

1.7. РОЛЬ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ НА УРОВНЕ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Шаповалова Н.Н., аспирантка;
Гроза Г.А., аспирантка

Государственный Научно-исследовательский институт развития налоговой системы

Сущность налогового планирования состоит в том, что налогоплательщик решает с его помощью две основных проблемы: в каком размере и в какие сроки необходимо уплатить налоги в бюджетную систему и каким образом оптимизировать налоговые платежи в рамках действующего законодательства РФ.

То есть налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта – это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии его экономического развития, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченных ресурсов и возможности их альтернативного использования.

Основной факт при налоговом планировании – принятие стратегических решений, поэтому вся работа по налоговому планированию на предприятии должна проводиться под руководством финансового директора или заместителя руководителя организации по вопросам экономики, владеющих не только вопросами экономики, но и системой налогообложения.

Возникновение необходимости в налоговом планировании обусловлено российским законодательством, в соответствии с которым каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (Конституция РФ, ст. 57). Цель коммерческих хозяйствующих субъектов – получение прибыли, следовательно, вся внутренняя политика предприятия направлена на извлечение максимально возможной прибыли. В этом уже давно нет ничего удивительного, тем более в условиях рыночных отношений. Поэтому каждое предприятие выбирает методы снижения затрат, одним из которых является налоговая оптимизация (минимизация налогообложения) в рамках законодательства, то есть не уклонение от уплаты налогов, а применение совершенно законных способов для уменьшения суммы налогов. В современных условиях налогоплательщик стремится организовать свой бизнес, структуру предприятия и систему финансовых взаимоотношений с партнерами таким образом, чтобы максимально полно использовать льготы, пробелы и особенности норм законодательства в свою пользу. То есть грамотная организация налогового планирования на предприятии не включает в себя уклонение от уплаты налогов, поскольку налогоплательщик не отрицает своей готовности отразить в декларации все доходы и расходы и уплатить сумму налога, а позволяет оптимизировать их величины с учетом альтернативных возможностей ведения бизнеса и отражения хозяйственных операций в учете.

С рассматриваемых позиций система налогового планирования в целом должна быть организована таким образом, чтобы обеспечить процесс управления, как на государственном уровне, так и на уровне хозяйствующих субъектов.

Налоговое планирование создает необходимые условия не для рывка или революционного прорыва, а для стабильного экономического роста хозяйствующих субъектов, повышения их финансовой устойчивости и значимости, последующего увеличения доходной базы

соответствующих бюджетов и экономического роста в масштабах всей страны. Применение льгот в условиях продуманной налоговой политики государства не только позволяет обеспечить увеличение финансовых ресурсов хозяйствующего субъекта, но и в перспективе приводит к росту налоговых доходов бюджета¹.

Итак, налоговое планирование может включать в себя оптимизацию налогообложения, планирование сумм и видов налогов, подлежащих уплате, проверку правильности исчисления налогов, применения налоговых льгот, отслеживание сроков уплаты налогов, минимизацию штрафных санкций и пеней, выявление и анализ налоговых рисков. Следует подчеркнуть, что налоговое планирование является не самоцелью, а средством развития собственного дела.

Так как речь идет именно о планировании хозяйствующими субъектами уплаты налогов и сборов в бюджеты всех уровней, имеет смысл остановиться на основных изменениях налогового законодательства в 2000-2007 гг.

Налоговая политика является составной частью экономической политики государства и должна подчиняться целям экономической политики. Поэтому совершенно не случайно Президент РФ в Послании Федеральному Собранию обозначил в качестве цели налоговой реформы переход к эффективной налоговой системе, ориентированной на обеспечение интенсивного экономического роста. Устойчивый экономический рост не могут дать разовые меры, как бы эффективно они не выглядели. Налоговая реформа проводится в нашей стране уже достаточно длительное время, накоплен значительный опыт в этой области. Безусловно, следует отметить, что за истекшие годы в налоговой системе произошло немало позитивных изменений, в том числе и радикальных.

К числу заметных достижений налоговой реформы следует отнести принятую в 1998 г. часть первую Налогового кодекса РФ, которая стала основополагающим документом правовой регламентации налоговых отношений и обеспечивает вот уже на протяжении десяти лет эффективное регулирование отношений по установлению и введению налогов, отношений по налоговому контролю и отношений по привлечению к налоговой ответственности.

Улучшение ситуации в бюджетной сфере обусловлено действием ряда факторов:

- ростом экономики и промышленного производства, что привело к увеличению налогооблагаемой базы;
- фактические цены на нефть и нефтепродукты, газ и другие экспортные товары оставались выше заложенных при расчетах федерального бюджета;
- ставки вывозных таможенных пошлин повышались по мере роста цен на нефть и нефтепродукты и другие статьи экспорта;
- увеличивались выплаты «живыми деньгами» крупнейших налогоплательщиков;
- произошли изменения в налоговой политике и активизировались действия налоговых органов по обеспечению соблюдения норм налогового законодательства. В частности, введение вновь налогов на экспорт в начале 1999 г. и последующее расширение их охвата привели к увеличению бюджетных доходов на 2% от ВВП. Несколько изменилась отраслевая структура налоговых платежей. Увеличилась с 18% (в 2000 г.) до 30% (в 2006 г.) доля налогов в общей сум-

¹ Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. СПб., 2004. С. 109.

ме поступлений в бюджетную систему, уплаченных предприятиями топливной промышленности. Снизилась с 14% (2000 г.) до 3% (2006 г.) доля платежей организаций транспорта, с 0,8% (2000 г.) до 0,6% (2006 г.) – предприятий и организаций сельского хозяйства, с 5,8% до 4,5% по строительным предприятиям и организациям. Возросла доля поступлений налогов в таких сферах:

- финансы;
- кредитование;
- страхование (с 3% до 5%);
- связь (с 2,5% до 2,7%)².

Общая сумма задолженности (недоимки) в бюджетную систему снизилась за анализируемый период более чем на 30%. Значительное снижение недоимки отмечалось уже в первые годы. Это связано, в первую очередь, с реструктуризацией задолженности.

Так, впервые доходы федерального бюджета были исполнены в 2000 г. Рост доходов относительно заданных параметров и показателей предыдущего года был практически полностью обеспечен повышением налоговых поступлений. В свою очередь, налоговые поступления выросли благодаря благоприятному воздействию внешних и внутриэкономических факторов.

Более половины прироста налоговых доходов в федеральный бюджет было обеспечено за счет более высокого уровня номинального ВВП. Растущие мировые цены на сырую нефть позволили повышать экспортные пошлины и только за счет этого фактора было обеспечено более четверти прироста налоговых доходов.

В развитии современной налоговой системы условно обычно выделяют четыре этапа.

Первый этап

Первый этап (до 2000 г.). Это снижение предельной ставки подоходного налога, расширение его налоговой базы, повышение нейтральности по отношению к действиям экономических агентов и обеспечение горизонтальной справедливости налога; реформа социальных платежей и установление единого социального налога (ЕСН); реформа системы взимания налога на добавленную стоимость (НДС), приближающая ее к принятым в мировой практике стандартам; реформа акцизов по введению индексации ставок на алкогольную продукцию и отдельной уплате между производителями и оптовиками, введению акциза на дизельное топливо и моторные масла.

На этом этапе были приняты четыре главы Налогового кодекса РФ (НК РФ):

- «Налог на доходы физических лиц»;
- «Акцизы»;
- «Налог на добавленную стоимость»;
- «Единый социальный налог (сбор)».

Второй этап

Второй этап (2001 г.). Это реформа налога на прибыль по снижению его ставки до 2% и разрешение принимать к вычету из налогооблагаемой базы все экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы. Благодаря реформе доходы и расходы устанавливались по методу начисления, определения принципов налогового учета, устранения двойного налогообложения дивидендов. Кроме того, три действовавших платежа (плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акциз на нефть и газовый конденсат) были заменены одним налогом на добычу полезных ископаемых (роялти); организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индиви-

дуальные предприниматели были переведены на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) независимо от численности работников и при условии доли выручки от реализации сельхозпродукции, произведенной на сельхозугодьях за предшествующий календарный год в общей выручке не менее 70%.

На этом этапе были приняты две главы НК РФ – «Налог на прибыль организаций» и «Налог на добычу полезных ископаемых», а также внесены в НК РФ раздел VIII.1 «Специальные налоговые режимы» и глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)».

Третий этап

Третий этап (2002 г.). Введена упрощенная система налогообложения по замене уплаты налога на прибыль организаций (для индивидуальных предпринимателей – налога на доходы физических лиц), НДС, налога с продаж, налога на имущество и ЕСН уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период.

На этом этапе были приняты две главы НК РФ: «Упрощенная система налогообложения» и «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности».

Четвертый этап

Четвертый этап (2003 г. – по настоящее время.). Продолжается курс на дальнейшее снижение налогового бремени как одно из условий обеспечения экономического роста и диверсификации экономики. Этот этап включает в себя широкий объем преобразований: упрощение налоговой системы и уменьшение числа налогов, ориентацию на те налоги, которые стимулировали бы мотивацию к росту прибыли, личных доходов, занятости и отказа от теневой экономической деятельности; усиление справедливости налоговой системы за счет выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков, в том числе путем отказа от неэффективных налоговых льгот, и корректировка норм, искажающих экономическое содержание налогов; улучшение налогового администрирования как одного из условий повышения уровня собираемости налогов и сборов, а также снижения издержек, связанных с соблюдением законодательства о налогах и сборах.

На этом этапе налоговых реформ предусматривались следующие изменения: снижение с 2004 г. основной ставки НДС с 20% до 18%, принятие к зачету сумм НДС, уплаченных налогоплательщиками поставщикам товаров (работ, услуг) при осуществлении капитальных вложений до окончания срока ввода объектов в эксплуатацию, снижение с 2005 г. эффективной ставки ЕСН (примерно с 30,1% до 2%); отмена, начиная с 1 января 2004 г., налога с продаж; сокращение количества региональных и местных налогов. Введение специального налогового режима для участников соглашений о разделе продукции (СРП) на основе принятой главы НК РФ; совершенствование системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей по уплате ЕСН от «чистого дохода» на основе переработки главы 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)».

При снижении цены на нефть налоговая нагрузка снижается и, соответственно, снижается уровень налоговых поступлений в бюджет. Так, в 2001 г. отношение объема налоговых доходов к ВВП (только налого-

² Налоговая статистика, расчеты автора.

вых) составляло 3%, а в 2004 г. – 33,9%, при этом налоговые поступления составляли 91,5% в общем объеме поступлений (в соответствии с Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2004 год»).

С 2005 г., согласно НК РФ, действует: 16 налогов и сборов и 6 специальных налоговых режимов, а в настоящее время – 15 налогов и сборов и 4 специальных налоговых режима.

Реализация мероприятий по совершенствованию законодательства о налогах и сборах за последние три года позволила существенно снизить ставки практически по всем основным налогам:

- по налогу на прибыль организаций – с 35% до 24%;
- по налогу на добавленную стоимость – с 20% до 18%;
- по единому социальному налогу – с 35,6% до 26%;
- по налогу на доходы физических лиц действует плоская шкала налогообложения – 13%.

Предпринятые меры способствовали улучшению инвестиционного климата в России.

Одним из механизмов стимулирования инвестиционной активности налогоплательщиков стал новый порядок амортизационных отчислений, определенный в гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

В рамках данного порядка предусмотрена возможность выбора налогоплательщиком способа начисления амортизации – линейный и нелинейный способы.

Одновременно предусмотрены возможности для налогоплательщиков применения повышающих коэффициентов к основной норме амортизационных отчислений в определенных случаях.

С целью стимулирования инвестиций при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются, в частности, средства целевого финансирования в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения.

Кроме того, по налогу на прибыль организаций законодательством РФ предусмотрено право субъектов РФ понижения для отдельных категорий налогоплательщиков налоговой ставки в отношении сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ на 4 процентных пункта.

Процесс совершенствования законодательства о налогах и сборах динамичен.

Введение плоской шкалы и реформирование ЕСН позволило повысить экономические стимулы для увеличения заработной платы и легализации ее выплаты при одновременном снижении налоговой нагрузки на бизнес.

Ведущее место по поступлениям на этом этапе и в последующие периоды занимал налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Рост происходит по причине благоприятной конъюнктуры цен на нефть, а также увеличения объема добычи нефти относительно данных, учтенных при расчете бюджета.

Несмотря на существенное снижение налогов, собираемость их увеличилась. Однако налоговая система на этом этапе все же не отвечала современным требованиям, не в полной мере обеспечивала конкурентоспособность российской экономики, стимулировала деловую активность и приток инвестиций.

Налоговая система должна обеспечивать стабильность, прогнозируемость доходов бюджетов всех уровней и фискальную функцию налогов.

По экспертным оценкам, благодаря воздействию налоговых реформ, удалось снизить налоговое бремя на

3,5% ВВП. Безусловно, высокие цены на нефть и высокие налоги от нефти несколько искажают эту ситуацию.

Таким образом, существенно преобразована вся налоговая система. В этот период были отменены ведущие налоги – налог с оборота, налог с продаж, снижена ставка ЕСН, который был создан на основе трех видов налогов, существенно изменено налогообложение ресурсов. Несмотря на снижение налоговой нагрузки, наблюдается достаточная стабилизация налогов в бюджеты всех уровней, что приводит к постоянному пополнению бюджетной системы, независимо от снижения налогов. То есть наблюдается достаточно позитивная реакция бизнеса и стабилизация экономики в целом.

Важнейшим шагом на пути создания благоприятного инвестиционного климата и стимулирования развития высокотехнологичных отраслей производства является принятие в 2005 году Федерального закона о создании в Российской Федерации свободных экономических зон.

Законодательно определен правовой режим особых экономических зон на территории РФ, порядок их создания и прекращения, а также особенности ведения предпринимательской деятельности. Установлен ряд существенных налоговых льгот и преференций для резидентов особых экономических зон (ОЭЗ).

Ниже перечислены основные направления налоговой реформы 2006-2008 гг. по налогу на прибыль как наиболее оптимизируемого налога.

Так, по налогу на прибыль организаций с 2006 г. внесены следующие изменения:

- расширен перечень документов, с помощью которых организация может обосновать свои расходы;
- изменен порядок признания расходов на выдачу спецодежды и форменной одежды;
- амортизируемым имуществом стали признаваться капитальные вложения в арендованные основные средства в форме неотделимых улучшений;
- установлен порядок формирования стоимости излишков, выявленных при инвентаризации, и стоимости имущества при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств;
- сформулировано определение технологических потерь при производстве или транспортировке;
- введено право организации при осуществлении капитальных вложений в основные средства, а также при модернизации, достройке, дооборудовании, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств временно признать в качестве расхода 10% от их первоначальной стоимости (осуществленных расходов);
- снижен срок, в течение которого равномерно признаются расходы на НИОКР, установлена возможность признавать расходы на безрезультатные НИОКР в полном объеме;
- уточнен порядок признания расходов при заключении договора лизинга;
- в состав внереализационных расходов добавлен расход в виде скидки (премии), выплаченной покупателю за выполнение определенных условий договора;
- предусмотрена возможность формирования резерва предстоящих расходов на цели социальной защиты инвалидов;
- при реализации имущественных прав (долей, паев) организациям дана возможность уменьшать доход на цену их приобретения и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией;
- организации – участники договора простого товарищества или же договора доверительного управления имуществом не вправе применять кассовый метод;
- изменен порядок признания расходов по объектам обслуживающих производств и хозяйств;
- изменен размер, в котором убытки прошлых лет могут уменьшать налоговую базу текущего периода (50%);

- упрощен порядок уплаты налога при наличии у организации нескольких обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ (п. 2 ст. 288 НК РФ);
- определены новые возможности по признанию, в частности, расходов на ремонт основных средств бюджетными учреждениями;
- установлены особые правила расчета амортизации, признания расходов на НИОКР, переноса убытков на будущее и применения пониженных налоговых ставок для организаций – резидентов особых экономических зон;
- установлены особенности признания доходов и расходов в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;
- установлены особенности исчисления и уплаты налога резидентами ОЭЗ в Калининградской области;
- изменены сроки применения льготных ставок налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН.

Также решался вопрос совершенствования администрирования НДС.

С 2007 года в главу 25 НК РФ внесены следующие изменения³.

1. Организации вправе полностью уменьшить налоговую базу на сумму убытков прошлых лет (п. 2 ст. 283 НК РФ).
2. Организация может постепенно признавать расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, если договор на их приобретение заключен в 2007-2011 гг. (ст. 264.1 НК РФ, п. 5 ст. 5 Закона от 30 декабря 2006 г. №268-ФЗ).
3. Можно применять амортизационную премию при проведении реконструкции основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК РФ).
4. До одного года снижен срок признания расходов на НИОКР, как давшие положительный результат, так и не давшие его (абз. 2 и 3 п. 2 ст. 262 НК РФ).
5. Организации не должны включать в доходы списанную задолженность по пеням и штрафам (пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ).
6. Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, вправе признавать расходы на приобретение электронно-вычислительной техники одновременно (п. 15 ст. 259 НК РФ).
7. Автономные учреждения не признают в качестве доходов имущество, полученное по решению органов исполнительной власти (пп. 8 п. 1 ст. 251 НК РФ), а также средства, выделяемые им в форме субсидий и субвенций (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).
8. При составлении налоговой декларации за 9 месяцев 2007 г. некоммерческие организации, формирующие целевой капитал, не признают в качестве доходов средства, полученные от жертвователей на формирование целевого капитала (пп. 13 п. 2 ст. 251 НК РФ). Также некоммерческие организации не признают доходами средства, полученные от управляющих компаний (пп. 14 п. 2 ст. 251 НК РФ) и от специализированных организаций управления целевым капиталом (пп. 15 п. 2 ст. 251 НК РФ).

С 2008 года в гл. 25 НК РФ внесены следующие изменения⁴.

1. Имущество стоимостью 20 тыс. руб. и менее не признается амортизируемым, затраты на его приобретение учитываются одновременно (п. 1 ст. 256 НК РФ).
2. Понижающий коэффициент 0,5 применяется при амортизации легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов с первоначальной стоимостью свыше 600 тыс. руб. и 800 тыс. руб. соответственно (п. 9 ст. 259 НК РФ).

³ Федеральный закон от 27 июля 2006 г. №144-ФЗ; Федеральный закон от 6 июня 2005 г. №58-ФЗ; Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. №175-ФЗ; Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. №268-ФЗ; Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. №276-ФЗ; Федеральный закон от 19 июля 2007 г. №195-ФЗ.

⁴ Федеральный закон от 24 июля 2007 г. №216-ФЗ, Федеральный закон от 19 июля 2007 г. №195-ФЗ, Федеральный закон от 17 мая 2007 г. №84-ФЗ, Федеральный закон от 16 мая 2007 г. №76-ФЗ.

3. Списанная задолженность организаций перед государственными внебюджетными фондами по взносам, пеням, штрафам не признается доходом. За 2005-2006 гг. организации вправе подать уточненные декларации (пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ).
4. По доходам в виде дивидендов, получаемых российскими организациями от иных организаций (российских или иностранных), может (при соблюдении установленных условий) применяться нулевая налоговая ставка (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).
5. Налоговая ставка 9% по доходам в виде дивидендов применяется при получении дивидендов как от российской, так и от иностранной организации. Налоговая ставка 15% применяется только при получении дивидендов иностранными организациями от российских организаций (пп. 2, 3 п. 3 ст. 284 НК РФ).
6. О переходе на уплату налога через одно обособленное подразделение нужно уведомить налоговые органы в срок до 31 декабря предшествующего года (абз. 2 п. 2 ст. 288 НК РФ).
7. Установлены особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса (ст. 268.1 НК РФ).
8. Организация, получающая имущество в качестве вклада в уставный капитал, не должна учитывать в доходах НДС, принимаемый по такому имуществу к вычету (пп. 3.1 п. 1 ст. 251 НК РФ).
9. При амортизации основных средств, используемых только в научно-технической деятельности, применяется повышающий коэффициент, значение которого не должно быть более 3 (абз. 5 п. 7 ст. 259 НК РФ).
10. Отчисления на формирование отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР признаются как расходы в размере, не превышающем 1,5% валовой выручки организации (п. 3 ст. 262 НК РФ).
11. Расходы в виде взносов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 тыс. руб. в год. Данный предельный размер определяется не по каждому работнику, а рассчитывается как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по таким договорам, к количеству застрахованных работников (абз. 10 п. 16 ст. 255 НК РФ).
12. Если страховая премия (пенсионный взнос) по договорам обязательного и добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) уплачивается в рассрочку, а договор заключен на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно (п. 6 ст. 272 НК РФ).
13. При совершении операций с закладными налоговая база должна определяться в том же порядке, что и при уступке (переуступке) права требования (п. 1 ст. 280 НК РФ).
14. Сельскохозяйственные товаропроизводители вправе применять льготные ставки налога на прибыль, если они соответствуют критериям, указанным в п. 2 ст. 346.2 НК РФ, то есть могут признаваться сельскохозяйственными товаропроизводителями для целей ЕСХН (ст. 2.1 Федерального закона от 6 августа 2001 г. №110-ФЗ).

Проанализируем некоторые ближайшие изменения законодательства по налогу на прибыль⁵.

Сразу обратим внимание на изменение, касающееся учета расходов на НИОКР.

С 2007 г. сокращен срок признания расходов на проведение НИОКР – соответствующие изменения внесены в п. 2 ст. 262 НК РФ:

- НИОКР, направленные на создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов, которые не привели к возникновению положительного результата, – срок списания затрат 1 год;
- НИОКР, приведшие к возникновению положительного результата, – срок списания затрат также 1 год.

⁵ Учет в производстве: Приложение к журналу «Главбух». 2006. №4.

В гл. 25 НК РФ внесены еще два изменения, которые, по сути, направлены на устранение огрехов, которые допустил законодатель ранее в своем непродуманном законодательстве.

Так, Федеральным законом от 6 июня 2005 г. №58-ФЗ в ст. 259 НК РФ с 1 января 2006 г. была введена льгота, предоставившая налогоплательщикам право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств и (или) расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (так называемая амортизационная премия).

В этот перечень законодатель забыл включить реконструкцию, что не имело под собой никакого экономического обоснования. Законом №144-ФЗ от 27 июля 2006 г. «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части создания благоприятных условий налогообложения для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, а также внесения других изменений, направленных на повышение эффективности налоговой системы» данная ошибка устранена. Теперь амортизационная премия может применяться и в отношении расходов на реконструкцию объектов. Более того, п. 1.1 ст. 259 НК РФ в обновленной редакции (в которой названы расходы на реконструкцию) действует задним числом – с 1 января 2006 г.

Другим огрехом Федерального закона от 6 июня 2005 г. №58-ФЗ стала ошибка в изложении пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ. В нем законодатели установили, что к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль, относятся списанные (уменьшенные иным образом) суммы кредиторской задолженности по уплате налогов и сборов. При этом были забыты налоговые пени и штрафы.

Этим не преминул воспользоваться Минфин РФ, который в письме от 13 января 2006 г. №03-03-02/5 указал, что списанные или уменьшенные иным образом суммы пеней и штрафов должны увеличивать налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку они не приравниваются НК РФ к суммам налогов и сборов.

Закон №144-ФЗ эту проблему устранил, установив, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не должны учитываться доходы в виде сумм списанной кредиторской задолженности налогоплательщика по пеням и штрафам. Данный порядок распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.

Реформирование в том числе и налоговой системы сыграло положительную роль в стабилизации экономической ситуации в стране, позволило улучшить финансовые показатели хозяйствующих субъектов, снизить их налоговую задолженность перед бюджетной системой, увеличить налоговые поступления и т.д. (рис. 1).

В развитых странах сущность налогового планирования состоит в общепризнанном за всяким налогоплательщиком правом использовать все допускаемые законом средства, пути и методы для максимального сокращения своих налоговых обязательств. Кроме того, необходимость налогового планирования обусловлена наличием в налоговом праве весьма обширной сферы, где нормы права с достаточной точностью не определены либо допускают их неоднозначное толкование. В этой сфере выбор наиболее оптимальных пу-

тей и методов осуществления деятельности требует тщательного прогнозирования возможной реакции налоговых властей и нередко вступления в прямые контакты с налоговой администрацией в целях получения ее предварительной санкции на те или иные действия.

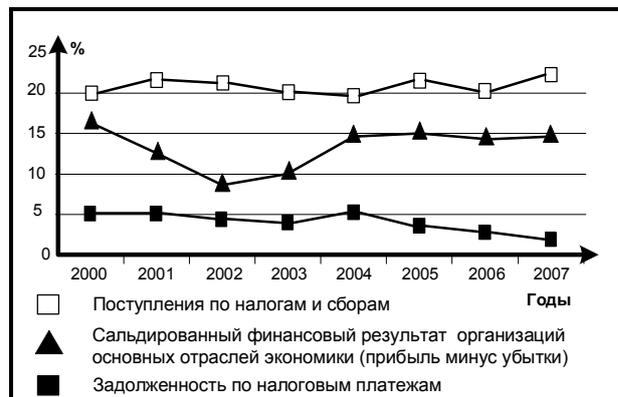


Рис. 1. Динамика налоговых поступлений, налоговой задолженности и сальдированного финансового результата, в % к ВВП

За пределами этих легальных сфер налоговой оптимизации находится область противозаконной неуплаты налогов, т.е. различного рода махинации, рассматриваемые законодательством в качестве налоговых преступлений. Границы такого уклонения от налогов весьма неопределенны и различаются по странам: так, если в некоторых странах определенные злоупотребления считаются преступлениями, то в других они могут квалифицироваться как практика, хотя и не одобряемая, но допускаемая законом. Предприниматели активно используют и возможности нелегального уклонения от налогов, однако и здесь преимущественные позиции принадлежат крупнейшим международным монополиям, которым характер их деятельности позволяет практиковать налоговые злоупотребления и махинации в наиболее скрытой и недоступной для расследования налоговыми властями форме. Изучая практику зарубежного опыта по урегулированию налоговой задолженности, необходимо отметить, что, по мнению многих отечественных экономистов, неплатежи являются чисто российским явлением, не имеющим аналогов среди экономических показателей, контролируемых на Западе. Поэтому зарубежные методы борьбы с уклонистами едва ли могут оказаться полезными и быть применены к российской экономике.

Итак, суть налогового планирования состоит в том, что налогоплательщик с его помощью решает две основные проблемы: в каком размере и в какие сроки следует производить уплату налогов, а также какова возможность, используя эффективно законодательство РФ, оптимизировать налоговые платежи. То есть налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта – это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии его экономического развития, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченных ресурсов и возможности их альтернативного использования.

Кроме того, в постановлении Конституционного суда РФ от 27 мая 2003 г. №9-П подчеркнута допустимость

законной оптимизации налоговых платежей – таких действий налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных законом прав, связанных с освобождением от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида платежа. Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика.

Основным фактом при налоговом планировании является принятие стратегических решений, поэтому вся работа по налоговому планированию на предприятии должна проводиться под руководством финансового директора или заместителя руководителя организации по вопросам экономики, владеющих не только вопросами экономики, но и системой налогообложения.

Ведение налогового планирования позволяет:

- оптимизировать налогообложение путем использования возможности по снижению налогового бремени;
- планировать налоги, которые подлежат уплате путем составления бюджета или другим образом;
- отслеживать и выполнять уплату налогов в срок, не допуская при этом нарушения установленного срока и преждевременную уплату;
- осуществлять минимизацию штрафных санкций и пени путем организации системы внутреннего контроля и отслеживания сроков уплаты налогов;
- выявлять и анализировать налоговые риски в целях их устранения или выработки позиции при возникновении разногласий с налоговыми органами;
- прогнозировать любые предполагаемые изменения в налоговом законодательстве для использования в интересах организации.

Принципы и стадии налогового планирования. Принципы налогового планирования можно представить следующими положениями:

- необходимость оплаты только минимальной из положенной суммы налоговых выплат;
- полноценное использование всей совокупности налоговых льгот, предусмотренных законодательством;
- осуществление уплаты налога в последний день установленного налогового периода;
- использование специальных учетных методов для избежания повышенного налогообложения.

Таким образом, проведение соответствующей налоговой политики на предприятии позволяет оптимизировать сумму уплачиваемых налогов и избежать экономического ущерба, связанного с выплатой штрафов в пользу государства.

В современной России механизм налогообложения складывался при взаимодействии двух видов учета: бухгалтерского и налогового. Их функции разделились следующим образом.

Бухгалтерский учет является инструментом полного отражения всей хозяйственной деятельности и финансового состояния предприятия. Его достоверность при необходимости подтверждается аудиторскими фирмами. Бухгалтерия предприятия в силу оперативной направленности бухгалтерского учета не способна сформировать адекватную стратегию налогового планирования, поэтому возложено на бухгалтерскую службу предприятия обязанностей по планированию налоговых платежей представляется оправданным только в оперативном плане, тактические и особенно стратегические уровни должны разрабатываться специально обученными специалистами.

Налоговый учет представляет собой встроенный элемент бухгалтерского учета, ограничивающий некоторые расходы или хозяйственные действия предприятий и организаций, которые создают им необоснованные или избыточные с точки зрения интересов государства и других фирм преимущества. По своей сути налоговый учет представляет собой корректировку налогооблагаемой базы, полученной в бухгалтерском учете, и устанавливает регулируемую ставку налогообложения. В большинстве российских компаний налоговый отдел является вспомогательным подразделением. Его деятельность сводится к отражению произведенных хозяйственных операций в налоговой отчетности и отстаиванию позиции компании перед налоговыми органами в ходе проверок.

Подобный пассивный подход к организации налоговой работы зачастую приводит к тому, что специалисты, отвечающие за расчет платежей в бюджет, стремятся занять максимально консервативную позицию в отношении спорных вопросов, то есть, по сути, стараются переплатить налоги, чтобы минимизировать риск их доначислений налоговыми органами. Еще одной проблемой является то, что о некоторых (часто очень существенных) операциях в рамках сделок специалисты налогового подразделения узнают после того, как структура сделки уже определена. Это обычно приводит к возникновению у компании существенных налоговых рисков.

Чтобы снизить вероятность наступления подобных ситуаций, налоговое подразделение компании должно заниматься не только расчетом и контролем за исполнением налоговых обязательств, но и планированием налоговой нагрузки, управлением налоговыми рисками предприятия. То есть управление налогами должно стать одной из важнейших бизнес-функций наряду с управлением производством и финансовым менеджментом. Оно способно приносить компании прибыль в виде уменьшения налоговых платежей и санкций за налоговые правонарушения.

Требования к управлению налогами, а также к организационной структуре, в рамках которой оно будет осуществляться, различаются в зависимости от особенностей предприятия или группы компаний. Однако существуют стратегические вопросы, которые необходимо решать на любом предприятии. Для этого рекомендуется выполнить следующие мероприятия:

- определить цели и задачи управления налогами;
- установить статус налогового отдела в структуре предприятия и механизмы взаимодействия налогового отдела с другими отделами компании;
- разработать организационную структуру налогового отдела;
- проработать порядок взаимодействия налоговых отделов головной и дочерних компаний;
- разработать процедуры контроля за работой по управлению налогами;
- определить критерии оценки работы по управлению налогами;
- разработать процедуры и правила работы налогового управления, внутренние документы, регламентирующие работу налогового отдела и его взаимоотношения с другими отделами предприятия, а также определить необходимые инструменты для его работы.

Для любого предприятия вне зависимости от сферы деятельности целесообразно вменить в обязанности налогового отдела следующие действия:

- выбор форм договорных отношений с поставщиками и покупателями;
- определение основных элементов налогового поля предприятия;
- оценку состава затрат и величины себестоимости продукции (работ, услуг);

- калькуляцию цен на продукцию (работы, услуги) и определение коэффициентов рентабельности;
- составление налоговой отчетности, работа с представителями налоговых служб;
- ведение журнала приближенного расчета сумм налоговых платежей;
- прогнозирование финансового результата;
- разработка дивидендной политики предприятия.

Помимо подготовки налоговой отчетности и взаимодействия с налоговыми органами основными задачами, которые необходимо поставить перед налоговым отделом, являются оптимизация текущих платежей в бюджет и налоговой нагрузки, а также снижение налоговых рисков. При этом необходимо определить уровень налоговых рисков, которые компания готова принять, приемлемые схемы налогового планирования, а также готовность компании к изменению структуры бизнеса для целей налоговой оптимизации.

Вопросы управления налогами конкретной компании должны быть увязаны с ее стратегическими целями и задачами. К задачам налогового управления также могут относиться унификация методов и подходов к расчету налогов различными подразделениями компании (или различными компаниями группы), лоббирование налоговых интересов компании, повышение налоговой грамотности сотрудников и т.д.

Для успешной работы налогового отдела ответственность за его деятельность должна быть возложена на представителя высшего управленческого звена, например финансового директора, как это делается во многих компаниях. Это позволит не только обеспечить заинтересованность высшего руководства компании в решении налоговых задач, но и избежать конфликта интересов структурных подразделений компании. Например, достаточно часто налоговый отдел подчиняется главному бухгалтеру организации. Такая структура может оказаться недостаточно эффективной, если основная задача, которая стоит перед налоговым отделом, – это минимизация налоговой нагрузки. Поскольку главный бухгалтер несет персональную ответственность за налоговые правонарушения, эта задача в определенном смысле будет противоречить его желанию снизить налоговые риски.

Для того чтобы налоговое управление могло эффективно выполнять поставленные задачи, необходимо создать условия для его работы.

В частности, необходимо разработать внутренние документы, правила и процедуры, регламентирующие работу налогового отдела и его взаимоотношения с другими отделами предприятия, а также определить необходимые инструменты для его работы (например, соответствующее программное обеспечение).

Примерами таких процедур и документов являются:

- штатное расписание;
- должностные инструкции;
- процедуры взаимодействия с другими отделами внутри компании;
- обеспечение доступа к правовым базам данных и подписка на необходимую профессиональную литературу;
- процедуры представления отчетов руководству, формы таких отчетов;
- процедуры одобрения крупных сделок независимым консультантом;
- процедуры участия в процессе оперативного и долгосрочного финансового планирования и бюджетирования.

Особое внимание следует уделить роли налогового отдела в согласовании существенных сделок и кон-

троле корректного отражения их реализации для целей налогообложения.

Подключать налоговый отдел к согласованию сделок целесообразно на двух этапах:

- на этапе планирования сделок (новых видов деятельности, маркетинговых инициатив и пр.) для оценки налоговых последствий и предварительного расчета налоговой нагрузки на участников сделки в результате предлагаемой схемы ее реализации, а также определения возможностей для более эффективного оформления сделки с точки зрения налогообложения;
- на этапе согласования сделок для окончательной экспертизы проектов договоров, оформляющих сделку (с возможным уточнением отдельных формулировок), и окончательной оценки налоговой нагрузки.

Организация подобной налоговой экспертизы позволит спланировать и оптимизировать налоговую составляющую затрат на реализацию сделок, а также снизить налоговые риски и (или) неэффективность, возникающие из-за некорректных формулировок договоров.

Уровень и набор задач, поставленных перед налоговым отделом, определяют требования к организационной структуре налогового отдела, необходимой численности налоговых специалистов и их квалификации.

Во многих случаях целесообразным является разделение функции подготовки налоговой отчетности и функции разработки методологии и налогового планирования (рис. 2).



Рис. 2. Примерная схема работы налогового отдела холдинговой компании

Например, в крупной компании или холдинге промышленной группы часть налоговых специалистов может заниматься только налоговым планированием и не участвовать в подготовке налоговой отчетности. В менее крупных компаниях жесткое разделение функций

между сотрудниками налогового отдела может быть экономически не оправданным, и одни и те же люди способны заниматься как вопросами методологии и планирования, так и подготовкой налоговой отчетности.

В организационной структуре налогового отдела необходимо также предусмотреть порядок взаимодействия налогового отдела с «внешней средой» компании (в частности порядок отслеживания и оценки последствий изменения налогового законодательства, порядок взаимодействий с налоговыми органами, внешними консультантами) для эффективного управления налоговыми рисками и своевременного использования возможностей для налогового планирования.

В зависимости от организационной структуры компании (холдинга) и географической разбросанности ее подразделений (дочерних компаний) структура налогового отдела может видоизменяться как в сторону дальнейшей детализации (например, за счет выделения функций налогового планирования в отдельное подразделение налогового отдела), так и значительного упрощения (например, за счет совмещения функций разработки налоговой методологии и подготовки налоговой отчетности).

Чтобы обеспечить выполнение поставленных перед налоговым управлением целей и задач, необходимо разработать действенную систему контроля их реализации. В этих целях предлагается создать информационную модель «Налоговая история предприятия» – ИАС НИП (табл. 1).

Таблица 1

НАЛОГОВАЯ ИСТОРИЯ

Показатели	200_год	200_год	200_год
Выручка от реализации, тыс. руб.	-	-	-
Расходы от реализации, тыс. руб.	-	-	-
Внерезидентские доходы, тыс. руб.	-	-	-
Внерезидентские расходы, тыс. руб.	-	-	-
База, тыс. руб.	-	-	-
Варианты налоговой оптимизации:	-	-	-
1-й вариант	-	-	-
2-й вариант	-	-	-
.....
Налог на прибыль, тыс. руб.	-	-	-
Динамика выручки по отношению к предыдущему году, %	-	-	-
Уровень налогового бремени, %	-	-	-
Налоговые санкции, в т.ч. по результатам налоговых проверок, тыс. руб.	-	-	-

Такая модель должна представлять собой свод количественных показателей, объединенных по основным критериям эффективности управления налогами. В качестве таких критериев можно использовать например:

- уровень налоговых платежей по налогу на прибыль и прочим налогам;
- совокупный уровень признанных компанией налоговых доначислений и санкций по результатам налоговых проверок за год (оценка степени выполнения этой задачи возможна по мере «покрытия» налоговых периодов налоговыми проверками);
- уровень налогового бремени на предприятии;
- совокупный уровень налоговых рисков, вероятность которых оценена аудиторами как «очень высокая» и «высокая» по результатам проверки деятельности компании за год.

Критериями работы налогового отдела может стать и исполнение текущих задач, таких как разработка и (или) внедрение унифицированной системы налогового учета по налогу на прибыль для дочерних предприятий холдинга, обеспечение своевременности подачи

налоговой отчетности компании в налоговые органы или же сокращение времени на подготовку налоговой декларации по различным налогам за счет внедрения более эффективных процедур составления и проверки налоговых деклараций.

Таким образом, выходные таблицы, построенные на основе учета ИАС НИП, позволят оценить качество и эффективность налогового планирования на предприятии, уровень налогового бремени на предприятии, налоговые риски.

Следует обратить внимание на то, что степень детализации модели зависит от потребностей организации и может корректироваться в зависимости от глобальной стратегии компании, которая меняется с течением времени. Кроме того, постановка налогового управления является трудоемкой задачей, решение которой может потребовать перестройки многих внутренних процедур компании. Однако в результате компания получит эффективный механизм контроля и управления налоговыми обязательствами.

Модель «Налоговая история предприятия» должна использовать обычное программное обеспечение на персональном компьютере и быть представлена в виде свода электронных таблиц Microsoft Excel или с использованием специальной базы данных.

Эта модель позволит наглядно оценить работу налогового управления через анализ динамики полученных результатов текущего налогового периода с прошедшими периодами, а так же сравнить имеющиеся показатели с плановыми в зависимости от выбранной стратегии дальнейшего ведения налогового планирования на предприятии.

Литература

1. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2006.
2. Дегтярев В.А. Принципы налогового планирования деятельности индивидуальных предпринимателей. М., 2003.
3. Румянцев Е.Е. О новых подходах к управлению финансами предприятий // Финансы и кредит. – 2004. – №24.
4. Сидорова Е.Ю. Налоговое планирование: Курс лекций; учеб. пособие для вузов. М., 2006.
5. Тренев Н.Н. Управление финансами: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

Шаповалова Наталья Николаевна

Гроза Галина Андреевна

РЕЦЕНЗИЯ

Процесс реформирования налоговой системы РФ подходит к завершающей стадии, что позволяет подвести некоторые итоги. Сформировалась в целом структура налоговой системы РФ, произошли существенные сдвиги в налогообложении организаций. Представленная статья написана с учетом реальной ситуации, сложившейся на сегодняшний день в сфере налогообложения, а также отражает вопросы, связанные с дальнейшими мерами по совершенствованию налоговой политики и усилению налогового администрирования.

По этой причине статья, рассматривающая вопросы реформирования налоговой системы за ряд лет, является не только актуальной, но и весьма современной.

В рецензируемой статье авторами систематизированы этапы, принципы и стадии налогового планирования, а также внесены предложения по разработке информационной системы финансового мониторинга на уровне хозяйствующего субъекта, которая, на взгляд автора, будет полезна также и налоговым органам при детализационном анализе налоговых поступлений и принятии управленческих решений.

Ишина И.В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Финансы и кредит» ВГНА Минфина РФ

1.7. ROLE OF TAX PLANNING AT A LEVEL OF THE MANAGING SUBJECT IN MODERN CONDITIONS

N.N. Shapovalova, Post-graduate Student of the Research Institute for Development Tax System;
G.A. Groza, the Post-graduate Student of the State Scientific Research Institute of Development of Tax System

The summary on clause: «The Role of tax planning at a level of the managing subject in modern conditions». The essence of tax planning consists that the tax bearer solves with its help two basic problems: in what size and in what terms it is necessary to make payment of taxes and as what an opportunity, using effectively the legislation of the Russian Federation, to optimize tax payments. That is tax planning at a level of the managing subject is an integral part of management of its financial and economic activity within the limits of uniform strategy of its economic development, representing process of system use of optimum lawful tax ways and methods for an establishment of a desirable future financial condition of object in conditions of the limited resources and an opportunity of their alternative use. Thus, the organization of an effective control system of tax service at the enterprise allows to optimize tax loading at the enterprise within the limits of the operating tax laws.

Literature

1. T.A. Guseva. «The tax planning is in entrepreneurial activity: legal adjusting», 2006.
2. V.A. Degtyarev. «Principles of the tax planning of activity of individual businessmen», 2003.
3. E.E. Romyanceva. «About the new going near a financial of enterprises management / «Finances and credit» №24 (162) 2004.
4. E.Yu. Sidorova «Tax planning: course of lectures: Uch.pos. for institute of higher», 2006.
5. N.N. Trenev Financial Management: Studies. Manual. – M.: Finances and statistics, 2003.