяются в основном через нарушение гражданско-правовых норм и норм налогового законодательства: неправильное отражение операций в бухгалтерском и налоговом учете, заключение фиктивных договоров, переоформление договоров и изменение их содержания после их исполнения, выплата санкций за несуществующие договорные нарушения, занижение стоимости ввозимых через таможенную границу товаров, и, соответственно, занижение сумм НДС, подлежащих уплате на таможне и т.д.

Криминальное уклонение от уплаты налогов совершается путем совершения налогоплательщиком противозаконных действий, направленных на избежание налога или снижение его размера, нарушающих не только нормы налогового, но и уголовного законодательства. Совершение уклонения от уплаты налогов данным способом влечет наступление для налогоплательщика уголовной ответственности.

В соответствии с действующим уголовным законодательством для организаций уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, наступает только при совершении этого преступления в крупном или особо крупном размере. При этом уклонение признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченных налогов и (или) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды превышает одну тысячу минимальных размеров оплаты труда, а в особо крупном размере - пять тысяч минимальных размеров оплаты труда.

Для примера, криминальными способами уклонения от уплаты налогов будут (при соблюдении условий, предусмотренных указанными статьями): подделка документов, фальсификация данных бухгалтерского учета, умышленное неоприходование денег, поступивших в кассу предприятия за реализованную продукцию (работа за "наличку"), фиктивный прием на работу "мертвых душ".

Любые целенаправленные действия субъекта, заведомо нарушающие действующее законодательство, в результате которых бюджет, так или иначе, недополучает причитающиеся ему по закону суммы налогов - ущербны и нелегальны и ведут к наступлению налоговой либо уголовной ответственности.

ГЛАВА II. ИССЛЕДОВАНИЕ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

2.1. Государство и уклонение от уплаты налогов: средства и способы борьбы

При формировании системы налогового законодательства не учитывалась взаимосвязь и привязка налогового права к нормам и положениям других отраслей права. Налоговое законодательство реализуется практически в собственной правовой плоскости. Наиболее существенный отрыв произошел от сферы гражданского законодательства.

Следовательно, порядок регулирования отношений с точки зрения гражданского законодательства и порядок регулирования тех же отношений установленный налоговым законодательством в целях налогообложения существенно различаются.

В Налоговом Кодексе Азербайджанской Республики окончательно утверждена самостоятельная учетная система - учет в целях налогообложения или налоговый учет. В настоящее время правила бухгалтерского учета применяются к порядку налогообложения только в случаях прямо предусмотренных налоговым законодательством. Во всех остальных случаях соответствия порядка бухгалтерского отражения операции и ее учета в целях налогообложения не существует. В целях налогообложения порядок ведения бухгалтерского учета корректируется с учетом требований налогового законодательства.

Поэтому при построении любой схемы оптимизации следует учитывать наличие самостоятельной системы налогового учета.

При формировании того или иного способа налоговой оптимизации должны быть рассмотрены все существенные аспекты операции, а также деятельности предприятия в целом.

Во-первых, всестороннему анализу должны быть подвергнуты возможные последствия внедрения конкретного метода налогового

планирования с точки зрения всей совокупности налогов.

Так, завышение стоимости основных средств путем проведения переоценки в свое время было одним из главных способов увеличения себестоимости продукции (работ, услуг) через начисление амортизации. Однако при принятии решения о проведении переоценки часто не учитывалось, что себестоимость продукции у многих предприятий и так максимально близка к рыночным ценам (возможным ценам реализации). Кроме того, завышение стоимости основных производственных фондов увеличивало базу для исчисления налога на имущество предприятия. В результате эффект от оптимизации заключался в росте убытка и увеличении платежей по налогу на имущество, что фактически сводило на ноль эффект от роста стоимости имущества.

Во-вторых, при выборе метода налогового планирования необходимо учитывать требования иных отраслей законодательства (антимонопольного, таможенного, валютного и т.д.).

При выборе способа налоговой оптимизации с высокой степенью риска необходимо учитывать ряд "политических" аспектов: состояние бюджета территории; роль, которую играет предприятие в его пополнении и т.д.

Так, грамотное налоговое планирование операций между филиалами одного юридического лица может позволить существенно снизить налоговые платежи филиалов в местные бюджеты. Однако необходимо быть готовым к тому, что резкое сокращение налоговых поступлений одного из наиболее крупных налогоплательщиков привлечет активное внимание местных контролирующих органов, на которых располагаются филиалы.

В ст 33.1 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики указано, что при наличии у налогоплательщика филиала, представительства или иного хозяйствующего субъекта (объекта), осуществляющего деятельность за пределами территории налогового органа по месту учета налогоплательщика, налогоплательщик ставится на учет, как по месту своего пребывания, так и по

месту нахождения своего филиала, представительства или иного хозяйствующего субъекта (объекта).(2)

Постановка налогоплательщика на учет по месту нахождения его филиала, представительства или иного хозяйствующего субъекта (объекта) осуществляется в порядке, установленном Налоговым Кодексом, и об этом налогоплательщику выдается справка.

При выборе способа налоговой оптимизации, связанном с привлечением широкого круга лиц необходимо руководствоваться правилом "золотой середины": с одной стороны сотрудники должны четко представлять себе свою роль в операции, с другой, они не должны осознавать ее цель и мотивы.

Соблюдение данного правила остро необходимо, например, в случаях применения метода налоговой оптимизации путем получения налоговых льгот, связанных с привлечением труда инвалидов. Налоговым законодательством установлено, что ставка налога на прибыль производственных предприятий, принадлежащих общественным организациям инвалидов, снижается на 50 процентов при условии, что не менее 50 процентов общей численности работников такого предприятия составляют инвалиды.

При осуществлении налоговой оптимизации уделите пристальное внимание документальному оформлению операций. Небрежность в оформлении или отсутствие необходимых документов может послужить формальным основанием для переквалификации налоговыми органами всей операции и, как следствие, привести к применению более обременительного для предприятия порядка налогообложения.

Особо это касается необходимости соблюдения тождества цифр и формулировок.

Это означает, что суммы, отраженные в документах бухгалтерского учета, должны точно соответствовать цене договора и сумме произведенных платежей. Кроме того, само основание для перечисления денежных средств в платежных документах должно соответствовать формулировке заключенного договора. Данное единство необходимо для более эффективной защиты

интересов предприятия перед налоговыми органами в случае возникновения спора по отнесению данной суммы на тот или иной счет бухгалтерского учета, так как в случае каких-либо расхождений очень трудно будет доказать, что платеж осуществлялся именно в соответствии с заключенным договором.

Незаконное уменьшение налогов - уклонение, влечет негативные последствия, как для экономики государства, так и для государства в целом. При этом государственный бюджет недополучает причитающиеся ему средства, и, следовательно, ему приходится ограничивать себя в расходах.

Нами проведены некоторые исследования, где выявлены факты нарушения налогового законодательства по НДС, и даны рекомендации по их устранению.

Таблица 2.1.

**Результаты проведенных налоговых проверок по НДС
(тыс. манат)**

Год ы	Число налого- платель- щиков встав- ших на учет и получ. ИНН	Факт. число нало- гопла- тель- щиков	Число прове- рок	Число выяв- ленных нару- шений	Мероприятия, применяемые к нарушителям налогового законодательства				
					Дополнительно исчисленная сумма		Финансовая санкция		
					Исчис- лена	Посту- пила	Остаток с прошлого года	В отчетном периоде	
								Приме- нена	Посту- пила
01.01.2012									
-юридические лица	10297	9985	х	985	22385,0	21427,0	7268,0	21385,0	4298,0
-физические лица	70088	69759	х	1823	45984,0	32568,0	2158,0	23868,0	4582,0
ВСЕГО	80385	79744	х	10339	68369,0	53995,0	9426,0	45253,0	8880,0
01.01.2013									
-юридические лица	10800	8946	2129	2058	28782,0	5094,0	7477,0	7203,0	1495,0
-физические лица	54588	53158	320	4501	27388,0	20382,0	1220,0	4280,0	3620,0
ВСЕГО	65388	62104	2449	6559	56170,0	25476,0	8697,0	11483,0	5115,0
01.01.2014									
-юридические лица	9402	8958	2474	2401	21258,0	10285,0	5685	3258,0	652,0
-физические лица	36443	35129	2628	2578	22595,0	11298,0	985	3585,0	712,0
ВСЕГО	45845	44087	5102	4979	43853,0	21583,0	6670	6843,0	1364,0
01.01.2015									
-юридические лица	7512	7384	4046	3959	32486,0	4829,0	4865	8350,0	1808,0
-физические лица	24571	23482	1958	1901	20982,0	5213,0	480	6258,0	1748,0
ВСЕГО	32083	30866	6004	5860	53468,0	10042,0	5345	14608,0	3556,0

Таблица составлена автором на основе материалов Министерства Налогов.(32)

Результаты анализа показывают, что по сравнению с 2013 годом число налогоплательщиков вставших на налоговый учет и получивших ИНН по НДС на 01.01.2015 году сократилось на 48302 единиц. Такое сокращение произошло за счет выявления нарушителей по НДС и усложнений условий постановки на учет в целях НДС.

По линии Министерства Налогов в 2015 году была произведена выездная налоговая проверка у 6004 налогоплательщиков. Из них 4046 налогоплательщиков являлись юридическими лицами, а 1958 физическими. Во время проверок у 97,6% налогоплательщика было выявлено нарушение налогового законодательства по НДС. По сравнению с 2013 годом число нарушений увеличилось на 2,4 раза.

В результате таких нарушений в 2015 году было дополнительно исчислен НДС в сумме 53468,0 тыс. манат, на 9615,0 тыс. манат больше по сравнению с 2014 годом. Из них в 2015 году поступила в бюджет средств на сумму 10042,0 тыс. манат, что составил всего лишь 19,0% дополнительно исчисленных средств.

В 2015 году к нарушителям за несоблюдение налогового законодательства по НДС была применена финансовая санкция в размере 14608,0 тыс. манат. Фактически поступило в бюджет 3556,0 тыс. манат, что составило всего лишь 24,3%, примененной финансовой санкции. Как видно, вся проблема заключается в сборе дополнительно исчисленных сумм и примененных финансовых санкций по НДС.

Департамент предварительного расследования налоговых правонарушений при Министерстве по Налогам продолжило работу по борьбе с налоговыми правонарушениями в 1-ом квартале 2009-го года, руководствуясь указами, распоряжениями Президента страны и соответствующими приказами в этой сфере министра по налогам.

В течении 1-го квартала 2014-го года было начато 75 уголовных дел по фактам уклонения от налогов, незаконного предпринимательства и материалам

по другим фактам, что на 19,1 % больше уголовных дел начатых в тот же период в 2013-м году.

Из 15-и дел с завершенными предварительными расследованиями были отправлены в соответствующие суды на рассмотрение 3 дела по уклонению от налогов, 1 дело по незаконному предпринимательству и одно дело по приобретению с целью продажи продуктов (товаров) для маркировки акцизными марками, без таких марок, всего 5 уголовных дел по 6-и лицам.

Было закрыто 8 уголовных дел по отношению к руководителям ряда предприятий и физическим лицам ввиду полной уплаты сокрытых налогов во время предварительного расследования.

Была обеспечена выплата в бюджет по уголовным делам с завершенным расследованием в 13 миллионов 598 тысяч манат из нанесенного ущерба и по материалам отказанных в начале уголовных дел 1 миллион 10 тысяч манат, в сумме 14 миллионов 608 тысяч манат, что в 3,7 раза больше суммы принудительно уплаченной в одинаковой период 2015-го года.

В отношении 9-и лиц уклонившегося от налогов и совершивших другие преступления, расследование которых относится к полномочиям налоговых органов, судом был выбран арест как мера пресечения.

В настоящий момент в департаменте продолжается предварительное расследование по фактам уклонения от налогов в крупных размерах, в делах со сложным содержанием и с многочисленными эпизодами.

На основании поступившей оперативной информации и обращений были проведены соответствующие мероприятия и переданы в надлежащие налоговые органы, материалы, собранные по 9-и лицам.

С целью помощи налоговым органам в выполнении их обязанностей, были найдены и переданы в надлежащие налоговые органы 18 человек уклоняющихся от налоговых проверок.

В результате соответствующих оперативно-розыскных мероприятий проведенных по следственным и оперативным заданиям, было обеспечена вручение по поимке 4-х человек находящихся в розыске и принудительная

доставка 25-и человек уклоняющихся от предварительного расследования в Следственный отдел Департамента.

Но, восстановление средств в счетах еще не означает их поступлений в бюджет. Так как на следующем этапе сотрудники налоговых органов сталкиваются большими проблемами. Как правило, такие махинации осуществляются со стороны однодневных фирм, лиц, не имеющее определенное место жительства или предприятий, на имя которых оформлены онкологические больные. И это ставит в затруднительное положение уплаты в бюджет средств, восстановленных в счетах. Эти люди или умирают, или же определение их личности не возможно.

Как показывает анализ, количество налогоплательщиков, проверяемых налоговыми органами увеличился на 902 единиц. Это говорит о том, что число нарушителей увеличивается.

Следствием таких нарушений может выступить приостановка реализации некоторых государственных программ, невыплата заработной платы работникам бюджетной сферы и т.д., вплоть до процедуры принятия секвестра бюджета. Кроме того, уклонение от уплаты налогов может иметь серьезные экономические последствия в виде нарушения конкуренции. Два одинаковых предприятия, занимающихся, например, производством определенных товаров, будут находиться в неравных условиях в случае уклонения одного из них от уплаты налогов.

Поэтому, в настоящий момент пресечение попыток "творческой неуплаты налогов" возведено в ранг государственной налоговой политики и является основным направлением деятельности многих государственных органов (например, налоговой полиции), а также главной целью текущего налогового нормотворчества.

Одно из основных средств борьбы государства с таким явлением, как уклонение от налогообложения, проявляется в административной и судебной защите интересов бюджета. Можно выделить четыре основных способа, при

помощи которых государство борется с уклонением от уплаты налогов, а именно:

- доктрина "существо над формой";
- доктрина "деловая цель";
- презумпция облагаемости;
- заполнение пробелов в налоговом законодательстве.

Доктрина "существо над формой" сводится к тому, что юридические последствия сделки определяются ее существом, а не формой; главное при этом- ее содержание, характер действий ее участников. Иными словами, решающее значение при рассмотрении вопроса об уплате или неуплате налогов имеет характер фактически сложившихся отношений между сторонами, а не название договора.

Сущность доктрины "деловая цель" заключается в том, что сделка, которая создает налоговые преимущества, подлежит переквалификации, если она не достигает деловой цели.

Презумпция облагаемости предполагает, что налогом должны облагаться все объекты налогообложения, за исключением тех, которые прямо перечислены в законе. Принцип "презумпции облагаемости" подразумевает то, что налогоплательщик сам должен доказывать, что он не заплатил налог на вполне законных основаниях.

Необходимо учитывать, что возможности применения данного способа "борьбы" государства с уклонением от уплаты налогов (уменьшением налогов) в последнее время несколько сократились в связи с принятием и вступлением в силу Налогового Кодекса Азербайджанской Республики. Данное обусловлено, прежде всего, тем, что данный нормативный документ законодательно закрепил принцип "презумпции невиновности" плательщиков налогов, в связи с чем, в настоящее время обязанность по доказыванию факта совершения правонарушения лежит на налоговых органах и, соответственно, налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность (статья 53.3 НК АР).(2)

Заполнение пробелов в налоговом законодательстве сводится к тому, что законодатель регулярно принимает соответствующие поправки к налоговым законам, закрывая различные "лазейки", дающие возможность уменьшать размеры налоговых отчислений и уклоняться от уплаты налогов. Как указывалось выше, такие поправки, в основном, принимаются по результатам практической деятельности налоговых органов и вносимых ими в парламент предложений в связи с выявлением случаев легального уклонения от уплаты налогов, совершаемого из-за нечеткости и недоработанности законов.

2.2. Основные полномочия налоговых органов по борьбе с уклонением от уплаты налогов

Уменьшение налогов требует соответствующих специальных познаний в области права, бухгалтерского учета и финансов. Данное обусловлено тем, что грань между легальным уменьшением налогов, когда экономический эффект в виде экономии на налогах достигается с использованием законных способов, и уклонением от уплаты налогов, то есть уменьшением размера налоговых платежей с нарушением налогового законодательства, очень тонкая. Преступив практически невидимую черту законности, предприниматель оказывается один на один с государством в лице налоговой инспекции и налоговой полиции. Как правило, вмешательство данных органов и выявление в действиях налогоплательщика при уменьшении налогов состава правонарушения (преступления) приводит к неблагоприятным последствиям для налогоплательщика в виде имущественных или личных лишений.

Существуют также нижеследующие принципы налоговой оптимизации:

1. Принцип адекватности затрат. Стоимость внедряемой схемы не должна превышать суммы уменьшаемых налогов.

Допустимое соотношение затрат на созданную схему и ее обслуживание к сумме экономии налоговых издержек имеет индивидуальный порог, который может зависеть и от степени риска, связанного с данной схемой, и от

психологических факторов. На практике такой порог составляет 50-90% от размера уменьшаемых налогов. Другими словами, если, например, стоимость конвертации превышает 15%, то многие предприниматели предпочтут заплатить НДС, как цену за собственное спокойствие. Следует также помнить и о том, что большинство схем, помимо затрат на создание и обслуживание, требует и определенных расходов по их ликвидации. При этом ликвидационные расходы могут значительно превышать первоначальные вложения. Так, например. Ни для кого не секрет, что зарегистрировать любое хозяйственное общество гораздо “проще”, чем его ликвидировать.

2. Принцип юридического соответствия. Схема оптимизации должна быть, бесспорно, легитимной в отношении как отечественного, так и международного законодательства.

Этот принцип иногда еще называют тактикой “наименьшего сопротивления”. Суть его заключается в недопустимости построения схем оптимизации, основанных на коллизиях или “пробелах” в нормативных актах. В тех случаях, когда отдельные положения законодательства являются спорными и могут трактоваться как в пользу налогоплательщика, так и в пользу государства, возникает вероятность возникновения в будущем судебных разбирательств, либо необходимость дорабатывать схему, или идти на затраты, связанные с неформальными платежами контролерам и т.д. Что же касается вопросов, неурегулированных законами (“пробелов”), то в один прекрасный день такие пропуски могут быть “заполнены” законодателем и не всегда так, как хотелось бы предпринимателям. Основной риск в этой ситуации связан с тем, что данные незапланированные издержки могут привести к нарушению принципа.

3. Принцип конфиденциальности. Доступ к информации о фактическом предназначении и последствиях проводимых трансакций должен быть максимально ограничен.

На практике это означает, что во-первых, отдельные исполнители и структурные единицы, участвующие в общей цепи оптимизации, не должны

представлять себе картину в целом, а могут руководствоваться только определенными инструкциями локального характера. Во-вторых, должностные лица и собственники должны избегать отдавать распоряжения и хранить общие планы с использованием средств личной идентификации (почерк, подписи, печати и т.п.).

4. Принцип подконтрольности. Достижение желаемых результатов от использования схемы оптимизации налоговых платежей зависит от хорошо продуманного контроля и существования реальных рычагов воздействия на всех исполнителей и на всех этапах.

Соблюдение принципа конфиденциальности “таит” в себе возможность утраты полного контроля над всеми звеньями, участвующими в схеме. Так, например, если предприниматель с целью пополнения собственных оборотных средств вносит денежные средства (в виде займа или увеличения уставного фонда) через “доверенное” лицо, то однажды он может получить требование о возврате своих “кровных”. Избежать такой ситуации можно, оформив заблаговременно в единственном экземпляре документы, подтверждающие возврат полученной суммы и т.д.

Одной из особенностей большинства структур по оптимизации налогов является неформальность отношений внутренних участников процесса и тех прав и обязательств, которые возникают в связи с договоренностью с внешними контрагентами. Решение вопросов безопасности в данных условиях может быть посроена на синхронизации тех договорных отношений, которые возникают де-факто с теми, которые оформляются де-юре. Так, например, в официальном соглашении могут быть указаны определенные финансовые санкции, применение которых будет происходить в случае неподписания формального акта выполненных работ или при отсутствии документов о приеме товаров и т.д. То же самое может быть использовано и при заключении трудовых соглашений с оформлением различных подписок о неразглашении и пр. Целесообразно также некоторые договора и другие юридические документы оформлять в единственном экземпляре.

Наиболее “тонким” остается момент рационального соотношения в использовании принципов 3 и 4. Данные принципы хотя и действуют в противоположных направлениях, но не являются взаимоисключающими. Напротив их разумное сочетание представляет собой одну из важнейших составляющих в системе обеспечения безопасности управления запланированным процессом.

5. Принцип допустимого сочетания формы и содержания. Если действительность намного приукрашивает, то делать это желательно без элементов абсурдизма.

Известны случаи, когда предприятия, не имеющие на балансе или в аренде никаких основных фондов и содержащие в штате только директора, “умудрялись” оказывать и транспортные, и полиграфические, и любые другие услуги. При этом заказчики не очень часто интересуются наличием у исполнителя достаточной материально-технической базы для исполнения подписанного соглашения. Их больше интересует “порядок расчетов” и прочие условия.

Синхронизация юридических и фактических действий важна не только для обеспечения защиты от “недобросовестных” участников процесса, но имеет также непереоцененное значение и для “отражения” возможных подозрений со стороны проверяющих. Это связано, в частности, с существованием в Гражданском Кодексе таких понятий, как недействительная сделка, притворная сделка, мнимая сделка, недееспособный гражданин и т.д., а также с наличием в Уголовном Кодексе статей, посвященных уклонению от налогов, фиктивному предпринимательству, фиктивному банкротству, отмыванию денежных средств и имущества и т.п.

6. Принцип нейтралитета. Оптимизацию налоговых платежей необходимо производить за счет своих налоговых платежей, а за счет увеличения отчисления независимых контрагентов.

Данный принцип можно также назвать принципом взаимовыгодного сотрудничества. Некоторые налоговые платежи устроены по принципу

сообщающихся сосудов: увеличение платежей у одного участника договорных отношений приводит к уменьшению платежей у другого и наоборот – уменьшение базы налогообложения у одного контрагента ведет к ее увеличению у второго (НДС, налог на прибыль). Поэтому следует принимать во внимание и интересы независимых поставщиков и покупателей.

Один из вариантов: покупатель делает предоплату на расчетный счет поставщика в последующий день месяца, а банк поставщика по договоренности с ним изыскивает возможность не зачислять данную оплату на счет в тот же день (например, “подвешивает” деньги на счет “до выяснения” и т.п.). В такой ситуации поставщик на основании Налогового Кодекса имеет право отказать покупателю в выдаче налоговой накладной и получает отсрочку в оплате налога в один месяц. Известны также случаи, когда покупатель в последний день месяца списывает все свои средства на счет поставщика под видом предоплаты, а после получения документов, подтверждающих право на уменьшение своих налоговых обязательств, требует вернуть “ошибочно” перечисленные средства. Для подобных целей некоторые предприятия даже специально берут в банке кредит. Во всех подобных ситуациях решение собственных налоговых “проблем” происходит за счет третьих лиц, что чревато, во-первых, потерей доверия со стороны партнеров, прекращением договорных отношений, а во-вторых, отказом контрагента исполнять свои обязательства с последующими судебными разбирательствами.

Следует помнить, что оптимизация налогов – это не улица с односторонним движением. Чем лучше вы будете представлять себе особенности налогообложения своих партнеров по бизнесу, тем больше у вас шансов решить свои проблемы на взаимовыгодных условиях.

7. Принцип диверсификации. Не следует все яйца хранить в одной корзине.

Оптимизация бюджетных отчислений, как один из видов экономической деятельности, связанный с движением и хранением материальных ценностей, может быть подвержен влиянию различных внешних и внутренних факторов неблагоприятного характера. Это могут быть и постоянные изменения в

законодательстве, и просчеты первоначальных планов, и форс-мажорные обстоятельства.

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

8. Принцип автономности. Действия по оптимизации налогообложения должны как можно меньше зависеть от внешних участников.

Как небезосновательно утверждал один из классиков марксизма-ленинизма: "... жить в обществе и быть свободным от общества -невозможно". Однако стремление к данному "идеалу" вполне оправдано. Поэтому и процесс оптимизации налоговых платежей, как один из значимых элементов освобождения от общественной "нагрузки", должен руководствоваться достижением максимальной автономности.

Принципы 3 и 4 во многом являются производными от данного принципа, но имеют свою особую сферу применения, т.к. конфиденциальность и подконтрольность не синонимичны понятию автономности, а могут только рассматриваться как ее отдельные компоненты. На практике обеспечение принципа автономности требует проведения.

Хотелось бы отметить, что среди руководителей предприятий распространено мнение, что можно снизить налоговые платежи, используя одну чудодейственную схему. Однако, как показывает практика, наиболее эффективные результаты налоговая оптимизация приносит только при использовании всех методов в комплексе: "Лучше понемногу много, чем много ничего".

Кроме того, необходимо учитывать, что неразумная "политика налоговой экономии" может привести к конфликтам не только с налоговыми органами и нежелательным налоговым последствиям, но и к конфликтам налогового оптимизатора со своими работниками и контрагентами.

В связи с этим, хотелось бы обратить особое внимание на те моменты, которые раскрывают возможности налоговых и других органов при осуществлении мероприятий налогового контроля по отношению к неудачливому налоговому оптимизатору, а также некоторые другие аспекты деятельности государства по борьбе с уклонением от уплаты налогов.

В первую очередь, необходимо отметить, что основным контролирующим органом в сфере налоговых отношений являются налоговые органы. Законодательством установлено, что единая система налоговых органов состоит из Министерства Налогов, его территориальных органов и Бакинского Налогового Департамента.

Поскольку налоговые органы являются основными из фискальных органов государства, то они обладают широкими полномочиями в сфере осуществления налогового контроля.

Необходимо учитывать, что, как уже отмечалось выше, Налоговый Кодекс АР законодательно закрепила несколько методов и способов налогового контроля, которые использовались налоговыми органами на практике, но не имели легитимного статуса, например, опросы свидетелей, объяснительные сотрудников проверяемого предприятия и др.

Так, например, налоговые органы вправе: проводить камеральные, выездные проверки, брать объяснения у начальствующего состава и сотрудников проверяемого предприятия, привлекать в качестве свидетелей лиц, которым известны определенные сведения, назначать экспертизы, осуществлять выемку документов и др., проводить оперативный контроль.

Указанные обстоятельства дают возможность говорить, что арсенал указанных способов и средств налогового контроля, предоставленных налоговым органам действующим законодательством, позволит в случае использования их всех в совокупности полностью установить ход осуществления любой операции и порядок исполнения любой сделки, а в случае обнаружения факта уклонения от уплаты налогов, также собрать

достаточную доказательственную базу для привлечения налогоплательщика к налоговой или уголовной ответственности.

2.3. Пределы налоговой оптимизации. Некоторые незаконные способы уклонения от уплаты налогов

Под пределами налоговой оптимизации следует понимать границы дозволенного (не запрещенного) законодательством поведения или действий налогоплательщиков, направленных на снижение налоговых платежей. Пределы налоговой оптимизации, границы дозволенного поведения определяются действующим российским законодательством.

В соответствии со ст.73 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Аналогичное положение закреплено и Налоговым кодексом РФ (ст.16.1).(1)

Исходя из легального определения налога (ст.11 Налогового кодекса РФ) можно утверждать, что налог является формой безвозмездного изъятия части собственности хозяйствующего субъекта.(30)

В соответствии с Конституции РФ каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. Указано, что каждый вправе иметь в собственности имущество; право частной собственности охраняется законом.

Иначе говоря, законодательство РФ признает право плательщика налогов (собственника денежных средств, полученных от осуществления определенной хозяйственной деятельности) на реализацию мер защиты права собственности, в том числе и на действия, направленные на уменьшение налоговых обязательств.

Однако, это право не безгранично. Как следует из Конституции РФ налогоплательщик имеет право только на те действия, которые не запрещены законодательством. Отсюда и вытекают основной предел налоговой оптимизации - налогоплательщик имеет право только на законные (не влекущие нарушения закона) методы уменьшения налоговых обязательств. В

случае, если в результате действий налогоплательщика будет допущено нарушение действующего законодательства (нарушение пределов оптимизации), то такие действия в зависимости от характера должны квалифицироваться как налоговое правонарушение или преступление в сфере экономической деятельности.

Примеров нарушения пределов оптимизации (методов и способов уменьшения налоговых платежей, нарушающих законодательство) можно привести достаточно много.

1. Самый простой и распространенный, но в то же время, самый криминальный метод уклонения от уплаты налогов,- неоприходование выручки в целях сокрытия объекта налогообложения (объема реализации или внереализационного дохода). Уклонение от уплаты налогов путем неотражения выручки может осуществляться в нескольких формах:

- неоприходование наличных денежных средств, поступивших от покупателей в оплату товаров (работ, услуг). Может производиться путем неиспользования (неполного использования) контрольно-кассовых машин при расчетах с физическими лицами; неотражения наличных денежных средств, поступивших от юридических лиц (как правило, с нарушением предельного размера расчетов между юридическими лицами, установленного действующим законодательством) и т.д.;

- неотражение выручки, причитающейся налогоплательщику, но поступившей на расчетные счета в учреждениях банков других лиц (расчеты через третьих лиц);

- неотражение выручки, полученной безденежным путем (путем обмена продукцией, путем проведения зачета встречных однородных требований, путем получения векселя третьего лица и т.д.).

Все эти методы требует ведения двойной бухгалтерии (внесения в бухгалтерские документы заведомо ложных данных о размерах объектов налогообложения).

Уменьшение налогов посредством данного метода в случае его выявления неминуемо влечет за собой применение к "налоговому оптимизатору" налоговых или уголовно-правовых санкций (в зависимости от размера ущерба, причиненного общественным интересам действиями налогоплательщиками). Так, в соответствии со ст.213 Уголовного Кодекса АР отражение гражданином в декларации заведомо искаженных данных о доходах или расходах с целью уклонения от уплаты налогов в значительном размере, — наказывается штрафом в размере от одной до двух тысяч минимальных размеров оплаты труда либо исправительными работами на срок до одного года.(31)

То же деяние, совершенное в крупном размере, — наказывается штрафом в размере от двух до пяти тысяч минимальных размеров оплаты труда, либо исправительными работами на срок до двух лет, либо ограничением свободы на срок до двух лет, либо лишением свободы на срок до шести месяцев.

Включение в бухгалтерские документы организации заведомо искаженных данных о доходах или расходах с целью уклонения от уплаты налога в значительном размере, — наказывается исправительными работами на срок до двух лет, либо ограничением свободы на тот же срок, либо лишением свободы на срок до одного года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Деяния, предусмотренные в статье 213.3 Налогового Кодекса, совершенные в крупном размере, — наказываются ограничением свободы на срок до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до пяти лет или без такового.(2)

2. Производным от вышеуказанного метода уменьшения налогов является уклонение от уплаты налога посредством использования метода неоприходования поступивших товарно-материальных ценностей, поскольку сокрытие ТМЦ непосредственно, ведет к сокрытию выручки от его реализации.

Неоприходование товарно-материальных ценностей чаще всего используется для сокрытия объектов налогообложения по налогу на имущество и налога на приобретение автотранспортных средств. Как и в предыдущем случае, неотражение в бухгалтерском учете приобретенного имущества квалифицируется с точки зрения налогового и уголовного права как правонарушение или преступление соответственно, и наказывается вплоть до лишения свободы.

Уменьшение налогов с использованием указанных методов является непосредственным уклонением от уплаты налогов и легко выявляется контролирующими органами в ходе встречных налоговых проверок партнеров налогоплательщика и в ходе оперативно-розыскных мероприятий. Данные, полученные в ходе указанных проверок, будут являться доказательствами по уголовному делу или в арбитражном суде, и на их основе плательщик налогов может быть привлечен либо к уголовной ответственности, либо к налоговой ответственности.

Вместе с тем, необходимо отметить, что уголовному наказанию подлежат только умышленные действия налогоплательщика. То есть, уголовная ответственность для "налогового оптимизатора" может наступить только в том случае, если он осознавал противоправный характер своих действий (бездействия), желал либо сознательно допускал наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Неумышленное сокрытие объекта налогообложения (в результате ошибки, заблуждения и т.д.) признается налоговым правонарушением и подлежит наказанию в соответствии со статьей 64 Налогового Кодекса АР.(2)

При квалификации действий налогоплательщика по уменьшению налогов путем неоприходования выручки или имущества, важным является также и такой факультативный признак субъективной стороны данных деяний как цель сокрытия выручки или имущества (объекта налогообложения). Если неотражение данного имущества преследовало иную цель (не сокрытие объекта

и уклонение от уплаты налогов), то действия налогоплательщика образуют состав налогового правонарушения.

В качестве примера неосторожного неотражения полученного имущества, исключающего применение к налогоплательщику уголовно-правовых мер принуждения, можно рассмотреть осуществление операций по реализации транзитного товара.

Под поставкой товара транзитом подразумевается операция в рамках договоров купли-продажи (поставки) по приобретению товарной продукции одного предприятия (производителя) и отправка ее другому предприятию (потребителю) сразу без оприходования на склад организации. Особенностью данной операции является то, что отгружаемый товар, как правило, не нужен третьему предприятию, а поэтому он непосредственно отправляется в адрес иных субъектов.

Как правило, эта операция возникает в рамках проведения трехстороннего зачета задолженностей. Один из участников операции (производитель) отгружает в счет погашения собственной задолженности за товары перед третьим предприятием по его распоряжению в адрес его контрагента (потребителя). В результате у потребителя возникает задолженность перед третьим предприятием, а у третьего предприятия возникает встречная задолженность перед производителем. После получения третьим предприятием оплаты от потребителя вся операция оформляется трехсторонним актом взаимозачета. Однако в бухгалтерском учете предприятия отражается только реализация, возникшая из первоначальной задолженности производителя перед третьим предприятием за товар. Связано это с тем обстоятельством, что позиция третьего предприятия сводится к следующему:

"Мы не являемся собственниками транзитной продукции, поскольку мы ее не производим и не покупаем. Реализация для нас возникает лишь в отношении отгруженного производителю собственного товара, и по акту взаимозачета эту реализацию мы отражаем. Что же касается отгрузки производителем продукции в адрес наших контрагентов, то в данном случае это предприятие закрывает

свой долг по взаимозачету. Денежные средства, поступившие на наш расчетный счет, являются нашей выручкой от реализации первоначального товара, а не транзитной продукции".

Однако, анализ документов, на основании которых производится рассматриваемая операция, говорит об обратном. Именно третье предприятие становится собственником продукции, поскольку именно оно является покупателем и именно оно распоряжается ею - поручает отгрузить ее в адрес своего контрагента.

В данной ситуации налицо сокрытие объекта налогообложения оборота по реализации транзитной продукции.

3. Способов уменьшения налогов достаточно много, однако данные способы будут рассматриваться в качестве налоговой оптимизации только в случае их легальности, то есть в случае их полного соответствия налоговому законодательству. При этом необходимо учитывать, что незнание законов не освобождает от ответственности.

4. Достаточно легко выявляется и факт подмены видов продукции или факты незаконного использования налоговых льгот по объектам, не используемым по прямому назначению.

5. Еще одним методом "оптимизации", не основанным на законе, является отнесение амортизационных отчислений по нематериальным активам в форме "ноу-хау" на себестоимость продукции (работ, услуг).

Следует особо подчеркнуть, что одним из существенных критериев правомерности включения амортизационных отчислений по нематериальным активам в себестоимость продукции (работ, услуг) является факт несения затрат на создание нематериальных активов. Это требование обойти невозможно, а его соблюдение делает оптимизацию бессмысленной.

6. Другой метод уменьшения налогов, связанный с неправомерным списанием не себестоимость продукции амортизационных отчислений по нематериальным активам, также достаточно часто встречается на практике уменьшение срока полезного использования нематериального актива и,

соответственно, списание его стоимости на себестоимость в более короткий срок.

Однако при данном способе оптимизации необходимо учитывать, что для компьютерных программ установлен особый порядок списания на себестоимость продукции (работ, услуг), вызванный тем, что со временем они не теряют своих потребительских качеств, то есть не происходит физического износа, а информацию о сроке использования производитель, как правило, не предоставляет.

ГЛАВА III. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

3.1. Льготы и освобождения как инструмент оптимизации налогов

Грамотное применение максимального спектра льгот, предусмотренных действующим налоговым законодательством - один из самых эффективных инструментов налоговой оптимизации.

Налоговые льготы – полное или частичное освобождение от уплаты налога, предоставленное налоговым законодательством при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика. Налоговые льготы важнейший элемент любого налога, имеют иную исключительный характер.

Цель налоговых льгот – сокращение налогового обязательства налогоплательщика, реже отсрочка или рассрочка платежа, что с конечном счете косвенно также приводит к сокращению налоговых обязательств (отсрочку или рассрочку платежа можно рассматривать как фактическое представление бесплатного или льготного или льготного кредита).

Можно выделить четыре группы налоговых льгот:

- предоставляемые отдельным субъектам - комбинация из ниже перечисленных льгот, налоговые каникулы;
- предоставляемые по объекту - изъятия, скидки;
- по ставкам - понижение ставки;
- по срокам уплаты - более поздние сроки уплаты.

При этом необходимо учитывать, что первая группа льгот предоставляется только некоторым субъектам из всего перечня налогоплательщиков. Способ предоставления этих льгот может быть различным, включая изъятие, понижение ставок, установление позднего срока уплаты и др. для этих налогоплательщиков.

Оставшиеся три вида налоговых льгот за исключением случаев, когда они предоставляются отдельным субъектам, распространяются на всех налогоплательщиков на равных условиях.

Указанные виды налоговых льгот могут предоставляться в следующих формах.

1) освобождение от уплаты налогов отдельных категорий лиц.

Например, Налоговым Кодексом Азербайджанской Республики предусматривается частичное освобождение инвалидов Великой Отечественной войны и т.д. Такое освобождение является постоянным.

2) изъятие из облагаемой базы определенных частей объекта налога. Изъятия, как и освобождения, могут предоставляться на постоянной основе или на ограниченный срок.

3) установление необлагаемого минимума.

То есть минимальной части объекта, не облагаемой налогом. Обложению подлежат лишь те доходы и объекты плательщика, которые превышают этот минимум.

4) Вычет из налогооблагаемой базы определенных сумм, как правило, расходов плательщика.

Например, совокупный годовой доход физических лиц уменьшается на суммы, перечисляемые на благотворительные цели. Размеры вычетов могут быть лимитированные и не лимитированные

5) понижение налоговых ставок.

6) вычет из налогового оклада.

Самая эффективная налоговая льгота, которая абсолютно уменьшает размер налога, причитающегося взносу в бюджет. Как правило, вычет из налогового оклада применяется к прямым расходам плательщика.

7) возврат ранее уплаченного налога

Это означает компенсацию плательщику налога, уплаченного ранее. Например, при экспорте продукции предприятия-экспортеры имеют право

отнести на уменьшение НДС, причитающегося взносу в бюджет, суммы налога, уплаченные поставщикам сырья, комплектующих и т.д.

Однако, представляется, что этот механизм, может считаться льготным только условно, так как, по нашему мнению, в данном случае имеет место специальный порядок расчета налоговых платежей, но не льгота, в том смысле, в котором мы ее сформулировали выше.

8) изменение срока уплаты налога (отсрочка и рассрочка уплаты налога).

Ниже приведен практически полный перечень наиболее часто применяемых льгот по важнейшим налогам.

Льготы по налогу на прибыль.

- доходы благотворительных организаций — кроме доходов от предпринимательской деятельности;

- безвозмездные переводы, членские взносы и пожертвования, полученные некоммерческими организациями;

- доходы международных, межгосударственных и межправительственных организаций — кроме доходов, полученных от предпринимательской деятельности;

- доходы органов государственной власти, бюджетных организаций и органов местного самоуправления (за исключением доходов от предпринимательской деятельности);

- доходы Национального банка Азербайджанской Республики, его структур и Государственного нефтяного фонда Азербайджанской Республики (за исключением дохода, полученного от размещения средств Фонда);

- полученные страховые выплаты (за исключением сумм, относящихся на убытки в связи с данным страховым случаем).

- доход специальных образовательных учреждений, созданных для получения образования лицами с ограниченными возможностями здоровья, — кроме дохода, получаемого ими от предпринимательской деятельности.

- доход от списания налоговых задолженностей в государственный бюджет в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики.

Ставка налога на прибыль производственных предприятий, принадлежащих общественным организациям инвалидов, снижается на 50 процентов при условии, что не менее 50 процентов общей численности работников такого предприятия составляют инвалиды.

При установлении права на получение таких льгот в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Освобождения и льготы по подоходному налогу.

От подоходного налога освобождаются следующие виды доходов физических лиц:

- зарплата, получаемая за рубежом сотрудниками дипломатической службы, командированными за рубеж в порядке ротации, и лицами органов дипломатической службы, осуществляющими административно-техническую службу, доход от официальной занятости, полученный сотрудниками дипломатических или консульских служб, не являющимися гражданами Азербайджана;

- доход с места работы лица, не являющегося резидентом Азербайджанской Республики — если этот доход выплачивается работодателем, не являющимся резидентом Азербайджанской Республики, или от его имени и не выплачивается постоянным представительством нерезидента или от его имени, либо в связи с его деятельностью в постоянном представительстве;

- дарения, материальная помощь и наследство, получаемые в календарном году:

- стоимость дарений, материальной помощи для оплаты образования или лечения — до 1000 манат, стоимость материальной помощи для оплаты лечения за границей — до 2000 манат ее размера, стоимость наследства — до 20000 манат;

- в случае получения дара, материальной помощи и наследства от членов семьи налогоплательщика — их полная стоимость;

- государственные пособия, безвозмездные государственные перечисления, государственные пенсии и государственные стипендии, за исключением пособий за временную нетрудоспособность;

- алименты;

- персональные единовременные выплаты или материальная помощь за счет средств государственного бюджета на основании решений соответствующих органов исполнительной власти;

- доход от реализации движимого материального имущества, кроме драгоценных камней и металлов, изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней, произведений искусства, предметов антиквариата и имущества, использованного либо используемого в предпринимательской деятельности налогоплательщика;

- средства, уплаченные в денежной или в натуральной форме при наступлении страхового случая, для возмещения урона, нанесенного жизни страхуемого, а также ущерба его имуществу или имущественным интересам;

- доход от реализации недвижимого имущества налогоплательщика, являвшегося местом его постоянного проживания в течение не менее 3 лет;

- компенсационные выплаты, полученные в связи с возмещением причиненных убытков;

- доходы, полученные непосредственно от производства сельскохозяйственной продукции;

- доходы физических лиц, осуществляющих деятельность по ремесленному изготовлению медных, лудильных и фаянсовых изделий, хозяйственной утвари, садово-огороднических инструментов, народных музыкальных инструментов, игрушек, сувениров, бытовых изделий из тростника и камыша, художественной обработке керамических изделий, художественной вышивке, изготовлению из древесных материалов бытовых предметов;

- однократный размер – 136 манат

- стоимость выигрышей, полученных от лотерей, а также облигаций внутреннего государственного выигрышного займа, прошедших в соответствующем порядке государственную регистрацию;

Выплаты компенсационного характера физическим лицам:

- предусмотренная законодательством сумма дополнительных средств, а также суточных выплат плавсоставу на морском транспорте, установленных соответствующим органом исполнительной власти вместо командировочных расходов, выдаваемых взамен ежедневных командировочных расходов работникам, постоянно находящимся в рабочее время в пути или работа которых носит разъездной характер, работающим в полевых организациях;

- предусмотренные законодательством суммы командировочных расходов (суточные расходы на питание, коммунальные и транспортные расходы);

- суммы единовременных выплат при прекращении трудового договора в связи с сокращением численности работников и штатов или смерти работника;

- суммы расходов, выплачиваемые в утвержденном законодательством порядке за счет работодателя для прохождения медицинского обследования работниками в тяжелых, вредных и опасных производствах;

- стоимость бесплатного лечебно-профилактического питания, молока и иных приравненных к нему продуктов, выдаваемых работникам, занятым на работах с вредными, тяжелыми условиями труда и на подземных работах, и стоимость специальной одежды, специальной обуви и иных средств индивидуальной защиты, выдаваемых работникам в установленные сроки и в требуемом ассортименте;

- суммы стипендий, выплачиваемых за счет предприятий и организаций студентам, аспирантам (магистрам), направленным для получения образования с отрывом от производства;

- суммы индексации неполученной и депонированной заработной платы;

- единовременная помощь, оказываемая на основании решений соответствующих органов исполнительной власти, а также иностранными

государствами и другими организациями в связи со стихийными бедствиями и иными чрезвычайными обстоятельствами;

- суммы компенсации, выплачиваемой донорам за сданную кровь;

- денежное вознаграждение за водолазные работы;

- пособие на погребение;

- суммы единовременной материальной помощи, выдаваемой соответствующими органами исполнительной власти;

- материальная помощь, выдаваемая общественными организациями, благотворительными обществами и фондами;

- пособие по безработице;

- денежная надбавка, выплачиваемая военным, проходящим службу в особых климатических условиях в высокогорных местностях Азербайджанской Республики;

- надбавка к денежному довольствию военнослужащих некоторых категорий, в том числе доплата за службу в особых климатических условиях;

- сумма пособий, выплачиваемых работодателем в соответствии с законодательством в связи с призывом работника на военную и альтернативную службу;

- дополнительные суммы, выплачиваемые за должность курсанта;

- денежное вознаграждение за прыжки с парашютом;

- единовременное денежное вознаграждение за долгосрочную и непрерывную службу на военных кораблях и в ведомствах судовых соединений;

- единовременное денежное вознаграждение, выдаваемое за непрерывную службу в воздушно-десантных войсках;

- единовременное денежное вознаграждение выпускникам военно-учебных заведений;

- денежное довольствие служащим военно-морского флота;

- денежное вознаграждение находящимся на боевом дежурстве;

- единовременное денежное вознаграждение за обеспечение высокой боевой готовности войск и безупречной воинской дисциплины;
- денежное довольствие, выдаваемое военнослужащим срочной службы взамен табачных изделий;
- единовременное денежное вознаграждение прапорщикам, мичманам и военнослужащим сверхсрочной службы на создание начальных семейных условий;
- дорожные расходы, выдаваемые военным при перемещениях в связи со службой;
- деньги за полевую (степную) службу;
- компенсация военным за наем жилья;
- денежная компенсация, выдаваемая военным взамен продовольствия;
- денежная компенсация, выдаваемая военным на пошив рабочей одежды.

Полная стоимость призов, полученных в виде предметов на конкурсах и соревнованиях. Стоимость призов, полученных на международных соревнованиях и конкурсах в виде денег — до 4000 манат, а полученных на республиканских, городских и районных соревнованиях и конкурсах, — до 200 манат.

Единовременная выплата, предоставляемая в связи с добровольным уходом государственного служащего с работы по достижении пенсионного возраста.

Месячное денежное довольствие к должностным окладам депутатов Милли Меджлиса Азербайджанской Республики для возмещения расходов в связи с исполнением депутатских полномочий и дополнительное месячное денежное довольствие к должностным окладам руководящих работников органов исполнительной власти Азербайджанской Республики, назначаемых на должность по решению соответствующего органа исполнительной власти, и других органов государственной власти (учреждений) для возмещения представительских расходов, связанных с исполнением полномочий.

Месячный доход от любой работы по найму, подлежащий налогообложению, уменьшается в 400 манат у следующих физических лиц:

- Национальных Героев Азербайджанской Республики;
- Героев Советского Союза и Социалистического Труда;
- лиц, награжденных орденом Славы всех трех степеней;
- инвалидов войны I и II групп;
- вдов (вдовцов) погибших либо скончавшихся впоследствии воинов;
- лиц, награжденных орденами и медалями за самоотверженный труд в тылу в 1941-1945 гг.;

- лиц, получивших в порядке, установленном законодательством, звание ветерана войны;

- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с лучевой нагрузкой, вызванные последствиями катастрофы на Чернобыльской АЭС и других радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Месячный доход инвалидов I и II группы (кроме инвалидов войны) от любой работы по найму, подлежащий налогообложению, уменьшается в 200 манат.

Месячный доход от любой работы по найму, подлежащий налогообложению, уменьшается в 100 манат у следующих физических лиц:

- родителей погибших или скончавшихся впоследствии воинов, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении обязанностей. Супругам этих лиц льгота предоставляется в том случае, если они не вступили в повторный брак;

- родителей и супругов лиц, погибших в результате вторжения войск СССР 20 января 1990 года и при защите территориальной целостности Азербайджанской Республики. Супругам этих лиц льгота предоставляется в том случае, если они не вступили в повторный брак;

- военнослужащих, направленных в Афганистан и другие страны, в которых велись боевые действия, и военнообязанных, призванных на учебные и поверочные сборы;

- одного из родителей (по их выбору), супруга (супруги), опекуна или попечителя, ухаживающим за совместно с ним проживающим и требующим постоянного ухода инвалидом с детства или инвалидом I группы;

- вынужденных переселенцев и приравненных к ним лиц. Эта льгота в соответствии с жилищным законодательством или сделок гражданского права не распространяется на лиц, поселенных на постоянное жительство в результате получения отдельной жилой площади.

Месячный доход, подлежащий налогообложению, уменьшается в 50 манат у одного из супругов, имеющего на иждивении не менее трех человек независимо от степени родства, включая учащихся и студентов дневной формы обучения в возрасте до 23 лет.

Этот порядок сохраняется до конца года, в котором дети достигли возраста 18 лет, студенты и учащиеся — 23 лет, а в случае смерти детей и иждивенцев — до конца года смерти.

Уменьшение облагаемого налогом дохода физических лиц производится с месяца рождения ребенка или установления попечительства над подопечным.

При уменьшении в течение года числа иждивенцев (за исключением случаев смерти детей) вычеты на их содержание прекращаются с месяца, следующего за месяцем, в котором число иждивенцев уменьшилось.

Освобождение от уплаты НДС.

Кроме экспорта товаров, не облагаются НДС следующие виды предоставления товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также следующие виды ввоза:

- стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственного предприятия, а также часть арендной платы от сдачи в аренду государственного имущества, подлежащая уплате в бюджет;

- оказание финансовых услуг;

- вывоз или ввоз национальной или иностранной валюты (кроме целей нумизматики), а также ценных бумаг;

- ввоз золота, а также валютных ценностей, предназначенных для размещения в активах Национального банка Азербайджанской Республики, а также ввоз денежных знаков, юбилейных монет и иных подобных ценностей Азербайджанской Республики, изготовленных за границей;

- вложение какого-либо имущества в виде пая в уставный фонд (капитал) предприятия, кроме ввозимого имущества (вложение имущества в виде пая, если это не связано непосредственно с приобретением другого имущества);

- государственная пошлина, плата за разрешение, сборы, взимаемые органами государственной власти, местного самоуправления и иными уполномоченными органами и предоставляемые ими взамен удержанных сумм услуги, в пределах удержанных сумм;

- обороты по всем видам купли-продажи продукции средств массовой информации, редакционная, издательская, полиграфическая деятельность, связанная с производством продукции печатных средств массовой информации (за исключением рекламных услуг);

- редакционная, издательская и полиграфическая деятельность, связанная с производством учебников для средней школы, детской литературы и финансируемых из бюджета изданий государственного значения;

- ритуальные услуги похоронных бюро и кладбищ;

- ввоз товаров, выполнение работ и оказание услуг, связанные с осуществлением обязанностей, предусмотренных законодательством и Национальным банком Азербайджанской Республики

- Операции по предоставлению Государственному нефтяному фонду Азербайджанской Республики в любой форме основных фондов, движимого имущества и прочих активов, передача которых Азербайджанской Республике, в том числе представляющим ее юридическим лицам, предусмотрена в соответствии с соглашениями о разведке, разработке нефтегазовых запасов и долевом разделе добычи, об экспортных трубопроводах и т.п.

Другие виды ввоза, не указанные в настоящей статье, могут быть освобождены от обложения НДС соответствующим органом исполнительной власти.

Освобождение от уплаты акцизов.

Освобождаются от обложения акцизами:

- ввоз 3 литров алкогольных напитков и 3 блоков сигарет для индивидуального потребления физического лица, а для лиц, прибывших в Азербайджанскую Республику на автомобилях, — также топливо в баке, предусмотренном техническим паспортом этого автомобиля;
- товары, перевозимые транзитом через территорию Азербайджанской Республики;
- временный ввоз товаров в Азербайджанскую Республику, за исключением товаров, предназначенных для реэкспорта;
- товары, предназначенные для реэкспорта и обеспеченные залогом.

Освобождение от уплаты акцизов, предусмотренное статьей 188.1 Налогового Кодекса, применяется только в том случае, если соблюдены условия освобождения от таможенных пошлин. В случае, если для целей взимания таможенной пошлины импорт подпадает под режим возврата пошлины или требуется уплата таможенной пошлины вследствие нарушения условий освобождения от ее уплаты, такой режим применяется и к взиманию акциза.(2)

Льготы по налогу на имущество и освобождения.

От налога на имущество освобождены органы государственной власти, бюджетные организации, органы местного самоуправления, Национальный банк Азербайджанской Республики и его структуры, государственные фонды и общественные организации инвалидов.

Налогом на имущество не облагаются здания художественных мастерских или части зданий, где расположены эти мастерские, принадлежащие физическим лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица в области изготовления медных, лудильных,

гончарных и фаянсовых изделий, хозяйственной утвари, садово-огородного инвентаря, народных музыкальных инструментов, игрушек, сувениров, бытовых предметов из камыша и тростника, художественной обработки керамических изделий, художественной вышивки изготовления бытовых инструментов из древесных материалов.

Сумма налога на имущество, подлежащего уплате за здания лицами, указанными в статье 102.2 Налогового Кодекса, а также пенсионерами и военнослужащими срочной службы и членами их семей в период срока военной службы, уменьшается в 30 манат, за исключением случаев их сдачи в аренду, в наем, а также использования для занятия предпринимательской или иной коммерческой деятельностью.(2)

В целях налогообложения стоимость имущества предприятия уменьшается в размере стоимости следующих объектов:

- объектов, используемых в целях экологии, пожарной безопасности или гражданской обороны;
- продуктопроводов, железных и автомобильных дорог, линий передачи связи и энергии, объектов систем мелиорации и орошения;
- автотранспортных средств, подлежащих налогообложению в соответствии со статьей 211.1.2 настоящего Кодекса;
- объектов предприятий в сфере образования, здравоохранения, культуры и спорта, используемых исключительно по назначению этих сфер;
- Освобождаются от уплаты налога на имущество троллейбусы и трамваи, используемые для перевозки пассажиров в городах.

Налоговые льготы по земельному налогу.

Налогом не облагаются земли:

- населенных пунктов, находящиеся в общем пользовании;
- находящиеся в собственности или пользовании органов государственной власти, бюджетных организаций, органов местного самоуправления, Национального банка Азербайджанской Республики и его структур, а также Государственного нефтяного фонда Азербайджанской Республики;

- не привлеченные к производственной деятельности земли государственного, лесного и водного фондов, земли, находящиеся под принадлежащим Азербайджанской Республике сектором Каспийского моря (озера);

- государственных пограничных полос и оборонного назначения.

Сумма земельного налога за земли, находящиеся в собственности лиц, указанных в статье 102.2 Налогового Кодекса, уменьшается до 10 манат.(2)

Таким образом, налоговое регулирование, осуществляемое через экономически обоснованную систему льгот, предоставляет собой взаимообусловленный комплекс налоговых преференций стратегического действия, компенсирующий финансовые потери при выпуске новой и конкурентоспособной продукции, модернизации технологических процессов, укрепляющий основы малого и среднего производственного бизнеса.

При выработке методов налогового регулирования важное значение имеет учет их социальных последствий. Социологические исследования налогообложения выступают как важнейшая область научно-практических действий.

3.2. Основные направления совершенствования оптимизации налогообложения

При реализации конкретного способа минимизации налогового бремени придерживайтесь принципа разумности.

Разумность в налоговой оптимизации означает, что "все хорошо - что в меру". Применение грубых и необдуманных приемов будет иметь только одно последствие - государство таких действий не прощает. Схема налоговой оптимизации должна быть продумана до мелочей; нельзя упускать из виду ни одной малейшей детали.

Особенно важно это правило в схемах налоговой оптимизации налога на прибыль за счет увеличения расходов в целях налогообложения. Например,

выплата вознаграждения по договору за информационно-консультационные услуги в определенном размере даже самому неискушенному налоговому инспектору говорит о возможном фиктивном характере сделки. Хотя не оспариваем, что при определенном уровне документального обеспечения сделки она будет безукоризненна как в гражданско-правовых аспектах, так и в плане налогообложения.

Более того, введение с 1 января 2001 г. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики данный принцип стал более актуальным. Дело в том, что расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, должны быть обоснованными. А под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Представляется, что экономическая оправданность затрат является оценочной категорией, а это означает, что само установление оправданности или неоправданности в будущем может стать причиной острых налоговых конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми органами. Ведь может случиться так, что если по мнению налогоплательщика его расходы будут оправданными, то налоговый инспектор может посчитать обратное и исключить те или иные затраты из сформированных расходов (одновременно с соответствующим начислением недоимки, пени и штрафа). Можно также спрогнозировать, что подобный подход, заложенный в самом Кодексе, станет источником множества судебных споров.

Все налогоплательщики должны всегда четко и однозначно обосновать и доказать обоснованность своих расходов. И особенно тех, которые способны привлечь пристальное внимание представителей налогового контроля.

Подчеркнем, что речь в основном идет о ситуациях, которые можно назвать необычными, непривычными или даже пограничными, когда та или иная операция не вписывается в общепринятые рамки хозяйственной деятельности или не согласуется с обычной, типичной практикой деятельности конкретного налогоплательщика. Как правило, сам налогоплательщик может

выявить такие операции и предпринять соответствующие меры для их соответствующего экономического обоснования. Особенно это касается управленческих расходов или затрат, не связанных напрямую с основной производственной деятельностью налогоплательщика.

Конкретные и четкие критерии экономической обоснованности и экономической оправданности расходов должна в будущем выработать практика (и, наверное, в первую очередь судебная), но о некоторых аспектах представляется возможным говорить уже сейчас. По нашему мнению этих аспектов два - оправданность размера расходов и оправданность самих расходов как таковых, т.е. их нужность или ненужность для предприятия.

Во-первых, любая обоснованность и оправданность расходов должна подтверждаться позитивными последствиями для производственной и финансово-экономической деятельности налогоплательщика. То есть при обосновании расходов необходимо четко показать, как это в перспективе благотворно повлияло на его экономическое положение в будущем. Иными словами налогоплательщик должен доказать, что в динамике его производственной деятельности та или иная операция была необходима и оправдана. Если такие обстоятельства представлены не будут, то можно быть уверенным, что налоговая инспекция покажет бесперспективность и ненужность тех или иных затрат для организации, чем и сможет доказать "экономическую необоснованность" тех или иных затрат (с одновременным их исключением из состава расходов, учитываемых при налогообложении прибыли).

Во-вторых, нам представляется, что экономическая оправданность тех или иных расходов, должна быть основана на их разумности. Вместе с тем разумность (или неразумность) тоже являются оценочными категориями, но хотелось бы отметить, что эта категория уже находит свое закрепление в праве.

В нашем же случае разумность и добросовестность действий налогоплательщика также имеет прямое отношение к его деятельности по несению обоснованных и оправданных расходов.

Разумность расходов должна означать в первую очередь соразмерность затрат по их стоимостной оценке, а также по степени участия этих затрат в производственной деятельности. Анализировать подробно данные положения не представляется возможным, так как в зависимости от конкретных обстоятельств дела ситуация может складываться по-разному.

В-третьих, на практике возможно возникновение конфликтных ситуаций с налоговыми органами в случае, когда налогоплательщик несет затраты по однородным договорам, т.е. когда у организации, есть несколько договоров со сторонними организациями по одному и тому же предмету.

2. Нельзя строить метод налоговой оптимизации на использовании зарубежного опыта налогового планирования и исключительно на пробелах в законодательстве.

Справедливости ради, хотелось бы отметить, что, налоговая оптимизация, наряду с другими методами, требует использования юридических пробелов в законодательстве, а также толкования норм налогового права в пользу налогоплательщика. Однако мы не выделяем данный метод в категорию самостоятельного, так как он носит скорее исключительный характер, и, кроме того, не рекомендуем оптимизаторам строить налоговую оптимизацию на основе пробелов в законодательстве. Такая деятельность является самой квалифицированной, требует сугубо индивидуального подхода и сопряжена с определенным риском, поскольку, как показывает практика, в данном случае защита интересов налогоплательщика должна осуществляться только в судебном порядке (на уровне судебного прецедента). Тем не менее, прогнозировать направление судебной практики по тому или иному вопросу невозможно, так как это зависит от множества факторов.

Тем не менее, нам представляется, что в разработке мероприятий в рамках налогового планирования заключается и будет заключаться основное направление деятельности современных аудиторских и консалтинговых фирм, чем, кстати, в своем большинстве, и обусловлено их назначение в рыночной экономике во всем мире.

В зарубежных странах такие компании активно ведут свою деятельность, содействуя коммерсантам в осуществлении ими своих законных прав как налогоплательщиков, а гонорары этих фирм в ряде случаев достигают трети от сэкономленных сумм. В то же время, учитывая большое влияние этих консультантов на деловую активность предпринимателей, их деятельность не должна оставаться без контроля. В некоторых странах существует даже специальное законодательство, регламентирующее вопросы профессиональной этики этой категории специалистов, в частности, закон о налоговых консультациях в Германии.

Аргументация того или иного метода оптимального налогообложения должна быть простой, доступной и по возможности основываться на конкретных статьях российского законодательства.

1) Если в развитых странах налоговое планирование является повседневным элементом деятельности любых компаний, то в Азербайджане дело обстоит несколько иначе. Еще в 1935 году судья Верховного суда США Джордж Сандерленд утверждал, что "право налогоплательщика избегать налогов с использованием всех разрешенных законом средств никем не может быть оспорено".

Нельзя без оглядки ссылаться на зарубежный опыт при осуществлении конкретных операций. Подобные ссылки не являются аргументом. Несмотря на то, что Азербайджан объявила себя демократическим государством, основной принцип демократического метода регулирования общественных отношений "все, что не запрещено - разрешено" к азербайджанской налоговой системе применим мало. Фактически налоговое законодательство Азербайджана практикует как раз обратный метод нормативного регулирования налоговых правоотношений - разрешительный. Вся политика государства построена на едином принципе: "делайте, что хотите, но заплатите налоги". Поэтому надо всегда быть готовым к тому, что деятельность налогового оптимизатора, какой бы законной она не казалась, в любом случае вызовет негативную реакцию у государственных органов.

Стоит отметить, Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики расширил права и гарантии защиты прав налогоплательщиков, а также, в определенной степени, увеличил возможности для деятельности налоговых оптимизаторов. Вместе с тем, необходимо учитывать, что, как уже неоднократно говорилось выше, одновременно данный нормативный документ, предоставил государству в лице налоговых органов дополнительные права и закрепил множество способов реагирования налоговых органов на те или иные действия налогоплательщика. Поэтому, считаем, что при осуществлении налоговой оптимизации недооценивать налоговые органы не стоит.

Вышеуказанный политический аспект, презумпция облагаемости и ряд других факторов современной налоговой системы Азербайджана приводят к тому, что применение налоговым оптимизатором пробела в законодательстве при формировании способа налоговой оптимизации не влечет желаемого результата - не придает последнему легального характера.

В этой связи хотелось бы специально отметить, что в соответствии со ст. 53.3 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики: " Неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в нарушении законодательства о налогах толкуются в пользу налогоплательщика".(2)

Ст. 15 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики может непосредственно применяться налогоплательщиками для своей защиты в административном или судебном порядке.(2)

Необходимо обратить внимание на то, что в Кодексе используются оценочные категории, поэтому для практического применения данной статьи необходимо ответить на ряд вопросов, в частности, что может пониматься под "неустранимыми сомнениями", "противоречиями" и "неясностями", кем они могут быть признаны неустранимыми (или устранимыми) и кто и каким образом должен или может их устранять?

В Толковом словаре живого великорусского языка В. Даля дается следующее значение указанных слов: "Противоречие - спор, прекословие, опровержение чего-либо, разноречие, два несовместимых обстоятельства; ...

сомнение - нерешимость, шаткое недоумение, раздумье, колебание мыслей; ...
ясный - понятный, хорошо постигаемый, не требующий объяснения; ...
устранить - удалять, отклонять помеху, препоны".

Учитывая первоначальное, общепринятое значение данных слов, можно предположить, что под противоречиями актов законодательства о налогах следует понимать наличие двух или нескольких противоречащих норм (коллизия норм), под неясностями актов - отсутствие четких установлений и правил, которое не позволяет налогоплательщику однозначно исполнить свои обязанности. Поскольку словосочетание "сомнения актов" лишено однозначного содержания (акты не могут сомневаться), следует сделать вывод, что слово "неустранимые" относится только к слову "сомнения", а под неустранимыми сомнениями понимаются сомнения должностных лиц государственных и муниципальных органов, применяющих нормы Налогового кодекса, и, в первую очередь, судей. К словам "противоречия" и "неясности" слово "неустранимые" не относятся, так как "противоречия" и "неясности" либо есть, либо их нет.

И все же, окончательные ответы на данные вопросы должны быть выработаны, по всей видимости, в ходе судебной практики применения Налогового Кодекса.

Неэффективность построения метода оптимизации на пробелах в законодательстве проявляется и в отношениях законодатель - налогоплательщик. Как уже упоминалось оперативность внесения изменений и дополнений в нормативные документы очень высока. При этом существует реальная опасность введения нового порядка исчисления и уплаты налогов (и соответственно ответственности за его нарушения) задним числом. В большей степени это относится к механизму реализации отдельных положений законодательства, регулируемому ведомственными инструкциями.

Нельзя строить способ оптимизации налогообложения только на смежных с налоговым отраслях права (гражданском, банковском, бухгалтерском и т.д.).

При планировании метода налоговой оптимизации, ключевым моментом которого является несистематический характер деятельности, следует подчеркивать разовый характер операций. Так, необходимо учитывать, что существенно повышает риск усиленного налогового контроля многочисленное проведение однотипных операций, результатом которого выступает налоговая экономия.

Принцип конфиденциальности, который означает, что при использовании методов налоговой оптимизации требует соблюдения требований конфиденциальности. Распространение сведений об удачно проведенной минимизации налогов может иметь ряд негативных последствий.

Во-первых, уменьшение налогов (в любом виде, будь то налоговая оптимизация или уклонение от уплаты) не входит в перечень одобряемых обществом действий - работниками бюджетной сферы, пенсионерам и т.д. Предприниматель, распространяющийся о своих успехах в области уменьшения налогов, может столкнуться с возмущением общественного мнения, что в конечном итоге может лишний раз вызвать негативное отношение со стороны государственных органов.

Во-вторых, существует возможность, что примененный налоговым оптимизатором метод будет принят на вооружение другими предпринимателями и приобретет массовое распространение, что в последствии неизбежно вызовет оперативное изменение законодательства.

В-третьих, неосторожные высказывания налогоплательщика по поводу удачного обхода налогов - это один из источников оперативной информации налоговых органов.

Принцип комплексной налоговой экономии (принцип многообразия применяемых способов минимизации налогов).

Достаточно просто и удобно классифицировать виды или направления налоговой оптимизации, используя следующие критерии разграничения видов налоговой оптимизации:

- законность действий налогоплательщика. Для простоты можно принять две жесткие альтернативы: налогоплательщик либо нарушает закон, либо нет;
- степень налоговой нагрузки: платит ли он налог, не предпринимая действий по уменьшению налогообложения, либо каким-либо образом минимизирует налог.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенного исследования сделаны выводы и предложения.

1. Налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику достаточно много возможностей для снижения размера налоговых платежей, в связи, с чем можно выделить общие и специальные способы минимизации налогов. К общим способам можно отнести:

- принятие учетной политики предприятия с максимальным использованием предоставленных законодательством возможностей (выбор метода определения выручки от реализации продукции, порядок списание МБП и др.);
- оптимизация через договор (совершение льготированных сделок, грамотное и четкое использование формулировок и др.);
- использование различных льгот и налоговых освобождений.

Специальные методы налоговой минимизации также могут использоваться на всех предприятиях, однако с той лишь разницей, что они имеют более узкую сферу применения. К специальным методам относятся следующие:

- метод замены отношений;
- метод разделения отношений;
- метод отсрочки налогового платежа;
- метод прямого сокращения объекта налогообложения.

2. Учитывая направленность действий налогоплательщика при уменьшении налогов (налоговой минимизации), их содержание и цель, можно говорить, что эти действия характеризуются следующими обязательными признаками:

- это активные, волевые и осознанные действия;
- эти действия прямо направлены на снижение размера сумм налога.

3. Заполнение пробелов в налоговом законодательстве сводится к тому, что законодатель регулярно принимает соответствующие поправки к налоговым законам, закрывая различные "лазейки", дающие возможность уменьшать размеры налоговых отчислений и уклоняться от уплаты налогов. Как указывалось выше, такие поправки, в основном, принимаются по результатам практической деятельности налоговых органов и вносимых ими в парламент предложений в связи с выявлением случаев легального уклонения от уплаты налогов, совершаемого из-за нечеткости и недоработанности законов.

4. Нарушения пределов оптимизации (методов и способов уменьшения налоговых платежей, нарушающих законодательство) можно привести достаточно много:

- неоприходование выручки в целях сокрытия объекта налогообложения (объема реализации или внереализационного дохода);
- неоприходование наличных денежных средств, поступивших от покупателей в оплату товаров (работ, услуг);
- неотражение выручки, причитающейся налогоплательщику, но поступившей на расчетные счета в учреждениях банков других лиц (расчеты через третьих лиц);
- неотражение выручки, полученной безденежным путем (путем обмена продукцией, путем проведения зачета встречных однородных требований, путем получения векселя третьего лица и т.д.);
- производным от вышеуказанного метода уменьшения налогов является уклонение от уплаты налога посредством использования метода неоприходования поступивших товарно-материальных ценностей, поскольку сокрытие ТМЦ непосредственно, ведет к сокрытию выручки от его реализации;
- достаточно легко выявляется и факт подмены видов продукции или факты незаконного использования налоговых льгот по объектам, не используемым по прямому назначению;

- еще одним методом "оптимизации", не основанным на законе, является отнесение амортизационных отчислений по нематериальным активам в форме "ноу-хау" на себестоимость продукции (работ, услуг);

- другой метод уменьшения налогов, связанный с неправомерным списанием не себестоимость продукции амортизационных отчислений по нематериальным активам, также достаточно часто встречается на практике уменьшение срока полезного использования нематериального актива и, соответственно, списание его стоимости на себестоимость в более короткий срок.

5. При реализации конкретного способа минимизации налогового бремени необходимо придерживаться принципа разумности.

Нельзя строить метод налоговой оптимизации на использовании зарубежного опыта налогового планирования и исключительно на пробелах в законодательстве.

6. Грамотное применение максимального спектра льгот, предусмотренных действующим налоговым законодательством - один из самых эффективных инструментов налоговой оптимизации.

Цель налоговых льгот – сокращение налогового обязательства налогоплательщика, реже отсрочка или рассрочка платежа, что с конечном счете косвенно также приводит к сокращению налоговых обязательств (отсрочку или рассрочку платежа можно рассматривать как фактическое представление бесплатного или льготного или льготного кредита).

Можно выделить четыре группы налоговых льгот:

- предоставляемые отдельным субъектам - комбинация из ниже перечисленных льгот, налоговые каникулы;
- предоставляемые по объекту - изъятия, скидки;
- по ставкам - понижение ставки;
- по срокам уплаты - более поздние сроки уплаты.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Азербайджанской Республики, Баку, 1995.
2. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, Баку, 2015
3. «Vergilər» qəzeti.
4. Azərbaycanın vergi xəbərləri.
5. Ə.Ə.Ələkbərov, sosial-iqtisadi inkişafın maliyyə-büdcə parametrlərinin tənzimlənməsi. Monoqrafiya Bakı-Elm 2007.
6. Vəliyev D.Ə., Balakışiyeva Y.N., Rəfibəyli İ.R., İmanov E.E., Qarabalov E.M.. Vergi hüququ. Bakı, 2003
7. Musayev A.F., Rzayev Z.H., Süleymanov Q.S. Vergi sistemi. Dərs vəsaiti. Bakı, 1998.
8. Bağırov D.A., Səmədzadə.Z.Ə. Vergi Auditı. Bakı, 1999
9. Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Rzayev Z.H., Kəlbəyev Y.A. Vergitutmanın nəzəri və metodoloji əsasları. Bakı, 2010.
10. Paşayev T. Azərbaycanda vergilər. Bakı, 2001.-115s.
11. M. Həsənlı. Vergilər. Bakı, 1999.
12. Аркин В., Слостников А., Шевцова Э. Налоговое стимулирование инвестиционных проектов в российской экономике. М.: РПЭИ/Фонд Евразия, 1999
13. Балацкий Е.В. Налог на имущество фирм и накопление основного капитала // Мировая экономика и международные отношения, 1999, №3
14. Введение в экономико-математические модели налогообложения: учебное пособие / под ред. Д.Г. Черника. — М.: Финансы и статистика, 2000.
15. Мусаев А.Ф., Садыгов М.М., Маггеррамов Р.Б., Салаев Р.А. Налоги и налогообложение в Азербайджане. Баку, 2005
16. Садыгов М.М., Зейналов В.З., Садыгова Г.М. Рыночная экономика: финансы и налоги. Баку, 2001.

17. Заяц Н.Е. Теория налогов. Москва, 2003
18. Злобина Л.А., Стажкова М.М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта. Москва, 2003
19. Колчин С.П. Налогообложение. Москва, 2002
20. Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики. Москва, 2002
21. Кугаенко А.А., Белянин М.П. Теория налогообложения. Москва, 1999
22. Малыхин В.И. экономико-математическое моделирование налогообложения: учебное пособие. — М.: Высшая школа, 2006.
23. Методы налоговой оптимизации. Москва, Аналитика-Прес, 2001
24. Мамрукова О.И. Налоги и налогообложение. Москва, 2003
25. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение. Москва, 1999.
26. Черник Д.Г., Морозов В.П. Оптимизация налогообложения. Учебно-практическое пособие. Москва, 2002
27. Федулова С.Ф. Финансы: учебное пособие. 2-е издание, перераб. и доп. / С.Ф. Федулова. — М.: КНОРУС, 2005.
28. Щербакова Е.М. Механизм реализации мероприятий по оптимизации налогообложения коммерческих банков // Налоги и налогообложение, № 6, 2012.
29. Щербакова Е.М. Построение системы критериев оптимальности налогообложения коммерческих банков: предпосылки и перспективы формирования // Налоги и налогообложение, № 6, 2012.
30. Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: ЮрИнфоР, 2001.
31. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Москва, 2015.
32. Уголовный Кодекс Азербайджанской Республики, Баку, 2011.
33. Интернет сайт Министерство Налогов.
34. Паркинсон С.Н. Закон и доходы. М.:Интерконтакт, 1992.
35. Дж.Гришема. «Фирма». Аст, 2013.
36. А.Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2007.

XÜLASƏ

Dünyada gedən qloballaşma prosesinin dərinləşməsi, təsərrüfat sistemlərinin integrasiyası vergiyə cəlb etmənin optimallaşdırılması zərurətini yaradır. Qeyd etməliyik ki, respublikamızın vergi sistemi inkişaf etmiş ölkələrin vergi təcrübəsində işlənilib hazırlanmış prinsiplər nəzərə alınmaqla vergitutmanın klassik prinsipləri əsasında formalaşmış və bu gün yüksək tələblərə cavab verir. Onu da nəzərə almalıyıq ki, regionlardakı iqtisadi və sosial problemlərin həlli üçün bölgələrdə yeni iş yerləri yaradan sahibkarlara vergiyə cəlb etmənin optimal metodları tətbiq edilməlidir. Xüsusilə vurğulanmalıdır ki, Respublikamızda tətbiq edilən vergi güzəştləri iqtisadiyyatın yeni sahələrinin və ya fəaliyyət növlərinin inkişaf etdirilməsi və ölkənin qeyri-əlverişli regionlarına investisiya qoyuluşlarının stimullaşdırılması üçün nəzərdə tutulmuş və ildən-ilə uğurlu nəticələrin reallaşmasına səbəb olur. Şübhəsiz ki, heç bir güzəşt daimi deyil və müvafiq sahənin yüksək inkişafına nail olunduğu təqdirdə, bu sahəyə tətbiq edilən güzəştlər ləğv edilə bilər. Təbii ki, hər hansı ölkədə iqtisadi inkişafa nail olmaq üçün, ilk növbədə, vergiyə cəlb etmə bazası optimallaşdırılmalı və vergitutma bazası genişləndirilməlidir. Deməli, vergi alətlərindən istifadənin birbaşa və dolaylı metodlarından istifadə etməklə vergilərin strukturu və dərəcələri ilə bağlı ən qabaqcıl ölkələrin təcrübəsini öyrənməklə qanunvericilik aktlarına həm stimullaşdırıcı, həm də inzibati dəyişiklikləri nəzərdə tutan əlavələrin edilməsi məqsədəuyğundur. Fikirimizcə, vergiyə cəlb etmənin optimallaşdırılması, optimal vergi sisteminin formalaşdırılması baxımından qanunvericiliyin təkmilləşdirilməsi istiqamətində məqsədyönlü tədbirlər uğurla davam etdirilməlidir.

SUMMARY

The purpose of work consists in studying of features of a question of optimization of the taxation in modern conditions, i.e. to try to concern lawful and illegal ways of evasion of taxes. At the same time attempt to stop on lawful ways of decrease in tax payments.

The tax law gives to the taxpayer many opportunities for decrease in the amount of tax payments, in communication with what it is possible to allocate the general and special ways of minimization of taxes.

Special methods of tax minimization can be also used at all enterprises, however with only that difference that they have narrower scope of application.

Methods and ways of reduction of the tax payments violating the law it is possible to give violations of limits of optimization quite a lot.