

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально-гуманитарных технологий

Направление подготовки 080100 Экономика, профиль «Экономика фирмы и корпоративное планирование»

Кафедра Экономики

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

Тема работы
Корпоративное налоговое планирование в современных экономических условиях России

УДК 336.236.14:658.14.012.2

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
ЗБМ41	Зенков И.А.		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
доцент каф. экономики	Дукарт С.А.	к.и.н., доцент		

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Зав. каф. экономики	Барышева Г.А.	д.э.н., профессор		

Томск – 2016 г.

**Планируемые результаты обучения по ООП
38.04.01 Экономика,
профиль «Экономика фирмы и корпоративное
планирование»**

<i>Код результата</i>	<i>Результат обучения (выпускник должен быть готов)</i>	<i>Требования ФГОС, критериев и/или заинтересованных сторон</i>
<i>Универсальные компетенции</i>		
P1	Самостоятельно применять методы и средства познания, обучения и самоконтроля, осуществлять интеллектуальное, культурное, нравственное, профессиональное саморазвитие и самосовершенствование в экономических областях	Требования ФГОС (ОК-1,2,3,7, ПК-7,8,9), Критерий 5 АИОР (2.6), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P2	Эффективно работать индивидуально и в качестве члена команды, демонстрируя навыки руководства отдельными группами исполнителей, уметь проявлять личную ответственность, приверженность профессиональной этике и нормам ведения профессиональной деятельности в экономике	Требования ФГОС (ОК-4, ПК-11,12) Критерий 5 АИОР (п. 2.3), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P3	Осуществлять коммуникации в профессиональной среде и в обществе в целом, в том числе на иностранном языке, разрабатывать и представлять экономическую документацию, защищать результаты	Требования ФГОС (ОК-5,6, ПК-2,4) Критерий 5 АИОР (п. 2.2), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
<i>Профессиональные компетенции</i>		
P4	Уметь организовать сбор, обработку, анализ и систематизацию статистической, научной, правовой и иной информации, выбирать адекватные методы и средства решения задач исследования, составлять на их основе научные и аналитические отчеты, обзоры, публикации по экономике фирмы	Требования ФГОС (ОК-1,2,6, ПК-1,2,3,4,8,9,11,13) Критерий 5 АИОР (п. 1.1.,1.2), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P5	Проводить анализ экономического состояния фирм, финансовой устойчивости и рентабельности, стратегии в условиях неопределенности, неустойчивости внешней среды	Требования ФГОС (ОК-2,5, ПК-3,4,8,9,10,13) Критерий 5 АИОР (п. 1.2. 1.4), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P6	Уметь анализировать и использовать данные бухгалтерского, налогового, оперативно-хозяйственного учета для организации и управления фирмой на новом уровне, выявления резервов и факторов роста, совершенствования ее политики, составления текущих и перспективных планов развития	Требования ФГОС (ОК-4, ПК-3,6,7,9,12) Критерий 5 АИОР (п. 1.6.), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P7	Уметь разрабатывать систему социально-экономических показателей, отражающих состояние фирм; обосновывать методики их расчета, прогнозировать динамику показателей деятельности предприятия; составлять планы и бюджеты развития фирм	Требования ФГОС (ПК-5,6,8,10,12)) Критерий 5 АИОР (п. 1.1.,1.3.), согласованный с требованиями международных стандартов <i>EUR-ACE</i> и <i>FEANI</i>
P8	Обладать способностью к самостоятельной разработке заданий по программам развития фирмы, получению проектных решений, их экономическому обоснованию, разработке методических и	Требования ФГОС (ОК-4, ПК-5,6,8,10,11,12) Критерий 5 АИОР (п. 1.5.), согласованный с требованиями международных

	нормативных документов, предложений и мероприятий по реализации разработанных проектов и программ, оценке их эффективности	стандартов EUR-ACE и FEANI
P9	Развивать навыки руководителя экономическими службами и подразделениями предприятий и организаций разных форм собственности, органов государственной и муниципальной власти для выполнения задач в области экономической политики фирмы	Требования ФГОС (ОК-4,6, ПК-11,12) Критерий 5 АИОР (п. 2.3), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI
P10	Разрабатывать и обосновывать варианты управленческих решений, организовывать коллектив на внедрение и распространение современных методов организации и управления, стратегии развития и планирования деятельности фирмы на основе внедрения современных управленческих технологий	Требования ФГОС (ПК-7, 11,12) Критерий 5 АИОР (п. 1.5.), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI
P11	Осуществлять преподавание экономических дисциплин (прежде всего, по экономике предприятия) в общеобразовательных учреждениях, образовательных учреждениях высшего профессионального и среднего профессионального образования, а также в образовательных учреждениях дополнительного профессионального образования	Требования ФГОС (ОК-1,3,5,6, ПК-9,13,14), Критерий 5 АИОР (п. 2.4, 2.5), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI
P12	Приобретать и использовать навыки педагогического мастерства, методики преподавания: готовить методические материалы; разрабатывать рабочие планы и программы; подбирать соответствующий им дидактический инструментарий и методики; готовить задания для учебных групп; анализировать результаты реализации образовательной программы	Требования ФГОС (ОК-2,3,4,6, ПК- 1,2,3,9), Критерий 5 АИОР (п. 2.4, 2.5), согласованный с требованиями международных стандартов EUR-ACE и FEANI

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего образования
«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт социально-гуманитарных технологий

Направление подготовки 080100 Экономика, профиль «Экономика фирмы
и корпоративное планирование»

Кафедра Экономики

УТВЕРЖДАЮ:

Зав. кафедрой

_____ Г.А.Барышева
(Подпись) (Дата)

ЗАДАНИЕ

на выполнение выпускной квалификационной работы

В форме:

магистерской диссертации

(бакалаврской работы, дипломного проекта/работы, магистерской диссертации)

Студенту:

Группа	ФИО
ЗБМ41	Зенков Илья Александрович

Тема работы:

Корпоративное налоговое планирование в современных экономических условиях России

Утверждена приказом директора (дата, номер)

№ 2596/с от 22.04.2015 г.

Срок сдачи студентом выполненной работы:

01.06. 2015 г.

ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ;

Исходные данные к работе

(наименование объекта исследования или проектирования; производительность или нагрузка; режим работы (непрерывный, периодический, циклический и т. д.); вид сырья или материал изделия; требования к продукту, изделию или процессу; особые требования к особенностям функционирования (эксплуатации) объекта или изделия в плане безопасности эксплуатации, влияния на окружающую среду, энергозатратам; экономический анализ и т. д.).

Объектом исследования является налоговое планирование, применяемое в «Научно-производственном центре «Полус». В качестве эмпирической базы исследования использовались законодательные акты РФ и некоторых зарубежных стран, публикации периодической печати и сети Интернет, данные статистической службы РФ, финансовые и налоговые данные предприятия АО «НПЦ» Полус».

Перечень подлежащих исследованию, проектированию и разработке вопросов

(аналитический обзор по литературным источникам с целью выяснения достижений мировой науки техники в рассматриваемой области; постановка задачи исследования, проектирования, конструирования; содержание процедуры исследования, проектирования, конструирования; обсуждение результатов выполненной работы;

Исследование основано на трудах таких авторов как Л. А. Дробозиной, Н. Ю. Кругловой, В. С. Карагод. В. В. Худолева.

Задачи исследования:

1. Изучить систему налогообложения корпораций в РФ.
2. Проанализировать систему налогового планирования на предприятие.

<i>наименование дополнительных разделов, подлежащих разработке; заключение по работе).</i>	3. Проанализировать налоговую нагрузку в рамках отрасли научных исследований и разработки в области естественных и технических наук. Дать практические рекомендации по улучшению системы налогового планирования для «НПЦ «Полус», с целью уменьшения налоговой нагрузки.
Перечень графического материала <i>(с точным указанием обязательных чертежей)</i>	
Консультанты по разделам выпускной квалификационной работы <i>(с указанием разделов)</i>	
Раздел	Консультант
Раздел 1. Общая теория налогообложения	Дукарт С.А.
Раздел 2. Основы корпоративного налогового планирования	Дукарт С.А.
Раздел 3. Эффективность налогового планирования в корпорациях, на примере АО «НПЦ «Полус»	Разанов О.О.
Названия разделов, которые должны быть написаны на русском и иностранном языках:	
1.1	Русский и иностранный язык
1.2	Русский язык
1.3	Русский язык
2.1	Русский язык
2.2	Русский язык
2.3	Русский язык
3.1	Русский язык
3.2	Русский язык
3.3	Русский язык

Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику	15.09.2014
---	------------

Задание выдал руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
доцент каф. экономики	Дукарт С.А.	д.и.н., доцент		

Задание принял к исполнению студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
ЗБМ41	Зенков Илья Александрович		

ЗАДАНИЕ ДЛЯ РАЗДЕЛА «СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ»

Студенту:

Группа		ФИО	
ЗБМ41		Зенков Илья Александрович	
Институт	НИ ТПУ	Кафедра	экономики
Уровень образования	магистратура	Направление/специальность	Экономика фирмы и корпоративное планирование

Исходные данные к разделу «Социальная ответственность»:

<p><i>Положения и рекомендации по корпоративной и социальной ответственности используемые в российской практике</i></p> <p><i>Внутренняя документация предприятия, официальной информации различных источников, включая официальный сайт предприятия, отчеты</i></p>	<p>– «Трудовой кодекс Российской Федерации» от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 30.12.2015).</p>
--	--

Перечень вопросов, подлежащих исследованию, проектированию и разработке:

<p><i>Анализ факторов внутренней социальной ответственности:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – безопасность труда; – стабильность заработной платы; – поддержание социально значимой заработной платы; – дополнительное медицинское и социальное страхование сотрудников; – развитие человеческих ресурсов через обучающие программы и программы подготовки и повышения квалификации; – оказание помощи работникам в критических ситуациях. 	<p>В компании соблюдаются права работников на справедливые условия труда: выходные дни в соответствии с производственным календарем, основной ежегодный отпуск, своевременная оплата труда, достойные условия труда.</p> <p>В принципах корпоративной культуры компании отмечена важность человеческого ресурса компании. По результатам работы сотрудники компании могут получить материальное поощрение в виде премии. Для обучения сотрудников компания проводит мастер-классы и семинары. Для поддержания корпоративного духа проводятся мероприятия для работников.</p> <p>В случае если работник оказался в критической ситуации, то он может рассчитывать на материальную помощь в рамках законодательства РФ.</p>
<p><i>Анализ факторов внешней социальной ответственности:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – спонсорство и корпоративная благотворительность; – содействие охране окружающей среды; – взаимодействие с местным сообществом и местной властью; – готовность участвовать в кризисных ситуациях; – ответственность перед потребителями товаров и услуг (выпуск качественных товаров), и т.д. 	<p>АО НПЦ "Полюс" берет на себя дополнительную ответственность по охране окружающей среды. Компания проводит мероприятия по уборке прилегающей к зданию территории.</p> <p>Конфликтов с представителями власти и местными жителями не имеет, так как осуществляет свою деятельность в рамках законодательства. Компания не занимается спонсорством и корпоративной благотворительностью. «Полюс» несет</p>

	ответственность за качество изготавливаемой продукции.
1. <i>Определение стейкхолдеров организации:</i> - <i>внутренние и внешние стейкхолдеры организации;</i> - <i>краткое описание и анализ деятельности стейкхолдеров организации.</i>	Основные стейкхолдеры для компании будут следующие: персонал, потребители, менеджмент. Программа КСО должна быть направлена во внешнюю среду, так как от внутренней социальной ответственности достаточно развита.
2. <i>Определение структуры программы КСО</i> - <i>Наименование предприятия;</i> - <i>Элемент;</i> - <i>Стейкхолдеры;</i> - <i>Сроки реализации мероприятия;</i> - <i>Ожидаемый результат от реализации мероприятия.</i>	Элементы: Тренинги, мастер-классы по повышению квалификации; мероприятия по сплочению для сотрудников; социально значимый маркетинг для клиентов. Результат: повышение привлекательности компании для клиентов.
3. <i>Определение затрат на программы КСО</i> - <i>расчет бюджета затрат на основании анализа структуры программы КСО</i>	Планируемый годовой бюджет для запланированных мероприятий по КСО: 26160
4. <i>Оценка эффективности программ и выработка рекомендаций</i>	Планируемые мероприятия могут оказать благоприятное влияние не только для АО НПЦ "Полус", но и для общества.
Перечень графического материала:	
<i>При необходимости представить эскизные графические материалы к расчётному заданию (обязательно для специалистов и магистров)</i>	<u>3 табл.</u>

Дата выдачи задания для раздела по линейному графику	01.09.2015
---	------------

Задание выдал консультант:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент кафедры менеджмента	Черепанова Наталья Владимировна	кандидат философских наук		

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
ЗБМ41	Зенков Илья Александрович		

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа: 125 с., 1 рис., 10 табл., 87 источников, 1 приложение.

Ключевые слова: Налоговое планирование, льгота, налоговая база, налоговая нагрузка.

Объектом исследования является: налоговое планирование, применяемое в «Научно-производственном центре «Полюс»

Цель работы – детально изучить принципы, задачи и направления налогового планирования. Проанализировать, каким образом корпорации используют налоговое планирование, что они понимают под этим понятием. Показать выгоду и важность использования инструментов налогового планирования для крупных корпораций.

В процессе исследования проводились: анализ и синтез, изучение литературных и иных источников, посвященных системе налогообложения; анализ существующих методов оценки и практики их применения; анализ эффективности действующей системы налогового планирования в АО «НПЦ «Полюс».

В результате исследования: было дано определение «налогового планирования», так же была изучена система налоговых льгот в РФ. Исследована финансово – хозяйственная деятельность и налоговая политика на предприятие. Даны практические рекомендации по улучшению налогового планирования в АО «НПЦ «Полюс».

Область применения: Налоговая политика предприятия.

Экономическая эффективность/значимость работы: результаты выполненного исследования могут быть использованы в деятельности отдела бухгалтерии, для улучшения действующей системы налогового планирования.

Определения, обозначения, сокращения, нормативные ссылки

В данной работе применены следующие термины с соответствующими определениями:

Налоговое планирование – составная часть системы финансового планирования, формирования налоговой политики, планирования операционной деятельности организации, процесса налогообложения и представляет собой деятельность государственных органов и налогоплательщиков по установлению на определенный период времени экономически обоснованного размера налоговых поступлений в соответствующий бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным налогоплательщиком.

Экономический кризис – резкое ухудшение экономического состояния страны, проявляющееся в значительном спаде производства, нарушения сложившихся производственных связей, банкротстве предприятий, росте безработицы и в итоге - снижении жизненного уровня, благосостояния населения.

Корпорация – хозяйствующий субъект, основанный на коллективной собственности физических и юридических лиц, а так же бизнес-групп, включающих в себя финансовые, производственно – торговые и управленческие звенья.

Налоговая база – это основной элемент налога, представляющий собой количественное выражение объекта налогообложения и являющийся основой для исчисления суммы налога.

Используемые обозначения и сокращения

НК РФ – Налоговый Кодекс Российской Федерации;

ГК РФ – Гражданский Кодекс Российской Федерации;

НПЦ – Научный производственный центр;

КСО – Корпоративная социальная ответственность;

АО – Акционерное общество.

Оглавление

Введение.....	11
1 Общая теория налогообложения	13
1.1 История развития теорий налогообложения	13
1.2 Сущность и принципы налогообложения	23
1.3 Понятие, сущность и сфера применения налогового планирования.....	34
2 Основы корпоративного налогового планирования.....	42
2.1 Принципы и методы налогового планирования	42
2.2 Проблема корпоративного налогового планирования в Российской Федерации	57
2.3 Перспективы развития налогового планирования в Российской Федерации	64
3 Эффективность налогового планирования в корпорациях на примере АО «Научно производственный центр «Полюс»	81
3.1 Характеристика налогового поля АО «НПЦ «Полюс»	81
3.2 Налоговое планирование и анализ налоговой нагрузки на АО «НПЦ «Полюс» за 2014 –2015 год.....	86
3.3 Отраслевой расчет и рекомендации по уменьшению налоговой нагрузки.....	95
4. Социальная ответственность	100
Заключение	105
Список использованных источников.....	107
Приложение А.....	115
History of development of the theory of taxation.....	116

Введение

Налоговое планирование является одним из важнейших инструментов корпоративного налогового менеджмента. Результатом построения системы налогового планирования является создание грамотной с юридической и экономической позиций структуры управления налоговыми потоками, которая одновременно отвечает требованию соблюдения законодательства о налогах и сборах и целям максимально возможной оптимизации обязательных платежей. При этом важным является разграничение понятий «налоговая минимизация» и «налоговая оптимизация», которые разграничиваются не всегда и не всеми. Достаточно распространено мнение, что оптимизация проводится только с целью максимального законного снижения налогов и сборов. В этом случае ее часто называют налоговой минимизацией.

Налоговая оптимизация намного шире: помимо минимизации ее инструментами являются отсрочка уплаты налогов и сборов, уменьшение суммы выплачиваемых в бюджет «живых» средств и др. Все они выгодны с точки зрения налогоплательщика: денежные средства остаются в его распоряжении и дают прибыль, не уменьшается сумма оборотных средств (а это особенно актуально, когда их не хватает), что также содействует увеличению прибыли, и т.п.

Минимизация налоговых платежей не всегда является первоочередной целью системы налогового менеджмента в организации и не всегда отвечает потребностям её стратегического развития. Система налогового планирования, как инструмент оптимизации налоговых платежей, должна существовать в любой организации вне зависимости от величины налоговой нагрузки.

Целью работы состоит в том, чтобы детально изучить принципы, задачи и направления налогового планирования. Проанализировать, каким образом корпорации используют налоговое планирование, что они понимают под этим понятием. Показать выгоду и важность использования инструментов налогового планирования для крупных корпораций.

Объектом исследования будет налоговое планирование, применяемое в «Научно-производственном центре «Полюс».

Предметом работы является налоговая база предприятия и методики планирования налогообложения.

Актуальность состоит в применении наиболее эффективных инструментов налогового планирования для предприятия, что позволит минимизировать налоговую нагрузку, в условиях кризиса и постоянного роста налогов.

Для достижения цели в исследование были поставлены следующие задачи:

1. Изучить историю развития теорий налогообложения;
 2. Проанализировать принципы налогообложения
 3. Изучить сущность, понятия, и цели налогов;
 4. Проанализировать понятие и сферу применения налогового планирования;
 5. Проанализировать принципы налогового планирования;
 6. Изучить методики налогового планирования
 7. Дать краткую характеристику и сформировать налоговое поле для «НПЦ «Полюс»;
 8. Рассчитать и проанализировать налоговую нагрузку с учетом налоговых льгот применяемых в целях налогового планирования на «НПЦ «Полюс»;
 9. Разработать практические рекомендации по уменьшению налоговой нагрузки на предприятие.
-
-

1 Общая теория налогообложения

1.1 История развития теорий налогообложения

Выдающийся церковный философ Фома Аквинский (1225–1274) определил налоги как «дозволенную форму грабежа». Он полагал наиболее «богоугодной формой» финансирование государственных расходов за счет богатства знатных людей. Однако при всей категоричности суждений Ф. Аквинский понимал, что совсем без налогов обойтись нельзя: «Временами случается, что князья не располагают в достаточном объеме средствами для обороны страны и для решения всех прочих задач, которые они, руководствуясь здравым смыслом, должны брать на себя. В таком случае будет справедливо, если подданные оплатят то, чем обеспечивается их общее благополучие» [1]. Критерий установления налогов по Ф. Аквинскому – это здравый смысл правителя, направленный на всеобщее благо.

Через 300 с лишним лет английский философ Фрэнсис Бэкон (1561–1626) в работе «Опыты или наставления нравственные и политические» пишет: «Подать, взимаемая с согласия народа или без такого, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа»².

Развитие государства и расширение его функций сопровождается эволюцией научных взглядов на налоги как социально-экономическую категорию. В рамках экономической науки появляется общая теория налогов.

Краеугольным камнем общей теории налогов служит вопрос об их социально-экономической сущности. Налоги должны уплачиваться в обмен на что-то или они безвозмездны, иными словами нейтральны.

Первые налоговые теории предполагали, что налогоплательщик уплачивает налог в обмен на нечто, предоставляемое ему государством в лице князя, короля или правительства [2].

Первые налоговые теории, зародившиеся в XVI в., – это теории

обмена. Суть состояла в том, что, уплачивая налоги, подданные покупают у государства определенные услуги, в первую очередь охрану от нападения внешнего врага, а также поддержание порядка внутри страны. Это формальное отражение существовавших в условиях Средневековья общественных отношений.

Более поздняя разновидность теории обмена – атомистическая теория. Ее представителями выступают французские мыслители Себастьян Ле Пьер Вобан (1633–1707) – теория общественного договора и Шарль Луи Монтескье (1689–1755) – теория публичного договора. Их учение сводится к тому, что налог есть результат договора между гражданами и государством. Гражданин вносит государству оплату за охрану, защиту и иные услуги. Налог – это плата за мир и определенные выгоды [3].

Последователями данной теории были Томас Гоббс (1588–1679), Мари Франсуа Вольтер (1694–1778), Оноре Мирабо (1749–1791), лидер крупной буржуазии в начале Великой французской революции.

Значительный вклад в теорию налогов внес английский экономист Уильям Петти (1623–1687), известный как автор теории трудовой стоимости. В своем «Трактате о налогах и сборах» он разрабатывал теорию косвенных налогов, отдавая им предпочтение перед прямыми налогами.

Одновременно с У. Петти косвенными налогами занимался французский экономист Ф. Дэмезон, который в 1666 году, он доказывал, что акциз способен один принести столько же и даже больше, чем все другие налоги [4].

Несколько позже в Швейцарии была разработана теория наслаждения. Ее автор – известный экономист Жан Симонд де Сисмонди (1773–1842). Он считал, что налог – это цена, уплачиваемая гражданином за получение им наслаждения от общественного порядка, справедливого правосудия, обеспечения свободы личности и права собственности.

Достаточно оригинальную теорию, безусловно, относящуюся к теории обмена, выдвинули англичанин Джон Рамсей Мак-Куллох (1789–

1864) и француз Адольф Тьер (1797–1877). По их мнению, налоги – это страховой платеж, уплачиваемый гражданами государству на случай наступления какого-либо риска. Налогоплательщики страхуют свою собственность от войны, пожара, кражи и т.д. Но в отличие от истинного страхования, предполагающего получения страхового возмещения при наступлении страхового случая, налоги вносятся, чтобы предотвратить этот случай, чтобы заранее профинансировать расходы государства на обеспечение правопорядка и обороны. Данная теория получила наименование теории налога как страховой премии.

Теория налогового нейтралитета связана с именем выдающегося шотландского экономиста и философа Адама Смита (1723-1790). А. Смит по праву считается основоположником современной научной теории налогообложения, которая начала создаваться в последней трети XVIII в. вместе с классической политической экономией. В 1776 г. вышла его книга под названием «Исследование о природе и причинах богатства народов». Один из главных выводов А. Смита состоял в том, что источником всякого богатства в натуральной и денежной формах является труд. Богатство любой нации зависит от двух основных факторов: от удельного веса населения, занятого производительным трудом, и от уровня производительности труда. А. Смит подразделял труд на производительный, т.е. увеличивающий стоимость предмета, к которому он прилагается, и непроизводительный, при котором возрастания стоимости не происходит. Главным двигателем производительного труда служит свобода конкуренции. Стихийное действие объективных экономических законов А. Смит считал «невидимой рукой», способной регулировать процессы экономики без вмешательства государства. Этот тезис имел право на существование в условиях начальной стадии товарного производства, но встречающиеся попытки руководствоваться им в настоящее время говорят о незнании истории развития хозяйства за последние два столетия. Впрочем, мощный кризис, показавший несостоятельность теории стихийности,

проявился уже в 1825 г., более чем за 100 лет до Великой депрессии XX в. Тогда он охватил наиболее развитую страну – Англию. Затем экономические кризисы в разных странах стали происходить с периодичностью в среднем 11–15 лет [5].

Великая депрессия 1929–1933 годов заставила всерьез задуматься о государственном регулировании экономики. А. Смит заложил основы классической школы политической экономии. Следует отметить, что многое он почерпнул у своих выдающихся предшественников.

Классическая теория рассматривает налоги как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать расходы на содержание правительства. Какая-либо иная роль налогам не отводится. Речь не идет ни о регулировании экономики, ни о плате за услуги, ни о страховом платеже.

Классическая теория налогов основывается на теории рыночной экономики. Удовлетворение индивидуальных потребностей осуществляется через предоставление экономической свободы, свободы деятельности гражданина. Государство должно обеспечить развитие рыночных отношений, охрану права собственности. Для этого нужны финансовые ресурсы, а их основным источником могут быть только налоги.

А. Смит упорядочил классификацию налогов, их разделение на прямые и косвенные налоги. Вся совокупность законодательно установленных налогов и сборов подразделяется на группы по определенным критериям, признакам, особым свойствам [6].

Первая классификация налогов была построена на основе критерия перелагаемости налогов, который первоначально еще в XVII в. привязывался к доходам землевладельца. Впоследствии А. Смит, исходя из факторов производства (земля, труд, капитал), дополнил доход землевладельца доходами с капитала и труда и соответственно двумя прямыми налогами – на предпринимательскую прибыль владельца капитала и на заработную плату наемного работника. Косвенные же налоги, считал

А. Смит, – это те налоги, которые связаны с расходами и перелажаются, таким образом, на потребителя.

Классификация налогов на прямые и косвенные, исходя из подоходно-расходного критерия, хотя и устарела, но не утратила своего значения и используется для оценки степени переложения налогового бремени на потребителя товаров и услуг.

К числу прямых налогов относятся: налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций, земельный налог, подоходный налог с физических лиц, налоги на имущество юридических и физических лиц, владение и пользование которым служат основанием для обложения.

Косвенные налоги вытекают из хозяйственных актов и оборотов, финансовых операций, целевых сборов: налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные товары, налог на операции с ценными бумагами, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

При косвенном налогообложении юридическое или физическое лицо, которое уплачивает такого рода налог, и лицо, которое должно быть подвергнуто налогообложению, – это разные лица. Например, акцизный налог на алкогольные изделия уплачивается производителем, хотя после реализации изделий акциз возмещается ему потребителем, который и оказывается действительным плательщиком налога. Следует иметь в виду, что это только теоретическое предположение, поскольку на практике может происходить иное. При определенных обстоятельствах прямые налоги также могут оказаться частично переложеными на потребителя через механизм роста цен. В свою очередь, косвенные налоги не всегда могут быть переложены на потребителя, поскольку рынок не обязательно в прежнем объеме примет товар по повышенным ценам.

Классическую теорию развивали Д. Рикардо (1772–1823), Дж. Ст. Милль (1773–1836), Ж. Б. Сей (1767–1832) [7].

Говоря о налоговых теориях, мы вынуждены во многом опираться на зарубежный опыт. Так сложилось, что в XVIII–XIX веках развитие

капитализма в России шло медленнее, чем западных странах, а большую часть XX века у нас господствовали экономические теории, недооценивающие роль товарно-денежных отношений в обществе и в том числе налогов.

Тем не менее в России были и выдающиеся ученые, развивавшие налоговые теории, и практики. Среди них следует первым отметить Юрия Крижанича (1618–1683), который правда не был русским по происхождению. Но этот хорватский дворянин, доктор богословия работал в России 17 лет с 1659 по 1676 г., где и написал основные труды по политике и политической экономии. Ю. Крижанич говорил о необходимости проведения активной экономической политики со стороны государства. В качестве главной задачи последнего он видел заботу о благосостоянии населения, включая в это понятие его просвещение и образование. Благие способы умножения государственной казны, – писал Крижанич, – «есть те, посредством коих казна пополняется справедливо, по-божески и честно, без гнусной жадности, без лютых поборов и без невыносимого и бесчеловечного отягощения подданных. А таковых способов и промыслов суть три: земледелие, ремесло и торговля – они зовутся черными промыслами или промыслами черных людей. А четвертый промысел – хозяйство или общее устройство, и он является основой и душой всех остальных. Они называются доходными промыслами» [8].

Ю. Крижанич был предшественником русского экономиста-самоучки И.Т. Посошкова (1652–1726). За два года до смерти Посошков закончил капитальный труд под названием «Книга о скудости и богатстве».

Источником богатства И.Т. Посошков считал не торговлю, а труд. Вспомним, что А. Смит в то время только родился. Книга Посошкова на 50 лет опередила идеи А. Смита. Труд, по мнению И. Т. Посошкова должен быть производительным, производить «прибыток». Налоговую систему автор предлагал усовершенствовать таким образом, чтобы налоги не были обременительными ни для государства, ни для производителей, ни для

народа.

В 1845 г. в Казани вышла книга Ивана Горелова «Теория финансов», посвященная общей теории налогообложения. Во второй половине XIX – начале XX в. выходили труды крупных русских ученых И.Х. Озерова, И.И. Янжула, С.Ю. Витте, Л.В. Ходского, А.А. Соколова, А.А. Исаева и многих других, посвященные проблемам налогообложения [9].

Разработка научных методов регулирования экономики с помощью налогов связана с именем выдающегося английского экономиста Д. М. Кейнса (1883–1946). Применение разработанных им методов, в частности, позволило изменить цикличность производства и существенно смягчить экономические кризисы, потрясавшие на протяжении XIX – первой половины XX в. западные страны. В соответствии с теорией Кейнса, налоги служат главным рычагом государственного регулирования экономики и способствуют ее развитию. Теория выдвигает необходимость создания «эффективного спроса» в виде условий для обеспечения реализации произведенной продукции посредством воздействия различных методов государственного регулирования. Государство с его кредитно-денежной и бюджетной политикой должно содействовать притоку инвестиций, в том числе путем соответствующей системы налогов [10].

Одно из важнейших положений теории Кейнса – зависимость экономического роста от достаточных денежных сбережений населения только в условиях полной занятости. Если полной занятости нет, то большие сбережения мешают экономическому росту, так как представляют собой пассивный источник доходов, не вкладываемые в производство. Необходимо изъятие доходов, помещенных в сбережения (с помощью налогов) и финансирование за счет этих средств инвестиций.

Согласно теории Кейнса, налоги действуют в экономической системе как «встроенные механизмы гибкости». Налоги должны быть высокими и прогрессивными, тогда они действуют как «встроенный стабилизатор». Во время экономического подъема облагаемые доходы растут медленнее, чем

налоговые доходы, а во время кризиса налог уменьшается быстрее, чем падают доходы. Так достигается относительно стабильное социальное положение в обществе. Таким образом, налоговые поступления зависят не только от величины ставок налога, но и связаны с изменениями доходов, облагаемых по прогрессивной шкале. Колебания величин происходят автоматически и более значительны в налоговых поступлениях, чем в уровне доходов.

Одновременно с кейнсианством в XX веке разрабатывалась неоклассическая теория налогов, основанная на преимуществе свободной конкуренции. Согласно этой теории, государственное вмешательство не должно ограничивать рынок с его естественными саморегулирующими законами, способными без вмешательства извне достичь экономического равновесия. Государственное вмешательство нужно лишь для того, чтобы устранить препятствия, мешающие действию законов свободной конкуренции. В этом заключается отличие неоклассической теории от кейнсианской, утверждающей, что динамическое равновесие неустойчиво, и делающей выводы о необходимости прямого вмешательства государства в экономические процессы [11].

Неоклассическую модель построил Дж. Мид (1907– 1995). Он отводил государству косвенную роль в регулировании экономических процессов.

В неоклассической теории получили развитие два направления – теория экономики предложения и монетаризм.

Представителями теории экономики предложения, возникшей в последней четверти XX в., являются американские ученые М. Бернс, Г. Стайн, А. Лэффер, М. Уэйденабаум. По их мнению, высокие налоги сдерживают предпринимательскую инициативу и тормозят политику инвестирования и обновления производства. Государство обязано всемерно сокращать расходы и по минимуму вмешиваться в рынок [12].

Профессор А. Лэффер выявил количественную зависимость между

прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, представил ее в виде параболической кривой и сделал вывод о том, что снижение налогов благоприятно воздействует на инвестиционную активность частного сектора. Во второй половине XX века «кривая Лэффера» получила всеобщее признание. Анализ кривой показывает, что, чем выше налоговые ставки, тем более сильный побудительный мотив будет у индивидуумов для уклонения от налогов. Если предприниматель не видит перспективы получения прибыли или если успешное функционирование рынка сопровождается прогрессивным налогообложением, то экономическая активность падает. Заинтересованность хозяйствующих субъектов является движущей силой процветающей экономики.



Рисунок 1– Кривая А. Лэффера [13]

$ДБ_{max}$ – максимально возможная величина доходов бюджета;

ПНС – предельная налоговая ставка, при которой доходы бюджета достигают максимального размера

Отсюда следует вывод, что рост налоговых ставок поддерживает увеличение налоговых поступлений только до определенного предела, затем рост поступлений начинает замедляться, после чего наступает плавное снижение доходов бюджета, переходящее в резкое падение. Предпринимательская инициатива в условиях повышения налоговых ставок сокращается, а часть налогоплательщиков переходит из легального бизнеса в «теневой» сектор экономики [14].

Количественно предельной ставкой для налогового изъятия в бюджет

А. Лэффер считает 30% суммы доходов, а резкое падение начинается после 40–50% изъятия.

Доходы государства должны увеличиваться за счет расширения налоговой базы, а не за счет увеличения налоговой ставки и таким образом налогового бремени.

Налоговая политика согласно данной теории состоит в снижении налоговых ставок и предоставлении налоговых льгот корпорациям.

Теория монетаризма связана с именем профессора Чикагского университета М. Фридмена (1912–2006). По его мнению, государство в экономике играет лишь одну роль: регулирование денег в обращении посредством изменения денежной массы и процентных банковских ставок [15].

Государство непрерывно увеличивает расходы, усиливая инфляцию, поэтому его нельзя допускать к регулированию производства и цен, но оно должно изымать излишек денег из обращения. Сочетание снижения налогов с манипулированием денежной массой и процентной ставкой позволяет создать стабильность функционирования экономического механизма.

Основная теоретическая предпосылка неоклассицизма – это поиски методов снижения инфляции.

Следует отметить, что попытки в первой половине 1990-х гг. в России строить экономическую и в том числе налоговую политику на базе теории монетаризма потерпели полную неудачу [16].

Неокейнсианская теория развивается английскими экономистами И. Фишером и Н. Калдором. По их мнению, центр тяжести налогообложения должен лежать в области потребления, отсюда – идея усиления косвенных налогов. Тогда деньги, предназначенные на покупку потребительских товаров, будут направлены либо в инвестиции, либо в сбережения. Инвестиции – фактор сегодняшнего роста, а сбережения – фактор будущего роста экономики.

1.2 Сущность и принципы налогообложения

Под принципами налогообложения понимаются основные исходные положения системы налогообложения. Впервые принципы налогообложения были сформулированы А. Смитом, который считал основными принципами налогообложения справедливость, определенность, удобство для налогоплательщика и экономию на издержках налогообложения. Эти классические принципы были сформулированы Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определенно для плательщика и для всякого другого лица [17].

Принципы налогообложения, обоснованные А. Смитом в конце XVIII века, были расширены и систематизированы немецким ученым-экономистом Адольфом Вагнером, который объединил все принципы налогообложения в четыре группы [18]. Система принципов А. Вагнера представлена в таблице 1.

Таблица 1–Система принципов налогообложения А. Вагнера

Финансовые принципы организации налогообложения	Достаточность налогообложения. Эластичность (подвижность) налогообложения
Народно-хозяйственные принципы	Надлежащий выбор источника налогообложения (в частности, решение вопроса — должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица либо населения в целом). Правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и условиями их предложения

Финансовые принципы организации налогообложения	Достаточность налогообложения. Эластичность (подвижность) налогообложения
Этические принципы (принципы справедливости)	Всеобщность налогообложения. Равномерность налогообложения
Административно-технические правила (принципы налогового управления)	Определенность налогообложения. Удобство уплаты налога. Максимальное уменьшение издержек взимания

В современных условиях правильно организованная налоговая система должна отвечать следующим основным принципам:

1. налоговое законодательство должно быть стабильно;
2. взаимоотношения налогоплательщиков и государства должны носить правовой характер;
3. тяжесть налогового бремени должна равномерно распределяться между категориями налогоплательщиков и внутри этих категорий;
4. взимаемые налоги должны быть соразмерны доходам налогоплательщиков;
5. способы и время взимания налогов должны быть удобны для налогоплательщика;
6. существует равенство налогоплательщиков перед законом (принцип недискриминации);
7. издержки по сбору налогов должны быть минимальны;
8. нейтральность налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности;
9. доступность и открытость информации по налогообложению;
10. соблюдение налоговой тайны.

Рассмотрим кратко содержание этих основных принципов.

Под стабильностью налогового законодательства понимается неизменность норм и правил, регулирующих сферу налоговых

взаимоотношений. В соответствии с этим принципом изменения в законодательство о налогах не должны вноситься в течение финансового года, а правила, дающие льготы и преференции, не должны изменяться (отменяться) до того срока, который первоначально был установлен законодателем. Не меньшее значение имеет и стабильность налогового законодательства в течение ряда лет, т.е. реформы и изменения существенного характера не могут проводиться каждый год [19].

Пересмотр норм налогового законодательства во всех развитых странах осуществляется в соответствии с действующими процедурами по утверждению законов. В большинстве стран изменение норм налогового права невозможно не только в текущем финансовом году, но и в году наступающем. Во всех странах действуют нормы, в соответствии с которыми обязательно должен существовать длительный период между моментом принятия каких-либо налоговых изменений и моментом вступления их в силу [20].

Нарушения принципа правового характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства выражаются в налоговом произволе властей и могут проявляться как на уровне актов центральных органов исполнительной власти, так и на уровне правотворчества органов местного самоуправления.

Принцип распределения тяжести налогового бремени не является жестким при построении налоговой системы, но его несоблюдение или частые грубые нарушения приводят к такому тяжелому последствию, как массовое уклонение от уплаты налогов. Добиться равенства, справедливости и научной обоснованности в распределении налогового бремени не удавалось и не удастся ни одному государству в мире. Вероятно, никто и никогда не создаст налоговую систему, которая подходила бы для всех налогоплательщиков и всеми гражданами страны воспринималась как справедливая. Но законодатель любой страны должен стремиться к тому, чтобы не допустить значительной неравномерности в распределении

тяжести налогового бремени по разным категориям налогоплательщиков, различающихся по социальному составу, роду занятий, месту жительства и т.д., а также не допустить разного уровня налогообложения лиц с приблизительно равными доходами. Пропорциональность изымаемых с помощью налогов доходов разных категорий населения не должна быть обязательной целью законодателя, тем не менее значительные диспропорции являются нежелательными.

Грубейшее нарушение принципа равномерности распределения тяжести налогового бремени – уклонение от уплаты налогов. Распространение массовых уклонений от уплаты налогов свидетельствует об отсутствии контроля государства за сферой налогообложения [21].

Принцип соразмерности взимаемых налогов с доходами налогоплательщиков заключается не только в том, что после уплаты налога у налогоплательщика должны оставаться средства, достаточные для нормальной жизнедеятельности и расширения экономической деятельности, но и в том, что в отдельные периоды, а именно – в период внесения налоговых платежей, последние не должны превышать уровня текущих поступлений. В противном случае возникает возможность массовых банкротств, обусловленных налоговым фактором.

Соблюдение принципа создания максимальных удобств для налогоплательщиков – важная задача государства, стремящегося к экономическому росту. Удобства налогоплательщика – это не только установление сроков внесения налоговых платежей, возможности получения отсрочек и рассрочек, но и понятность норм и правил налогового законодательства. Доступность норм и правил налогового законодательства для всех категорий налогоплательщиков является целью законодателей во всех странах мира, однако ни в одной стране эту цель нельзя считать достигнутой. Минимальными требованиями в этой области можно считать следующие:

1. каждый используемый термин должен иметь свое единственное

значение, установленное законом;

2. количество издаваемых законодательных актов не должно быть чрезмерным;

3. законодательные акты и нормы, содержащиеся в них, не должны противоречить друг другу;

4. тексты законов должны быть понятны человеку со средним для данной страны уровнем образования;

5. при изменении каких-либо норм в законодательных актах, опубликованных в предыдущие годы, должен публиковаться их новый измененный текст.

Один из важнейших принципов построения налоговых систем – принцип равенства налогоплательщиков перед законом. Про этот принцип можно сказать, что он неуклонно соблюдается в подавляющем большинстве развитых стран и практически всегда нарушается в бедных странах. Под равенством налогоплательщиков понимаются их общие и равные права и ответственность в сфере налогообложения [22].

Ни для кого не должны предусматриваться такие права или ответственность, которые не могли бы быть распространены на других. Нарушение принципа равенства налогоплательщика перед законом проявляется в налоговой дискриминации, которая может выражаться в дискриминации по половому, расовому, национальному, сословному, возрастному или иным признакам.

Принцип сведения к минимуму издержек по сбору налогов и контролю за соблюдением налогового законодательства, иначе называемый принципом рентабельности налоговых мероприятий, представляет собой вполне разумное выражение чаяний налогоплательщиков о том, чтобы не все поступления по налогам использовались для сбора налогов.

Принцип нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности не противоречит регулирующей функции налогов. Условия налогообложения влияют на принятие решений в

экономике наряду с такими факторами, как стоимость сырья, издержки по оплате труда, уровень процентных ставок, темпы инфляции.

Оправданным является использование налогов для стимулирования притока капитала в передовые отрасли промышленности, создания благоприятных условий для национальных производителей товаров и услуг, для сдерживания перенаселения столиц или сверхкрупных городов, снижения потребления промышленными предприятиями энергетических и природных ресурсов. Налоги могут быть эффективным средством предотвращения переноса на территорию страны вредных производств и притока низкокачественных товаров. При этом налоги не должны влиять на формы предпринимательской деятельности и поведение граждан в тех случаях, когда в таком влиянии нет смысла [23]. Приобретение оборудования, сырья, материалов, иностранной валюты, привлечение кредитов, создание новых предприятий, подразделений, филиалов, учреждение различного рода объединений, ассоциаций и фондов предприятия должны осуществляться на основе целей и задач повышения эффективности, а не в зависимости от условий налогообложения, особенностей или специфических требований налогового законодательства.

Об отсутствии нейтральности налогообложения в отношении форм экономической деятельности можно говорить в тех случаях, когда условия налогообложения индивидуальных, семейных предприятий и акционерных обществ существенно различаются. Основное внимание при создании предприятия должно уделяться распределению участия в капитале, увязке взаимных обязательств, учету специфики отрасли и условиям распределения дохода, а не расчетам того, сколько придется платить налогов при выборе того или иного варианта организационной формы предприятия [24].

Свидетельство грубого нарушения принципа нейтральности налогов в отношении форм и методов экономической деятельности – быстрое распространение (часто в абсурдных количествах) банков, бирж, страховых компаний, инновационных фирм, предприятий с высокой долей инвалидов и

пенсионеров, «предприятий с иностранными инвестициями», т.е. таких предприятий, для которых установлены отличные от общих условия налогообложения (способы определения налоговой базы, специфические льготы, особые порядки уплаты налогов).

К основным последствиям нарушения принципа нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности относятся: искажение данных и материалов государственной статистики, большое число «бумажных предприятий», резкое увеличение доли мнимых сделок. Получая незначительные суммы от регистрации новых юридических лиц, государство теряет колоссальные налоговые поступления, а также возможности по эффективному регулированию предпринимательской деятельности в стране.

К числу основных принципов построения цивилизованной налоговой системы можно отнести также принцип доступности и открытости информации по налогообложению, а также информации о расходовании средств налогоплательщиков. Открытость и доступность информации по всем вопросам налогообложения представляет самый жесткий принцип, он должен выполняться неукоснительно. Суть его заключается в том, что не должно существовать ни одного документа по вопросам налогообложения, который был бы недоступен любому налогоплательщику. Применение этого принципа на практике означает обязанность налоговых органов предоставлять любую информацию по вопросам регламентации налоговой сферы любому лицу, пожелавшему ее получить. Открытость и доступность информации может ограничиваться лишь областью правил по контролю за взиманием налогов и отдельными данными о поступлениях по определенным категориям налогоплательщиков и по отдельным территориям и регионам.

Принцип соблюдения налоговой тайны является обязательным для налоговых органов правового государства. В ряде стран действует категорический запрет на разглашение и публикацию сведений не только по

отдельным налогоплательщикам, но и по ряду категорий налогоплательщиков, если число плательщиков определенной категории является ограниченным или каким-либо образом можно вычислить экономические показатели одного из них [25].

Налог – это сложная система отношений, включающая в себя ряд взаимодействующих элементов, каждый из которых имеет самостоятельное юридическое значение. Положение о выделении этих элементов отражено в части первой Налогового кодекса РФ. Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной [26].

Слагаемые налоговых формул – элементы налогообложения – имеют универсальное значение, хотя налоги различны и число их велико. Те элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называют существенными или обязательными элементами закона о налоге. К ним в соответствии со ст. 17 Кодекса относятся:

1. налогоплательщики;
2. объект налогообложения;
3. налоговая база;
4. налоговый период;
5. налоговая ставка;
6. порядок исчисления налога;
7. порядок и сроки уплаты налога.

Факультативные элементы – те элементы, отсутствие которых не влияет на степень определенности налогового обязательства. К ним относятся порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога, ответственность за налоговые правонарушения, налоговые льготы [27].

Представительные органы власти субъектов РФ (местного самоуправления), устанавливая региональные (местные) налоги и сборы, определяют в нормативных правовых актах как существенные, так и

факультативные элементы налогообложения. Согласно ст. 12 Кодекса Кодекса к таким элементам относятся:

1. налоговые льготы;
2. налоговая ставка, устанавливаемая в пределах, предусмотренных Кодексом;
3. порядок и сроки уплаты налога и сбора;
4. форма отчетности по этим налогам.

Дополнительные элементы налогов – те, которые не предусмотрены законодательно для установления налога, но полнее характеризуют налоговое обязательство и порядок его исполнения. К ним относятся:

1. предмет налога;
2. масштаб налога;
3. единица налога;
4. источник налога;
5. налоговый оклад;
6. получатель налога.

На практике целесообразно применять все приведенные выше элементы для того, чтобы точно определить налог, порядок его исчисления и уплаты [28].

Субъект налогообложения (налогоплательщик) – лицо, на которое возложена юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств. Налог непременно должен сокращать доходы субъекта налогообложения.

Предмет налогообложения – это реальные вещи (земля, автомобили, другое имущество) и нематериальные блага (государственная символика, экономические показатели и т. п.), с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств.

Объект налогообложения – юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. К ним относятся совершение оборота по реализации товара, владение

имуществом, совершение сделки купли-продажи, вступление в наследство, получение дохода [29].

Следовательно, объект и предмет налогообложения – понятия не тождественные. Предмет налогового обложения обозначает признаки фактического (не юридического) характера. Предметом является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий, объектом же налога является право собственности на землю.

Согласно ст. 38 Кодекса каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Кодекса. Это - реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Смысл налогообложения заключается в прямом изъятии государством определенной части валового общественного продукта в свою пользу для формирования бюджета, т. е. централизованных финансовых ресурсов. Никакое государство не может существовать без взимания налоговых платежей. Налоги и займы – два определяющих источника процветания любой страны [30].

Налоги используются всеми государствами с рыночной экономикой как метод прямого влияния на бюджетные отношения. В различных странах основную часть доходов бюджета составляют именно налоги. Так, в США налоги формируют 90% бюджета, в Германии – 80%, в Японии – 75%. В России доля налогов примерно соответствует мировым показателям.

Кроме того, налоги опосредованно (через систему льгот и санкций) воздействуют на производителей товаров, работ и услуг. Через налоги достигается относительное равновесие между общественными потребностями и ресурсами, необходимыми для их удовлетворения, а также обеспечивается рациональное использование природных богатств, в частности, путем введения штрафов и иных ограничений на распространение вредных производств.

Таким образом, посредством налогов государство решает экономические, социальные и многие другие общественные проблемы. С этих позиций налогообложение выполняет четыре важнейшие функции, каждая из которых реализует практическое назначение налогов [31].

Фискальная функция – основная, формирует доходы, аккумулируя в бюджете и внебюджетных фондах средства для реализации государственных программ. Эти средства расходуются на социальные услуги, хозяйственные нужды, поддержку внешней политики и безопасности, административно-управленческие расходы и платежи по государственному долгу.

Социальная функция – осуществляется через неравное налогообложение разных сумм доходов. С помощью этой функции перераспределяются доходы между различными категориями населения. Примерами реализации распределительной (социальной) функции являются прогрессивная шкала налогообложения прибыли и личных доходов, налоговые скидки, акцизы на предметы роскоши.

Регулирующая функция – посредством налоговых механизмов выполняет те или иные задачи налоговой политики государства. Данная функция предполагает влияние налогов на инвестиционный процесс, спад или рост производства, а также его структуру.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Примерами налоговой базы со стоимостными показателями является сумма дохода, с объемно-стоимостными показателями – объем реализованных услуг, а с физическими показателями – объем добытого сырья.

Налоговая база как количественное выражение предмета налогообложения выступает основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), так как именно к ней применяется ставка налога. Налоговая база в ряде случаев является частью предмета налогообложения (например, налогооблагаемая прибыль), в других случаях не входит в состав предмета налогообложения (например, при сборе за использование местной символики

наличие соответствующих слов и графических символов выступает в качестве объекта налога, а базой является полученная налогоплательщиком выручка от реализации) [32].

В теории и практике налогообложения существуют различные способы определения базы налога. К ним относятся:

1. прямой способ, основанный на реально и документально подтвержденных показателях. Например, данные бухгалтерского и налогового учета о доходах и расходах служат для расчета базы налога на прибыль;

2. косвенный способ (расчет по аналогии), основанный на определении налогооблагаемой базы по сравнению с деятельностью других налогоплательщиков. Иными словами, при отсутствии сведений о доходах и расходах расчет облагаемого дохода ведется по аналогии;

3. условный способ (презумптивный), который основан на определении с помощью вторичных признаков условной суммы дохода (например, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности);

4. паушальный способ, который основан на определении с помощью вторичных признаков условной суммы налога (но не дохода). Например, за рубежом иногда взимается налог с пенсионеров, равный 12% суммы их расходов на проживание.

1.3 Понятие, сущность и сфера применения налогового планирования

Возрастающая роль налогового планирования в современных экономических условиях определяется рядом факторов. Потребность в налоговом планировании, диктуется, прежде всего двумя основными факторами: тяжестью налогового бремени для конкретного налогоплательщика и сложностью и изменчивостью налогового законодательства (тогда как в западной экономике подвижность внешней среды объясняется в первую очередь высокой насыщенностью потребительского спроса, его разнообразным

и быстро изменяющимся характером). Таким образом, налоговое планирование является не самоцелью, а средством развития бизнеса [33].

Налоговое планирование является составной частью финансового планирования, при этом задачи налогового планирования неоднозначны, так как они различаются в зависимости от объекта управления. При этом процесс налогового планирования позволяет выявить оптимальный уровень налогообложения, обеспечивающий интересы налогоплательщика и государства.

Налоговое планирование реализуется в рамках налоговой политики государства и основывается на организации налоговой системы в стране. Налоговое планирование зависит от состояния налогового законодательства и налогового климата в стране (основных направлений бюджетной, налоговой и инвестиционной политики), законодательных и административных воздействий, правовых ограничений, применяемых государством для борьбы с налоговыми нарушениями и уклонением от уплаты налогов, состояния правовой культуры налогоплательщиков, состояния судебной системы и сложившейся судебной практики, профессионализма налоговых консультантов и прочее [34].

В настоящее время возрастает значение налогового планирования как фактора экономического роста предприятий и организаций, что обусловлено прежде всего следующими обстоятельствами:

1. экономическая нестабильность и часто вносимые поправки в налоговое законодательство делают более конкурентоспособными те организации, которые оперативно реагируют на вносимые изменения, а сделать это могут, как правило, только хозяйствующие субъекты, занимающиеся многовариантными расчетами налоговой оптимизации;

2. налоговая экономия является резервом для увеличения чистой прибыли фирмы и позволяет осуществлять модернизацию, техническое перевооружение, закупку нового оборудования и т.п., т.е. служит источником финансирования инвестиционных долгосрочных программ и создает основу

для финансовой значимости организации;

3. максимизация чистой прибыли создает условия для роста дивидендных выплат и, соответственно, стоимости акций и роста капитализации (цены) организации [35].

Итак, налоговое планирование – составная часть системы финансового планирования, формирования налоговой политики, планирования операционной деятельности организации, процесса налогообложения и представляет собой деятельность государственных органов и налогоплательщиков по установлению на определенный период времени экономически обоснованного размера налоговых поступлений в соответствующий бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным налогоплательщиком [36].

Налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта (микроуровень) – неотъемлемая часть финансового планирования в рамках стратегии экономического развития предприятия, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных способов и методов оптимизации налоговых обязательств посредством использования учетной, амортизационной политик предприятия, налоговых льгот, вычетов из налогооблагаемой базы и пр.

Поскольку для всех субъектов экономики налоги – это издержки, уменьшающие доходы, необходимость налогового планирования на микроуровне обусловлена стремлением хозяйствующего субъекта сократить расходы и реинвестировать полученные доходы с целью развития деятельности и производства в условиях рыночной конкуренции. В современных условиях налоги являются одним из основных инструментов регулирования экономического роста предприятия, а информация о налогах, оказывающих наиболее негативное влияние на результаты финансовой деятельности, становится особенно актуальной [37]. Налоговое планирование позволяет оптимизировать налоговые издержки, оценить налоговые последствия управленческих решений, контролировать возможные налоговые риски.

Отсутствие налогового планирования, особенно в условиях недостаточной предсказуемости налоговой политики государства, может иметь негативные последствия для текущей и перспективной деятельности предприятия. Налоговое планирование имеет важное значение при принятии управленческих решений в области учетной, инвестиционной, научно-технической политики, изменения ассортимента выпускаемой продукции, изменения рынков сбыта или контрагентов и пр. Таким образом, налоговое планирование вплотную взаимодействует управленческими функциями в области маркетинга, финансов, учета, кадровой политики, снабжения и является одним из базовых инструментов генерирования показателей эффективности функционирования организации, расчет которых без учета налоговых последствий представляется необъективным. Налоговое планирование должно стать обязательным инструментарием в менеджменте российских предприятий. Налогоплательщикам необходимо прогнозировать размеры налоговых обязательств и предпринимать законные способы их оптимизации.

Результатами правильного налогового планирования являются:

1. увеличение финансовых ресурсов компании;
2. прогнозирование и контроль возникновения возможных негативных ситуаций;
3. минимизация налоговых и правовых рисков.

Понятие «налоговое планирование» следует отличать от понятия «уклонение от уплаты налога». Уклонение от уплаты налогов в отличие от налогового планирования представляет собой уменьшение налогоплательщиком своих налоговых обязательств незаконным путем (сокрытие дохода или иного объекта налогообложения, предоставление недостоверных данных и документов, неправомерное использование налоговых льгот, непредставление документов, необходимых для исчисления налога, и прочие противоречащие закону действия) [38].

Действующее российское налоговое законодательство не дает четких определений законной (легитимной) минимизации (или оптимизации)

налогообложения и уклонения от уплаты налогов. Соккрытие в бухгалтерских документах дохода или объекта налогообложения, неправильное применение налоговых льгот – это, безусловно, уклонение от уплаты налогов. Но зачастую налогоплательщиками применяются «серые» схемы, позволяющие уменьшать налоговые платежи и получать налоговые преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, не применяющими подобных схем, не нарушая при этом законодательства (например, создание зависимых малых организаций, в которых аккумулируются существенные прибыли, а налоги уплачиваются по льготной ставке).

Российское законодательство содержит достаточно предпосылок для проведения налогоплательщиками действий, направленных на правомерное уменьшение собственных налоговых обязательств:

1. возможность использования предоставляемых законом льгот и иных приемов сокращения налоговых обязательств;

2. возможность использования предусмотренных законом освобождений от налоговых обязательств и других благоприятных правовых положений;

3. наличие в законодательстве определенных пробелов или противоречий в понимании норм права в области налогообложения и сборов.

Действия налогоплательщиков по использованию в налоговом планировании пробелов и противоречивости налогового законодательства для оптимизации налоговых платежей не являются правонарушениями. Соблюдение налогового законодательства обеспечивается грамотным ведением бухгалтерского учета и отчетности, налогового учета, соблюдением предприятием нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению [39].

В налоговом планировании возможно использование следующих инструментов:

1. выбор организационно-правовой формы организации и ее организационно-хозяйственной структуры (правильное деление

производственных и хозяйственных процессов, создание группы взаимосвязанных самостоятельных организаций), позволяющий минимизировать налоговые платежи;

2. выбор наиболее выгодного с точки зрения налогообложения места расположения организации, ее структурных подразделений и руководящих органов;

3. квалифицированное формирование учетной политики (совокупность способов ведения бухгалтерского и налогового учета, охватывающая методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, приемы организации документооборота, методы погашения стоимости активов способы применения счетов бухучета и обработки данных) еженедельный мониторинг и обзор нормативно-правовой базы;

4. изучение комментариев специалистов по налоговой тематике (в том числе в средствах массовой информации);

5. обзор и прогноз обычаев делового оборота и судебной практики, нормативно-правовой базы и ее изменения на планируемый период;

6. должное состояние бухгалтерского учета и отчетности, позволяющее получать информацию и для налоговых целей;

7. квалифицированное прогнозирование налоговых последствий планируемых схем сделок, контроль качества реализации сделок;

8. контроль за своевременностью и правильностью исполнения налоговых обязательств;

9. составление графика соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения финансовых ресурсов организации;

10. составление сетевого графика соответствия исполнения налоговых, финансовых и коммерческих обязательств организации;

11. составление прогнозов налоговых обязательств организации, в том числе при наступлении форс-мажорных обстоятельств;

12. прогнозирование и исследование возможных причин резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации и налоговых последствий инноваций или проводимой сделки;

13. разработка вариантов возможных причин резких отклонений от расчетных показателей деятельности организации, прогноз эффективности применяемых мер, оценка риска различных действий;

14. использование налогового календаря для контроля правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты налогов и предоставления отчетности;

15. четкое исчисление обязательств, контроль дебиторской задолженности (недопущение просрочки свыше четырех месяцев);

16. разработка вариантов схем финансовых, документарных и товарно-материальных потоков;

17. письменное обоснование применяемых схем, имеющих налоговые последствия;

18. использование пробелов законодательства;

19. применение налоговых льгот;

20. использование офшоров и иностранных компаний;

21. изменение сроков уплаты налогов;

22. прогнозирование изменений налогового законодательства.

Ввиду того, что законодательством предусмотрены штрафные санкции за укрывательство от налогообложения, уплачиваемые помимо сокрытых налогов, как правило, законопослушный налогоплательщик даже при условии достаточно высокого уровня налоговой нагрузки имеет возможность минимизировать налоговые платежи по сравнению с налогоплательщиком, нарушающим налоговое законодательство [40]. Таким образом, основой планирования налогов на микроуровне является экономическая целесообразность и строгое соблюдение действующего налогового законодательства, отсутствие которых ведет к отрицательным последствиям для предприятия и аннулирует выгоды минимизации налогообложения.

Также при реализации налогового планирования хозяйствующим

2 Основы корпоративного налогового планирования

2.1 Принципы и методы налогового планирования

Если предприятие или индивидуальный предприниматель, не думая о последствиях, будут платить все налоги, не принимая никаких мер для их сокращения, то тем самым они могут оказаться банкротами или серьезно сократить свою прибыль. Ставя перед собой конкретные цели для положительного эффекта в работе, предприниматели решают следующие задачи - изучение принципов налогового планирования, исследование проблем минимизации и оптимизации налогов, раскрытие теоретических аспектов налогового планирования. Необходимость изучения принципов планирования заложена в самом налоговом законодательстве: предусматривая налоговые режимы, различные методы для исчисления налоговой базы, предлагает налогоплательщикам в отдельных случаях налоговые льготы, поскольку налоговое планирование обусловлено заинтересованностью государства в предоставлении льгот в целях стимулирования какой-либо сферы производства, категории налогоплательщиков, регулирования социально-экономического развития. Особенностью налогового планирования является организация системы налогообложения для достижения положительного финансового результата при минимальных затратах.

Цель налогового планирования – организация постоянных и экономически обоснованных действий, которые способствуют созданию на предприятии соразмерной системы налоговых расходов для достижения наилучших результатов финансово-экономической деятельности [41].

Основными задачами налогового планирования на уровне организации являются:

1. установление величины налоговых обязательств, которые подлежат уплате в бюджет и внебюджетные фонды на финансовый год по конкретным налогам, и составление общего бюджета налоговых платежей;

2. оптимизация основных налоговых платежей;
3. определение уровня налоговой нагрузки в плановом периоде;
4. контроль за точностью, полнотой и своевременностью выплаты налоговых платежей;

5. правовое регулирование налогового планирования организации.

На уровне организации также осуществляются стратегическое и текущее налоговое планирование.

Стратегическое планирование реализуется при создании и государственной регистрации предприятия: выбор организационно-правовой формы, местонахождения, вида профиля предпринимательской деятельности, обособленных подразделений, режима налогообложения и др.

Текущее планирование – это расчет определенных видов налогов на налоговый (отчетный) период с использованием возможностей для оптимизации, предусмотренных законодательством [42].

Под принципами налогового планирования понимаются основные теоретические положения, которые позволяют оптимизировать налоговые платежи с помощью использования особенностей налогового законодательства. Основные принципы налогового планирования:

1. принцип законности – исполнение действующего законодательства в рамках налогового планирования;

2. принцип экономичности – снижение совокупных налоговых обязательств организации;

3. принцип эффективности – выделение наиболее оптимальных вариантов, имеющих преимущество в получении налоговой экономии по сравнению с затратами, связанными с их разработкой и внедрением;

4. принцип маневренности – возможность регулирования мероприятий налогового планирования с учетом вносимых в законодательство изменений;

5. принцип рациональности – экономическое и правовое обоснование вариантов оптимизации налогового планирования.

Процесс налогового планирования состоит из нескольких взаимосвязанных между собой этапов.

Первый этап представляет собой стратегическое налоговое планирование в организации. В основном это уменьшение налоговых обязательств в перспективе (например, местонахождение предприятия и его филиалов, их регистрация, организационно-правовая форма, методы ведения бухгалтерского учета, инвестиционная политика и т.п.) Этот этап формирует дальнейшее экономическое развитие предприятия и планирование его налоговых обязательств в соотношении с различными налоговыми режимами.

Второй этап нацелен на реализацию текущего результата планирования с помощью исследования финансовые результаты своей деятельности в целях уменьшения налоговых обязательств с учетом возможности применения налогового и иного законодательства – налоговые льготы, учетная и амортизационная политика.

Третий этап предполагает формирование налогового поля предприятия с целью анализа налоговых льгот. Для этого формируются основные параметры налога: сумма и происхождение платежа, налогооблагаемая база, ставка, сроки уплаты, соотношение сумм перечисления в бюджеты разных уровней, особые условия распределения налога в бюджеты различных уровней и т.п. На основе проведенного анализа формируется план использования льгот по выбранным налогам.

Четвертый этап – это подготовка договоров организации с учетом параметров налогового поля при планировании возможных форм сделок (аренда, подряд, купля-продажа, возмездное оказание услуг и другие) для образования договорного поля предприятия.

Пятый этап напрямую связан с формированием налогового учета и контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов (составление журнала типовых хозяйственных операций, внутреннего контроля налоговых расчетов, анализа штрафных и иных санкций и т.п.), а также

оценку эффективности налогового планирования [43].

Современная экономическая наука выделяет различные подходы к формированию этапов налогового планирования, поэтому необходимо рассмотреть положительные аспекты всех подходов и выбрать приемлемый для того или другого предприятия, с учетом специфики деятельности.

Российскими экономистами предлагаются различные подходы к методам налогового планирования, среди них можно выделить следующие.

Расчетно-аналитический метод охватывает все составляющие планирования и финансового управления. Данный метод предусматривает анализ показателей (объемов реализации продукции, прибыли, доходов и налогооблагаемых баз) за прошедшие периоды на основе производственных, финансовых планов, прогнозов объемов продаж, затрат, индексов их изменения и экспертных оценок последующего формирования при составлении средних и краткосрочных планов налоговых платежей и рассчитывается по формуле 1:

$$V_{\text{план}} = V_{\text{факт}} * KI_{\text{внеш}} * KI_{\text{внут}}, \quad (1)$$

где $V_{\text{план}}$ – плановые величины, соответствующие расчетному периоду; $V_{\text{факт}}$ – фактические величины, соответствующие базовому периоду; $KI_{\text{внеш}}$ – индексы – коэффициенты внешних изменений; $KI_{\text{внут}}$ – индексы – коэффициенты внутренних изменений.

Балансовый метод предполагает создание модели хозяйственной или финансовой ситуации при формировании учетной политики организации как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. Эффект повседневных хозяйственных и финансовых операций рассматривается на этапе заключения договоров, определения оптимальной формы сделки с позиции налогового планирования, например, при создании схем и форм взаимодействия головной организации с дочерними и зависимыми обществами для определения единой величины налоговых

обязательств и общего финансового результата.

В системе методов налогового планирования также применяется метод формирования налогового поля. После выбора организацией правовой структуры реализации хозяйственной и финансовой деятельности и установления учетной политики составляется полный перечень обязательных платежей в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды для создания законной системы льгот, фиксирования ставок, источников начисления, сроков уплаты [44].

Нормативный метод используется при любых плановых расчетах, связанных с налогами с использованием таких показателей, как налоговые ставки, тарифы, нормы амортизационных отчислений. Расчеты по нормативному методу осуществляются по формуле 2.

$$\text{Налоговая база} \times \text{Ставка налога} = \text{Сумма налога} \quad (2)$$

Нормативный метод учитывает изменения условия налогообложения, так как все ставки налоговых платежей, отчислений, взносов устанавливаются государственными органами.

Экономико-математические методы позволяют организации рассчитать эффективность различных вариантов решения по каждой конкретной ситуации и выбрать оптимальный для установления наименьшей величины налоговых обязательств при формировании того или иного варианта управленческого решения [45].

Для получения более полной информации сумму налоговой экономии необходимо сравнить с величиной дополнительных затрат и оценить вероятность изменений законодательства в планируемом периоде, усовершенствовать расчеты налоговых обязательств с помощью метода оптимизации плановых решений. При использовании данного метода анализируются налоговые последствия и подбираются оптимальные направления деятельности организации, прежде всего с позиции

стратегического налогового планирования.

Данные методы являются стандартными и законными. Результативность выбранного метода, оценивается с помощью отношения совокупности налоговых издержек их составляющих к объему продаж, себестоимости или прибыли – системы показателей эффективности налоги обложения. Как правило, в организациях используется несколько методов налогового планирования одновременно, на каждом этапе наиболее эффективны свои методы [46].

Процесс налогового планирования предполагает использование различных экономико-математических моделей, можно выделить их основные составляющие:

1. анализ налогооблагаемых объектов;
2. подготовка налоговых бюджетов;
3. расчеты по видам налогов;
4. распределение, контроль и анализ платежей по срокам уплаты налогов и сборов;
5. расчет эффективности в рамках выбранной модели.

Для определения результативности применения той или иной модели налогового планирования в организации следует отслеживать соизмеримую и точную информацию о выполнении плана с учетом отклонений фактических показателей от плановых. Высокую надежность и достоверность, а также сокращение времени подготовки планом представляют программные продукты. Также это возможность формирования нескольких видов планов для развернутого подробного анализа, сопоставления, обнаружения причин и факторов, воздействующих на тот или иной результат и корректировка их недостатков.

Проведение налоговых исследований с помощью компьютерных технологий дает возможность выбора налогооблагаемой базы, оценки большого количества налоговых ситуаций, планирования объема налоговых обязательств, формирования текущих и перспективных налоговых планов.

Например, программа «СБиС++ Электронная отчетность» является аналитической системой [47]. Помимо отправки отчетности в данной программе есть следующие возможности: проследить за взаимодействием между отдельными отчетными и расчетными показателями и сопоставить их с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода; обосновать заявленные налоговые вычеты; проверить правильность применения льготы; проследить соответствие между данными отчетности с данными о финансово-хозяйственной деятельности и др. Все это необходимо для исследования состояния налогового планирования на предприятии, определения количественных и качественных параметров в определенный период времени.

Представление о состоянии налогового планирования на предприятии включает определение уровня его налогового бремени и проведение налогового анализа [48].

Сущность метода анализа налоговых расчетов предприятия заключается в изучении состояния налоговых расчетов в полном объеме, приемлемости их влияния на финансовое состояние организации и является важной функцией управления налогообложением. Данный анализ проводится для создания оптимальной схемы налоговых расчетов в организации на основе системного изучения всех ее составляющих. Для этого необходимы:

1. оценка фактического состояния налоговых расчетов, их изучение, сравнение с нормативными величинами и базовыми характеристиками предприятия;
2. формирование основных факторов в условиях изменения налоговых расчетов в какой-либо период времени и учет их влияния на финансово-хозяйственные показатели деятельности организации;
3. прогноз основных тенденций.

В анализе налоговых расчетов организации используется большой объем различных показателей (обобщающих, сводных, синтетических и

др.), в зависимости от поставленных задач он может быть проведен в оперативном (ежедневном) и (или) последующем (за отчетный период) порядке; по всем налоговым платежам или выборочно. В качестве аналитической информации используются налоговые расчеты (декларации) предприятия, его бухгалтерская отчетность и данные по счетам бухгалтерского учета (сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», сч. 90 «Продажи», сч. 91 «Прочие доходы и расходы», сч. 99 «Прибыль и убытки» и др.)

Методика проведения анализа налоговых расчетов организации заключается в расчете коэффициентов исполнения текущих налоговых обязательств перед бюджетами разных уровней и внебюджетными фондами [49]. Коэффициенты исполнения текущих налоговых обязательств рассчитывается по формуле 3, как отношение величины уплаченных налогов (взносов) к величине начисленных налогов (взносов) за тот же период.

$$K_{ин} = \text{Налоги уплаченные} / \text{Налоги начисленные} \quad (3)$$

Общую величину задолженности по налогам и сборам характеризует коэффициент задолженности. Он определяется по формуле 4.

$$k_3 = z / K_v, \quad (4)$$

где z – строка 623 + строка 624 по форме № 1 «Бухгалтерский баланс»; K_v – масштаб бизнеса организации, т.е. среднемесячная выручка (отношение валовой выручки по оплате к числу месяцев периода).

Повышение уровня коэффициента задолженности и характеризует увеличение удельного веса задолженности по налогам в общей сумме долгов предприятия. Также необходимо определить влияние на прибыль пени и штрафов, начисленных за налоговые правонарушения. При их начислении уменьшается чистая прибыль, что показывает недоработки в

управлении денежными потоками предприятия, во внутреннем контроле и аудите бухгалтерской отчетности [50].

В результате формируются предложения и рекомендации по соблюдению сроков уплаты налогов на основании факторного анализа налоговых платежей (устанавливаются причины, воздействующие на величину каждого из начисленных налогов, рассчитывается размер их отклонения от базовых величин и т.п.). Так, например, причины изменения НДС при условии реализации продукции по рыночным ценам (тарифам) и применения одной налоговой ставки могут быть изучены по формуле 5, построенной на основе установленного порядка исчисления суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет (НДС).

$$\text{НДС} = (\text{РП} \times \text{Н}_c + \text{АП} \times \text{Н}_p - \text{АЗ} \times \text{Н}_p - \text{АЗ} \times \text{Н}_p) - \text{НДС}_\text{п}, \quad (5)$$

где Н_c – ставка НДС; АП и АЗ – авансы (предоплаты), соответственно полученные и зачтенные при реализации; $\text{НДС}_\text{п}$ – предъявляемая бюджету сумма НДС по приобретенным материальным ресурсам.

Причины изменения суммы налога на прибыль (НП) можно установить, пользуясь формулой 6.

$$\text{НП} = (\text{РП} - \text{С} + \text{В}) * \text{Н}_c, \quad (6)$$

где С – финансовый результат от прочих операций (операционные доходы за вычетом операционных расходов); В – финансовый результат от внереализационных операций (внереализационные доходы за вычетом внереализационных расходов); $(\text{РП} - \text{С} + \text{В})$ – прибыль (П) предприятия, содержание которой установлено в гл. 25 НК РФ.

Также можно построить факторные модели и по другим налоговым платежам для отражения динамики показателей налоговой нагрузки,

налоговой базы, структуры налогов, налогового производства, возможности снижения налоговых платежей и взаимосвязи состояния налоговых расчетов и финансовых результатов деятельности организации.

После проведения факторного анализа проводится обоснование и выбор методических подходов по прогнозированию и планированию налоговых платежей, оценка их эффективности.

Осуществление мероприятий налогового планирования возможно на основании слияния методов управленческого анализа (ABC-метода с элементами СУР-анализа) для выделения в стоимости каждой операции ее переменной и постоянной части. Информационными источниками в данном случае будут являться: бухгалтерские балансы предприятия; отчеты о прибылях и убытках; расчеты по отдельным налогам, сборам и обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды; налоговая отчетность (налоговые декларации, счет-фактуры, книги покупок и книги продаж, аналитические регистры налогового учета); финансово-экономические показатели деятельности предприятия [51].

Применение интеграционной модели позволит планировать уровень платежей по налогам и определять зависимость налоговой нагрузки, варьировать значения моделируемых платежей по налогам в зависимости от деятельности предприятия.

Оперативное налоговое планирование – один из этапов налогового планирования в организации; определяется как совокупность плановых действий, осуществляемых в процессе текущего функционирования организации, направленных на регулирование уровня ее налоговой нагрузки. Оперативное налоговое планирование основывается и на результатах и выводах, определенных на этапах стратегического и перспективного планирования, и осуществляется, как правило, в течение календарного года [52].

Оперативное налоговое планирование должно осуществляться по текущим хозяйственным и финансовым операциям, начиная от стадии

заклучения договором с контрагентами и заканчивая отражением операций в бухгалтерском учете, регистрах налогового учета. В разработке этих документов должны участвовать одновременно производственные, юридические, финансовые и бухгалтерские службы организации.

К элементам оперативного налогового планирования относятся:

1. расчет и оптимизация налогооблагаемых баз;
2. оценка возможностей применения налоговых льгот, установленных законодательством;
3. определение оптимальных сроков платежей по налогам;
4. анализ заключаемых договоров на предмет налоговых последствий для организаций [53].

Рассмотрим подробнее каждый из элементов оперативного налогового планирования.

Под налоговой оптимизацией понимается деятельность налогоплательщика, направленная на снижение налогов. В отличие от уклонения от уплаты налогов налоговая оптимизация основана на легальных возможностях налогового законодательства.

Налоговая оптимизация может осуществляться разными методами. Причем используемые методы будут зависеть от того, вновь создается организация или уже функционирует.

На этапе создания организации могут применяться следующие методы:

1. оптимальное место регистрации организации (например, оптимальную налоговую юрисдикцию – ОЭЗ, ЗАТО),
2. оптимальный режим налогообложения (например, УСН, общий режим налогообложения, ЕНВД, ПСН);
3. оптимальный вид договоров с контрагентами (например, договор купли-продажи, договор комиссии).

На этапе функционирования организации в качестве методов оптимизации могут использоваться:

1. метод учета выручки (метод начисления, кассовый метод);
2. метод амортизации основных средств и нематериальных активов (линейный, нелинейный);
3. метод списания товарно-материальных затраты (ФИФО, ЛИФО, по средней стоимости);
4. метод распределения прямых затрат [54].

Оценка возможностей применения налоговых льгот установленных законодательством, начинается с выбора из федерального, регионального и местного законодательства по налогам и сборам тех льгот, которые целесообразны и возможны к применению в организации.

Набор льгот для каждого предприятия строго индивидуален и зависит в значительной степени от финансовой политики и возможности диверсификации деятельности организации [55].

Использование организациями налоговых льгот позволяет им получать налоговую экономию и снижать налоговое бремя.

Определение оптимальных сроков платежей по налогам. Сроки уплаты налогов могут быть изменены в форме:

1. отсрочки;
2. рассрочки;
3. инвестиционного налогового кредита.

Изменение срока уплаты налогов не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налогов. Изменение срока уплаты по решению органов, уполномоченных принимать такие решения, может производиться под залог имущества либо при наличии поручительства.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов, являются:

1. по федеральным налогам – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов;
2. по региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения заинтересованного лица. Решение об изменении сроков

уплаты налогов принимается по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований;

3. по налогам, подлежащим уплате в связи с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, или уполномоченные им таможенные органы;

4. по государственной пошлине – органы (должностные лица), уполномоченные совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина.

Эффект от переноса сроков уплаты налогов посредством отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита проявляется в виде налоговой экономии [56]. Анализ эффективности изменения сроков уплаты налогов, необходимо проводить с учетом дисконтирования, опираясь на общие подходы, содержащиеся в экономической литературе по финансовому менеджменту.

Анализ заключаемых договоров на предмет налоговых последствий для организаций осуществляется в рамках проводимой организацией договорной политики. Под договорной политикой понимается использование возможностей выбора партнера сделки, типа договора, его условий с целью достижения желаемого финансового результата или определенной структуры активов организации [57].

К основным инструментам договорной политики организации относятся:

1. выбор контрагента. В частности, существенное значение имеют следующие характеристики партнера по сделке:

2. резидент или нерезидент;

3. резидент, пользующийся льготами по НДС, или резидент, продукция, работы, услуги которого облагаются НДС ,

4. нерезидент, со страной которого подписано соглашение об избежании двойного налогообложения, или нерезидент из страны, с которой

такого соглашения нет;

5. нерезидент, зарегистрированный в налоговых органах РФ, или нерезидент, не вставший на налоговый учет в Российской Федерации;
6. юридическое или физическое лицо;
7. выбор вида договора;
8. определение отдельных условий договора (например, установление порядка расчетов).

Налоговые аспекты договорной политики организаций проявляются при выборе между договорами поставки и комиссией; договорами поставки на условиях предоплаты и комиссией; приобретением и арендой основных средств установлением перехода права собственности по оплате или по отгрузке [58].

После проведения оперативного налогового планирования необходимо провести оценку его эффективности, т.е. сравнить полученные результаты с запланированными.

В заключение необходимо сравнить налоговую нагрузку до введения мероприятий налогового планирования или их изменения и после их возможного внедрения. Для этого допустимо воспользоваться методиками определения налоговой нагрузки, разработанными российскими экономистами, и выбрать наиболее приемлемую для того или иного предприятия. Применяемые методики определения налоговой нагрузки различаются, как правило, только по двум основным направлениям:

1. по структуре налогов, включаемых в расчет при определении налогового бремени;
2. по показателю, с которым сравнивают уплачиваемые налоги.

В таблице 2, представлены основные методики определения налоговой нагрузки, применяемые при их использовании методы расчета, а также анализируются недостатки.

Таблица 2 – Методики определения налоговой нагрузки

Методика	Метод расчета	Недостатки
<p>Порядок расчета, разработанный Минфином России. Уровень налоговой нагрузки представляет собой отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации.</p>	<p>$НН = (НП / В + ВД) \times 100\%$</p> <p>Где: НН – налоговая нагрузка; НП – общая сумма налогов; В– выручка от реализации продукции; ВД– внереализационные доходы.</p>	<p>Расчет не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени, так как рассчитанная налоговая нагрузка характеризует только налогообъемность произведенной продукции (работ или услуг) и не дает реальной картины налогового бремени налогоплательщика</p>
<p>Методика расчета налоговой нагрузки при разделении на абсолютную и относительную, согласно которой:</p> <ol style="list-style-type: none"> сумма уплаченных налогов и платежей во внебюджетные фонды увеличивается на сумму недоимки по налоговым платежам (налоговая нагрузка определяется суммой налогов, которая должна быть уплачена, то есть суммой начисленных платежей); в сумму налогов не включается налог на доходы физических лиц, (сама организация только перечисляет платежи); сумма косвенных налогов, подлежащих перечислению в бюджет, включается в состав налоговых платежей при расчете (оказывают существенное влияние на финансовую устойчивость организации); сумма налогов соотносится с вновь созданной организацией стоимостью продукции (стоимость определяется как разность добавленной стоимости и амортизации) 	<ol style="list-style-type: none"> Абсолютная налоговая нагрузка – сумма налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды (отражает сумму налоговых обязательств субъекта хозяйственной деятельности, не учитывает тяжесть налогового бремени): $АНН = НП + ВП + НД$ где АНН – абсолютная налоговая нагрузка; НП – налоговые платежи, уплаченные организацией; ВП –уплаченные платежи во внебюджетные фонды; НД –недоимка по платежам. Относительная налоговая нагрузка – отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости (для определения уровня налоговой нагрузки): $ОНН = (АНН / ВСС) \times 100\%$ Вновь созданная стоимость продукции организации: $ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР$ или $ВСС = О Т + НП + ВП + П,$ где ВСС –вновь созданная стоимость; выручка от реализации продукции, работ или услуг (с учетом НДС); МЗ – материальные затраты А – 	<p>Методика не позволяет прогнозировать изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот. По этой методике:</p> <ol style="list-style-type: none"> на величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги; в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией; отраслевая принадлежность и масштабы самого субъекта хозяйственной деятельности не оказывают влияния на объективность расчета

	<p>амортизация; ВД – внереализационные доходы; ВР – внереализационные расходы (без налоговых платежей); ОТ – оплата труда; НП – налоговые платежи; ВП – платежи во внебюджетные фонды; П – прибыль организации</p>	
<p>Методика с использованием включения в состав налоговой нагрузки количества налоговых платежей, их структуры и механизма взимания</p>	<p>Показатель налоговой нагрузки (отношение всех налогов к сумме источника средств для их уплаты)</p> $НН = \frac{\text{Сумма (НП + ВП)}}{\text{Сумма ИС}} \times 100\%$ <p>где Сумма (НП + ВП) – сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды; Сумма ИС – сумма источника средств для уплаты налогов. Общим показателем для всех налогов является добавленная стоимость:</p> $ДС = В - МЗ$ <p>или</p> $ДС = ОТ + НП + ВП + П + А,$ <p>где ДС – добавленная стоимость</p>	<p>Данная методика предполагает расчет налоговой нагрузки по группам налогов в соотношении с соответствующим источником уплаты и не предполагает исключения из добавленной стоимости амортизационных отчислений. Позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и долю заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции, в состав налогов включен НДС</p>

Планирование налогов должно осуществляться на каждом этапе деятельности предприятия и в соответствии с нормами и требованиями налогового законодательства.

2.2 Проблема корпоративного налогового планирования в Российской Федерации

Право налогоплательщиков осуществлять деятельность, направленную на правомерное уменьшение своих налоговых обязательств, основано на праве всех субъектов права защищать свои охраняемые законом права (в первую очередь, право собственности) любыми не запрещенными законом способами.

Согласно статье 209.2 ГК РФ собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц [59].

Поскольку налог – это ничто иное, как безвозмездное изъятие в доход государства определенной части имущества налогоплательщика, естественно, что налогоплательщик вправе избрать способ уплаты налогов, позволяющий уменьшить "ущерб", причиненный ему взиманием налогов, воспользовавшись для этих целей всеми допустимыми законом способами. Данное положение особенно важно в связи с действующей в налоговом праве "презумпцией облагаемости" налогоплательщика, что выражается в обложении государством налогами всех доходов, за исключением прямо перечисленных в законе. Ст. 12 Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" предусматривает, что "налогоплательщик имеет право пользоваться льготами по уплате налогов на основаниях и в порядке, установленном законодательными актами".

Например, в соответствии со ст. 2 Закона РФ от 07.12.91 г. "О подоходном налоге с физических лиц" при налогообложении учитывается совокупный доход, полученный в денежной форме, а в определенных случаях и в натуральной форме. При этом, ст. 3 Закона содержит исчерпывающий перечень доходов, которые не включаются в облагаемый доход. Все остальные доходы, получаемые плательщиком, включаются в его совокупный налогооблагаемый доход [60].

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что законодательство Российской Федерации содержит все необходимые правовые предпосылки для осуществления физическими и юридическими лицами действий, направленных на правомерное уменьшение своих налоговых обязательств (налогового планирования).

Выступая в защиту налогового планирования, осуществляемого предприятиями, особенно важно отграничить или даже противопоставить

данный институт налогового права уклонению от уплаты налогов. Ключевым моментом, позволяющим разграничить эти два понятия, является законность или, другими словами, соблюдение действующего законодательства при осуществлении налогоплательщиком специальных мер по минимизации своих налоговых обязательств.

В международном налоговом планировании под уклонением от уплаты налогов понимается уменьшение налоговых обязательств незаконными средствами: предприятия или физические лица являются налогоплательщиками по закону, но не уплачивают налоги или уменьшают свои налоговые обязательства запрещенными законом или противоречащим ему способами.

В Российской Федерации институт уклонения от уплаты налогов получил известность лишь в начале структурной перестройки экономики в конце 80 - х годов. Причем, данное понятие имеет легальное определение только в Уголовном кодексе.

Ст. 198 и 199 УК РФ предусматривают уголовную ответственность за "уклонение гражданина от уплаты налога" (ст. 198) в форме уклонения от подачи декларации о доходах или включения в декларацию заведомо ложных сведений и "уклонение от уплаты налогов с организаций" путем включения в бухгалтерские документы предприятия заведомо искаженных данных о доходах или расходах, либо путем сокрытия других объектов налогообложения (ст. 199) [61]. На практике понятие "уклонение от уплаты налогов" используется в России не только при привлечении налогоплательщиков к уголовной ответственности. Фактически, под уклонением от уплаты налогов в настоящее время понимается большинство налоговых правонарушений, предусмотренных законодательством.

Понятие "уклонение" все чаще используется в профессиональной лексике, причем не всегда по назначению. В частности, были примеры, когда на просьбу разъяснить какое - либо положение налогового законодательства с тем, чтобы получить возможность правомерно воспользоваться какой - либо льготой по уплате налогов, сотрудники налогового органа отвечали отказом, мотивируя

свои действия "нежеланием способствовать уклонению от уплаты налогов." Однако стремление налогоплательщика воспользоваться льготой на законных основаниях не может рассматриваться как уклонение от уплаты налогов.

Нарушениями налогового законодательства, образующими уклонение от уплаты налогов, являются лишь некоторые виды налоговых правонарушений, совершение которых связано с умышленной деятельностью налогоплательщиков. В качестве примера можно привести сокрытие дохода или сокрытие иных объектов налогообложения.

Напротив, действия, связанные с неправильным исчислением суммы налога, который подлежит уплате в соответствующий бюджет, ошибочное использование налоговых льгот и другие нарушения при отсутствии признаков умышленного нарушения налогового законодательства не могут признаваться действиями, направленными на уклонение от уплаты налогов. Следовательно, ответственность налогоплательщиков за такие действия должна быть меньше, чем за умышленные нарушения налогового законодательства.

Отсутствие четко разработанных принципов разграничения понятий "уклонение от уплаты налогов" и "налоговое планирование" может привести (и приводит на практике) к подмене одного термина другим и, как следствие, к необоснованному применению финансовых санкций [62].

В законодательстве развитых государств уже разработаны критерии, позволяющие отделить действия, осуществляемые предприятием в рамках налогового планирования, от уклонения от уплаты налогов и других нарушений налогового законодательства. Один из таких критериев - необходимость неукоснительного соблюдения требований законодательства при исчислении и уплате налогов, а также определении налоговых обязательств предприятия. Именно элемент незаконного уменьшения налоговых обязательств предприятия является одним из основных критериев, характеризующих уклонение от уплаты налогов.

Вторым, но не менее важным по значению, является критерий "деловой цели". Он означает, что действие или сделка, направленная на создание

определенных налоговых преимуществ для налогоплательщика, создает соответствующие налоговые последствия лишь в случае, если производится с определенной целью, связанной с осуществлением правомерной предпринимательской или иной экономической деятельности налогоплательщика.

Не всякая деятельность, направленная на уменьшение налоговых обязательств и осуществляемая налогоплательщиками в рамках закона, может называться налоговым планированием. Если плательщик совершает действия или сделки исключительно в целях приобретения права на налоговые льготы или для структурирования каких – либо отношений между различными предприятиями с целью получения преимуществ, связанных только с налоговыми аспектами таких отношений в рамках действующего законодательства, то такие действия или сделки не могут быть признаны недействительными по искам налоговых органов. Однако, применение судом одной из специальных судебных доктрин* позволяет налоговым органам обоснованно отказывать налогоплательщику в использовании им льгот, которые, казалось, уже были у него "в кармане".

Имеются в виду такие доктрины, как "существо над формой (equity above the form)", "деловая цель (business purpose)", "сделка по шагам (step transaction)" и некоторые другие, а также судебные тесты "continuity of business enterprise (продолжение коммерческой деятельности)" и "valid commercial reasons (обоснованные коммерческие мотивы)" [63].

В качестве примера можно привести требования, установленные в США в отношении предоставления льготного налогового режима при осуществлении реорганизаций. Одним из таких требований является обязанность соблюдения теста "continuity of business enterprise (продолжение коммерческой деятельности)", согласно которому приобретающая корпорация должна продолжать в течение определенного периода времени традиционные деловые операции ("historic business"), осуществляемые приобретенной корпорацией до реорганизации, или обязанность приобретающей корпорации использовать

существенную часть имущества приобретенной корпорации (использовавшегося последней для осуществления своих традиционных деловых операций) для проведения собственных деловых операций. В противном случае, сделка по реорганизации может быть признана совершенной лишь в целях минимизации налоговых обязательств ее участников, что приведет к аннулированию таких налоговых льгот для всех таких участников [64].

В настоящее время налоговые органы Российской Федерации имеют в своем арсенале возможности воздействовать на действия, совершенные налогоплательщиками с целью минимизации своих налоговых обязательств путем применения разного рода санкций (санкции за налоговые правонарушения, привлечение к административной или уголовной ответственности), а также путем обращения в суд с исками о взыскании в доход государства неосновательно приобретенного плательщиками по искам или в результате других незаконных действий. Доктрины "деловой цели", "существо над формой", "сделка по шагам" и некоторые другие пока не получили применения в России. Поэтому предъявление иска о признании сделок недействительными только на том основании, что эти сделки направлены на уклонение от уплаты налогов, не соответствует действующему законодательству Российской Федерации.

Следует отметить, что не всегда граница между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов бывает так ясна и очевидна. В этом и скрывается одна из опасностей, подстерегающих налогоплательщиков, которые используют методы налогового планирования для снижения налоговых платежей самостоятельно, не имея должного опыта и квалификации в этой области. Во-вторых, не менее значительным проблемным аспектом налогового планирования выступает тот факт, что при выборе способа минимизации налогового бремени не в полной мере учитывается тот факт, что законными должны быть не только формальная сторона операции и ее документальное (договорное) оформление, но и ее содержание, мотивы, цели и

т. д. Имеется ввиду не соответствие оформления реальных хозяйственных операций законодательству, придающее им иной смысл, переоформление договоров и изменение их содержания после фактического исполнения, неправильное отражение хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете, основанное не на сути самой операции. Например, договор аренды оформляется как договор о совместной деятельности, трудовой договор – как договор подряда, договор на оказание рекламных услуг – как договор на оказание информационных услуг или спонсорской помощи и т. д. Определенные процессуальные трудности в доказывании факта таких действий, истинных целей сторон, а следовательно, притворного или фиктивного характера таких сделок не дают оснований для признания их законными. В-третьих, к существенной проблеме, подстерегающей налогоплательщиков при планировании налоговых платежей, следует отнести то, что стремление к их минимизации может привести к существенному снижению уровня правовой защищенности налогоплательщика как субъекта предпринимательской деятельности в его отношениях с контрагентами или работниками. В частности, использование тех или иных форм гражданско-правовых договоров, дающих налогоплательщику максимальные налоговые выгоды, может привести к потере им ряда гарантий в области частного права, например, лишить его права в законном порядке приостанавливать определенные отношения с контрагентами, взыскивать убытки или каким-то иным способом защищать свои права [65]. В российском законодательстве на протяжении последних десяти лет наблюдается определенный застой в выработке норм по противодействию уклонению от уплаты налогов. В связи с этим возникает острая необходимость к активному регулированию налоговых правоотношений. Таким образом, легитимность налогового планирования, его целевая направленность на интерес налогоплательщика и экономический интерес государства позволяет рассматривать налоговое планирование в настоящее время как объективное положительное социально-экономическое явление.

Уклонение от налогов некриминального характера – это действия, при которых налогоплательщик нарушает налоговое законодательство, но которые не имеют состава преступления и не несут в себе возможности применения мер уголовной ответственности. Современное налоговое законодательство РФ позволяет отмечать важность развития такого правового института, как налоговое планирование [66]. Необходимость налогового планирования определена действующим механизмом экономики, учитывая различные налоговые режимы, в зависимости от статуса налогоплательщика, направлений и результатов его финансово-хозяйственной деятельности, места регистрации и организационной структуры организации налогоплательщика. Как известно, налоговое планирование заключается в разработке и внедрении различных законных схем снижения налоговых отчислений за счет применения методов стратегического планирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

2.3 Перспективы развития налогового планирования в Российской Федерации

Корпоративное налоговое планирование зависит от тяжести налогового бремени. Когда налоги составляют более половины всех расходов, налоговое планирование принимает масштабный характер и является существенным элементом всей работы на предприятии, где надзор за налоговыми вопросами должен осуществляться руководством. В больших фирмах есть отделы налогового планирования, в которых каждый проект не должен внедряться без предварительной проверки специалистами, работающих в данной сфере.

На основании бухгалтерского учета формируются налоговые показатели посредством имеющихся данных бухгалтерского учета, но с применением определенных методов для целей налогообложения. Налоговый учет использует первичные документы, аналитические регистры, расчет налоговой базы.

Налоговые льготы – это способ стимулирования экономической деятельности в силу их социальной значимости, которые невозможно обеспечить государственным финансированием в полном объеме. Применение льгот сильно лимитировано: необлагаемый минимум объекта, освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков, изъятие из обложения определенных элементов объекта, понижение налоговых ставок, целевые налоговые льготы, включая кредиты, отсрочки. Пользователи льготами всеми силами стараются сохранить данную привилегию. Однако у таких налогоплательщиков зачастую пропадают всякий интерес и стимул к развитию, усовершенствованию процесса производства и эффективной работе.

Согласно ст. 145 Налогового кодекса РФ (НК РФ) организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров, услуг без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб. Однако на практике сделать это не совсем просто [67]. Требования, установленные п. 1 ст. 145 НК РФ, которым должен соответствовать налогоплательщик, претендующий на получение освобождения от обложения НДС, заключаются в следующем:

1. с момента регистрации налогоплательщика должно пройти не менее трех месяцев;
2. выручка (без учета НДС) за три предшествующих месяца не должна превысить в совокупности 2 млн руб.;
3. в течение трех предшествующих месяцев не должно происходить реализации подакцизных товаров.
4. документальным подтверждением выполнения указанных требований, причем одновременного выполнения согласно п. 6 ст. 145 НК РФ, являются:
5. выписка из бухгалтерского баланса, выписка из книги продаж (представляют организации);

б. выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);

7. копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Итак, освобождение от обязанностей плательщика НДС - это не что иное, как право, позволяющее хозяйствующему субъекту не уплачивать НДС по операциям на внутреннем российском рынке. Форма уведомления об использовании права на освобождение утверждена Приказом МНС России от 04.07.2002 N БГ-3-03/342. Таким образом, налогоплательщик, у которого отсутствуют доказательства подачи уведомления, не вправе ссылаться на то, что он имеет возможность не уплачивать налог.

Согласно ст. 145.1 НК РФ организации, получившие статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково", освобождаются от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, в течение 10 лет со дня получения статуса участника проекта в соответствии с указанным Федеральным законом.

Не признаются объектом налогообложения операции по передаче на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления, операции по реализации медицинских товаров отечественного и зарубежного производства согласно перечню, утверждаемому Правительством РФ (ст. ст. 146, 149 НК РФ) [68].

От налога на имущество освобождается целый ряд организаций и учреждений (ст. 381 НК РФ). В частности, к ним относятся:

1. организации и учреждения уголовно-исполнительной системы (в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций);

2. религиозные организации (в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности);

3. общероссийские общественные организации инвалидов (в т.ч. созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

4. организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции (в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных и иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями);

5. организации федеральных автомобильных дорог общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью (перечень имущества утверждается Правительством РФ);

6. имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

7. имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

8. организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково";

9. организации, признаваемые управляющими компаниями особых экономических зон и учитывающие на балансе в качестве объектов основных средств недвижимое имущество, созданное в целях реализации соглашений о создании особых экономических зон, в течение 10 лет с месяца, следующего за месяцем постановки на учет указанного имущества.

Льготы по налогу на доходы физических лиц предусмотрены ст. ст. 218 – 220 НК РФ. [69].

Таким образом, в действующем законодательстве существует широкий спектр налоговых льгот, которые используются налогоплательщиками, в результате чего снижается налоговая нагрузка на предприятие и совершенствуются функции налогового администрирования.

Налоговое администрирование – это совокупность приемов, методов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы государственной власти и управления придают функционированию налогового механизма заданный законодателем вектор и координируют действия участников налоговых правоотношений при существенных изменениях экономической и политической ситуации в государстве [70].

Формирование налоговой политики может вплотную зависеть от результатов налогового администрирования, целью которой является укрепление налоговой дисциплины и контроля, применения мер ответственности согласно законодательству о налогах и сборах. Администрирование налогов представляет собой экономически правовую сущность – служение целям финансовой политики государства, что будет являться эффективным стимулом в решении задач в области социальной сферы, политики и экономики. Оно базируется на принципах законности, гласности, равенства всех перед законом, добровольности исполнения налоговой обязанности, права участников налоговых правоотношений на защиту, презумпции невиновности налогоплательщика, соблюдение налоговой тайны, эффективности, неотвратимости юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений или неисполнение налоговых обязанностей.

Налоговые отношения благодаря администрированию оптимизируют процесс формирования и перераспределения фондов денежных средств, создают оптимальные условия, необходимые для реализации государством финансовой политики [71].

Чтобы установить равновесие между общественными интересами в налоговых отношениях, необходимо осуществлять такие важные функции, как

мотивационная, информационная, воспитательная, гарантирующая и задача социального контроля.

1. Мотивационная функция предполагает формирование у плательщика налогов побудительных мотивов сознательно-социального поведения в связи с воздействием нормативной информации на внутренние интересы налогоплательщика, на его потребности, мотивы и цели, развивая чувство ответственности за финансирование общественных благ.

2. Информационная функция – это открытая информация о положительных результатах при применении налоговых стимулов.

3. Воспитательная функция заключается в усвоении норм права, закрепляющего различные моральные ценности общества в виде системы принципов и норм, что проявляется через отдельные механизмы – запрет, поощрения, убеждения.

4. Гарантирующая функция – это конституционно закрепленное право на труд инвалидов - граждан России с предоставлением налоговой льготы предприятиям, работодателям, благотворительным фондам, некоммерческим организациям, осуществляющим свою деятельность в области науки, культуры, спорта, религиозным организациям.

5. Функция социального контроля – включает в себя разнообразные формы воздействия на нежелательные для государства проявления человеческой деятельности [72].

На данный момент одной из главных задач государства является поиск оптимальных вариантов пополнения государственного бюджета, чтобы финансировать все возрастающие потребности общества. В условиях рыночных отношений налоговое администрирование является перспективным в финансовой деятельности государства и дает возможность расширить правовые нормы, которые побуждают, а не принуждают к изменению общественных отношений, целью которых может быть достижение баланса публичных и частных интересов, связанных со спецификой налоговых правоотношений.

Налоговое администрирование - это не только управление, но и влияние на участников правоотношений с целью совершения определенных действий, важных для государства.

При упорядочивании налогового процесса, администрирования налогов, применения налоговых льгот и налоговых стимулов возрастает поступление денежных средств в бюджеты различных уровней, что способствует повышению эффективности применения механизма налогового администрирования.

Приоритетные направления развития в налоговой сфере были предложены в Послании Президента России В.В. Путина Федеральному Собранию Российской Федерации 4 декабря 2014 г. [73]. К ним относятся:

1. необходимость стабильного законодательства и предсказуемых правил, включая налоги;
2. облегчение налогового бремени, прежде всего для тех, кто только начинает свою работу;
3. полная однократная амнистия капиталов, возвращающихся в Россию;
4. деофшоризация экономики.

Минфином России ежегодно публикуются материалы об основных направлениях налоговой политики на текущий год и на два ближайших плановых года, а после утверждения ложатся в основу проекта федерального бюджета на очередные три года. И хотя данный документ не является нормативно-правовым актом, но он позволяет понять направление развития налоговой политики в ближайшее время, не менее важно и то, что он указывает бизнесу и обществу в целом на существующие проблемы в налоговой сфере и на планируемые изменения в налоговом законодательстве. Таким образом, бизнес получает ориентиры для среднесрочного планирования.

Правительством РФ на заседании 1 июля 2014 г. одобрены Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов (далее – Основные направления). В

перспективе приоритеты России в области налоговой политики остаются неизменными. Главными ее целями продолжают оставаться поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности. Налоговая система должна сохранить свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций, а процедуры налогового администрирования должны стать максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков. Важным фактором проводимой налоговой политики является необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы России, в то же время требуется сохранять неизменность налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень.

Несмотря на то что по ощущениям налогоплательщиков налоговая нагрузка непрерывно возрастает, величина налоговых доходов (рассчитываемая как сумма поступлений всех налогов и сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих платежей), характеризуемая как доля валового внутреннего продукта, на протяжении последних шести лет снизилась на 3,2% с 36,5% к ВВП в 2007 г. до 33,3% к ВВП в 2013 г. По-прежнему существенную долю доходов бюджета продолжают составлять доходы от НДС и вывозных таможенных пошлин на нефть, газ и нефтепродукты: доходы от них составляют почти 1/3 от общей величины уровня налоговых изъятий в ВВП [74].

По НДФЛ и НДС за последние семь лет наблюдается стабильный уровень налоговой нагрузки; по налогу на прибыль - существенное снижение налоговой нагрузки (что обусловлено мировым финансовым кризисом 2008 г., а также принятыми в 2008 - 2009 гг. антикризисными мерами налоговой политики; по акцизам - увеличение уровня налоговой нагрузки более чем в 1,5 раза (это связано в первую очередь с индексацией ставок акцизов).

Меры, направленные на деофшоризацию российской экономики, осуществляются Минфином России единым комплексом совместно с другими федеральными органами исполнительной власти. К ним относятся:

1. -введение обязанности юридических лиц по получению и хранению информации о своих бенефициарных владельцах и документальном подтверждении достоверности такой информации, а также ее раскрытию;
2. -разработка формата ведения реестра бенефициарных собственников с обеспечением к нему доступа со стороны правоохранительных, налоговых и других компетентных органов;
3. -развитие системы безналичного денежного оборота;
4. -совершенствование механизмов информационного обмена между компетентными органами как на национальном, так и на международном уровне.

Здесь следует пояснить, что понятие "бенефициарный собственник" изначально не было закреплено в НК РФ, однако с подачи налоговых органов судебной практикой была выработана, точнее, заимствована из зарубежной практики доктрина фактического собственника, т.е. собственником дохода может быть признано иное лицо, нежели юридический собственник дохода. Доктрина разделяет фактического и юридического собственника дохода и в основном применяется в отношении налоговых льгот, предоставляемых соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Федеральным законом от 24.11.2014 N 376-ФЗ в ст. 7 "Международные договоры по вопросам налогообложения" НК РФ было введено понятие лица, имеющего фактическое право на доходы, а также определены критерии соответствия, с помощью которых появляется возможность признания лица имеющим фактическое право на доходы [75]. В п. 2 данной статьи отмечено, что лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях НК РФ и применения международных договоров РФ по вопросам налогообложения признается лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств

имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом, либо лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться таким доходом. При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые указанными лицами, а также принимаемые ими риски.

В п. 3 названной статьи закреплено, что в случае, если международным договором РФ по вопросам налогообложения предусмотрено применение пониженных ставок налога или освобождение от налогообложения в отношении доходов от источников в Российской Федерации для иностранных лиц, имеющих фактическое право на подобные доходы, в целях применения этого международного договора иностранное лицо не признается имеющим фактическое право на такие доходы, если оно обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения названными доходами, осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков, прямо или косвенно выплачивая такие доходы (полностью или частично) этому иному лицу, которое при непосредственном получении названных доходов от источников в Российской Федерации не имело бы права на применение положений международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения.

Кроме того, появилось понятие "бенефициарный владелец" в результате внесения изменений Федеральным законом от 05.05.2014 N 110-ФЗ в Федеральный закон от 07.08.2001 N 115-ФЗ "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма" [76]. В соответствии со ст. 3 указанного Закона бенефициарным владельцем признается физическое лицо, которое прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25% в капитале) клиентом - юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента. При этом под клиентом понимается физическое или

юридическое лицо, находящееся на обслуживании организации, осуществляющей операции с денежными средствами или иным имуществом.

Предполагается также комплексное изменение законодательства России о налогах и сборах, в частности:

1. - определение налогового резидентства для юридических лиц. В настоящий момент НК РФ не содержит признаки налогового резидентства для юридических лиц, при этом международные нормы используют аналогичное понятие. Данное новшество позволит противодействовать злоупотреблениям при определении доходов иностранных организаций, подлежащих налогообложению в России, а также будет способствовать более эффективному противодействию злоупотреблениям при использовании льгот, предоставляемых международными соглашениями об избежании двойного налогообложения;

2. - создание механизма налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний. В настоящее время НК РФ не оговорен механизм налогообложения нераспределенной прибыли иностранных компаний, в которых участвует налоговый резидент России (как физическое, так и юридическое лицо). Вместе с тем последовательность сделок, направленная на вывод дохода под действие низконалоговых юрисдикций, содержит максимальные риски с точки зрения уклонения от налогообложения;

3. - совершенствование налогообложения иностранных организаций. Предполагается уточнение и совершенствование норм НК РФ, регулирующих деятельность иностранных организаций;

4. - обмен информацией по налоговым вопросам. Разработан проект типового межправительственного соглашения об обмене налоговой информацией с офшорными и низконалоговыми юрисдикциями, на основе которого будут проводиться переговоры о заключении соответствующих соглашений с упомянутыми юрисдикциями в целях противодействия использованию незаконных схем минимизации налогообложения.

Предлагается комплекс мер по улучшению инвестиционного климата, направленных на упрощение, удешевление и ускорение действующих на территории России процедур по ведению бизнеса. Распоряжением Правительства РФ от 03.04.2015 N 593-р приняты изменения, вносимые в разд. II Плана мероприятий ("дорожной карты") "Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта", утвержденного Распоряжением Правительства РФ от 29.06.2012 N 1128-р [77]. В данном документе предусмотрен целый ряд изменений, направленных:

1. на сокращение и упрощение порядка прохождения экспортных процедур;
2. на расширение ассортимента и повышение доступности финансовых услуг для экспортеров;
3. на развитие инфраструктуры поддержки экспорта;
4. на проведение исследований и разработку программ по расширению и уточнению мер поддержки экспорта.

В целях совершенствования налогового администрирования Распоряжением Правительства РФ от 10.02.2014 N 162-р был принят комплекс мер, реализация которых должна привести к следующим результатам:

1. упрощению заполнения форм налоговой отчетности налогоплательщиками;
2. повышению эффективности ведения бизнеса для налогоплательщиков с помощью получения данных о других организациях и предпринимателях из ЕГРЮЛ и ЕГРИП с использованием веб-сервиса ФНС;
3. формированию оптимальной для России модели института предварительного налогового разъяснения на основе проведенного анализа, повышению прозрачности правоприменения законодательства РФ о налогах и сборах;
4. уменьшению количества судебных споров налоговых органов и налогоплательщиков,

5. сокращению времени на проведение проверок, дополнительных мероприятий налогового контроля;

6. снижению рисков налогоплательщиков за счет введения механизма, регулирующего налоговое консультирование и ответственность налоговых консультантов, повышению эффективности деятельности налоговых органов за счет обеспечения более грамотной работы налогоплательщиков и сохранения добровольности института налогового консультирования;

7. упрощению налогового учета, устранению положений, препятствующих использованию в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций правил, аналогичных правилам бухгалтерского учета;

8. упрощению порядка учета по НДС, сокращению количества выставляемых счетов-фактур;

9. совершенствованию порядка формирования налоговой базы при применении УСНО, упрощению порядка налогообложения для субъектов предпринимательской деятельности, применяющих УСНО, и исключению двойного налогообложения.

Предполагается, что успешная реализация полного комплекса мер позволит России подняться в рейтинге Doing Business по показателю "Налогообложение" до 50-го места к 2018 г. Напомним, что одним из наиболее часто используемых индикаторов ведения деятельности в конкретной стране и сравнения с другими странами являются показатели Doing Business - "Ведение бизнеса", рассчитываемые ежегодно Всемирным банком и Международной финансовой корпорацией. Российская Федерация в отчете Doing Business – 2014, который оценивает условия ведения деятельности по итогам 2012 г., поднялась за год в списке со 112-й до 92-й позиции, в том числе в разделе "Налогообложение" заняла 56 место, "Регистрация предприятий" – 88 место [78].

Таким образом, можно сказать, что у государства есть понимание того, что для развития бизнеса и предпринимательской инициативы необходимо

стабильное налоговое законодательство, однако вряд ли стоит серьезно рассчитывать на ощутимое снижение налоговой нагрузки для предпринимателей в ближайшее время, поскольку "налоговые каникулы" предлагаются только для тех предприятий, кто только начал заниматься предпринимательской деятельностью.

В 2015 г. региональные власти вправе принимать законы, предусматривающие льготы для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Воспользоваться ими смогут не все, так как применение льгот подразумевает соблюдение определенных правил, которые были внесены Федеральным законом от 29.12.2014 N 477-ФЗ в п. 4 ст. 346.20, п. 3 ст. 346.50 и гл. 26.5 НК РФ. В них указано, что в течение двух налоговых периодов налогоплательщики – индивидуальные предприниматели, впервые зарегистрированные после вступления в силу законов субъектов РФ и осуществляющие предпринимательскую деятельность в названных сферах, вправе применять налоговую ставку 0% по двум специальным налоговым режимам - упрощенной системе налогообложения (п. 4 ст. 346.20 НК РФ) и патентной системе налогообложения (п. 3 ст. 346.50 НК РФ).

Однако данные послабления предназначены далеко не для всех. Они касаются пока лишь тех бизнесменов, которые ведут предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и научной сферах и применяют при этом упрощенную или патентную систему налогообложения. Виды деятельности, в отношении которых используется ставка в размере 0%, устанавливаются субъектами РФ на основании Общероссийского классификатора услуг населению и (или) Общероссийского классификатора видов экономической деятельности.

Нулевую ставку коммерсанты вправе применять со дня их государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей непрерывно в течение двух налоговых периодов. Причем для них это не единственное условие: доля доходов от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении льготных видов предпринимательской деятельности в общем

объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) по итогам налогового периода должна быть не менее 70%.

Совершенствование налогового администрирования будет продолжено в результате ускорения и оптимизации процессов регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также путем расширения области применения электронного документооборота. Отметим и планы по формированию оптимальной для Российской Федерации модели института предварительного налогового разъяснения, что должно повысить прозрачность правоприменения законодательства РФ о налогах и сборах, а также снизить налоговые риски налогоплательщиков.

Развивается количество онлайн-услуг, которые оказывают инспекторы на местах. Статистика ФНС России показывает, что в настоящее время высокая доля налогоплательщиков удовлетворительно оценивает качество работы налоговых органов (в 2010 г. - 73,5%, в 2013 г. - 76,6%).

ФНС России продолжает развивать механизм расширенного взаимодействия с крупнейшими налогоплательщиками, в частности, это заключение соглашений о ценообразовании и расширенном информационном воздействии. В результате проведения таких мероприятий налоговики ожидают получить снижение количества выездных налоговых проверок при одновременном повышении их эффективности.

Продолжается работа над формированием единой правоприменительной практики и решением споров в досудебном порядке. ФНС России считает, что формирование единой правоприменительной практики способствует однозначному трактованию норм законодательства как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. Кроме того, это позволит эффективнее развивать досудебные способы урегулирования налоговых споров. Статистика показывает, что за период с 2012 по 2014 г. число судебных решений уменьшилось с 12 тыс. до 10 тыс. дел.

Для исключения коррупции в налоговых органах ФНС России ставит перед собой следующие задачи:

1. развитие автоматизированных систем налогового администрирования и дистанционных механизмов взаимодействия с налогоплательщиками;

2. повышение уровня правосознания государственных гражданских служащих ФНС России и внедрение антикоррупционных стандартов поведения, основанных на знании общих прав и обязанностей. На постоянной основе проводится мониторинг работы комиссий по соблюдению требований к служебному поведению и урегулированию конфликта интересов в ФНС России. Ежеквартально результаты мониторинга направляются в Минтруд России;

3. формирование у государственных служащих налоговых инспекций России негативного отношения к коррупции.

В интервью заместитель министра финансов С.Д. Шаталов подчеркнул, что главное в налоговой политике сегодня – сохранение стабильности и обязательство не повышать налоги даже в условиях, когда бюджетная система проходит серьезные испытания, а экономику штормит. Президент и Правительство уже объявили о моратории на повышение налоговых ставок и об антикризисных мерах, предполагающих целый ряд послаблений для малого бизнеса. Будут реализованы и некоторые ранее заявленные инициативы по поддержке инвестиционной активности. Но самое важное – предлагается определенная пауза после многих лет глубокого реформирования налоговой системы.

Одним из положительных моментов налоговой реформы он считает принятие важного решения на основании вступившей в силу в 2015 г. новой гл. 32 НК РФ: налог на недвижимое имущество физических лиц будет рассчитываться по новым правилам [79]. В прошлом году был принят Федеральный закон и уже 28 регионов перешли на уплату налога исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости; остальные должны сделать это не позднее 2020 г.

3 Эффективность налогового планирования в корпорациях на примере АО «Научно производственный центр «Полюс»

3.1 Характеристика налогового поля АО «НПЦ «Полюс»

АО "НПЦ "Полюс" специализируется на создании наукоемкого бортового и наземного электротехнического оборудования и систем точной механики. Разработанные и изготовленные на предприятии комплексы и устройства эксплуатируются в автоматических космических аппаратах связи и телевидения ("Молния", "Экран-М", "Галс", "Экспресс-А", "Экспресс-АМ", "Глонасс"), дистанционного зондирования Земли ("Ресурс-ДК"), космического мониторинга природной среды ("Метеор"), исследования дальнего космоса ("Фобос", "Марс"), на Международной космической станции.

Из новых научно-технических направлений деятельности следует отметить создание, организацию производства и внедрение корабельных электроприводов и малошумных электроventиляторов для систем вентиляции, кондиционирования, а также нового поколения индукционных датчиков повышенной точности для авиационной техники (АН-148, ЯК-130, АН-70, НЛТ-36).

В рамках реализации программы конверсии разработаны и освоены в производстве специализированные сварочные агрегаты инверторного типа и станции катодной защиты магистральных газопроводов и нефтепроводов от электрохимической коррозии, серия водогрейных котлов, а также теплогенераторы и газогенераторы, работающие на торфе, угле, отходах переработки леса, для снабжения отдаленных поселков тепловой и электрической энергией.

АО "НПЦ "Полюс" – это органичное сочетание научных и производственных служб, организационно увязанных едиными целями и задачами. Подобный симбиоз, с учетом технологических возможностей предприятия, позволяет выпускать электротехническую продукцию широкого

спектра с неизменно высокими техническими и эксплуатационными характеристиками, надежностью и качеством.

На предприятии внедрена и сертифицирована по международным стандартам современная система менеджмента качества. Метрологической службе выдан аттестат аккредитации на право поверки средств измерений. Имеются все необходимые свидетельства и лицензии на создание и производство электроэнергетических и электромеханических систем.

Акционерное общество – такая форма ведения предпринимательской деятельности, при которой уставный капитал коммерческой организации делится на доли (акции). При этом каждый акционер несёт риски только в размере суммы, вложенной в эти акции. А по своим обязательствам АО отвечает исключительно имеющимся на его балансе имуществом. Учреждать акционерное общество может один или несколько граждан/юридических лиц. Их количество законом не ограничивается, но все они подчиняются утверждённому уставу предприятия. Начинать работать АО может только после оплаты 50% уставного капитала. Среди плюсов акционерных обществ не только ограниченная ответственность соучредителей и владельцев долей, но и возможность привлекать в большом количестве дополнительные инвестиции от населения и бизнеса путём выпуска акций. Полученные деньги могут направляться в любые сферы деятельности, перечень которых АО может регулярно расширять. Другое преимущество, не нужно менять устав, если количество акционеров или количество акций у них меняется. Кроме того, совладелец всегда может продать свои акции, вернув вложенные средства, и просто выйти из АО без дополнительных потерь. Сведения об акционерах сохраняются лишь в специальных реестрах и не доступны третьим лицам. Еще один аргумент в пользу АО – возможность выбирать высококвалифицированных директоров и в целом управляющий персонал, который будет подотчётен акционерам. Впрочем, этот же факт может быть и минусом, если фактическое руководство начнёт политику, невыгодную владельцам, или вовсе будет работать в собственных интересах. У АО имеются

и другие недостатки. Например, сложная процедура регистрации предприятия, а также необходимость соблюдать особые правила при уменьшении/увеличении уставного капитала. Дополнительную регистрацию требуется проходить и при каждой эмиссии акций, что довольно затратно и хлопотно. Помимо этого власти установили для АО правило, при котором его доход как бы дважды облагается налогом. Сначала государственная козна получает свою часть от дохода акционерного общества, а потом еще и налог с дивидендов, которые выплачиваются акционерам [80].

К данному предприятию применяется общая система налогообложения. Общую систему налогообложения называют еще основной системой налогообложения, а сокращено названия может выглядеть как «ОСНО».

Организации на ОСНО платят следующие налоги:

1. налог на прибыль организаций по ставке 20%, за исключением немногочисленных льготных категорий налогоплательщиков;
2. НДС по ставке 0%, 10%, 18%;
3. налог на имущество организаций по ставке до 2,2%

Несомненно, вести учет и сдавать отчетность на общей системе без привлечения специалистов очень проблематично. Каждый из налогов, указанных выше, заслуживает отдельного рассмотрения, особенно НДС.

При налоге на прибыль организаций объектом налогообложения является прибыль, то есть разница между доходами, полученными организацией на ОСНО и произведенными расходами. В доходы, учитываемые для налога на прибыль, включают доходы от реализации и внереализационные доходы. Немало споров бизнесменов с налоговиками вызывает подтверждение расходов, уменьшающих налоговую базу. Чем больше расходов удастся подтвердить, тем меньше будет налог к уплате, поэтому естественно, что налоговые органы оценивают обоснованность расходов очень придирчиво. Налоговый кодекс предъявляет к заявленным налогоплательщиком расходам два требования: экономическую обоснованность и документальное подтверждение.

Под экономически обоснованными расходами понимают такие затраты, которые были произведены для получения прибыли. Тут возникает вопрос: «можно ли считать расходы обоснованными, если прибыль в итоге не была получена?» Такой вопрос неоднократно становился предметом судебного спора, причем, самых высоких инстанций. Довольно часто суды становятся на сторону налогоплательщика, отстаивая принцип свободы предпринимательской деятельности и предоставляя право оценивать эффективность бизнеса самому налогоплательщику. И все же, надо быть готовым к тому, что любые расходы, которые организация на ОСНО оценила как обоснованные, могут быть оспорены налоговой инспекцией.

Так же непросто обстоит дело и с вопросом документального подтверждения расходов при расчете налога на прибыль. К документам, называемым оправдательными, относятся так называемые первичные документы (кассовый ордер, акт, накладная, справка и др.), а также счет-фактуры и договоры. Любые неточности или ошибки в заполнении (составлении) таких документов могут обернуться тем, что налоговая инспекция посчитает расходы документально не подтвержденными.

Налоговая ставка налога на прибыль в общем случае равна 20%. Льготная нулевая ставка предусмотрена для организаций в сфере образования и медицины. Кроме того, налоговая ставка разнится от 0% до 30% при обложении дивидендов, получаемых организацией от участия в других организациях. Все варианты налоговой ставки по налогу на прибыль приведены в ст. 284 НК РФ [81].

Налог на доходы физических лиц тоже можно назвать сложным для понимания налогом, потому что его платят не только на доходы, получаемые от предпринимательской деятельности, но и на доходы обычных физических лиц. Налоговые ставки по НДФЛ варьируются от 9% до 35% и по каждой налоговой ставке предусмотрен свой порядок определения налоговой базы.

Если говорить про налог на доходы от предпринимательской деятельности физического лица, то по своей сути он аналогичен налогу на

прибыль организаций, но ставка его меньше: не 20%, а только 13%. Если же подтверждающих документов нет, то уменьшить размер доходов можно только на 20%.

Говоря об этом налоге, стоит еще упомянуть понятие налогового резидента РФ, т.к. от этого статуса зависит налоговая ставка НДФЛ. Чтобы физическое лицо было признано в отчетном году налоговым резидентом, оно должно фактически находиться на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Доходы нерезидентов облагаются по ставке 30%.

При налоге на имущество объектом налогообложения для организаций является движимое и недвижимое имущество, которое учитывается на балансе как основные средства. При этом движимое имущество облагается налогом, только если оно поставлено на баланс до 1 января 2013 года. Налоговой базой является среднегодовая стоимость имущества, а максимальная ставка налога равна 2,2%.

Объектом налогообложения по налогу на имущество физических лиц признается только недвижимость. Если ИП на ОСНО использует в своей предпринимательской деятельности принадлежащую ему недвижимость, то налог на имущество он будет платить на общих основаниях, как обычное физическое лицо. ИП на специальных налоговых режимах (ЕНВД, УСН, ЕСХН, ПСН) имеют право получить освобождение от уплаты этого налога, в отношении того имущества, которое они используют в предпринимательских целях, для общей системы такой льготы нет. Налоговая ставка не превышает 2% от инвентаризационной стоимости недвижимости [82].

И наконец, самый сложный для понимания, отчётности, уплаты и возврата налог – НДС. Налог этот является косвенным, и в итоге, его бремя несут конечные потребители товаров и услуг. Начисляется НДС при:

- 1.реализации товаров, работ или услуг на территории РФ;
- 2.безвозмездной передаче товаров, работ или услуг на территории РФ;
- 3.передаче имущественных прав на территории РФ;

4.выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;

5.передаче товаров, работ или услуг для собственных нужд;

6.импорте товаров.

Налоговой базой для НДС является стоимость реализуемых товаров, работ и услуг. Общая сумма налога может быть уменьшена на сумму налоговых вычетов, то есть на НДС, предъявляемый поставщиками или заплаченный на таможне при импорте. Налоговые ставки при НДС могут составлять 0%, 10%, 18% и расчетные ставки в виде 10/110 или 18/118 [83].

Налоговое поле для «НПЦ «Полюс» приведем в таблицу 3.

Таблица 3–Налоговое поле «НПЦ «Полюс»

Налог	Сумма, рубли
Налог на прибыль	1000000
НДС	39000000
Налог на имущество	2000000
Земельный налог	300000
Транспортный налог	10000

Согласно данным из «отчета о финансовых результатах» за 2015 год, выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) составила 362000 тыс. рублей. Проценты к получению составили 9900 тыс. рублей и прочие доходы 2960 тыс. рублей. Далее проведем анализ налоговой нагрузки.

3.2 Налоговое планирование и анализ налоговой нагрузки на АО «НПЦ «Полюс» за 2014 –2015 год

Налоговым планированием на предприятии занимается начальник отдела бухгалтерии. Налоговое планирование осуществляется только за счет льгот предусмотренных в рамках Налогового кодекса РФ. АО «НПЦ «Полюс» использует следующие льготы:

1. Освобождение от НДС согласно статье 149 пункта 16, работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов), в том числе:

- работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры;
- работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей [84].

Указанные в настоящем подпункте операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при условии финансирования этих работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями и (или) правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями, одной из сторон которых является Российская Федерация, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления.

Согласно статье 149 подпункт 16.1 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров. То есть льготой по НДС можно воспользоваться, если работы выполняются за счет средств бюджетов, в том числе и за счет бюджетных инвестиции. Также работы должны быть выполнены образовательными или научными учреждениями.

2. Согласно закону томской области от 4 октября 2002 года № 77-оз «о транспортном налоге» [85] Предприятие имеет санаторий-профилакторий «Прометей» расположен в сосновом бору на возвышенном

берегу реки Томи в экологически чистой лесопарковой зоне в 27 километрах к югу от города Томска. Согласно закону Томской области о транспортном налоге, порядок, ставки и сроки уплаты транспортного налога в Томской области на 2016-2015 год установлены Законом Томской области от 04.10.2002 № 77-ОЗ «О транспортном налоге» (с изменениями, действующими в 2016 году). Он распространяется на все города республики. Административный центр – город Томск. Крупные города и населенные пункты республики: Северск, Стрежевой, Асино, Колпашево, Белый Яр, Мельниково, Кожевниково, Каргасок, Светлый, Тогур, Александровское, Зональная Станция, Тимирязевское, Парабель, Бакчар, Самусь, Первомайское, Молчаново, Кривошеино, Зырянское, Моряковский Затон.

Законодательством области установлены льготные категории граждан и организаций, которые освобождены от уплаты налога либо имеют скидки и платят его в меньшем размере. От транспортного налога освобождаются лечебно-профилактические учреждения.

3. Бухгалтерия предприятия использует льготу по налогу на имущество. Согласно, пункту 15, статьи 381 НК РФ, освобождаются от налогообложения, имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров (п. 15 в ред. Федерального закона от 04.11.2014 N 347-ФЗ) [86]. В 2010 году состоялся конфликт с налоговой инспекцией по поводу возможности использования данной льготой, он заключался в том, что Открытое акционерное общество «Научно-производственный центр «Полнос» обратилось в Арбитражный суд Томской области к Инспекции Федеральной налоговой службы России по городу Томску с заявлением о признании незаконным решения Инспекции ФНС России по городу Томску №11-39/1048 от 04.12.2012, действий ИФНС по городу Томску, по проведению зачета в части суммы налога на имущество за 2010 год в размере 5113164 рублей и обязанности возратить на расчетный счет сумму

излишне уплаченного налога на имущество организации в сумме 5113164 руб. В обоснование заявленных требований Заявитель указал следующее:

1. решение № 11-39/1048 от 04.12.2012, которое принято на основании акта камеральной проверки в связи с представлением налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по налогу на имущество организаций за 2010 год, нарушает права и интересы ОАО «НПЦ «Полюс», поскольку налоговым органом не принято во внимание наличие у налогоплательщика льготы, установленной п.15 ст.381 НК РФ;

2. представление уточненной налоговой декларации по налогу на имущество организаций за 2010 год Обществом связано с разъяснениями Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросу применения льготы по налогу на имущество организаций;

3. ОАО «НПЦ «Полюс» представляет собой государственный научный центр, что предполагает наличие у налогоплательщика права, на применение льготы, установленной п.15 ст.381 НК РФ.

Заявитель отвечает перечисленным в Законе «О науке и государственной научно-технической политике» критериям: располагает уникальным опытно-экспериментальным оборудованием, штатом научных работников высокой квалификации, принимает участие в международных выставках, конкурсах, ведет научно-образовательную деятельность. Произведенный Инспекцией зачет переплаты по налогу на имущество в счет погашения несуществующей недоимки является неправомерным, поскольку факт уточнения налогоплательщиком своих налоговых обязанностей перед бюджетом не свидетельствует об образовании недоимки в связи с тем, что налог из бюджета по заявлению налогоплательщика не возвращался. Ответчик в отзыве на заявление требования

Заявителя не признал. По мнению ответчика, льгота по налогу на имущество, предусмотренная п.15 ст.381 НК РФ, может применяться только организациями, являющимися государственными научными центрами. По смыслу п.2 ст.5 ФЗ «О науке и государственной научно-технической

политике», статус государственного научного центра может присваиваться Правительством РФ научной организации, которая имеет уникальное опытно-экспериментальное оборудование, располагает научными работниками и специалистами высокой квалификации и научная и (или) научно-техническая деятельность которой получила международное признание. Заявителю статус государственного научного центра в установленном порядке присвоен не был, поэтому использование льготы является неправомерным. Информационное письмо Президиума ВАС РФ, на которое ссылается Заявитель, не является, по мнению налогового органа, обязательным для арбитражных судов России, поскольку Информационные письма Президиума ВАС не являются судебными актами, данные в них рекомендации не являются безусловными и обязательными к исполнению. В ходе проведения камеральной проверки уточненной налоговой декларации по налогу на имущество было выявлено, что налогоплательщиком льгота по налогу на имущество заявлена неправомерно, в связи с чем, установлена неполная уплата сумм налога на имущество и неправомерное уменьшение суммы налога на имущество за 2010 год (том 2, л.д.79-83).

По итогу дела, суд вынес решение, что действия Инспекции Федеральной налоговой службы России по городу Томску по проведению зачета в части суммы налога на имущество за 2010 год в размере 5 113 164 руб., проверенные на соответствие требованиям Налогового кодекса Российской Федерации, признать незаконными. Обязать Инспекцию Федеральной налоговой службы России по г.Томску вернуть на расчетный счет акционерного общества «Научно-производственный центр «Полнос» сумму излишне взысканного налога на имущество организаций за 2010 год в размере 5 113 164 руб. Взыскать с Инспекции Федеральной налоговой службы России по городу Томску в пользу открытого акционерного общества «Научно-производственный центр «Полнос» в возмещение судебных расходов по уплате государственной пошлины 52 565,82 руб.

В ходе анализа было выявлено, что при использовании льгот в рамках налогового планирования, часто возникают конфликты и несогласия между предприятиями и налоговыми органами. В данном конфликте «НПЦ «Полюс» отстаивал свои права и вернул излишек, уплаченный по налогу на имущество. В таких конфликтах правосудие обычно на стороне предприятий.

В анализе хозяйственной деятельности любой организации важную роль играет оценка налоговых обязательств, которая позволяет определить, насколько обременительна существующая налоговая система для экономического субъекта и какую долю ресурсов привлекают на себя платежи в бюджет, то есть определить налоговую нагрузку предприятия.

Для оценки налоговой нагрузки с учетом вышеперечисленных льгот в АО «НПЦ «Полюс» проведем сравнительный налоговый анализ. Налоговый анализ будет произведен в два этапа.

Первым этапом налогового анализа является анализ абсолютной налоговой нагрузки на АО «НПЦ «Полюс».

Для этого рассмотрим динамику сумм налогов и сборов АО «НПЦ «Полюс» за 2014–2015 гг. (табл. 4).

Таблица 4–Налоги, уплаченные АО «НПЦ «Полюс» в 2014–2015 гг.

Налог	2014 г., тыс. руб.	2015 г., тыс. руб.	Изменение	
			(+/-), тыс. руб.	%
1. НДС	31000	39000	8000	125,0
2. Земельный налог	300	300	0	0
3. Налог на прибыль	0	1000	1000	0
4. Транспортный налог	10	10	0	0
5. Налог на имущество	1500	2000	500	133,3
Итого	32810	42310	9500	128,9

Как видно из таблицы 4, общая сумма уплаченных налогов в 2015 г. составила 42310 тыс. руб., что на 9500 тыс. руб. больше чем в 2014 г. Темп роста общей суммы налогов составил 128,9%. Наибольшие темпы роста отмечаются по налогу на имущество – 133,3% (или 500 тыс. руб.).

Рост налога на имущество объясняется увеличением объемов оборудования и ростом налогооблагаемой базы. Транспортный и земельный налог, остается неизменным, так как участок остается прежним и новые транспортные средства не приобретались.

Далее рассмотрим структуру налогов АО «НПЦ «Полюс» (табл. 5).

Таблица 5– Структура налогов АО «НПЦ «Полюс» в 2014–2015 гг.

Налог	2014 г., тыс. руб.	%	2015 г., тыс. руб.	%	Изменение, %
1. НДС	31000	94,5	39000	92,18	-2,32
2. Земельный налог	300	0,9	300	0,7	-0,02
3. Налог на прибыль	0	0	1000	2,3	+2,3
4. Транспортный налог	10	0,03	10	0,02	-0,01
5. Налог на имущество	1500	4,3	2000	4,7	+0,04
Итого	32810	100,0	42310	100,0	0,0

Как видно из таблицы 5, наибольшую долю в структуре налогов занимает НДС. Его доля в 2015 г. составляет 92,18% от всех выплат предприятия, что на 2,32% меньше, чем в 2014 г.

Доля налога на прибыль в 2015 г. увеличилась на 2,3 % и составила 2,3%, это связано с тем, что в 2014 году налога не было из за убытков.

Транспортный налог занимает наименьшую долю в структуре налоговых выплат и в 2015 г. составляет 0,02%, что на 0,01% меньше, чем в 2014 г. Это объясняется эффективностью налогового планирования, за счет льготы применяемой по транспортному налогу в Томской области.

На основе первого этапа налогового анализа удалось выяснить, что наибольшую нагрузку предприятие несет, выплачивая НДС, а также налог на имущество.

Вторым этапом сравнительного налогового анализа является анализ относительной налоговой нагрузки на предприятие.

Для этого сгруппируем налоги, уплаченные предприятием, по видам источников уплаты налоговых средств (табл. 6).

Таблица 6 – Структура налоговой нагрузки АО «НПЦ «Полюс» в зависимости от источника уплаты налогов и сборов в 2014–2015 гг.

Налог	2014 г., тыс. руб.	%	2015 г., тыс. руб.	%	Изменение	
					(+/-), тыс. руб.	%
1. Косвенные налоги	31000	94,5	39000	92,18	8000	-2,32
2. Земельный налог	300	0,9	300	0,7	0	-0,02
3. Налог на прибыль	0	0	1000	2,3	0	+2,3
4. Налоги, уплачиваемые с имущества	1500	4,3	2000	4,7	500	+0,04
5. Транспортный налог	10	0,03	10	0,02	0	-0,01
Итого	32810	100,0	42310	100,0	8500	0,0

Как видно из таблицы 6, структура налоговой нагрузки в зависимости от источника уплаты налогов представлена 5 группами.

Наибольшую долю занимают косвенные налоги. Их доля в 2015 г. составила 92,18 %, что на 2,32% меньше, чем в 2014 г.

Расчет структуры налоговой нагрузки в зависимости от источника уплаты налогов и сборов необходим для расчета аналитических коэффициентов налоговой нагрузки. Произведем расчет данных показателей (табл. 7).

Таблица 7 – Аналитические коэффициенты налоговой нагрузки АО «НПЦ «Полюс» в 2014–2015 гг.

Налог	2014 г.	2015 г.	Изменение	
			(+/-)	%
Отношение суммы всех косвенных налогов и сборов к выручке от реализации	0,0116	0,0108	-0,0008	93,1
Отношение суммы всех прямых налогов и сборов к выручке от реализации	0,018	0,021	0,003	119,1
Отношение суммы налога на	0,003	0,005	0,002	145,6

прибыль предприятий к выручке от реализации				
Отношения налога на прибыль и налога на имущество к величине балансовой прибыли	0,045	0,046	0,001	102,3
Отношение суммы налогов и сборов, взимаемых с чистой прибыли, к величине чистой прибыли	0,175	0,142	-0,033	81,0
Отношение сумм налогов и сборов, включаемых в себестоимость продукции, к величине себестоимости	0,014	0,016	0,002	118,8
Отношение сумм всех налогов и сборов к выручке от реализации × 100	2,914	3,167	0,253	108,7

Полученные аналитические коэффициенты представляют собой устойчивые количественные характеристики, динамика которых позволяет сделать выводы о тенденциях, сложившихся в системе налогообложения предприятия. Как видно из таблицы, отношение суммы косвенных налогов к выручке в 2015 г. сократилось на 6,9 % (100 % – 93,1 %). Данная динамика прослеживается и в отношении сумм налогов и сборов, взимаемых с чистой прибыли. По остальным коэффициентам прослеживается увеличение налоговой нагрузки в 2015 г. по сравнению с 2014 г.

На основе рассчитанных коэффициентов можно сделать вывод, что в целом налоговая нагрузка в 2015 г. возросла. Это можно объяснить снижением задолженности предприятия по налогам и сборам с 204 тыс. руб. до 29 тыс. руб. Общий коэффициент налоговой нагрузки на выручку показывает, что на каждые 100 руб. налогов в 2015 г. приходится 3,167 руб. выручки от продаж. Более того, данные таблицы показывают что в 2015 г. налоговая нагрузка на выручку увеличилась на 108,7 %. Таким образом, на основе рассчитанных данных можно сделать вывод, что в целом налоговая нагрузка в АО «НПЦ «Полюс» имеет приемлемый уровень.

3.3 Отраслевой расчет и рекомендации по уменьшению налоговой нагрузки

В ходе анализа было обнаружено, что налоговое планирование ведется только за счет использования льгот.

Прежде чем перейти к рассмотрению применения дополнительных инструментов налогового планирования, по уменьшению налоговой нагрузки, рассчитаем уровень налоговой нагрузки в рамках отрасли: «научных исследований и разработки в области естественных и технических наук». Для того, что бы рассчитать налоговую нагрузку по отрасли воспользуемся методикой разработанной Минфином Российской Федерации. Данные для расчета берем из пункта 3.1 Характеристика налогового поля АО «НПЦ «Полюс». Согласно данным ФНС по Томской области, налоговая нагрузка составит 17,50%. В таблице 8 показаны данные по Томской области.

Таблица 8–Налоговая нагрузка, % по Томской области

Расчетное значение	по Томску по указанному виду деятельности		Отклонение	
	Минимальная	Максимальная	от Средней	от МАХ
1923,38	5,24	39,13	1918.14	1884.25

Как видно, из таблицы 8, минимальное значение составляет 5.24, а максимальное 39.13. В таком случае уровень налоговой нагрузки можно оценить, как средний по области в рамках данной отрасли.

Уменьшить налоговую нагрузку можно по следующим методам, которые можно свести в таблицу 9 взаимосвязь методов налоговой оптимизации и уровней налогового риска.

Таблица 9 – Взаимосвязь методов налоговой оптимизации и уровней налогового риска

Метод оптимизации налогообложения	Влияние на налоговую нагрузку	Налоговый риск
Использование нелинейного метода амортизации (ст. 259 НК РФ)	Перераспределение во времени: снижение в текущем периоде, повышение в будущем периоде	Низкий. Возможно необоснованное применение повышающих коэффициентов
Признание процентов по	Снижение за счет уменьшения	Средний. Существуют

кредитам с использованием обязательств с сопоставимыми условиями (п. 1 ст. 269 НК РФ)	налога на прибыль	проблемы в четком определении сопоставимых обязательств
Использование льготы по освобождению от НДС, путем авансов по договорам с длительным циклом, согласно пункту 13 статьи 167 НК РФ	Снижается НДС в текущем периоде.	Средний. Возможны ошибки в расчетах.

Использование нелинейного метода амортизации (ст. 259 НК РФ) не будет обоснованным так как, предприятие очень крупное и имеет дорогостоящую технику. Признание процентов по кредитам с использованием обязательств с сопоставимыми условиями (п. 1 ст. 269 НК РФ) так же не возможно применить, так как на предприятие кредитов не имеется.

Учитывая все вышеперечисленные факты, остается использование льготы по освобождению от НДС, путем авансов по договорам с длительным циклом, согласно пункту 13 статьи 167 НК РФ [87]. Возможность не начислять НДС с суммы полученной предоплаты для таких случаев предусмотрена положениями п.1 статьи 154 НК РФ и п. 13 статьи 167 НК РФ, абз. 3 пункта 17 Правил ведения книги продаж, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137). Аналогичные разъяснения дал Минфин РФ в Письме от 28.06.2010 № 03-07-07/43, ФНС России в Письме от 11.10.2011 № ЕД-4-3/16809.

Следует также иметь в виду, что возможность не платить НДС при получении авансовых платежей сдвигает у поставщика таких товаров и момент применения налоговых вычетов. Так, вычеты сумм НДС по расходам осуществляются только в момент определения налоговой базы (п.7статьи 175 НК РФ). Иными словами, суммы входного налога предъявляются к вычету в том налоговом периоде, в котором продукция отгружена покупателю и начислен НДС с реализации. Как и в любом другом случае, право на вычет возникает при соблюдении общих условий, предусмотренных п.1 статьи 172 НК РФ (при наличии выставленных контрагентами счетов-фактур и соответствующих первичных документов, подтверждающих принятие на учет).

Чтобы не начислять НДС с авансов по товарам (работам, услугам) с длительным производственным циклом, нужно выполнить два условия.

Во-первых, вместе с декларацией по НДС за период, в котором получена предоплата, в налоговую инспекцию придется представить:

1. копию контракта с покупателем, заверенную подписями руководителя и главного бухгалтера;
2. документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг) с указанием их наименования, срока изготовления, названия организации-изготовителя.

Такой документ можно получить в Минпромторге России.

Это следует из положений абзаца 2 пункта 13 статьи 167 Налогового кодекса РФ, пункта 1 Административного регламента, утвержденного приказом Минпромторга России от 7 июня 2012 г. № 750 и письма ФНС России от 12 января 2011 г. № КЕ-4-3/65.

Во-вторых, организация сможет воспользоваться льготой лишь в том случае, если бухгалтер организует отдельный учет:

1. операций длительного производственного цикла и других операций;
2. сумм входного НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, которые используются для производства товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций.

Такие требования установлены пунктом 13 статьи 167 Налогового кодекса РФ.

Если какое-то из перечисленных условий не выполнено, НДС с аванса в счет изготовления продукции с длительным производственным циклом начислите на общих основаниях. Отсрочка для начисления налога, если предоплата получена в одном налоговом периоде, а документ, подтверждающий длительность выполнения работ в другом, не предоставляется. Такие разъяснения содержатся в письме ФНС России от 12 января 2011 г. № КЕ-4-3/65. Кроме того, если продавец продукции с

длительным циклом изготовления начислил НДС с полученного аванса в одном квартале, а подтвердил право на льготу в другом квартале, он не сможет уменьшить налоговую базу и перевыставить счет-фактуру. Уточненную налоговую декларацию в такой ситуации организация-продавец подать не вправе. Об этом сказано в письме ФНС России от 11 октября 2011 г. № ЕД-4-3/16809.

Порядок ведения отдельного учета в Налоговом кодексе РФ не прописан. Организация может разработать его самостоятельно и закрепить в учетной политике. При этом за основу можно взять методику отдельного учета операций, облагаемых и не облагаемых НДС (п. 4.1 ст. 170 НК РФ).

Главный недостаток данной льготы заключается в том, что суммы входного НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для производства, длящегося более шести месяцев, организация сможет принять к вычету только в день отгрузки изготовленной продукции. То есть если организация получила аванс и не уплатила с него НДС, то возместить из бюджета весь входной НДС, приходящийся на продукцию с длительным производственным циклом, не удастся до тех пор, пока эта продукция не будет отгружена. Такой порядок предусмотрен пунктом 7 статьи 172 Налогового кодекса РФ.

У предприятия высокий уровень наукоёмкости, порядка 30% договоров на продажу продукции имеют длительный производственный цикл. В силу этого, применение данной льготы значительно снизится налог на прибыль.

Применив льготу в 2015 году, налоговая нагрузка составила бы 14,30% по данной отрасли, что на 3,2% меньше предыдущего результата. Сравнения приведем в таблицу 10.

Таблица 10–Налоговая нагрузка в % с учетом применения льготы по НДС

Расчетное значение *	по Томску по указанному виду деятельности		Отклонение	
	Минимальная	Максимальная	от мин.	от макс.
8619.21	5.24	39.13	8613.97	8580.08

4. Социальная ответственность

Корпоративная социальная ответственность – это:

1. комплекс направлений политики и действий, связанных с ключевыми стейкхолдерами, ценностями и выполняющих требования законности, а также учитывающих интересы людей, сообществ и окружающей среды;
2. нацеленность бизнеса на устойчивое развитие;
3. добровольное участие бизнеса в улучшении жизни общества.

Иными словами социальная ответственность бизнеса – концепция, согласно которой бизнес, помимо соблюдения законов и производства качественного продукта/услуги, добровольно берет на себя дополнительные обязательства перед обществом.

К внутренней социальной ответственности бизнеса можно отнести:

- безопасность труда;
- стабильность заработной платы;
- поддержание социально значимой заработной платы;
- дополнительное медицинское и социальное страхование сотрудников;
- развитие человеческих ресурсов через обучающие программы
- программы подготовки и повышения квалификации;
- оказание помощи работникам в критических ситуациях и т.д.

К внешней социальной ответственности бизнеса можно отнести:

- спонсорство и корпоративная благотворительность;
- содействие охране окружающей среды;
- взаимодействие с местным сообществом и местной властью;
- готовность участвовать в кризисных ситуациях;
- ответственность перед потребителями товаров и услуг (выпуск качественных товаров), и т.д.

Основные этапы анализа:

- 1) Определение стейкхолдеров организации.
- 2) Определение структуры программ КСО.
- 3) Определение затрат на программы КСО.
- 4) Оценка эффективности и выработка рекомендаций.

Объектом исследования в рамках данной магистерской диссертации является Научно-производственный центр "Полюс" (АО НПЦ "Полюс").

АО "НПЦ "Полюс" специализируется на создании наукоемкого бортового и наземного электротехнического оборудования и систем точной механики. Разработанные и изготовленные на предприятии комплексы и устройства эксплуатируются в автоматических космических аппаратах связи и телевидения ("Молния", "Экран-М", "Галс", "Экспресс-А", "Экспресс-АМ", "Глонасс"), дистанционного зондирования Земли ("Ресурс-ДК"), космического мониторинга природной среды ("Метеор"), исследования дальнего космоса ("Фобос", "Марс"), на Международной космической станции.

- 1) Определение стейкхолдеров организации.

Одна из главных задач при оценке эффективности существующих программ КСО – это оценка соответствия программ основным стейкхолдерам компании.

Стейкхолдеры – заинтересованные лица, на которые деятельность организации оказывает как прямое, так и косвенное влияние. Структура стейкхолдеров для выбранного объекта исследования представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Стейкхолдеры НПЦ "Полюс"

Прямые стейкхолдеры	Косвенные стейкхолдеры
Ветераны труда НПЦ "Полюс"	Студенты
Работники НПЦ "Полюс"	Дети работников НПЦ "Полюс"
Поставщики	Научное сообщество
Государство	Население г. Томска

Подводя итог, можно сделать вывод, что предприятие НПЦ "Полюс" является сложной структурой, оказывающей влияние на многих стейкхолдеров,

что обязывает его быть социально-ответственным перед государством, обществом, своими сотрудниками.

2) Определение структуры программ КСО

Структура программ КСО составляет портрет КСО компании. Выбор программ, а, следовательно, структура КСО зависит от целей компании и выбора стейкхолдеров, на которых будет направлены программы. В таблице 2 представлена структура программ КСО в НПЦ "Полюс".

Таблица 2 – Структура программ КСО в НПЦ "Полюс"

Наименование мероприятия	Элемент	Стейкхолдеры	Сроки реализации мероприятия	Ожидаемый результат от реализации мероприятия
Затраты на спортивные и оздоровительные мероприятия, тыс. руб.	Социальные инвестиции	Сотрудники НПЦ "Полюс"	ежегодно	Стимулирование и оздоровление коллектива
Затраты на социальные программы для собственных работников, тыс. руб.	Социальные инвестиции	Сотрудники НПЦ "Полюс"	ежегодно	Поддержка и стимулирование
Затраты на мероприятия по улучшению условий и охране труда, тыс. руб.	Социальные инвестиции	Сотрудники НПЦ "Полюс"	ежегодной	Повышение конкурентоспособности и предприятия
Затраты на медицинское обслуживание, тыс. руб.	Социальные инвестиции	Сотрудники НПЦ "Полюс"	ежегодно	Повышение стабильности и качества труда

Продолжение таблицы 2

Наименование мероприятия	Элемент	Стейкхолдеры	Сроки реализации мероприятия	Ожидаемый результат от реализации мероприятия
Затраты на санаторно-курортное лечение, тыс. руб	Социальные инвестиции	Сотрудники НПЦ "Полюс" и их дети	ежегодно	Повышение мотивации и улучшение качества обучения

В результате можно сделать вывод о том, что на предприятие НПЦ "Полюс" значительное развитие получила внутренняя социальная ответственность. Что касается внешней социальной ответственности, то тут вклад не значителен. Что бы создать более привлекательный образ предприятия в обществе, следует расширить социальные программы за пределы предприятия.

3) Определение затрат на программы КСО

На основе анализ внешних стейкхолдеров, был приведен ряд мероприятий направленных на повышение социальной работы предприятия, а так же на повышение имиджа предприятия в обществе. Данный анализ представлен в таблице 3.

Таблица 3 – Затраты на мероприятия КСО в НПЦ "Полюс"

№	Мероприятие	Единица измерения	Стоимость реализации за год
1	Привлечение талантливых студентов по средством целевой стипендии.	Тыс. руб	160
2	Расширение очистных сооружений и высадка леса, создание парка	Млн. руб	16
3	Введение дополнительной проверки и сертификации продукции	Млн. руб	10
	Итого		26160

Кроме представленных выше мероприятий, в НПЦ "Полюс" проводится активная работа по организации культурно-массовых мероприятий и созданию условий для развития творческого потенциала сотрудников. Реализованы

комплексные мероприятия по формированию здорового образа жизни и приобщению сотрудников к занятию физической культурой и спортом. Участниками физкультурно-оздоровительных, спортивно-массовых мероприятий и соревнований, проводимых в НПЦ "Полюс", стали 1700 сотрудников.

4. Оценка эффективности программ и выработка рекомендаций

Программа КСО соответствует основным направлениям НПЦ "Полюс", а именно повышает привлекательность предприятия, как для студентов, так и для высококвалифицированных кадров. Повышение конкурентно способности как предприятия так и его продукции. Привлечение новых партнеров, а так же увеличение доли рынка в России.

Что касается структуры программ КСО, то можно сделать вывод, что НПЦ "Полюс" развивает внутренние социальные программы, которые отвечают интересам стейкхолдерам, к которым относятся сотрудники, научное сообщество, а также в целом население города Томска.

В качестве рекомендаций можно предложить развитие внешних социальных инициатив путем большего взаимодействия предприятия с обществом. В целом, НПЦ "Полюс" можно считать социально ответственной организацией.

Заключение

В соответствии с поставленными целью и задачами, на основании проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

Управление предприятием в условиях рыночной экономики России требует быстрого реагирования на постоянно изменяющееся состояние внешней среды. Одним из элементов внешней среды является действующая налоговая система. Планирование деятельности предприятия подразумевает стремление заблаговременно учесть все факторы, оказывающие влияние на деятельность предприятия, и сведение их влияния к минимальному (оптимальному) значению, в целях обеспечения нормального функционирования и развития предприятия.

В ходе исследования обоснованы и выделены, на уровне теоретического осмысления и обобщения, основные элементы, методы и этапы налогового планирования на предприятии.

Налоговое планирование – неотъемлемая составная часть управленческой деятельности, так как налоговые платежи являются крупнейшей статьей расходов и их уменьшение равноценно снижению издержек. К наиболее типичным методам налогового маневрирования относятся: изменение объекта налогообложения, организационно-административные меры, (изменение налоговой юрисдикции), учетная политика организации, договорная работа (изменение форм экономической деятельности, получение права на льготы, использование оффшорных зон).

Экономические цели налогового планирования будут достигаемы в полной мере при наличии хорошо разработанной, юридически грамотно оформленной законодательной базы. В законодательстве Российской Федерации не в достаточной мере разработаны данные вопросы, необходима их дальнейшая проработка с учетом опыта развитых зарубежных стран. В результате изменяется тот набор данных, который используется в налоговом планировании.

Грань между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов очень тонка. При выборе способа налогового планирования необходимо учитывать, что законной должна быть не только формальная сторона операции, но ее содержание, мотивы, цели. В этом состоит хрупкий баланс интересов государства и налогоплательщика. В силу частого изменения законодательства в области налогового планирования и большое число налоговых льгот, особых режимов налогообложения, исключений из правил как на федеральном, так и на региональном и местном уровнях, предприятию необходимо нанять дополнительные кадры, которые будут вести налоговое планирование.

Формирование налогооблагаемой базы по большинству основных налогов является многофакторной задачей. К важнейшим факторам, лежащим на поверхности и составляющим объективную основу деятельности любого предприятия, в первую очередь, относятся законодательные и нормативные акты, регламентирующие налоговое производство и практику ведения бухгалтерского учета, учетная политика, полнота охвата первичным учетом всех без исключения денежных потоков.

Анализ показал, что уровень налоговой нагрузки для АО «НПЦ «Полюс» средний в рамках данной отрасли. Безусловно, это хороший показатель, однако налоговое планирование ведется не в полной мере по причине отсутствия дополнительных кадров в отделе бухгалтерии.

Список использованных источников

1. Фокин С.О. Налоги и налогообложение // Международная экономика. 2013. № 2. С. 79–89.
2. Налоговая система России: учеб пособие / Под ред. Д.Г. Черника и А.З. Дадашева. М.: «АКДИ экономика и жизнь», 2013. С. 291–303.
3. Налоговый учет, учетная политика для целей налогообложения / Под. ред. Николаевой С.А. М: АН-Пресс, 2014. С. 56–67.
4. Сидорова Н.В. Налоговое регулирование на уровне субъектов РФ: приоритеты, технология, методы // Проблемы теории и практики управления. 2013. №6. С. 15–43.
5. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / под. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Ивест Фонд. 2014.
6. Хотинская Г.И. Налоговый менеджмент и его эффективность // Финансовый менеджмент. 2013. №13. С. 46–50.
7. Отраслевые особенности налогообложения и учета. М.: ИД ФБК – ПРЕСС. 2015. С. 107–128.
8. Финансовый менеджмент: теория и практика. / Под ред. Е.С. Стояновой. М.: «Перспектива». 2014. С. 61–72.
9. Сутырин С.Д., Пагорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под. ред. С.Д. Сутырина-СПб. М.: «Нолиус». 2015. С. 32–44.
10. Пенпер Д.А. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. М.: Инфра-М. 2015. С. 42–57.
11. Басалаева Е.В. Об управлении налогами в организации // Финансы. 2014. №10. С. 17–21.
12. Войтов А.Г. Экономика. Общий курс Фундаментальная теория экономики. М.: Дашков и К. 2014. 61 с.
13. Балашов В.Г. Антикризисное управление предприятиями. М.: Дело, 2013. 84 с.

14. Балдин К.В. Антикризисное управление, макро и микроуровень. М.: Дашков и К. 2015. 268 с.
15. Видяпина В.И. Экономическая теория. М.: ИНФРА-М. 2015. 168 с.
16. Ronald Jeurissen, «Institutional Conditions of Corporate Citizenship», *Journal of Business Ethics*, Vol. 53, No. 1/2, Building Ethical Institutions for Business: Sixteenth Annual Conference of the European Business Ethics Network (EBEN). 2004. P. 87–96.
17. Салихов Б.В. Экономическая теория. М.: Дашков и К. 2013. С. 138-139.
18. Черников Г.П. Мировая экономика. М.: Дрофа. 2013. 231 с.
19. Шишкин А.Ф. Экономика и управление налогами. М.: Академический проект. 2014. 67 с.
20. Алейниченко Э. Р. Налогообложение малого бизнеса // *Вестник Московского университета*. 2012. № 1. С. 54–59.
21. Вередюк О. В. Нормативное регулирование налоговых поступлений // *Вестник Санкт-Петербургского университета*. 2013. №4. С. 40–49.
22. Гринберг Р. Экономическая эффективность предпринимательства // *Общество и экономика*. 2013. № 9. С. 9–18.
23. Иванова В. Особенности формирования налоговой политики // *Человек и труд*. 2014. № 10. С. 46–50.
24. Лещенко О. А. Корпоративность бизнеса в России и социальное развитие // *Философские науки*. 2013. № 3. С. 55–69.
25. Плотицына Л. Социальная политика крупного бизнеса как инструмент корпоративного управления в современных условиях // *Консультант директора*. 2013. № 18. С. 33–35.
26. Сопин В. С. Формирование национальной модели корпоративной социальной политики и исторические традиции русской крестьянской общины // *Вестник Санкт-Петербургского университета*. 2013. № 2. С. 50–59.
27. Аверин А. Социальная политика и социальная ответственность предприятия. М.: АЛЬФА-ПРЕСС. 2012. 96 с.

28. Греков И. Е. Финансы, денежное обращение и кредит. М.: ОрелГТУ. 2015. 217 с.
29. Волгин Н. А. Социальная политика. Энциклопедия М.: Альфа-Пресс. 2013. 116 с.
30. Гаудж П. Налоговая политика. М.: Баланс Бизнес Букс. 2012. 272 с.
31. Блинов А. О. Принципы налогового планирования // Экономист. 2013. № 3. С. 25–31.
32. Гонова А. В. Приоритетные направления налоговой оптимизации в современных условиях // Проблемы теории и практики. 2013. № 7. С. 45–53.
33. Козенкова Т.А. Налоговое планирование на предприятии. М.: изд-во «А иН». 2013. С. 78–82.
34. Николаева С.А. Учетная политика организации на 2015 год. М.: «Аналитика-Пресс». 2015. 135 с.
35. Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация). Под ред. Акад. Л.П. Павловой М.: Налоги и налоговое планирование. 2015. 35 с.
36. Оценка качества управления предприятием // Управление собственностью. 2014. №2. С. 51–58.
37. Петросян Д. Экономическая эффективность и оптимизация налогов // Общество и экономика. 2012. № 11. С. 37–47.
38. Кушубакова Б.К., Макеева Е.Ю. Учетная политика как инструмент оптимизации налоговых платежей предприятий. // Налоговый вестник. 2013. № 10. С. 14–23.
39. Саладже В.Г. К чему приводит снижение налоговых платежей // Налоговый вестник. 2014. №1. С. 34–41.
40. Современная практика налогового планирования российских компаниях / под ред. А. А. Филатова, К. А. Кравченко. М.: Альпина бизнес Букс. 2015. 244 с.
41. Соловьев И.Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения // Налоговый вестник. 2013. №9. С. 26–31.

42. Вылкова Е.С. Оптимизация налога на имущество при разработке учетной политики // Налоговый вестник. 2015. №1. С. 67–72.
43. Вылкова Е.К. Налоговое планирование должно стать основной частью финансового менеджмента // Финансист. 2013. №7. С. 14–23.
44. Медведев А.Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей. М.: Инфра-М. 2013. 123 с.
45. Рагозин Б.А. Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация налогообложения). М.: Инфра-М. 2012. С. 48–57.
46. Блинов А.О. Инновационный подход к подготовке налогового планирования // Экон. стратегии. 2012. № 4. С. 146–150.
47. Голубкова Е.Н. Оценка эффективности работы персонала компании // Маркетинг. 2014. № 2. С. 116–125.
48. Поршнева А.Г. Налоговый менеджмент. Учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Менеджмент организации». М.: ИНФРА-М. 2014. С. 39–46.
49. Пансков В.Г.; Князев В.Г. Налоги и налогообложение. М.: МЦФЭР. 2013. 336 с.
50. Иванова, Н.Г.; Вайс, Е.А.; Кацюба, И.А. Налоги и налогообложение. Схемы и таблицы. СПб: Питер. 2015. 304 с.
51. Черник, Д.Г.; Дадашев, А.З. Налоговая система России. Учебное пособие. М.: АКДИ Экономика и жизнь. 2014. 296 с.
52. Александров И.М. Налоги и налогообложение. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». 2013. 296 с.
53. Афонцев С.А., Капелюшников Р.И. Структурные характеристики предприятий и их налоговое поведение // Вопросы экономики. 2011. № 9. С. 82–101.
54. Балацкий Е.В. Воспроизводственный цикл и налоговое бремя // Экономика и математические методы. 2014. № 11. С. 3–16.

55. Барулин С.В., Макрушин А.В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // Финансы. 2012. № 2. С. 39–40.
56. Басалаева Е.В. Методика управления налогами на предприятии // Финансы. 2013. № 4. С. 30–33.
57. Богатая И.Н. Как минимизировать ваши налоги. Ростов н/Д.: Феникс. 2014. 287 с.
58. Вайс Е.А., Кацюба И.А. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах. Учеб. Пособие. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». 2015. С. 82–95.
59. Брызгалин А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. Екб.: Налоги и финансовое право. 2014. 272 с.
60. Брызгалин А.В. Организационные принципы российской налоговой системы // Финансы. 2014. № 3. С. 27–31.
61. Статья 198. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица. (в ред. Федерального закона от 08.12.2003 N 162-ФЗ) [Электронный ресурс]
URL:<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=197507>
(дата обращения: 03.05.16).
62. Анищенко А.В. Учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения: учеб. Пособие М.: Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97". 2012. 167 с.
63. Amoldo C. Нах, Nicolas S. Majeuf. Strategic Management: An Integrative Perspective. Prentice. Hall International. Inc. 2014. 94 с.
64. Бирючев О.И. О некоторых вопросах оптимизации налогообложения // Финансы. 2013. № 6. С.48–52.
65. Брызгалина А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика: Учебное пособие. М.: МЦФЭР. 2010. 184 с.

66. Дуканич Л. В. Налоги и налоговый менеджмент в России: учеб. Пособие. Ростов-н/Д. : Феникс. 2012. 606 с.

67. Статья 145. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика. (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ) [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=196449> (дата обращения: 21.11.15).

68. Статья 146. Объект налогообложения. (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ) [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=196449> (дата обращения: 13.04.15).

69. Статья 218. Стандартные налоговые вычеты. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016) [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=196449> (дата обращения: 13.04.15).

70. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М. 2014. 487 с.

71. Задорогин С.И. Понятие оптимизации налогообложения и отличие от смежных правовых понятий // Право и жизнь. 2014. № 72 (8). С. 11–32.

72. Задорогин С.И. Правовые проблемы применения механизма реализации товаров (работ, услуг) как инструмент оптимизации налогообложения // Право и жизнь. 2010. № 73 (9). С. 52–61.

73. Инструкция Госналогслужбы РФ от 08.06.1995 №33 (ред. От 18.01.02) «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий».

74. Налоговая статистика: Заглав. с экрана [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики. М. 2015. URL:

http://www.gks.ru/bgd/regl/b10_01/IssWWW.exe/Stg/d01/2-6-1-2.htm (дата обращения: 20.11.2015).

75. Федеральный закон от 24.11.14. г. № 376-ФЗ. О внесении изменений в части первую и вторую налогового кодекса российской федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций). [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=194072> (дата обращения: 20.11.2015).

76. Федеральный закон от 07.08.2001 г. N115-ФЗ. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=191816> (дата обращения: 24.11.2015).

77. Распоряжение Правительства РФ от 29.06.2012 N 1128-р (ред. от 26.11.2015) О плане мероприятий ("дорожной карты") "Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта". [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=189627> (дата обращения: 20.03.2016).

78. Carroll A.B. Corporate social responsibility: evolution of a definitional construct // Business and Society. 2016. No 38 (3). P. 268–295.

79. Статья 32. Обязанности налоговых органов. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 26.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016). [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=196452> (дата обращения: 20.03.2016).

80. Задорогин СИ. Правовые критерии правомерности осуществления оптимизации налогообложения как условия защиты прав налогоплательщика // Право и жизнь. 2012. № 74 (10). С. 73–82.

81. Статья 284. Налоговые ставки. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от

13.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016). [Электронный ресурс]
URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=196449>
(дата обращения: 15.04.2016).

82. Глава 23. Налог на доходы физических лиц. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016). [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=196449> (дата обращения: 15.04.2016).

83. Глава 21. Налог на добавленную стоимость. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016). [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=196449> (дата обращения: 15.04.2016).

84. Кисилевич, Т. И. Практикум по налоговым расчетам. М.: Финансы и статистика. 2014. 368 с.

85. Закон Томской области от 04.10.2002 № 77-ОЗ «О транспортном налоге». [Электронный ресурс] URL: <http://personright.ru/nalogi/transportnyu-nalog/152-tomskaya-oblast-stavki-lgoty-sroki.html> (дата обращения: 23.04.2016).

86. Федеральный закон от 04.11.2014 N 347-ФЗ (ред. от 24.11.2014) "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации". [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=171351> (дата обращения: 26.04.2016).

87. Статья 167. Момент определения налоговой базы. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.05.2016). [Электронный ресурс] URL:

Приложение А

(Обязательное)

History of development of the theory of taxation

Part 1.1

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
ЗБМ41	Зенков Илья Александрович		

Консультант кафедры ЭКОН:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент кафедры экономики	Борисова Л.М.	Канд. экон. наук, доцент		

Консультант-лингвист кафедры иностранных языков ИСГТ

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Ст. преподаватель	Богоряд Н.В.			

Prominent church philosopher Thomas Aquinas (1225-1274) defined tax as '«a permitted form of robbery»'. He proposed «a godly form» financing of public expenditure at the expense of notable wealthy people. However, in spite of all the categorical judgments F. Aquinas knew absolutely we cannot do without taxes: "Sometimes it happens that princes do not have sufficient funds to defend the country and to deal with all the other tasks which are expected from them by the citizens. In this case, it will be fair if the citizens pay for their general protections and well-being that are been provided for by the prince (or the king). The criterion to determine taxes by F. Aquinas - is the common sense of ruler's aims at common good.

After more than 300 years, the English philosopher Francis Bacon (1561-1626) in his book "Experiences or manuals moral and political" wrote "Tax, charged with the consent of the people or without, can have the same purpose but not the same effect in the heart of the people"².

The development of the country and the expansion of its activities was accompanied by scientific volition views on taxes as a socio-economic. Within this framework of economic science here is overall tax theory.

The cornerstone of the general theory of taxes is a question of socio-economic nature. Taxes must be paid in exchange for something or else they are free of charge, in other words, neutral.

The first tax theory suggests that apayerpays tax in exchange for something that is given to him by prince, king or the government.

The first tax theory, originated in the XVI century, was a theory of exchange. The theory suggested that by paying taxes, citizens buy particular services from the government, especially protection from foreign enemy's attack, as well as the maintenance of order within the country. This is a formal image of the public relation to their citizens.

The later kind of theory of exchange is the atomic theory. The members are French thinkers Pierre Sebastien Le Vauban (1633-1707) the theory of the social contract and Charles Louis Montesquieu (1689-1755) the theory of public

contract. Their doctrine is to ensure that the tax is the result of a contract between the citizens and the government. Citizen makes payment to the government for protection, security and other services. Tax is a fee for peace and certain benefits.

The followers of this theory are Thomas Hobbes (1588-1679), François Marie Voltaire (1694-1778), Honore Mirabeau (1749-1791), the leader of the big bourgeoisie at the beginning of French Revolution.

An English economist William Petty (1623-1687), known as the author of the theory of labor value, made a great contribution to the theory of taxation. In his book "Treatise on Taxes and Fees", he developed the theory of indirect taxes, in preference to direct taxes.

At the same time with William Petty, a French economist F. Demez on also studied indirect taxes in 1666 and argued that the excise duty is able to bring as much as the other taxes and even more.

Somewhat later, the luxury theory was developed in Switzerland. Its author is a well-known economist Jean Simonde de Sismondi (1773-1842). He believed that tax is the price paid by citizen for receiving luxury of public order, fair trial, and freedom of individual and property rights.

Enough said about the original theory of course. The Englishman John Ramsay McCulloch (1789-1864) and Frenchman Adolphe Thiers (1797-1877) put the related theory to the theory of exchange forward. According to them, tax is the insurance payment paid by citizens of a country in case of any risk occurrence. Taxpayers insure their property from war, fire, theft, etc. But unlike insurance that paid reimbursement in the case of incidents, taxes are made in order to prevent the incidents, and to in advance finance government expenses on law enforcement and defense. This theory has received the name of tax theory as an insurance premium.

The theory of optimal taxis linked with the name of a prominent Scottish economist and philosopher Adam Smith (1723-1790). Adam Smith is considered to be the founder of modern scientific theory of taxation, which began to develop

in the third quarter of XVIII century together with classical political economy. In 1776 he published his book called "The Wealth of Nations." One of the main conclusions of Adam Smith was that the source of all wealth in reality and in form of cash is labor. The wealth of any nation depends on two main factors: the proportion of the population engaged in productive labor, and the level of productivity. Adam Smith divided the work on performance, increase in the value of object to which it is attached, and unproductive, which does increase at the cost of growth. The main engine of productive labor is free competition.

A. Smith considered the natural effect of objective economic laws the "invisible hand" that can adjust processes without the intervention of the country's economy. This thesis had the right to exist in the initial stage of commodity production, but the recent attempts to bypass them talk about the ignorance of economic history over the last two centuries. However, the powerful crisis showed the failure of spontaneity theory that manifested itself in 1825, more than 100 years before the Great Depression of XX century. Then it covered the most developed country –England, and later the economic crises began to occur at intervals of 11-15 years on aver again various countries.

The Great Depression of 1929-1933 led to serious thinking about the government regulation of the economy. Adam Smith laid the foundation of the classical school of political economy. It should be noted that most of these was learnt from his distinguished predecessors.

Classical theory considers taxes as one of the of government revenues, which were supposed to cover the expenses of government upkeep. Any other role of taxes is not discharged. This is not about any economy regulation, service fee or an insurance payment.

The classical theory of taxes is based on the market economy theory. Filling individual needs by the provision of economic freedom, freedom of citizen activity. The government must ensure the development of market relations, the protection of property rights. This requires financial resources, and only taxes can be their main source.

A. Smith put in order the classification of taxes and their division into direct and indirect taxes. The totality of statutory taxes and fees is divided into groups according to certain criteria, features and special properties.

The first tax classification was created on the basis criterion of tax assumption, which was first originated in the XVII century, linked to the income of landowners. Subsequently, from the basis of factors of production (land, labor, capital), Adam Smith respectively added two direct taxes to landowner income and income from labor capital which are entrepreneurial tax profit, tax on owner's capital and employees' wages. A. Smith considered in direct taxes to be taxes that are connected to expenditures and are transferred to consumers.

Classification of taxes into direct and indirect, based on income and expenditure criterion, although outdated, but has not lost its value and is used to assess the degree of transposition of tax burden on consumer goods and services.

Among direct taxes are income tax expense (income) of enterprises and organizations, land tax, income tax on persons, taxes on business and individual properties, possession and usage of which serves as the basis for taxation.

Indirect taxes are derived from economic instruments and current financial transactions, trust fees: value added tax, excise duties on certain goods, tax on securities transactions, tax on housing and objects of social and cultural sphere.

In indirect taxation, legal entity or individual who pays this kind of tax and the person who is subjected to taxation are all different persons. For example, the manufacturer pays the excise tax on alcoholic beverages, but after the implementation of the excise on the products, the consumer reimbursed the manufacturer, when he buys it (the product), which makes him the actual taxpayer. It should be noted that this is only a theoretical assumption, in practice it may occur in a different way. Under certain circumstances, direct taxes may also be partial transposition of consumer through the mechanism of price increases. In turn, indirect taxes may not always be passed on to the consumer, as the market is not necessarily in the same volume as the goods with the higher prices.

Classical theory developed by David Ricardo (1772-1823), John. Art. Mill (1773-1836), JB Say (1767-1832).

Speaking of tax theories, we are forced to rely heavily on foreign experience. It happened that in the XVIII-XIX centuries, the development of capitalism in Russia was slower than in Western countries, and in most of them in XX century economic theory underestimating the role of commodity-money relations in the society, including taxes have dominated.

However, in Russia there were also outstanding scientists that developed tax theory and practice. Among them is the first mentioned Yuri Krizanic (1618-1683), who was not Russian by birth, but the Croatian nobleman, doctor of theology who worked in Russia from 1659 to 1676, where he wrote his major works on politics and political economy. Yuri Krizanic spoke of the need for an active policy on the part of the governments. In his last main task, he saw the concern about welfare of the population, including this in his understanding of awareness and education. In his book "Good ways of multiplying the country treasury" Krizanic wrote that "there are those through whom treasury replenished fairly, godly and honestly, without the vile of greed, evil and intolerable extortion and inhuman burdening. And those techniques and crafts are three: agriculture, handicraft and trade – they are called black trades or trades of black people. The fourth trade is economy or overall mechanism, and it is the foundation soul of everything else. It is called income trades."

Yu. Krizanic was the forerunner of Russian economist I.T.Pososhkov(1652-1726). During the two years before his death Pososhkov completed his major work called "The Book of Poverty and Wealth '.

He did not considered trade as the source of wealth but labor. We recall that Adam Smith at that time was just born. The book of Pososhkov was 50 years ahead of the ideas of Adam Smith. Labor, according to Pososhkov, is productivity that produces "profit". The author proposed to improve tax system so that the taxes were not onerous either for the government, the manufacturer or for the people.

In 1845 a book was published in Kazan by Ivan Gorelov "The Theory of Finance", devoted to the general theory of taxation. In the second half of XIX and early XX century major Russian scientists I.X. Ozerov, II Yanzhul, SY Witte, LV Chodsko, AA Sokolov, AA Isayev and others published their works on the problems of taxation.

Development of scientific methods of economic regulation through taxation is associated with the name of the prominent British economist J.M. Keynes (1883-1946). Application of their developed methods, in particular helped to change the cyclical production and significantly mitigate economic crises that shook the western countries during the XIX to the first half of XX century. According to Keynesian theory, taxes are the main levers of government regulation of the economy and they contribute to its development. The theory put forward the need to create "effective demand" in the form of conditions for the realization of goods manufactured by the impact of different methods of government regulation. The government with its monetary and fiscal policy and through appropriate tax systems contributes to investment.

One of the most important provisions of Keynes's theory is the dependency of economic growth on sufficient cash savings from the population but only at full employment conditions. If there is no full employment, the big savings hinder the economic growth, represent a passive source of income and are not invested in production. It is necessary to withdraw incomes in savings (through taxes) and finance it in the account of these investments funds.

According to Keynes, the taxes act in economic system as a "built-in mechanisms for flexibility.» Instead, taxes should be high and progressive to act as a "built-in stabilizer." During the economic boom, taxable incomes grow slowly more than tax revenues, but during the crisis tax reduces faster than fall of incomes. This way a relatively stable social situation in the society is achieved. Thus, tax revenues depend not only on the size of tax rates, but also are associated with changes in income taxed on a progressive scale. Fluctuations in value are made automatically and are more significant in tax revenue than the

level of income.

Along with Keynesianism in the XX century, neoclassical theory of taxes was developed based on free competition advantage. According to this theory, government intervention should not restrict the market with its self-regulatory laws that are capable of disrupting the economic equilibrium achievement. Government intervention is necessary only in order to eliminate obstacles to free competition. This is different from the Keynesian neoclassical theory, which asserts that the dynamic equilibrium is unstable, and draws conclusions about the need for direct government intervention in economic processes.

Neoclassical model created by J. Mead (1907- 1995), assigned an indirect role in the regulation of economic processes to government.

In neoclassical theory two concepts were developed - the theory of economics supply and monetarism.

Representatives of the theory of economic proposals that emerged in the last quarter of XX century are American scientists M. Burns, G. Stein, A. Leffer, M. Ueydenbaum. According to them, high taxes inhibit entrepreneurial initiative and hinder investment policy and renewal of production. The government is obliged to fully reduce costs and minimize intervention in the market.

Professor A. Leffer revealed a quantitative relationship between the progressive tax and budget revenues; he presented it in form of a parabolic curve, and concluded that tax reduction has a positive effect on investment activity in the private sector. In the second half of the XX century "Leffercurve" received universal recognition. Curve analysis shows that the higher the tax rate, the stronger the incentive in individuals for tax evasion will be. If a businessman does not see prospects of making a profit or if the successful functioning of the market is accompanied by progressive taxation, economic activity falls. The interest of business entities is the driving force of a thriving economy.

Fig. 1.1. A. Leffer scurve:



$ДБ_{tax}$ – maximum possible revenues;

ПНС – the marginal tax rate at which revenues reached its maximum size

Conclusion was made here that the increase in tax rates supports the increase in tax revenue only up to a certain limit, and then revenue growth starts to slow down, followed by a gradual reduction of budget revenues, turning into a sharp decline. Entrepreneurial initiative in the conditions of reduced tax rates increase, as part of the taxpayer moves from the formal to "shadow" economy.

Quantitatively, the marginal rate for tax exemption in the budget of A. Leffer is 30% of revenue, and a sharp drop starts after 40-50% of the withdrawal.

Government revenues should increase due to expansion of tax basis, not by increment of tax rate, and thus the tax burden.

Tax policy in accordance with the given theory is to reduce tax rates and grant tax breaks to corporations.

The theory of monetarism is associated with the name of Professor Milton Friedman of the University of Chicago (1912-2006). According to him, government of an economy only plays a role in the regulation of money in circulation through changes in the money supply and bank interest rates.

The government is continuously increasing costs by strengthening inflation, that is why it is unwise to allow it to regulate production and prices, but it has to withdraw excess money from circulation. The combination of tax cuts with manipulation of money supply and interest rates is to create a stable functioning economic mechanism.

The basic theoretical premise of neo-classicism is the search for methods to reduce inflation.

It should be noted that attempts in the first half of the 1990s by Russians to build economic and fiscal policies as the basis for theory of monetarism failed completely.

New Keynesian theory was developed by British economists I. Fischer and N. Kaldor. In their view, the center gravity tax must lie in the field of consumption, hence strengthening indirect taxes. Then the money intended for the purchase of consumer goods will be sent into investment or savings. Investments are today's growth factor, and the savings is a factor for future growth of the economy.

N. Kaldor believed that tax set on consumption at a progressive rate with exemptions for certain types of goods is fairer than the fixed sales tax.

Economic and tax theories are numerous, but they can be summed up in two ways. They are connected with neoliberals, originating from the classical English political economy and continuing in the teaching of the largest American economists of XX century, or government regulation of market relations, creating social-oriented model for market economy.

J.M. Keynes is considered being the founder of the second way, mentioned above. This theory continues to exist today as neo-Keynesianism. It is based on the skillful manipulation of taxes, the timely intervention of the government in economic and social processes.