1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

1.1. НАЛОГОВАЯ ТАКТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ РИСКА НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ ПО НДС

Андреев В.И., доцент, кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Саратовский госагроуниверситет им. Н.И. Вавилова, г. Саратов;
Зотова М.А., заведующий сектором, сектор стимулирования развития отраслей, Поволжский научно-исследовательский институт экономики и организации агропромышленного комплекса, г. Саратов;
Исаева Т.А., магистрант, направление «Экономика», Поволжский институт управления им. П.А. Столыпина, г. Саратов

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье рассмотрены особенности выбора налоговой тактики на предприятиях в рамках определенной налоговой стратегии по налогу на добавленную стоимость (НДС). Рассмотрено изменение показателя доли НДС, исчисленного к уплате, в общей сумме исчисленного налога в целом по Российской Федерации и по Саратовской области. Особое внимание уделено поиску взаимосвязи между ежегодными платежами НДС в бюджет и коэффициентом автономии. Выявлена и описана налоговая тактика по учету НДС, используемая на большинстве предприятий, нацеленных на снижение риска выездной налоговой проверки. Предложено в отдельных случаях при планировании налогообложения определять величину допустимого уровня прироста НДС, уплачиваемого в бюджет, исходя из величин, полученных из функции, описывающей взаимосвязь суммы налога к уплате в бюджет на конец периода и значения коэффициента автономии.

Оптимизация налогообложения предприятия тесно связана с налоговой стратегией, которую оно выбирает. Налоговая стратегия может быть определена по предприятию в целом и направлена на достижение определенной цели в области налоговых санкций и развития финансового состояния. Налоговая стратегия предполагает выработку определенной налоговой тактики, разработанной в отдельности по каждому виду налогов или по всем видам налогов, уплачиваемых на предприятии в целом [1, с. 93]. Наибольший интерес представляет тактика, которую выбирает большинство организаций определенной страны или отрасли по конкретному виду налога. Так, с внедрением с 2016 г. новой отчетной формы 6-НДФЛ, большинство организаций резко изменили налоговую тактику по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ), несмотря на сохранение действующей налоговой стратегии [2, с. 104]. Организации оказались вынуждены отражать в отчетной форме свою просроченную задолженность по перечислению НДФЛ в бюджет, поскольку данные показатели контролируются по карточке налогоплательщика налоговыми органами. Подобная возможность контроля со стороны государства привела к выбору предприятием варианта оплаты штрафа при задержке перечисления НДФЛ в бюджет после выплаты дохода сотрудникам при нарушении сроков перечисления налога или минимизации налоговых санкций и проведением четкой политики своевременного удержания и перечисления НДФЛ [3, с. 53]. Отдельные организации в силу особенностей их источников финансирования, например, бюджетные, автономные учреждения и прочие, вынуждены перечислять в бюджет авансовые платежи по НДФЛ и не имеют возможности не нарушать налогового законодательства.

По налогу на добавленную стоимость (НДС) на предприятиях складывается особая общепринятая налоговая тактика, которая сравнима с тактикой по упрощенной системе налогообложения (УСН). В основном предприятия выбирают два вида тактик, связанных со следующими налоговыми стратегическими подходами:

- организации, постоянно подвергаемые выездным налоговым проверкам и периодически уплачивающие в бюджет определенные суммы штрафов, нацелены на продолжение подобных взаимоотношений с налоговыми органами, тогда как суммы налоговых рисков учтены при планировании финансовых результатов деятельности и показателей финансового состояния. Тактический подход, выбираемый такими организациями, заключается в планомерном отражении всех возникающих фактов хозяйственной жизни, связанных с учетом НДС с выходом на конец отчетного периода на любой из результатов: долг перед бюджетом или наличие налога к возмещению;
- организации, налоговые проверки в которых происходят по НДС нечасто либо вообще ни разу не проводились. Стратегия налогового характера в данном случае заключается в минимизации риска возникновения выездной налоговой проверки. Тактика, вырабатываемая предприятием в данном случае, направлена на обеспечение уплаты налога ежеквартально примерно в одинаковой величине (сумма авансовых платежей за три месяца) с выходом на отражение в декларации сумм налога, предназначенных уплате в бюджет, но не сумм к возмещению.

Следует отметить, что при соблюдении всех норм законодательства по исчислению и уплате НДС в бюджет при полной регистрации всех фактов хозяйственной деятельности по всем принципам ведения бухгалтерского учета в отдельных кварталах в организации неизбежно образуются в итоге суммы налога к возмещению из бюджета. Этот факт фиксируется и отслеживается налоговыми органами, которые получают повод и находят возможность проведения налоговой проверки. У предприятия в указанных условиях возникает налоговый риск, который может иметь в том числе и неблагоприятные финансовые последствия [4, с. 168]. С целью минимизации такого риска предприятия вырабатывают определенную налоговую тактику по отражению НДС в учете и налоговой отчетности, по уплате налога в бюджет [5, с. 149].

Рассматриваемая налоговая тактика и мероприятия по налоговому планированию НДС стали наиболее

актуальными к 2013 г., когда обозначилось ужесточение требований к налоговым декларациям, стала разрабатываться и внедряться автоматизированная система камеральной проверки НДС (проверка счетов-фактур) в целом по стране. Этот факт подтверждают особенности изменения ряда динамики показателя доли налога, исчисленного к уплате в общей сумме исчисленного налога (табл. 1). Данный показатель снижался на протяжении 2007-2012 гг., и предприятия могли в своем большинстве отражать в декларации по НДС в том числе и суммы налога к возмещению из бюджета. С появлением современных средств контроля вероятность выявления ряда ошибок по НДС увеличилась, что потребовало отслеживания большинства параметров, проверяемых налоговыми органами. Перед частью предприятий, предполагающих, что они понесут значительные издержки в связи с выездными налоговыми проверками, встал вопрос о выработке налоговой тактики. Именно повсеместное применение мероприятий по постепенному повышению из квартала в квартал сумм НДС, исчисленного к уплате в бюджет, привело к росту с 2013 г. показателя доли налога, исчисленного к уплате, в общей сумме исчисленного налога, представленного в динамике на рис. 1.

Таблица 1

ДИНАМИКА ПАРАМЕТРОВ УПЛАТЫ НДС ПРЕДПРИЯТИЯМИ В БЮДЖЕТ

Показатель	По состоянию на 1 января года[1]									
	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
В целом по РФ, млрд. руб.										
Сумма налога, исчисленная по налогооблагаемым объектам	12397	15622	16983	17290	19678	24970	29231	30926	32942	36482
Сумма налоговых вычетов	10945	14413	15779	16056	18260	23290	27424	29058	30851	33986
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет	2038	2220	2127	2341	2527	2934	3356	3580	3928	4431
Доля налога, исчисленного к уплате в общей сумме исчисленного налога, %	16,44	14,21	12,52	13,54	12,84	11,75	11,48	11,58	11,92	12,15
По Саратовской области, млн. руб.										
Сумма налога, исчисленная по налогооблагаемым объектам	84034	104745	117890	122048	130746	165850	188205	207264	217049	221075
Сумма налоговых вычетов	72108	91496	104780	109559	116053	151238	172588	191254	197518	199266
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет	15845	18218	17952	18065	19131	21573	23169	25297	27449	28491
Доля налога, исчисленного к уплате в общей сумме исчисленного налога, %	18,86	17,39	15,23	14,80	14,63	13,01	12,31	12,21	12,65	12,89

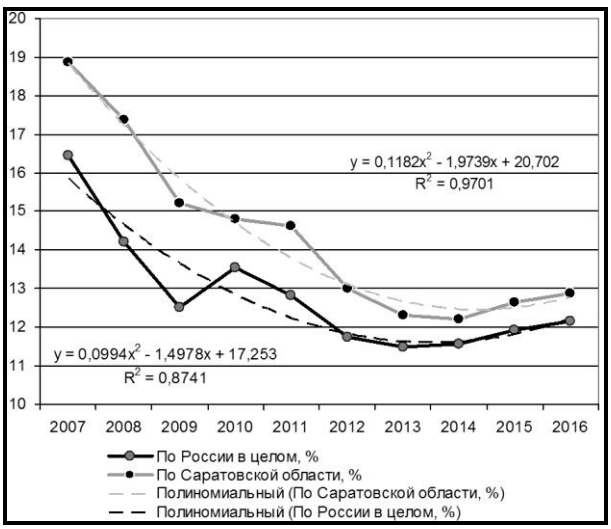

Рис. 1. Доля налога, исчисленного к уплате, в общей сумме исчисленного налога (НДС), %

Интересным является факт, что динамику доли налога, исчисленного к уплате в общей сумме исчисленного налога (НДС) как по РФ в целом, так и по Саратовской области, можно описать в виде квадратичной функции, имеющей высокое значение индекса детерминации, что наиболее важно для построения прогнозов в области налогообложения.

Таким образом, проблема возникает не столько на уровне предприятия, которое приспосабливается к действующему законодательству, исходя из соображений сохранения своей финансовой стабильности, а в низкой наполняемости бюджета государства таким важным косвенным налогом, как НДС. Так, введение ежегодно дополнительных средств и параметров контроля НДС может привести к стабилизации на предприятиях выбранной с 2013 г. тактики планирования остатков НДС к уплате и корректировке задолженности, несмотря на нарушение принципов бухгалтерского учета, что найдет отражение в данных годовой бухгалтерской отчетности.

Образовавшаяся стабильность в ежегодных небольших приростах поступлений НДС в бюджет негативна в связи с тем фактом, что данные приросты платежей ниже уровня инфляции. В данной связи большого внимания заслуживает вопрос выявления, описания и изучения схем, которыми пользуются предприятия для корректировки задолженности по НДС перед государством.

Сложившуюся в настоящее время налоговую тактику большинства предприятий, выбравших стратегию минимизации риска выездной налоговой проверки, можно описать схематично (рис. 2). Налоговая тактика в данном случае включает ряд налоговых процедур и имеет определенный целевой ориентир. Ориентиром служит результат, получаемый в итоге проведения процедур налогового планирования по НДС, и он представляет собой

[1] Примечание к табл. 1: ежегодный отчет о структуре начисления НДС Федеральной налоговой службой РФ (ФНС РФ).

планируемую сумму налогов, отражаемую в налоговой декларации как сумму налога, исчисленную к уплате в бюджет. Эта сумма обычно планируется в размере, примерно равной соответствующей величине предыдущего отчетного периода (уравнивается по кварталам). При этом сумма уплаченного налога за год и остаток к уплате за год планируются в величине, на 4-8% превышающей значение предшествующего года. При налоговом планировании НДС немаловажное значение имеет максимально допустимая величина планируемого годового прироста уплаты в бюджет сумм налога на добавленную стоимость. Предприятию необходимо выбрать определенные границы вариации данного показателя, учитывающие возможность обеспечения расширенного воспроизводства.

В общем виде налоговая тактика предприятий по уплате НДС в бюджет с минимальным риском выездной налоговой проверки выглядит следующим образом. На предприятии бухгалтер определяет остаток на начало величины уплаты НДС в бюджет по итогам предыдущего квартала и месяца. Далее определяется примерная величина остатка для отражения в отчетности за следующий квартал и для перечисления в бюджет за прошедший месяц. Конечный остаток планируется в величине, не менее остатка предыдущего.

Рис. 2. Алгоритм формирования и корректировки остатка задолженности перед бюджетом по НДС

На следующем этапе происходит формирование книг покупок и продаж за прошедший квартал. При наличии ситуации, когда присутствуют учтенные покупки, но умышленно не учтенные полученные счета-фактуры по ним, такие счета-фактуры проводятся и легализуются в следующем квартале. С учетом указанных проведенных счетов-фактур по книгам продаж и покупок осуществляется расчет НДС к уплате в бюджет, который отражается в налоговой декларации по НДС. При наличии в декларации суммы налога, подлежащей к перечислению в бюджет в размере, немногим превышающим данные предыдущего квартала, декларация подлежит к сдаче, а налог к перечислению. При наличии неудовлетворительных сумм или наличия НДС к возмещению из бюджета происходит корректировка остатка.

Корректировка остатка по уплате НДС в бюджет в налоговой декларации является законной с точки зрения налогового учета и может быть представлена в мероприятиях налогового планирования. Однако указанные мероприятия нарушают принципы полноты и своевременности отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. Корректировка конечного остатка по НДС представляет собой умышленное неотражение (непроведение в программе учета) последних по сроку поступивших от поставщиков счетов-фактур, что позволяет признать покупку, но не признать НДС к вычету в налоговом учете, несмотря на то что данный счет-фактура в бумажном виде уже имеется в бухгалтерии и предполагается, что документ выписан поставщиком, но не доставлен покупателю, а будет доставлен в начале следующего квартала. Таким образом, корректировка конечного остатка возможна, но только до тех пор, пока предприятие не перейдет на электронный документооборот (ЭДО).

В случае с ЭДО существует иная возможность корректировки остатка задолженности перед бюджетом – договориться с поставщиками о перечисления авансов (предоплат) в оговоренных (планируемых) суммах, которые позволят увеличить сумму налога к уплате. Можно оформить отгрузку товара, стоимость которого облагается НДС, выставить счет-фактуру. Указанные мероприятия налогового планирования могут усложняться по различным причинам. К примеру, если стоимость нескольких последних в отчетном периоде поступлений товаров по сумме не достаточна для корректировки долга перед бюджетом, то потребуются затраты времени на поиск иных способов обеспечения требуемого остатка задолженности.

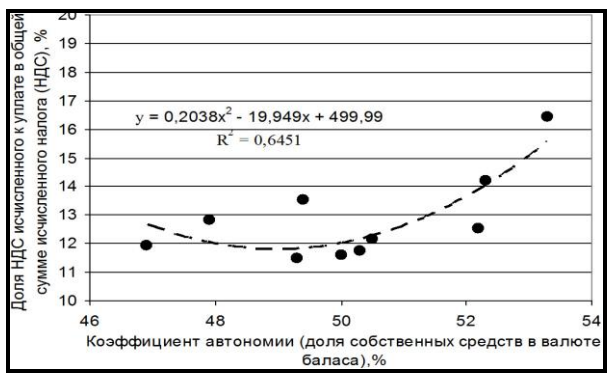

Рис. 3. Поле корреляции между долей НДС, исчисленного к уплате в общей сумме исчисленного налога и коэффициента автономии в целом по организациям РФ

Поскольку предприятию необходимо выбрать определенные границы вариации показателя максимально допустимой величины планируемого годового и квартального прироста уплаты в бюджет сумм налога на добавленную стоимость, важным становится проведение исследования в этой области, основанное на сравнении финансовых показателей с параметрами налогового планирования. В настоящем исследовании выявлена взаимосвязь между долей НДС, исчисленного к уплате в общей сумме исчисленного налога и коэффициентом автономии, рассчитанных в целом по совокупности организаций РФ (рис. 3). Определен минимум квадратичной функции, описывающей данную взаимосвязь, который равен 49%.

С ростом коэффициента автономии, начиная от рекомендуемого значения (совпадает с минимумом функции) организации становятся готовы увеличивать величину подлежащую уплате в бюджет по НДС. При этом безопасным приростом, при котором не снижается финансовая устойчивость предприятия, будет считаться прирост налога к уплате на менее чем 1% при значении коэффициента автономии от 49% до 52% (зона 1). При значении коэффициента автономии более 53% для предприятия может являться вполне безопасной налоговая тактика по обеспечению прироста доли налога исчисленного к уплате в общей сумме исчисленного налога на 1,5-3% (зона 2).

Отдельные организации с целью обеспечения своей устойчивости и минимизации финансовых рисков образуют собственный капитал в размере 80-90% в величине валюты баланса. Допустимый для них уровень прироста доли НДС, исчисленного к уплате в общей сумме исчисленного налога, можно рассчитать следующим образом, подставив в уравнение функции значения фактора 80 и 90%. Тогда прирост доли НДС, исчисленного к уплате в бюджет, может варьироваться от 145 до 150% (0,2038 * 802 – 19,949 * 80 + 499,99 = 208 и 0,2038 * * 902 – 19,949 * 90 + 499,99 = 355). Однако в реальной ситуации этого допускать не следует, что подтверждает индекс детерменации полученного квадратичного уравнения, равный 0,65 и дающий основания утверждать, что выводы могут быть ошибочны на 35% за счет влияния на результат иных, не учтенных в модели факторов. Следовательно, начиная со значения коэффициента автономии, равного 60-62%, выводы могут быть ошибочными и потому возникает необходимость дальнейшего изучения поиска зависимостей, позволяющих установить наиболее точную величину допустимого уровня прироста доли НДС, исчисленного к уплате, в общей сумме исчисленного налога, позволяющего минимизировать налоговые санкции и обеспечить сохранность финансового состояния предприятия.

Литература

1. Алайкина Л.Н. и др. Методы управления налоговым риском на предприятиях сельского хозяйства [Текст] / Л.Н. Алайкина, О.К. Котар, Т.А. Исаева // Успехи современной науки и образования. – 2016. – Т. 2; №4. – С. 92-99.
2. Алайкина Л.Н. и др. Оценка налоговой нагрузки как фактора экономического развития на макро- и микроуровне: монография [Текст] / Л.Н. Алайкина, В.И. Андреев, Т.А. Исаева, О.К. Котар, С.Н. Крылов, Л.Н. Кузнецова, Н.А. Новикова. – Саратов: Саратовский источник, 2016. – 223 с.

3. Андреев В.И. и др. Влияние налогового бремени на сбор налогов в бюджет государства [Текст] / В.И. Андреев, Т.А. Исаева, С.Н. Крылов // Научное обозрение: теория и практика. – 2016. – №6. – С. 52-63.
4. Андреев К.Л. Анализ финансовых показателей сельскохозяйственных предприятий, дифференцированных по степени задолженности по налогам [Текст] / К.Л. Андреев, В.И. Андреев, Т.А. Исаева // Вестник Омского университета; Сер. : Экономика. – 2016. – №1. – С. 166-173.
5. Андреев К.Л. Финансовое состояние и стратегия развития сельскохозяйственных предприятий Базарно-Карабулакского района Саратовской области [Текст] : монография / К.Л. Андреев, В.И. Андреев, А.В. Дедюрин, Т.А. Исаева. – Саратов : Наука, 2013. – 200 с.

Ключевые слова

Налоговое планирование; налоговая проверка; налоговая тактика; налог на добавленную стоимость; система налогообложения.

Андреев Виктор Иванович

Зотова Марина Александровна

Исаева Татьяна Александровна

РЕЦЕНЗИЯ

В статье рассмотрены особенности выбора налоговой тактики на предприятиях в рамках определенной налоговой стратегии по налогу на добавленную стоимость (НДС). Дано описание двух основных видов тактик предприятий по уплате НДС с дифференцированием организаций по частоте возникающих налоговых проверок. Авторы отмечают, что при соблюдении всех норм законодательства по исчислению и уплате НДС в бюджет, при полной регистрации всех фактов хозяйственной деятельности по всем принципам ведения бухгалтерского учета, в отдельных кварталах в организации неизбежно образуются в итоге суммы налога к возмещению из бюджета. Данный факт увеличивает риск налоговой проверки НДС.

Статья содержит достаточный объем аналитической информации, которая необходима для рассмотрения изменений показателя доли НДС, исчисленного к уплате в бюджет в общей сумме исчисленного налога в целом по Российской Федерации и по Саратовской области.

Авторами предложенной к публикации статьи предпринята попытка выявления взаимосвязи между ежегодными платежами НДС в бюджет и коэффициентом автономии. Выявлена и описана налоговая тактика по учету НДС, используемая на большинстве предприятий, нацеленных на снижение риска выездной налоговой проверки. С ростом коэффициента автономии, организации становятся готовы повысить сумму, подлежащую уплате в бюджет по НДС. При этом безопасным ежегодным приростом, при котором не снижается финансовая устойчивость предприятия, будет считаться прирост налога к уплате на менее чем 1%.

В авторском исследовании предложено в отдельных случаях при планировании налогообложения определять величину допустимого уровня прироста НДС, уплачиваемого в бюджет, исходя из величин, полученных из функции, описывающей взаимосвязь суммы налога к уплате в бюджет на конец периода и значения коэффициента автономии.

Статья представляет определенный научный и практический интерес и может быть рекомендована для публикации в журналах, включенных в список Высшей аттестационной комиссии РФ.

Рубцова В.Н., д.э.н., в.н.с., Институт аграрных проблем Российской Академии наук, г. Саратов.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ