

УЧЕБНИК / ДЛЯ ВУЗОВ

Е. С. Вылкова, М. В. Романовский

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ



Рекомендовано Министерством общего и профессионального
образования РФ в качестве учебника для студентов высших
учебных заведений



300.piter.com

Издательская программа

**300 лучших учебников для высшей школы
в честь 300-летия Санкт-Петербурга**

осуществляется при поддержке Министерства образования РФ

ПИТЕР®

Москва • Санкт-Петербург • Нижний Новгород • Воронеж
Ростов-на-Дону • Екатеринбург • Самара • Новосибирск
Киев • Харьков • Минск

2004

ББК 65.9(2)261.2я7
УДК 336.226(075)
В92

Рецензенты:

д. э. н., проф. Белоглазова Г. Н.

д. э. н., проф. Павлова Л. П.

д. э. н., проф. Скобелева И. П.

В92 Налоговое планирование / Е. Вылкова, М. Романовский. — СПб.: Питер, 2004. — 634 с.: ил. — (Серия «Учебник для вузов»).

ISBN 5-94723-688-5

У вас в руках первый отечественный учебник, всесторонне освещающий вопросы теории и практики налогового планирования с учетом самых последних изменений в российском и международном законодательстве. В книге изложены теоретические основы налогового планирования, рассмотрены международные аспекты налогового планирования, сформированы основные моменты налогового менеджмента, описаны варианты оптимизации налогообложения, проанализирована арбитражная практика по налоговым проблемам.

Учебник предназначен для студентов и преподавателей экономических специальностей вузов, слушателей школ бизнеса и менеджмента, научных работников. Он также представляет интерес для широкого круга экономистов, хозяйственных руководителей, работников организаций, аудиторских фирм и налоговых органов.

Рекомендовано Министерством общего и профессионального образования РФ в качестве учебника для студентов высших учебных заведений.

ББК 65.9(2)261.2я7
УДК 336.226(075)

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

ISBN 5-94723-688-5

© ЗАО Издательский дом «Питер», 2004

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	7
----------------	---

РАЗДЕЛ I. МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ 11

Глава 1. Общая характеристика налогов и налоговой системы России 12

1.1. Сущность налогов, элементы налога	12
1.2. Принципы налогообложения и функции налога	16
1.3. Классификации налогов	19
1.4. Основы налогообложения прибыли и специальные налоговые режимы	28
1.5. Основы косвенного налогообложения	40
1.6. Прочие налоги, уплачиваемые организациями и физическими лицами	51
1.7. Ответственность за нарушение налогового законодательства	63
1.8. Изменения в налоговой системе РФ и их учет для целей налогового планирования	80
Список литературы к главе 1	88

Глава 2. Содержание налогового планирования на уровне организаций 91

2.1. Понятие налогового планирования, его роль и место в системе управления финансами предприятий	91
2.2. Периодизация налогового планирования	110
2.3. Классификация налогового планирования	118
2.4. Принципы и стадии налогового планирования	124
2.5. Пределы налогового планирования	128
Список литературы к главе 2	131

РАЗДЕЛ II. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ В МИРОВОЙ И НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКЕ 135

Глава 3. Международное корпоративное налоговое планирование 136

3. 1. Налоговое планирование на уровне хозяйствующих субъектов в условиях глобализации экономики	136
3.2. Различие систем налогообложения, существующих в мире	144
3.3. Типология налогового планирования в зарубежных странах	159
3. 4. Тенденции международного налогового планирования и офшорный бизнес	174

3.5. Соглашения об избежании двойного налогообложения и трансфертпрайсинг	188
3.6. Специфика международного налогового планирования в России	192
Список литературы к главе 3	203
Глава 4. Регионы льготного налогообложения на территории РФ	205
4.1. Свободные экономические зоны в России	205
4.2. Система налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях	219
Список литературы к главе 4	223
РАЗДЕЛ III. ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ	225
Глава 5. Учетная и договорная политика предприятий для целей оптимизации налогов	226
5.1. Содержание учетной политики и ее основных элементов	226
5.2. Налоговые последствия альтернативных способов учета по отдельным элементам учетной политики	235
5.3. Использование взаимосвязей налогового и гражданского законодательства в целях оптимизации налогообложения	262
5.4. Формирование договорной политики предприятия в целях оптимизации налогообложения	266
Список литературы к главе 5	292
Глава 6. Планирование отдельных налогов	295
6.1. Планирование налога на прибыль	295
6.2. Налоговое планирование в сфере малого бизнеса	297
6.3. Оптимизация косвенного налогообложения	308
6.4. Оптимизация налогообложения имущества организаций	354
6.5. Оптимизация единого социального налога	362
6.6. Оптимизация налога на доходы физических лиц	372
6.7. Планирование прочих налогов	389
6.8. Налоговые льготы в системе налогового планирования	401
Список литературы к главе 6	407
РАЗДЕЛ IV. ФОРМЫ ИЗМЕНЕНИЯ СРОКА УПЛАТЫ НАЛОГОВ	409
Глава 7. Формы изменения срока уплаты налогов	410
7.1. Условия изменения срока уплаты налога и сбора, пени	410
7.2. Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора	413
7.3. Порядок и условия предоставления налогового кредита, инвестиционного налогового кредита	417
7.4. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора, а также пени	423
Список литературы к главе 7	427

РАЗДЕЛ V. КОРПОРАТИВНЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ 429**Глава 8. Налоговое планирование в системе финансового менеджмента 430**

- 8.1. Воздействие налогов на принятие предпринимательских решений 430
- 8.2. Исторические аспекты налогового планирования в условиях развития теорий финансового менеджмента 440
- 8.3. Специфика налогового сегмента управления финансами хозяйствующих субъектов 450
- 8.4. Правовая регламентация и институциональные аспекты налогового планирования на уровне хозяйствующего субъекта 465
- Список литературы к главе 8 473

Глава 9. Налоговое бремя хозяйствующего субъекта. Методы его расчета и снижения 476

- 9.1. Содержание понятия налогового бремени и факторы, на него влияющие 476
- 9.2. Способы расчета налогового бремени юридического лица 479
- 9.3. Снижение налогового бремени и расчет оптимальной налоговой нагрузки 491
- Список литературы к главе 9 496

РАЗДЕЛ VI. АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА ПО НАЛОГОВЫМ ВОПРОСАМ 499**Глава 10. Арбитражная практика по налоговым вопросам 500**

- 10.1. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации 500
- 10.2. Арбитражная практика по вопросам исчисления и уплаты налога на прибыль организаций 520
- 10.3. Анализ арбитражной практики по налогообложению имущества 538
- 10.4. Анализ арбитражной практики по единому социальному налогу 550
- 10.5. Анализ арбитражной практики по налогу на добавленную стоимость 561
- 10.6. Анализ арбитражной практики по налогу на доходы физических лиц 578
- Список литературы к главе 10 581

ПРИЛОЖЕНИЯ 582

- Приложение 1. Унифицированная матричная форма классификации налогов 582
- Приложение 2. Организационно-правовые формы хозяйствующих субъектов 583
- Приложение 3. Перечень и ставки налогов для юридических лиц в различных странах в 2001 г. 584
- Приложение 4. Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Америка) 598
- Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Европа) 599
- Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Африка) 600
- Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Австралия и Океания) 601
- Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Азия) 602
- Приложение 5. Виды свободных экономических зон 603

Приложение 6. Список государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (оффшорные зоны)	604
Приложение 7. Международный черный список оффшорных зон	606
Приложение 8. Мировая налоговая политика	607
Приложение 9. Основные налоговые льготы, предоставляемые в российских СЭЗ	613
Приложение 10. Формирование и использование выручки с 2002 г. в условиях действия главы 25 Налогового кодекса	614
Приложение 11. Влияние налогового планирования на управление финансами хозяйствующих субъектов	615
Приложение 12. Процесс принятия предпринимательских решений с учетом размера налогового бремени	616
Приложение 13. Процессный подход к налоговому планированию	618
Приложение 14. Размер и структура налогового бремени по хозяйствующим субъектам различных отраслей экономики	619
Основные ключевые термины	624
Именной указатель	625
Предметный указатель	626

ВВЕДЕНИЕ

Незавершенность экономических, в частности налоговых, реформ, нестабильность экономического роста в стране, отсутствие четкой определенности в финансово-кредитной политике, невозможность зачастую самостоятельно уследить за лавиной нормативных документов, дороговизна услуг консультационного характера, формирование новой учебной специальности — налоговое консультирование — вот основные причины, побудившие авторов написать данный учебник. Он должен помочь студентам ознакомиться с премудростями теории и тонкостями практики налогового планирования, а специалистам предприятий четко определить свою финансовую стратегию в условиях рыночной экономики, систематизировать элементы налогового планирования по отдельным налогам и сборам в целях минимизации налогового бремени.

В науке финансового менеджмента традиционно сложилась ситуация, при которой как западными, так и отечественными учеными-экономистами вопросам налогового планирования практически не уделяется внимания. Отсутствует глубокая теоретическая проработка концептуальных вопросов налогового планирования, его периодизации и классификации, оно не рассматривается как составная специфическая часть управления финансами. Однако налоговое планирование оказывает непосредственное влияние на формирование финансовых результатов, стоимость фирмы, поэтому требуется обобщение накопленных фрагментарных теоретических знаний и практического опыта по вопросам налогового планирования. В целях обеспечения устойчивого роста предпринимательской активности и развития экономики страны необходимо выделение налогового планирования в отдельное самостоятельное направление финансовой науки и практики управления финансами хозяйствующих субъектов.

Именно это определяет необходимость написания данного учебника — первого фундаментального труда, посвященного всестороннему изложению вопросов теории и практики налогового планирования.

Практика последних лет выявила объективную потребность разработки новых процессных подходов к налоговому планированию в рамках управления финансовыми ресурсами и денежными потоками хозяйствующих субъектов, определения общих подходов к разработке внутренних стандартов по налоговому планированию и методических подходов к расчету величины налогового бремени и направлений его оптимизации.

Необходимость учебника «Налоговое планирование» подтверждается стратегическим курсом осуществляемых экономических реформ, нацеленных на динамичное развитие всех форм предпринимательства и устойчивый экономический рост, а также проводимой в настоящее время в Российской Федерации налоговой реформой, которая в перспективе предусматривает существенное снижение налогового бремени.

Обоснованность научных положений, выводов и рекомендаций определяется логикой построения учебника, при этом авторы стремились, чтобы все теоретические разработки находили логическое подтверждение в практических примерах и предложениях.

В первом разделе «Методология налогообложения и налогового планирования» дана общая характеристика налогов и налоговой системы России. Сформулированы необходимые основы для осмысленного изучения тонкостей налогового планирования: сущность налогов, элементы налога; принципы налогообложения и функции налога; классификация налогов; основы налогообложения прибыли и косвенного налогообложения; прочие налоги, уплачиваемые организациями и физическими лицами; ответственность за нарушение налогового законодательства, а также изменения в налоговой системе РФ и их учет для целей налогового планирования.

На основе проведенного анализа материалов зарубежных и отечественных экономических исследований предложена концептуальная основа налогового планирования на уровне хозяйствующего субъекта, исследованы его теоретические основы и исторические предпосылки. Определено специфическое место налогового планирования в системе финансового менеджмента. Показана важность налогового планирования в современных российских условиях, проанализированы факторы, его определяющие, субъекты, наиболее остро в нем нуждающиеся. Обоснованы методологические подходы к определению налогового планирования путем систематизации существующих в экономической литературе точек зрения на определение понятия «налог» и «планирование» и «налоговое планирование» и изложена авторская позиция. Произведена периодизация налогового планирования. Обоснованы классификационные признаки видов, форм, методов, стадий и пределов налогового планирования.

Второй раздел — «Налоговое планирование в мировой и национальной экономике» — посвящен проблемам международного налогового планирования и расширению горизонтов налогового планирования в условиях глобализации экономики. В нем произведен сравнительный анализ порядка налогообложения хозяйствующих субъектов в различных странах и построена налоговая карта мира; рассмотрен генезис международного налогового планирования в России; обобщена законодательно-нормативная база по вопросам налогообложения предприятий, зарегистрированных в свободных экономических зонах РФ. На основе рассмотрения подходов к налогообложению в различных странах делаются выводы по основным направлениям дальнейшего реформирования российской налоговой системы и по совершенствованию законодательства о внутренних экономических зонах.

В третьем разделе — «Оптимизация налогообложения хозяйствующих субъектов» — анализируется содержание учетной политики и ее основных элементов, приведены практические расчеты налоговых последствий альтернативных спо-

совов учета по отдельным элементам учетной политики и формирования договорной политики предприятия в целях оптимизации налогообложения.

С учетом материалов первого раздела рассматриваются возможности планирования отдельных налогов: налога на прибыль, косвенного налогообложения, налога на имущество, единого социального налога, налога на доходы физических лиц, прочих налогов, а также налоговые льготы в системе налогового планирования.

Четвертый раздел — «Формы изменения срока уплаты налогов» — посвящен проблемам предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налога и сбора налогового кредита, инвестиционного налогового кредита; зачета и возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов.

В пятом разделе — «Корпоративный налоговый менеджмент» — впервые в отечественной экономической литературе авторами дано системное изложение налогового планирования в системе финансового менеджмента. Выявлены направления воздействия налогов на принятие предпринимательских решений; рассмотрены исторические аспекты налогового планирования в условиях развития теорий финансового менеджмента; определена специфика налогового сегмента управления финансами хозяйствующих субъектов. Внесены предложения по совершенствованию модели расчета доходности по ценным бумагам, эффекта финансового рычага и других финансовых показателей деятельности хозяйствующих субъектов в современных российских условиях налогообложения, а также по правовому регулированию налогового планирования в условиях реформирования налоговой системы РФ. Практическое осмысление процесса налогового планирования в системе финансового менеджмента позволило авторам обосновать его приоритеты в зависимости от выбранной конкретной фирмой стратегий на соответствующем этапе своего существования. Наиболее значимым и прогрессивным для современных российских условий достижением авторов является впервые осуществленное комплексное изложение основ процессного подхода к проблемам налогового планирования.

В данном разделе всесторонне исследованы направления оптимизации налогового бремени хозяйствующего субъекта, систематизированы методологические проблемы расчета налогового бремени и определены факторы, на него влияющие, предложена мультипликативная модель расчета размера налогового бремени и произведен расчет влияния изменений различных факторов на уровень налоговой нагрузки предприятия. Значительный интерес представляет проведенный анализ уровня налогового бремени по хозяйствующим субъектам различных отраслей и сделанные выводы о его уровне, амплитуде колебаний, структуре и влиянии на повышение эффективности финансовой деятельности хозяйствующих субъектов.

Шестой раздел — «Арбитражная практика по налоговым вопросам» — посвящен обзору арбитражной практики по применению отдельных положений части I Налогового кодекса РФ; по вопросам исчисления и уплаты налога на прибыль организаций; по косвенному налогообложению; по налогообложению имущества; по единому социальному налогу и по налогу на доходы физических лиц.

Анализ и характеристика процесса налогового планирования проведены в учебнике на основе положений законодательно-нормативных, методических и инструктивных материалов федеральных и региональных финансовых, налоговых и статистических органов; данных общероссийских и республиканских специаль-

ных периодических изданий. В учебнике отражены результаты исследований авторов, их научно-педагогической работы и практической аудиторской деятельности.

Анализ законодательно-инструктивных документов, изложение вопросов теории и практики налогового планирования сопровождаются пояснениями в форме схем и таблиц, многочисленными приложениями. Это делает книгу полезной для практических работников и в то же время понятной для студентов и читателей, интересующихся вопросами налогообложения.

Следует отметить крайнюю своевременность появления данного учебника. Во-первых, книг подобного рода крайне недостаточно, так как наука налогового планирования только начинает формироваться в мире и России, поэтому важно сформировать отечественные подходы к проблемам не только практики, но и теории налогового планирования. Во-вторых, в учебнике подробно анализируются вопросы налогообложения с учетом всех изменений, внесенных в 2002 г. и в первой половине 2003 г.: по упрощенной системе налогообложения, транспортному налогу и т. д., что в условиях недостаточности изданий подобного характера делает ее привлекательной для широкого круга читателей.

Книга предназначена для студентов, аспирантов и преподавателей экономических вузов, практических работников организаций, аудиторских фирм и налоговых органов. Она будет полезна широкому кругу читателей, изучающих вопросы налогообложения и налогового менеджмента.

Данный учебник является первым отечественным учебником, всесторонне излагающим вопросы теории и практики налогового планирования. Вместе с тем необходимо отметить, что он продолжает серию учебников, выпускаемых с 1999 г. кафедрой финансов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов: «Бюджетная система Российской Федерации», «Налоги и налогообложение», «Финансы», «Финансы предприятий», «Финансы, денежное обращение и кредит», «Финансы и кредит», которые постоянно востребованы для учебных и практических целей, что подтверждается многократными их переизданиями и положительными отзывами. Данный учебник написан в том же выверенном стандарте кафедры.

Авторы будут признательны за высказанные конструктивные замечания и предложения, которые просим направлять по адресу: 191023, г. Санкт-Петербург, ул. Садовая, д. 21, Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, кафедра финансов.

РАЗДЕЛ I

МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Глава 1

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВ И НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- понять экономическое содержание налогов и сборов;
- раскрыть принципы налогообложения и функции налога;
- обосновать классификационные признаки налогов;
- ознакомиться с основами прямого и косвенного налогообложения в современных российских условиях;
- уяснить основные направления реформирования налоговой системы России;
- перечислить виды ответственности за налоговые правонарушения.

1.1. Сущность налогов, элементы налога

Налоги как финансовая категория возникли вместе с товарным производством и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, чиновников и другие общественные нужды.

Прежде всего мы считаем необходимым кратко рассмотреть историю возникновения налогов и развития науки о налогах.

Повинности в форме налога, взимаемого как в натуральной, так и в денежной форме, существуют с момента возникновения государства. В III в. до н. э. в законах царя Хаммуради имелись статьи о податях в размере 10% всего имущества (8, с. 8). В соответствии с Евангелием от Луки в христианском мире налог считался уже известным методом взимания денег в пользу государства или власть имущих (6, с. 39). Еще П. Прудон резонно подметил, что «в сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве» (1, с. 25). В рамках самых различных способов производства именно налоги становятся необходимым звеном экономических отношений со времени возникновения государства. К. Маркс писал: «В налогах воплощено экономически выраженное существование государства. Чиновники и попы, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, греческие музеи и готические башни, цивильный лист и табель о рангах — все эти сказочные создания в зародыше покоятся в одном общем семени — в налогах» (14, с. 308–309). С середины XIII в. Фома Аквинский, назвавший налоги дозволенной формой грабежа, четко сформулировал два признака налога: распространение его на всех и неограниченное право правителя или государства (6, с. 162, 367).

Налог является одной из основных категорий финансовой науки. Под влиянием развития учения о государстве представление о налоге прошло эволюцию, начиная с учения А. Смита и заканчивая современными общеизвестными рыноч-

ными подходами к определению налога. Так, в учебнике К. Р. Макконнелла и С. Л. Брю «Экономика» высказано мнение, что налог — это «принудительная выплата правительству домохозяйством или фирмой денег (или передача товаров и услуг), в обмен на которые домохозяйство или фирма непосредственно не получают товары или услуги, причем такая выплата не является штрафом, наложенным судом за незаконные действия» (12, с. 390). В Encyclopedia Britannica также дается краткое определение налога как обязательного сбора, являющегося самым важным источником дохода государства (34, с. 583). Первые теории налогообложения содержатся в трудах Ф. Аквинского, Т. Гоббса, П. Де Вобана, Ш. Монтескье, С. Вольтера, О. Мирабо, С. де Сисмонди, Т. Мальгуза, А. Тьера, Д. Мак-Куллоха. Частные налоговые теории получили свое развитие у Д. Локка, Т. Джорджа, Ж. Ж. Руссо, К. Маркса, Э. Селигмана. Среди общих теорий налогов наиболее значимыми являются теории А. Смита, Д. Рикардо, А. Вагнера, Дж. Кейнса, Д. Фридмана, А. Лаффера. Мы полагаем, что в наиболее интересной форме как общие, так и частные теории налогов изложены М. Блаугом (2, с. 52–53, 77–79, 122–123, 194–195, 313–315, 338–343, 382–385) и Е. Н. Евстигнеевым (23, с. 10–13). Следует отметить, что в отечественной литературе, посвященной вопросам налогообложения, последней рассматриваемой зарубежной теорией является, как правило, теория экономики предложения и упоминается А. Лаффер, который еще в 1980-х гг. установил определенную зависимость между уровнем снижающихся налоговых ставок и повышающихся доходов бюджетов. Однако зарубежная экономическая мысль находится в постоянном развитии, издаются книги новых авторов: среди них такие, как Е. В. Боуден, Реймонд П. Невен, Росс Стефан и др.

В России во второй половине XVIII в. появляется сочинение А. Я. Поленова «О крепостном состоянии крестьян в России», в котором он впервые употребил термин «налог». Н. И. Тургенев в своей книге «Опыт теории налогов» дает следующее определение: «Налоги суть средства к достижению цели общества или государства... На сем основывается и право правительства требовать податей от народа» (31, с. 129). Изучением теории налогов занимались такие выдающиеся представители отечественной науки, как П. П. Гензель, И. Х. Озеров, И. М. Кулишер, А. А. Соколов, В. Н. Твердохлебов, Н. И. Тургенев и др. На различных этапах существования советского и современного российского государства вопросы налогообложения рассматривались в работах А. М. Александрова, А. А. Астахова, А. В. Брызгалина, Э. А. Вознесенского, А. З. Дадашева, В. П. Дьяченко, Е. Н. Евстигнеева, В. А. Кашина, В. Г. Князева, В. Г. Панкова, И. Г. Русаковой, Д. Г. Черника, С. А. Шаталова, Т. Ф. Юткиной и многих др.

В настоящее время в экономической литературе имеется достаточное количество исследований о сущности налогов, налоговых терминов и понятий, о функциях и принципах налогообложения. Начиная с 1999 г., после введения в действие части I Налогового кодекса РФ, научная дискуссия об определении сущности налогов в российской экономической литературе несколько потеряла свою былую остроту, стала вестись достаточно вяло и авторы большинства учебников предпочитают определять налог в соответствии со ст. 8 НК РФ (10, с. 16; 18, с. 12; 29, с. 17). Мы также полагаем возможным и необходимым для целей налогового планирования ориентироваться на определение, данное в НК РФ. Однако, по нашему мнению, его целесообразно дополнить указанием на регулярность, что важно

как для государства, осуществляющего планирование своих налоговых поступлений, так и для хозяйствующих субъектов, рассчитывающих налоговые последствия тех или иных изменений законодательства. Отсутствие регулярности позволяет отнести соответствующий платеж к категории взносов и считать его сбором. Таким образом, **налог** — это обязательный, регулярный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сущность налога характеризуется изъятием государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса. В экономической литературе существуют различные определения налога. Однако для большей связи теории и практики налогообложения целесообразно ориентироваться на определение данной экономической категории, содержащееся в Налоговом кодексе РФ.

Отличительными чертами налога как платежа являются:

- обязательность;
- индивидуальная безвозмездность;
- отчуждение денежных средств, принадлежащих организациям и физическим лицам;
- направленность на финансовое обеспечение деятельности государства.

Под **сбором** понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Таким образом, отличительными чертами сбора как взноса являются:

- обязательность;
- одно из условий совершения государственными и другими органами в интересах плательщиков сборов юридически значимых действий.

Налог и сбор считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

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

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров

(выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью II Налогового кодекса РФ.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Под **налоговым периодом** понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога устанавливаются применительно к конкретным налогам в части II Налогового кодекса РФ (табл. 1.1).

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения

Таблица 1.1
Порядок уплаты налогов и сборов

Характеристика	Содержание характеристики
Порядок уплаты	Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном Налоговым кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах
Кто уплачивает	Подлежащая уплате сумма налога в установленные сроки уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или иным обязанным лицом. При этом на обязанное лицо может быть возложено представление в налоговый орган в порядке и на условиях, которые установлены Налоговым кодексом, налоговой декларации и других документов
Форма уплаты	Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. При отсутствии банка налогоплательщик или иное обязанное лицо, являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу сельского или поселкового органа местного самоуправления либо через организацию связи Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации
Порядок уплаты	Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается Налоговым кодексом. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с Налоговым кодексом

льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

В экономической литературе перечисляются и другие элементы налогов, однако они не нашли законодательного закрепления в Налоговом кодексе РФ.

Органы, издающие нормативно-правовые акты по налогам и сборам, перечисляются в ст. 53 и 59 Налогового кодекса РФ, а также в Бюджетном кодексе РФ.

Контрольные вопросы

1. В чем состоит отличие налога от сбора?
2. Назовите органы, издающие нормативно-правовые акты по налогам и сборам.
3. Какие элементы налогообложения вы знаете?

1.2. Принципы налогообложения и функции налога

Принципы налогообложения как базовые идеи и положения, присущие любой налоговой системе, первоначально сформулировал Фома Аквинский, а затем четко перечислил в 1776 г. А. Смит в своем труде «Исследование о природе и причинах богатства народов»: равенство (справедливость), определенность, удобство, экономичность. Более или менее аналогичные принципы содержатся в работах А. Вебера (4, с. 15–19), К. Гока (7, с. 3–9). В трудах современных российских ученых эти принципы получают свое дальнейшее развитие исходя из современных условий. Б. М. Сабанти (28, с. 332) считает, что налоги являются обязательными платежами, формируются в соответствии с федеративным устройством России. Е. Н. Евстигнеев (23, с. 18–19) предлагает целую систему принципов налогообложения: экономических, юридических и организационных. Т. А. Козенкова (15, с. 4) под принципами налогообложения понимает черты налога, содержащиеся в его определении. Н. В. Миляков (18, с. 32–33), В. В. Ковалев (32, с. 97–99), а также В. В. Глухов и И. В. Дольдэ (9, с. 18) говорят не о принципах налогов, а о принципах построения налоговой системы. Т. Ф. Юткина (33, с. 62) рассматривает принципы, определяющие состав и структуру системы налогообложения, подразделяя их на экономико-функциональные и организационно-правовые.¹

Проанализировав основные подходы к определению принципов налогообложения, имеющиеся в современной отечественной экономической литературе, и базирываясь на методологическом подходе к определению принципов и признаков экономических категорий, сформулированных в свое время еще Э. А. Вознесенским (5, с. 70–101, 124–137), целесообразно различать сущностные признаки (черты) налогов, которые содержатся в его определении, и принципы. Исходные принципы налогообложения, сформулированные еще А. Смитом, нашли в современных условиях свое законодательное закрепление в более современной и юридически точной форме в ст. 3 Налогового кодекса РФ.

¹ Подходы к определению сущности (признаков) и функций налогов: см. также работы Е. Н. Грисимовой, А. З. Дадашева, Л. А. Злобиной, И. И. Кучерова, А. Н. Пономарева, Л. А. Рязановой, В. Л. Салина и многих других отечественных экономистов.

Принципы налогообложения в России излагаются в ст. 3 Налогового кодекса РФ (НК):

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Согласно ст. 57 Конституции РФ, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.
При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.
2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.
Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.
Допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с Налоговым кодексом и таможенным законодательством Российской Федерации.
3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.
4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство России и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций. Согласно ст. 74 Конституции РФ, на территории России не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств.
5. Федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются Налоговым кодексом РФ. Налоги и сборы субъектов РФ, местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов РФ о налогах и сборах и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах в соответствии с Налоговым кодексом РФ.
Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные им либо установленные в ином порядке, чем это определено НК.
6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Право толковать акты законодательства предоставлено судам. Они же решают вопросы признания смягчающих и отягчающих обстоятельств.

Особо важными для налогоплательщиков являются следующие положения Налогового кодекса РФ. Во-первых, НК содержит норму о том, что обязанность по уплате налога считается исполненной, если налогоплательщик подал в установленный для уплаты налога срок в банк платежное поручение при наличии достаточных средств на его счете. Во-вторых, НК содержит положение о невозможности придания обратной силы налоговому законодательству, ухудшающему положение налогоплательщиков, и требование об опубликовании актов законодательства о налогах и сборах не менее чем за один месяц до вступления их в силу.

Различные авторы выделяют разные *функции налогов* как проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Причем различие авторских подходов к данному вопросу проистекает из различий подходов к определению функций финансов. А. В. Брызгалин (21, с. 60) выделяет фискальную, распределительную (социальную), регулирующую, контрольную, поощрительную функции. В. В. Глухов и И. В. Дольдэ (9, с. 23) различают фискальную, социальную и регулирующую функции. Е. Н. Евстигнеев (10, с. 9) — фискальную, социальную, регулирующую и контрольную функции. В. В. Ковалев (32, с. 92–95) рассматривает фискальную, распределительную, регулирующую (с подфункциями социальной, стимулирующей, воспроизводственной и природоохранной) и контрольную функции. Д. Г. Черник (19, с. 51–52) выделяет распределительную (имеющую фискальный характер и регулирующее свойство) и контрольную функции налогов. Т. Ф. Юткина (33, с. 85) различает фискальную и регулирующую функции налогообложения, так как, по ее мнению, функционируют не налоги, а налоговая система (налоговый механизм).

Исходим из того, что налоги являются составной частью, «клеточкой» финансов, следовательно, они не могут выполнять функции более широкие, чем те, которые присущи данной экономической категории. Методологически более правильно представляется функциями налогов считать формирование соответствующих государственных централизованных фондов (в рамках этой функции проявляется фискальный и регулирующий характер налогов) и контрольную функцию.

Принципы налогообложения тесно взаимосвязаны с функциями налога как проявлением его сущности в действии. Функция формирования денежных фондов государства проявляется в участии в формировании финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетах различного уровня и в различных централизованных внебюджетных фондах. Контрольная функция является необходимым условием оценки эффективности налогового механизма, сопоставления налоговых поступлений с потребностями государства в финансовых ресурсах, проверки правильности и своевременности их поступления в соответствующие фонды, а также обеспечение действенности данной проверки.

Планирование налогов, как на уровне государства, так и хозяйствующих субъектов, происходит в процессе реализации каждой из перечисленных функций.

Роль налогов проявляется в участии в распределении финансовых ресурсов между регионами, организациями и физическими лицами. Налоги также играют

стимулирующую роль, выражающуюся в применении системы налоговых льгот, вычетов, освобождении от налогообложения отдельных направлений деятельности, предоставлении отсрочек и рассрочек по налогам и сборам, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные принципы налогообложения.
2. В чью пользу толкуются неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах?
3. Какие функции налога вы знаете?

1.3. Классификации налогов

Большое значение для обоснованного применения налогов имеет вопрос их **классификации**, т. е. системной группировки налогов по различным признакам.

Существует большое количество налоговых классификаций, группировок и признаков, положенных в основу различными исследователями, занимающимися вопросами налогообложения.

Исходя из подоходно-расходного критерия налоги возможно разделять на *прямые* и *косвенные*. Это одна из первых классификаций налогов, которая была построена на основе критерия перелагаемости налогов (XVII в.). Считалось, что доходы землевладельцев должны облагаться «прямым налогом», а все остальные являются перелагаемыми (косвенными). А. Смит исходя из своей теории факторов производства (земля, труд, капитал) добавил к числу прямых налогов (с доходов землевладельцев) еще два — налоги на предпринимательскую прибыль владельца капитала и заработную плату наемных рабочих. К косвенным налогам А. Смит относил все те налоги, которые связаны с расходами и перелагаются на потребителей товаров и услуг. Таким образом, сложились основные подходы к разделению налогов на прямые и косвенные.

В налоговых доходах, прежде всего федерального бюджета России, наибольший удельный вес составляют косвенные налоги, взимаемые в процессе движения доходов или оборота товаров и предназначенные для переложения на конечных носителей налогового бремени: налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины, акцизы. К прямым налогам, взимаемым непосредственно с организаций и физических лиц, относятся: налог на прибыль (доход) предприятий и организаций, земельный налог, налог на доходы физических лиц и др. В России прямое налогообложение в общем объеме налоговых поступлений составляет в настоящее время порядка 20%.

В зависимости от степени учета имущественного и финансового положения налогоплательщика налоги подразделяются на *реальные* и *личные*. Реальные налоги не учитывают финансовое положение плательщика и уровень доходности объекта обложения, подвергая налогообложению деятельность или товары (как вещи). Сам факт наличия имущества является основанием для обложения налогами. К ним относятся: земельный налог, налог на имущество, налог на операции с ценными бумагами.

Личные налоги, учитывающие финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность, представлены следующими налогами: налог на прибыль (доход) предприятий и организаций, налог на доходы физических лиц и др.

Различия между прямыми и косвенными налогами не всегда совпадают с различиями между реальными и личными. Например, налог на имущество физических лиц является прямым по форме, но реальным по существу, так как взимается без учета финансового состояния налогоплательщика.

Следующая классификация налогов, берущая свое начало также в учении А. Смита, — это их подразделение на *налоги на потребление* и *налоги на факторы производства* (*труд, земля и капитал*). К налогам на потребление относятся, как правило, косвенные налоги. К налогам на труд относятся налог на доходы физических лиц, единый социальный налог. К налогам на землю относятся плата за землю и другие ресурсные платежи: плата за воду, плата за недра, лесной доход и др. К налогам на капитал относится налог на прибыль организаций.

Самую сложную структуру имеют *таможенные пошлины*, которые классифицируются по четырем признакам: происхождению, целям, характеру взимания, характеру отношений.

Существует разделение налогов на *общие* и *специальные* (целевые). Общие налоги обезличиваются и поступают в бюджет государства. Они предназначены для финансирования общегосударственных мероприятий. Специальные целевые налоги имеют строго определенное назначение и обычно формируют внебюджетные фонды (пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования и др.).

В зависимости от полноты прав использования налоговых сумм налоги подразделяются на *закрепленные* и *регулирующие*. Закрепленные — это те налоги, которые полностью или в твердо фиксированной доле постоянно или на долговременной основе поступают в соответствующий бюджет, за которым они закреплены. Остальные налоги являются регулирующими, так как с их помощью происходит перераспределение доходов между бюджетами различного уровня. К регулирующим, в частности, относятся: в 2003 г., согласно Бюджетному кодексу РФ и Закону 176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год», налог на добычу полезных ископаемых, единый налог на вмененный доход и единый налог при упрощенной системе налогообложения.

В зависимости от субъекта налогообложения можно выделять налоги, *уплачиваемые организациями* и налоги, *уплачиваемые физическими лицами*.

Исходя из *источника уплаты* налоги можно классифицировать на включаемые в продажную цену продукции (работ, услуг); налоги, относимые на издержки производства и обращения; налоги на прибыль и за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении организаций.

В экономической литературе выдвигаются различные критерии для классификации налогов. В результате обобщения имеющихся подходов к классификации налогов и сборов¹ полагаем возможным выделить следующие основные класси-

¹ Нами добавлено слово «сбор», так как в российской налоговой системе присутствуют не только налоги, хотя перечисляемые в приложении 1 авторы классифицируют только налоги.

фикационные группы, в которые целесообразно объединять налоги и сборы в современных российских условиях:

- 1) по характеру взаимоотношений между государством и субъектами налогов выделяют прямые и косвенные налоги;
- 2) в зависимости от степени учета имущественного и финансового положения налогоплательщика следует различать реальные и личные налоги;
- 3) налоги различаются по объекту налогообложения: доход, имущество и т. д.;
- 4) по источнику уплаты выделяются налоги, относимые на увеличение цены, на себестоимость продукции, на финансовые результаты;
- 5) по построению налоговых ставок различают равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное налогообложение;
- 6) по видам налогоплательщиков выделяют налоги с юридических и физических лиц и общие для юридических и физических лиц;
- 7) по характеру использования (назначению) выделяют общие и специальные (целевые) налоги;
- 8) по полноте прав использования налоговых сумм различают закрепленные и регулирующие налоги;
- 9) по методам взимания выделяют раскладочные и окладные (количественные) налоги;
- 10) по срокам уплаты выделяют срочные и периодически-календарные (декадные, месячные и т. д.) налоги;
- 11) по способу взимания налогов выделяют кадастровый, самоисчисление (декларативный), административный и авансовый способы;
- 12) имеется разделение налогов в зависимости от способа уплаты: денежный и неденежный (соглашения о разделе продукции);
- 13) в зависимости от законодательства, регулирующего порядок исчисления и уплаты налогов, выделяются резидентские и территориальные налоги;
- 14) в зависимости от степени эффективности имеются налоги с положительной, нейтральной и отрицательной эффективностью;
- 15) в соответствии со спецификой участия в формировании расходов организации возможно подразделять налоги на условно-постоянные и условно-переменные;
- 16) в зависимости от уровня бюджетной системы или принадлежности к уровню власти налоги разделяются на федеральные, налоги субъектов федерации и местные, что также отражено в Налоговом кодексе РФ.

В целях упорядочения уже существующих в настоящее время классификаций налогов предлагается унифицированная матричная форма классификации налогов, где по горизонтали перечисляются налоги, а по вертикали — классификационные признаки (см. приложение 1). Напротив налога ставится знак «+» или сумма в тех графах, где он соответствует выбранному критерию. Универсальность данной таблицы выражается в том, что она может использоваться любым государством за любой исторический период. При введении нового налога появляется дополнительная строка, а при введении нового критерия для классификации — еще один столбец. Если в таблице ставить соответствующие суммы, то

классификационная матрица налогов может использоваться для целей анализа и планирования. Следует отметить, что таблица имеет не только теоретическое, но и практическое значение, так как может использоваться хозяйствующими субъектами для анализа и планирования своего налогового бремени.

Для целей налогового планирования наибольшее значение имеет классификация налогов по признакам, указанным в п. 1, 3, 4, 6, 10–12, 15–17.

Следует отметить, что существует система налоговой классификации Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР); классификация, применяемая Международным валютным фондом (МВФ); классификация по Системе национальных счетов (СНС) и по Европейской системе экономических интегрированных счетов (ЕСЭИС) (27, с. 176–179).

В Налоговом кодексе РФ нашел свое отражение налоговый федерализм, т. е. распределение полномочий федеральных органов власти, органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления. Согласно части I НК, в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: *федеральные* налоги и сборы; *налоги и сборы субъектов РФ*; *местные* налоги и сборы.

Рассмотрим основы этой классификации с помощью табл. 1.2–1.7.

Таблица 1.2
Установление системы налогов России

<p>НК устанавливает: систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет (что соответствует п. 3 ст. 71 Конституции РФ), а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ, в том числе:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) определяет виды налогов и сборов, взимаемых в РФ (что соответствует п. 3 ст. 75 Конституции РФ); 2) определяет формы и методы налогового контроля; 3) устанавливает основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и (или) сборов (что соответствует п. 3 ст. 75 Конституции РФ); 4) определяет основные начала установления налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов; 5) устанавливает права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; 6) устанавливает ответственность за совершение налоговых правонарушений; 7) устанавливает порядок обжалования действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц 	<p>Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах, состоящее из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и/или сборах, принятых законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ в соответствии с НК (что соответствует п. 1 «и» ст. 72 Конституции РФ)</p>	<p>Нормативные правовые акты, принятые представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК, устанавливающие местные налоги и сборы</p>	<p>Если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и/или сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ</p>
--	---	--	--

Таблица 1.3
Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени¹

Акты о налогах	Акты о сборах	ФЗ, изменяющие НК в части установления новых налогов и сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных ОМС
Вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу	Вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования	Вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия

* Официальным опубликованием считается дата опубликования документа в «Российской газете».

Внесение изменений и дополнений в законодательство о налогах и сборах, предполагающих их вступление в силу в течение следующего финансового года, допускается только в случае внесения соответствующих изменений и дополнений в закон о соответствующем бюджете на текущий финансовый год.

До введения в действие в полном объеме части II Налогового кодекса РФ действует система налогов, перечисленных в ст. 19–21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В части I Налогового кодекса РФ уже сформирован перечень налогов, входящих в состав новой налоговой системы, которая поэтапно вводится по мере принятия отдельных глав части II НК. С учетом этого и следует знакомиться с табл. 1.4–1.7.

Таблица 1.4
Система налогов и сборов Российской Федерации

Федеральные налоги и сборы	Налоги и сборы субъектов РФ	Местные налоги и сборы
Устанавливаются НК и обязательны к уплате на всей территории РФ	Устанавливаются в соответствии с НК и вводятся в действие законами субъектов РФ, обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов РФ	Устанавливаются и вводятся в действие в соответствии с НК нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований Местные налоги и сборы в городах Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются и вводятся в действие законами этих субъектов РФ

¹ Следует отметить, что исходя из положений Бюджетного кодекса РФ (ст. 53, п. 3, 4; ст. 59 п. 2, 3; ст. 64 п. 2, 3) соответствующие законы о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство, вступающие в силу с начала очередного финансового года, должны быть приняты до утверждения закона о соответствующем бюджете на очередной финансовый год.

Окончание табл. 1.4

Федеральные налоги и сборы	Налоги и сборы субъектов РФ	Местные налоги и сборы
	Представительные органы власти определяют следующие элементы налогообложения: <ul style="list-style-type: none">• налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, установленных НК;• порядок и сроки уплаты налога;• форму отчетности по данному региональному налогу	Представительные ОМС определяют в нормативных правовых актах следующие элементы налогообложения: <ul style="list-style-type: none">• налоговые льготы;• налоговую ставку в пределах, установленных НК;• порядок и сроки уплаты налога;• форму отчетности по данному местному налогу
	Не могут устанавливаться региональные или местные налоги и (или) сборы, не предусмотренные НК	
<p>Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения:</p> <ul style="list-style-type: none">• объект налогообложения;• налоговая база;• налоговый период;• налоговая ставка;• порядок исчисления налога;• порядок и сроки уплаты налога. <p>Могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком</p>		

Таблица 1.5
Федеральные налоги

Налоговый кодекс	ФЗ «Об основах налоговой системы»
Налог на добавленную стоимость	Налог на добавленную стоимость
Акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья	Акцизы
Налог на прибыль	Налог на прибыль организаций
Налог на доходы физических лиц	Налог на доходы физических лиц
Государственная пошлина	Государственная пошлина
Таможенная пошлина и таможенные сборы	Таможенная пошлина
Экологический налог	Платежи за пользование природными ресурсами
Налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы	Налог на добычу полезных ископаемых
Налог на пользование недрами	
Налог на дополнительный доход от добычи углеводородов	

Окончание табл. 1.5

Налоговый кодекс	ФЗ «Об основах налоговой системы»
Сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами	
Лесной налог	См. региональные налоги (табл. 1.6)
Водный налог	Плата за пользование водными объектами
Федеральные лицензионные сборы	Сборы за выдачу лицензий и правил на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции
Единый социальный налог	Единый социальный налог
Налог на доходы от капитала	
	Налог на операции с ценными бумагами
См. местные налоги (табл. 1.7)	Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения
	Сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний
	Налог на игорный бизнес

Таблица 1.6
Региональные налоги

Налоговый кодекс	ФЗ «Об основах налоговой системы РФ»
Налог на имущество организаций	Налог на имущество предприятий
Налог на недвижимость	
Дорожный налог	
Транспортный налог	Транспортный налог
Налог с продаж	Налог с продаж
Налог на игорный бизнес	См. федеральные налоги (табл. 1.5)
Региональные лицензионные сборы	
См. федеральные налоги (табл. 1.5)	Лесной доход
	Сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц
	Единый налог на временный доход для определенных видов деятельности

Таблица 1.7
Местные налоги

Налоговый кодекс	ФЗ «Об основах налоговой системы РФ»
Земельный налог	Земельный налог
Налог на имущество физических лиц	Налог на имущество физических лиц
Налог на рекламу	Налог на рекламу

Окончание табл. 1.7

Налоговый кодекс	ФЗ «Об основах налоговой системы РФ»
Налог на наследование или дарение	См. федеральные налоги (табл. 1.5)
Местные лицензионные сборы	
	Регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью
	Налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне
	Курортный сбор
	Сбор за право торговли
	Налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров
	Сбор с владельцев собак
	Лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями
	Сбор за выдачу ордера на квартиру
	Лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей
	Сбор за парковку автотранспорта
	Сбор за право использования местной символики
	Сбор за участие в бегах на ипподромах
	Сбор за выигрыш на бегах
	Сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме
	Сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами
	Целевые сборы с граждан и предприятий на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели
	Сбор за право проведения кино- и телесъемок
	Сбор за уборку территорий населенных пунктов
	Сбор за открытие игорного бизнеса

* * *

Комментарий к табл. 1.5–1.7

Система налогов остается в целом неизменной. Налоги, как и прежде, подразделяются на федеральные, региональные и местные. Однако перечень и количество налогов изменилось, налогов стало меньше (всего 28). Для некоторых из них заменен уровень бюджета, в который они должны поступать.

Статьи, регламентирующие перечень налогов, вступают в действие со дня введения части II Налогового кодекса. До этого действуют ст. 19–21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Среди новых налогов, вводимых НК, наибольший интерес представляет налог на недвижимость (региональный).

В то же время существенно, что постепенно будут отменяться следующие налоги и сборы:

1. Налог на операции с ценными бумагами (федеральный).
2. Сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний (федеральный).

Таким образом, можно сделать вывод, что практически исключаются налоги, уплачивавшиеся ранее за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (из числа реально действующих до 1999 г.), а также большинство мелких и неэффективных местных налогов.

3. Согласно Закону РФ от 07.07.2003 г. № 117-ФЗ с 2004 г., отменяются местные налоги, перечисленные в табл. 1.7, начиная с регистрационного сбора с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью и далее, т. е. 19 местных налогов.

В условиях отмены данных налогов и отмены с 2003 г. также налога на пользователей автомобильных дорог исчезают из практики налоги, базой для исчисления которых служила выручка от реализации продукции, работ, услуг и которые, во-первых, были неэффективны; во-вторых, вызывали значительное количество вопросов у налогоплательщиков, многие из которых так и остались неразрешенными (в частности, для инвестиционных фондов, банков и др.).

Знание классификационных признаков налогов позволяет более грамотно подходить к изучению специфики исчисления и уплаты конкретных налогов для целенаправленного налогового планирования.

В последующих параграфах учебника дается краткая характеристика всех действующих по состоянию на 01.10.2003 г. налогов в Российской Федерации. Однако рамки настоящего учебника не позволяют достаточно детально и с необходимыми комментариями рассмотреть порядок исчисления и уплаты всех налогов. Поэтому авторы ограничились лишь кратким изложением их элементов.

Естественно, для целей налогового планирования необходимо знать не только налоговое законодательство, но и многочисленные комментарии специалистов и Министерства по налогам и сборам РФ по проблемным вопросам налогообложения, альтернативные варианты развития налогового законодательства (см. параграф 8 данной главы), а также арбитражную практику (см. раздел VI учебника).

Контрольные вопросы

1. Назовите основные классификации налогов и сборов.
2. Какие законы определяют перечень налогов и сборов?
3. Перечислите федеральные налоги и сборы.
4. Какие региональные налоги и сборы вы знаете?
5. Какие изменения происходят по местным налогам и сборам?

1.4. Основы налогообложения прибыли и специальные налоговые режимы

Налог на прибыль является одним из основных инструментов налогового регулирования, он способен в определенной степени стимулировать рост производства и тормозить его при плохо продуманном законодательстве.

Изучение налога на прибыль актуально для большинства организаций, стремящихся оптимизировать платежи в бюджет. Поэтому приведем краткое описание развития этого налога и общий порядок налогообложения прибыли, действующий в настоящее время в Российской Федерации.

В истории древних государств первыми налогами на предпринимательскую деятельность были пошлины и косвенные сборы с торговцев и купцов. Роль налогов по мере развития государства возрастала. В период упадка Римской империи появляются налоги на прибыль от ремесел и торговых занятий. Попытки более эффективного обложения предпринимательства отмечены и в период Средневековья. Так, в средневековой Флоренции существовали обложение промысловых доходов на подоходных началах, а также кадастровая оценка ремесел и промыслов.

К концу XVIII в. стало очевидно, что налогообложение не может ограничиваться только подушными, поземельными и косвенными налогами, а должно охватывать и доходы от быстро развивающихся торговли и промышленности. Впервые научную теорию обоснования промыслового налога вывел немецкий ученый фон Юсти. Он дал определение понятию «промысловый налог», а объектом обложения считал торговую прибыль, т. е. избыток выручки над издержками.

В учениях о налогах в XIX в. начинает господствовать идея подоходного обложения, которое стало получать повсеместное применение. Первыми на путь налогообложения прибыли предприятий как формы подоходного налогообложения встали Германия и США. В начале XX в. практически все ведущие страны вступили в эпоху корпоративного налогообложения.

Субъектом подоходного налогообложения предпринимателей были акционерные общества, командитные общества, товарищества, общества с ограниченной ответственностью. Объектом налога был чистый доход, т. е. валовой доход за вычетом издержек, платежей по кредитам, амортизации, страховых платежей и уже уплаченных прочих налогов (как правило, идущих в местный бюджет).

В результате к 20-м гг. XX столетия в мире сложились две основные системы взимания корпоративного налога. Родоначальником одной из них стали США, где налог взимался с чистой прибыли корпораций вне зависимости от уровня прибыли. Альтернативная система существовала в Германии, где облагалась абсолютная сумма доходов корпорации, а налоговые ставки находились в зависимости от уровня прибыли. Преимуществом германской системы было то, что в данном случае налог учитывал конъюнктуру и облагал по повышенным ставкам более доходные предприятия и сферы промышленности.

После окончания Первой мировой войны корпорационные налоги были сохранены и окончательно вошли в структуру национальных налоговых систем большинства стран мира.

Зарубежные варианты налогообложения прибыли очень разнообразны. Весьма привлекательным представляется механизм обложения налогом только акционированных фирм, например в Германии и США. Предприятия же мелкого и среднего бизнеса подлежат налогообложению доходов на декларативной основе.

Во многих странах используются два объекта и две ставки налога на прибыль: распределяемую и нераспределяемую. Ставка налога на первую из них (дивиденды по акциям и проценты по облигациям), как правило, выше, чем на вторую.

В США ставки налога на доходы (прибыль) корпораций дифференцированы в зависимости от величины годового дохода предприятия. Величина подоходного налога с корпораций не ставится в зависимость от рентабельности производства.

Ставка налога на прибыль в Англии в начале 1980-х гг. была 52%. В настоящее время она составляет 33%. В Англии при отнесении предприятия к малому бизнесу пользуются критерием не численности работающих в компании, а полученной прибылью. К малым относится предприятие с размером прибыли до £250 тыс. в год. Таким предприятиям предоставляется льгота в виде уменьшенной ставки налога на прибыль — 25%.

При формировании налоговой системы нашей страны учитывался и опыт Франции, где налогом облагается чистая прибыль предприятия, которая равняется разнице между доходами и расходами, произведенными в интересах производственной деятельности. Общая ставка налога составляет 34% (9, с. 94). Убытки, понесенные предприятием в отчетном году, могут быть вычтены из облагаемой чистой прибыли будущих лет, а в специально оговоренных случаях вычитаются из чистой прибыли предыдущих лет.

Система налогообложения прибыли в Германии построена на основе двух налогов: налога на доходы корпораций и налога на предпринимательскую деятельность.¹

Современный характер налогообложения прибыли предприятий в РФ вполне соответствует мировому уровню, однако явным отличием является чрезмерно фискальная направленность налоговой системы России и наличие множества еще нерешенных проблем в перспективах ее развития.

В настоящее время идет активное реформирование налоговой системы России, процесс приближения форм и методов налогообложения к наиболее рациональным мировым системам.

В нашей стране налог на прибыль вводится не в первый раз. Во времена нэпа государственные и кооперативные предприятия уплачивали налог с дохода, потом была введена «двухканальная система»: чистый доход предприятия расщеплялся на два элемента — прибыль и налог с оборота, однако оба эти платежа не признавались налоговыми.

С 1966 г. предприятия стали уплачивать три платежа из прибыли — плату за производственные фонды, фиксированные платежи (рентные) и свободный остаток прибыли.

¹ Порядок налогообложения прибыли в различных странах, применяемый в настоящее время, подробно излагается в параграфе 3.2 главы 3 и в соответствующих приложениях к учебнику.

В 1970-х гг. начался крупномасштабный эксперимент по переводу отдельных отраслей на нормативно-долевой метод распределения прибыли.

В 1977 г. эта модель была распространена на все юридические лица. Суть ее состояла в следующем: для предприятия заранее определялся процент прибыли, передаваемой в бюджет, и процент, оставляемый в его распоряжении, без права вышестоящих органов менять это соотношение в течение календарного года.

Следующий эксперимент проводился в 1983–1984 гг., причем государством сверху устанавливались нормативы по отчислениям от прибыли в бюджет, а остаток шел предприятиям.

В середине 1990 г. предпринимается попытка введения в СССР налога на прибыль, который стал взиматься со всех юридических лиц, кроме иностранных. Но после распада СССР этот налог был упразднен. В декабре 1991 г. одновременно были приняты законы о налоге на доход и о налоге на прибыль предприятий и организаций. В дальнейшем выбрали второй вариант, но по банковской и страховой видам деятельности в 1992–1993 гг. взимался налог с дохода.

27 декабря 1991 г. принимается Закон № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций», к которому за период его десятилетнего действия было принято более 25 поправок и изменений. К этому Закону первоначально была издана инструкция ГНС РФ № 4 от 6.03.92 г., в которую было внесено более 5 изменений и дополнений, с 1995 г. до 16 октября 2000 г. порядок исчисления и уплаты налога на прибыль определялся инструкцией ГНС РФ от 10.08.95 г. № 37, в которую было внесено более 10 изменений и дополнений, а до 01.01.2002 г. данный порядок регламентировался инструкцией МНС РФ от 15.06.00 № 62.

С 1 января 2002 г., согласно главе 25 НК, вводится новый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

Плательщиками налога на прибыль, как правило, во всех государствах, в любой налоговой системе являются все юридические лица, за исключением ряда предприятий, которые либо занимаются производством жизненно необходимой продукции (сельское хозяйство, производство определенных медикаментов и т. п.), либо не имеют своей основной целью по уставу получение прибыли, либо платят иные налоги с доходов, а также по другим основаниям. В РФ круг плательщиков налога на прибыль предприятий также охватывает практически всех юридических лиц, причем со дня выхода в свет Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и корпораций» состав плательщиков практически не претерпел никаких изменений.

В соответствии с частью I Налогового кодекса РФ, утвержденного Законом РФ от 31.07.98 г. №147, с 1.01.99 г. филиалы перестают быть плательщиками налогов, соответственно и налога на прибыль.

Согласно главе 25 Налогового кодекса, налогоплательщиками налога на прибыль признаются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в России.

Объектом налогообложения признается прибыль, которая представляет собой полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.

Следует отметить, что подход к определению прибыли для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли с 2002 г. существенно различается.

По бухгалтерскому учету выделяют следующие модификации прибыли:

- 1) бухгалтерскую прибыль;
- 2) валовую прибыль;
- 3) прибыль от продаж;
- 4) прибыль до налогообложения;
- 5) прибыль от обычных видов деятельности;
- 6) чистую нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

В настоящее время по бухгалтерскому учету имеются следующие определения прибылей:

- 1) ПБУ1 определяет **бухгалтерскую прибыль или убыток** как конечный финансовый результат, выявленный в отчетном периоде на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организаций и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с ПБУ1;
- 2) **валовая прибыль**, согласно ПБУ4 и письмам Минфина № 4-н и № 60-н, определяется как разница между нетто-выручкой от продажи товаров, работ, услуг и себестоимостью этих продаж, но без условно-постоянных управленческих расходов и затрат по сбыту.
Следует отметить, что понятие себестоимости в налоговом законодательстве с 2002 г. не применяется, а вводится понятие «расходы», которые включают все расходы, в том числе коммерческие и управленческие;
- 3) **нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)** представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период за минусом причитающихся за счет прибыли налогов и иных аналогичных платежей, а также санкций в пользу бюджета и внебюджетных фондов.

Согласно ПБУ4, чистая прибыль формируется с учетом чрезвычайных доходов и расходов, а в целом соответствует нераспределенной прибыли по ПБУ1. Следует отметить, что в налоговом законодательстве (в главе 25 Налогового кодекса РФ) не определяется понятие «чистая прибыль», однако в ст. 270 перечисляются все расходы, не учитываемые в целях налогообложения, источником которых может быть только чистая прибыль, образованная по правилам налогового учета. Поэтому по главе 25 Налогового кодекса эта прибыль наибольшим образом соответствует нераспределенной прибыли по ПБУ1.

Таким образом, согласно ПБУ, бухгалтерская прибыль в отчете о прибылях и убытках не определяется, но ее можно определить расчетным путем с учетом всех издержек, и появляется понятие «прибыль (убыток) от обычной деятельности», в результате прибавления к которой чрезвычайных доходов и расходов получается чистая прибыль (рис. 1.1).

Следует отметить, что для целей налогообложения прибыли на предприятиях организуется *налоговый учет* в соответствии с положениями главы 25 НК РФ, которые во многом отличаются от требований положений по бухгалтерскому учету, методологически недостаточно обоснованы, что создает огромные трудности для налогоплательщиков.

К доходам для целей налогообложения прибыли относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы. Ряд доходов не учитывается для определения налоговой базы (имуще-

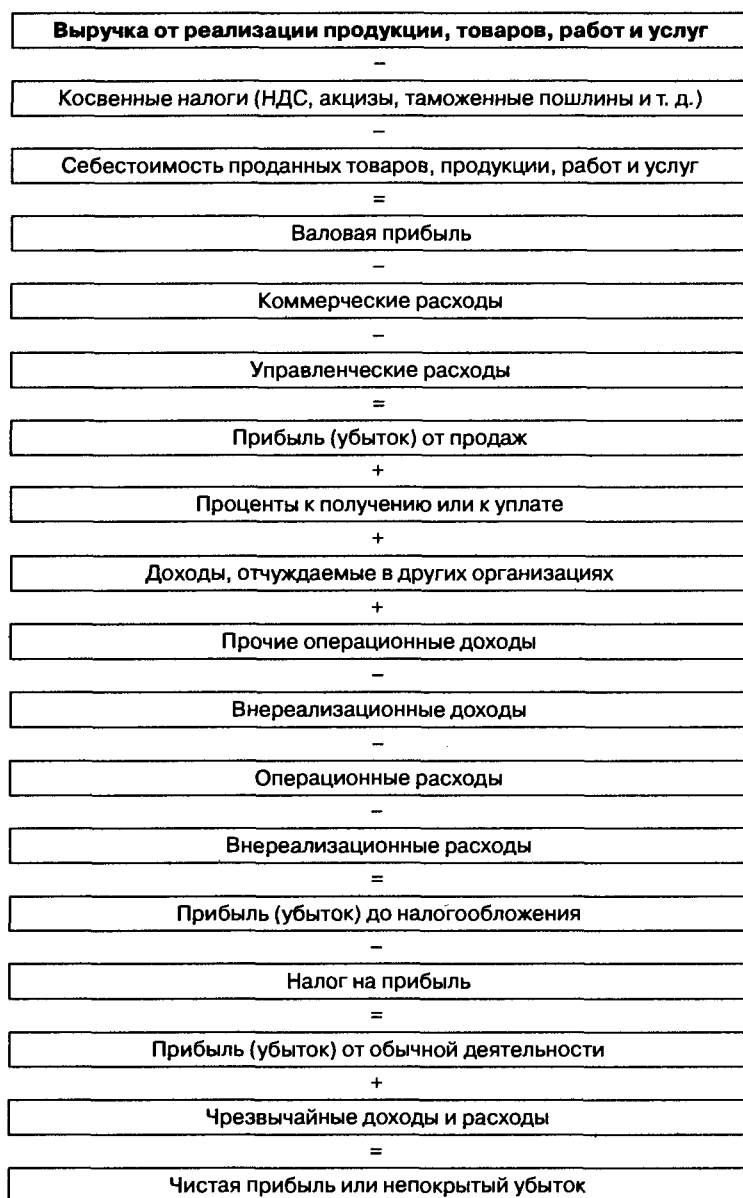


Рис. 1.1. Схема формирования бухгалтерской прибыли (убытка) предприятия (по ПБУ4)

* С 2003 г. действует ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. № 114-н, согласно которому рассчитывается данный показатель путем корректировки данных бухгалтерского учета. Соответственно внесены изменения в форму 2 годовой отчетности «Отчет о прибылях и убытках» в соответствии с Приказом Минфина РФ от 22.07.03 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

ство, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней, полученное организациями в рамках целевого финансирования и т. д.).

Расходами для целей налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщика. Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Расходы, связанные с производством и реализацией, включают:

- 1) расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг и/или реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;
- 3) расходы на освоение природных ресурсов;
- 4) расходы на НИОКР;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Расходы, связанные с производством и/или реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Анализ и планирование расходов существенно влияют на величину налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и являются одним из основных направлений планирования налога на прибыль предприятиями.

Наибольшие изменения происходят с 01.01.2002 г. в порядке исчисления амортизационных отчислений. Амортизируемое имущество распределяется по 10 амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования и для целей налогообложения прибыли амортизация начисляется линейным или нелинейным методами с возможностью использования в определенных случаях ускоренной амортизации. Следует отметить, что по-прежнему более десяти видов расходов регулируются для целей налогообложения: командировки, представительские расходы, реклама, добровольное страхование и т. д., хотя изменяются по сравнению с ранее действовавшими подходы к их определению и предельные размеры.

Существенно, что по налогу на прибыль большинство организаций будут использовать метод начисления (в НК подробно описан механизм поэтапного перехода на этот метод, если ранее организация применяла метод «по оплате»). Организации имеют право применять кассовый метод, только если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих

организаций без НДС и налога с продаж не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

Льготы по налогу на прибыль как таковые отменены. Однако имеется возможность уменьшать доходы на сумму расходов на НИОКР, на освоение природных ресурсов, на сумму расходов обслуживающих производств и хозяйств, включая расходы на содержание объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы и т. д. Кроме этого, предусматривается возможность переноса убытков на будущее в течение 10 лет, при этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% налоговой базы.

Налоговая база — это денежное выражение прибыли. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу. Имеются особенности в исчислении налоговой базы у банков, страховщиков, профессиональных участников рынка ценных бумаг, по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. Исходя из положений ст. 40 части I Налогового кодекса РФ, пока не доказано обратное, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ, услуг, указанная сторонами сделки, которая считается соответствующей уровню рыночных цен. Налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами по товарообменным (бартерным) операциям и при значительном колебании (более чем на 20% в ту или иную сторону) уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени.

Налоговая ставка устанавливается в размере 24%, из них с 2003 г. 6% зачисляется в федеральный бюджет, 16% — в бюджеты субъектов РФ (законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут снижать ставку для отдельных категорий налогоплательщиков, но не ниже чем до 12%), 2% — в местные бюджеты (с 2004 г. 5% зачисляется в федеральный бюджет, 17% — в бюджеты субъектов РФ с возможным снижением до 13%, 2% — в местные бюджеты). В федеральный бюджет зачисляется налог на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ по ставкам 20 и 10%; налог на доходы с дивидендов по ставкам 6 и 15% и налог на доходы по государственным ценным бумагам по ставке 15 и 0%. Формирование налоговой базы и порядок исчисления налога на прибыль, согласно положениям главы 25 Налогового кодекса, представлен на рис. 1.2.

Налоговый период по налогу на прибыль — календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Порядок исчисления налога в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ следующий: налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога на прибыль и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению. В течение отчетного периода (месяца) налогоплательщики уплачивают *ежемесячные* аван-

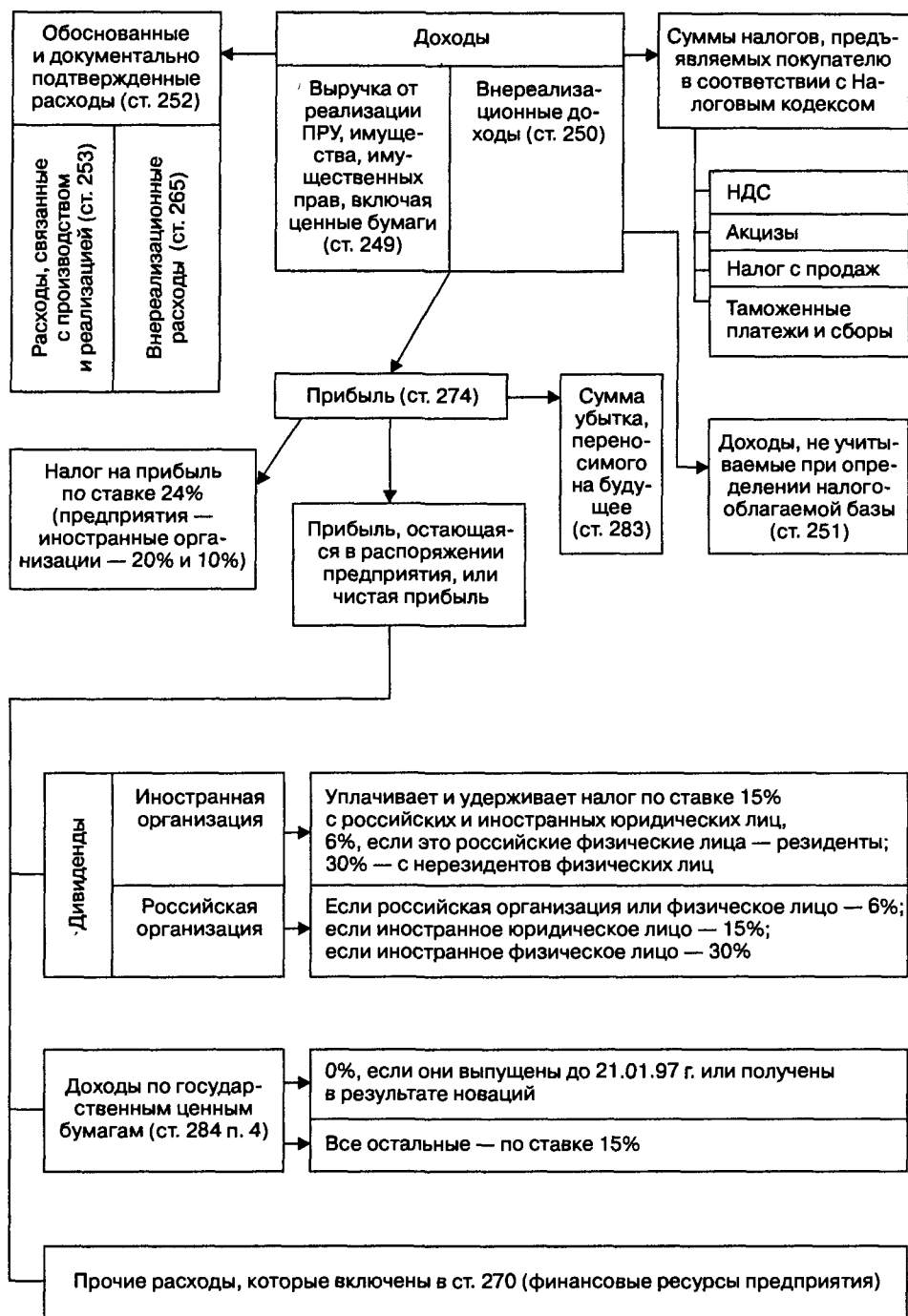


Рис. 1.2. Схема формирования и использования выручки с 2002 г. в условиях действия главы 25 Налогового кодекса

совые платежи равными долями в размере одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за предшествующий квартал.

Налогоплательщик может перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря предшествующего года.

Уплачивают только *квартальные* авансовые платежи: организации, у которых за предыдущие 4 квартала выручка от реализации не превышала 3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации продукции, участники простых товариществ по полученным от участия в товариществе доходам, инвесторы соглашений о разделе продукции и т. п.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и авансовых платежей подают *налоговые декларации* по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения. Налоговые декларации упрощенной формы подаются по итогам отчетного периода и некоммерческими организациями по итогам налогового периода.

Налоговые декларации представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. В этот же срок уплачиваются квартальные авансовые платежи. Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца, а если они исчисляются по фактически полученной прибыли, — не позднее 28-го числа, следующего за отчетным периодом. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 28 марта следующего года. При каждой выплате доходов иностранной организации производится удержание налога и его перечисление в бюджет в течение 3 дней после дня выплаты. По дивидендам и доходам по государственным ценным бумагам налоговый агент перечисляет налог в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Налогоплательщики — российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет (по ставке 6% в 2003 г. и 5% в 2004 г.) сумм авансовых и окончательных платежей по налогу производят по месту своего нахождения. Налог, зачисляемый в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты, распределяется между организацией и ее обособленными подразделениями пропорционально доле прибыли, рассчитываемой на основе удельного веса среднесписочной численности (фонда оплаты труда) и остаточной стоимости основных производственных фондов.

Поскольку ряд организаций не являются плательщиками налога на прибыль, кратко рассмотрим специальные налоговые режимы, применяемые вместо налога на прибыль.

С 1 января 2002 г. система налогообложения для сельскохозяйственных производителей предусматривает введение *единого сельскохозяйственного налога*, который на 1 января 2003 г. введен только в Краснодарском крае и Белгородской области.

С 2003 г. наряду с общей системой налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется *упрощенная система налогооб-*

ложения, переход к которой или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно.¹

Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, НДС, налога с продаж, налога на имущество организаций и ЕСН уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации не превысил 11 млн руб. (без учета НДС). При этом не вправе применять упрощенную систему налогообложения: организации, имеющие филиалы и представительства; банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; организации, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; организации, занимающиеся игорным бизнесом, и ряд других организаций. На упрощенную систему налогообложения могут переходить хозяйствующие субъекты с объемом годовой выручки до 15 млн руб., средней численностью работников в организации до 100 чел., стоимостью амортизируемого имущества, находящегося в собственности, не более 100 млн руб. Таким образом, данный специальный налоговый режим охватывает не только ранее признаваемые малыми предприятия. Однако достаточно низкий лимит по объему реализации и необходимость выполнения ряда требований главы 25 по налоговому учету делают эту систему не слишком привлекательной для ряда налогоплательщиков налога на прибыль.

Организации, желающие перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление, сообщая о размере доходов за девять месяцев текущего года.

Объектом налогообложения признаются: либо доходы; либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения. В Налоговом кодексе РФ устанавливаются доходы и расходы, при-

¹ До 2003 г. организации, согласно Федеральному закону от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», могли применять упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, если они имели численность работающих до 15 чел. и если в течение года, предшествующего кварталу, в котором произошла подача заявления на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, совокупный размер их валовой выручки не превысил суммы стотысячекратного минимального размера оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации.

меняемые организациями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, причем с 2003 г. перечень расходов значительно расширен.

Налоговой базой признается либо денежное выражение доходов, либо доходов, уменьшенных на величину расходов. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. Сумма минимального налога исчисляется в размере 1% соответствующих доходов.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6%, если объектом налогообложения являются доходы, и 15%, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу и уплачивается по месту нахождения организации.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а по итогам отчетного периода — не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов.

С 1 января 2003 г. главой 26.3 Налогового кодекса устанавливается система налогообложения в виде **единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности** (ЕНВД), который вводится в действие законами субъектов Российской Федерации.¹

ЕНВД может применяться по решению субъекта РФ в отношении следующих видов предпринимательской деятельности: оказания бытовых услуг; оказания ветеринарных услуг; оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств; розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 м², палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади; оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 м²; оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств.

¹ Ранее ЕНВД с 6 августа 1998 г. был установлен в соответствии с Федеральным законом РФ от 31.07.98 г. № 148-ФЗ.

Уплата организациями ЕНВД предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога с продаж (в отношении операций, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество предприятий (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Организации, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объектом налогообложения признается вмененный доход налогоплательщика.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы ЕНВД в зависимости от вида предпринимательской деятельности Налоговый кодекс РФ устанавливает базовую доходность в месяц для соответствующих физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности и корректирующие коэффициенты. Согласно Закону РФ от 31.12.02 г. № 191-ФЗ, в 2003 г. К1 не применяется, коэффициент-дефлятор равен единице. Значения корректирующего коэффициента К2 определяются субъектами РФ на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,01 до 1.

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Налоговая ставка ЕНВД устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Налоговые декларации представляются в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Вместо 90% налога с 7.08.98 г. в соответствии с Законом РФ от 31.07.98 г. № 142 «О налоге на игорный бизнес» введен новый **налог на игорный бизнес**, т. е. налог на предпринимательскую деятельность, связанную с извлечением игорным заведением от участия в азартных играх и пари дохода в виде выигрыша и платы за их проведение. Ставка налога устанавливается в размере, кратном установленному федеральным законом минимальному размеру оплаты труда на год в минимальных объемах от 45 — за каждый игровой автомат, до 1200 — за каждый стол, предназначенный для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует как сторона. Ставка может понижаться, если в заведении более 30 игровых столов, более 40 игровых автоматов. Субъекты РФ могут устанавливать более высокие ставки. С 2004 г. исчисление и уплата налога на игорный бизнес будет производиться в соответствии с положениями главы 29 Налогового кодекса РФ.

Контрольные вопросы

1. Что является объектом налогообложения и налоговой базой по налогу на прибыль?
2. Как группируются доходы и расходы для целей налогообложения?
3. Каков порядок исчисления налога?
4. Что происходит с льготами по налогу с 01.01.2002 г.?
5. Каковы ставки налога на прибыль?
6. В какие сроки уплачивается налог, исчисляемый по различным ставкам?
7. Каковы варианты налогообложения предприятий малого бизнеса?

1.5. Основы косвенного налогообложения

Важнейшим косвенным налогом является **налог на добавленную стоимость (НДС)**, который влияет на процессы ценообразования, на структуру потребления, а также регулирует спрос. Следует отметить, что во многих случаях объекты налогообложения для косвенных налогов совпадают, что способствует росту цен на потребительские товары и услуги. В условиях конкуренции и ограниченного платежеспособного спроса косвенные налоги оказывают влияние не только на процессы ценообразования на предприятиях, но и на результаты их финансово-хозяйственной деятельности.

До 1992 г. в России применялся налог с оборота, который более чем на 80% мобилизовался в бюджет в виде разницы между фиксированными государством розничными и оптовыми ценами. С 1 января 1992 г. введен налог на добавленную стоимость как более отвечающий рыночному характеру ценообразования. С 1.01.2001 г. порядок исчисления и уплаты НДС регулируется положениями главы 21 части II Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (НДС) признаются:

- организации;
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ;
- индивидуальные предприниматели.

Не являются плательщиками организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, а также организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

Налогоплательщики имеют право на 12 месяцев освободиться от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих *последовательных* календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета этого налога не превысила в совокупности 1 млн руб.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- 2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том чис-

ле через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Законодательно в ст. 149 НК определяются *операции, товары, работы и услуги, не подлежащие налогообложению* (освобождаемые от налогообложения). В частности:

- реализация с 01.01.2002 г. на территории РФ медицинских товаров отечественного и зарубежного производства; важнейших и жизненно необходимых лекарственных средств, изделий медицинского назначения; медицинской техники и т. п.;
- услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми;
- услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях и студиях;
- услуги по перевозке пассажиров: городским пассажирским транспортом общего пользования;
- ритуальные услуги;
- с 1 января 2004 г. услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса;
- оказываемые учреждениями культуры и искусства услуги в сфере культуры и искусства;
- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации);
- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию;
- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов и централизованных фондов и др.

Ряд из перечисленных операций не подлежат налогообложению при условии включения их в соответствующие перечни либо при наличии у налогоплательщиков соответствующих лицензий. Таким образом, государство стимулирует социально значимые товары, работы и услуги.

Налоговая база по НДС определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации (бартерных операций, расчетов с помощью ценных бумаг, срочных сделок, договоров под уступку права требования, реализации предприятия в целом как имущественного комплекса, выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления и т. д.) произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

Налоговый период по НДС устанавливается как календарный *месяц*.

Для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг), без учета НДС не превышающими 1 млн руб., налоговый период устанавливается как *квартал*.

Применяются следующие *налоговые ставки*:

- 1) налогообложение производится по *ставке 0%* при реализации экспортируемых товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств — участников СНГ), работ (услуг) по сопровождению и транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров, товаров, помещенных под таможенный режим транзита и импортируемых в РФ, и иных подобных работ (услуг);
- 2) налогообложение производится по *ставке 10%* при реализации ряда продовольственных товаров, товаров для детей, медицинских товаров отечественного и зарубежного производства, согласно перечням, содержащимся в НК, периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением изданий и продукции рекламного или эротического характера;
- 3) во всех остальных случаях налогообложение производится по *ставке 20%* (с 1 января 2004 г. по ставке 18%).

В ряде случаев налогообложение производится по расчетным налоговым ставкам. Порядок исчисления НДС представлен на рис. 1.3.

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик предъявляет к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога (рис. 1.4).

Основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению является счет-фактура. Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Можно выделить следующие способы расчета НДС:

- 1) как правило, суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц);
- 2) суммы налога включаются в указанные расходы в случае использования данных товаров (работ, услуг) при производстве и реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению либо местом реализации которых не признается территория РФ;
- 3) в случае *частичного использования* покупателем приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых *подлежат налогообложению*, а частично — в производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых *освобождены от налогообложения*, суммы налога, предъявленные продавцом указанных приобретенных товаров (работ, услуг), включаются в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, или подлежат налоговому вычету в той пропорции, в которой указанные приобретенные товары (работы, услуги) используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения).

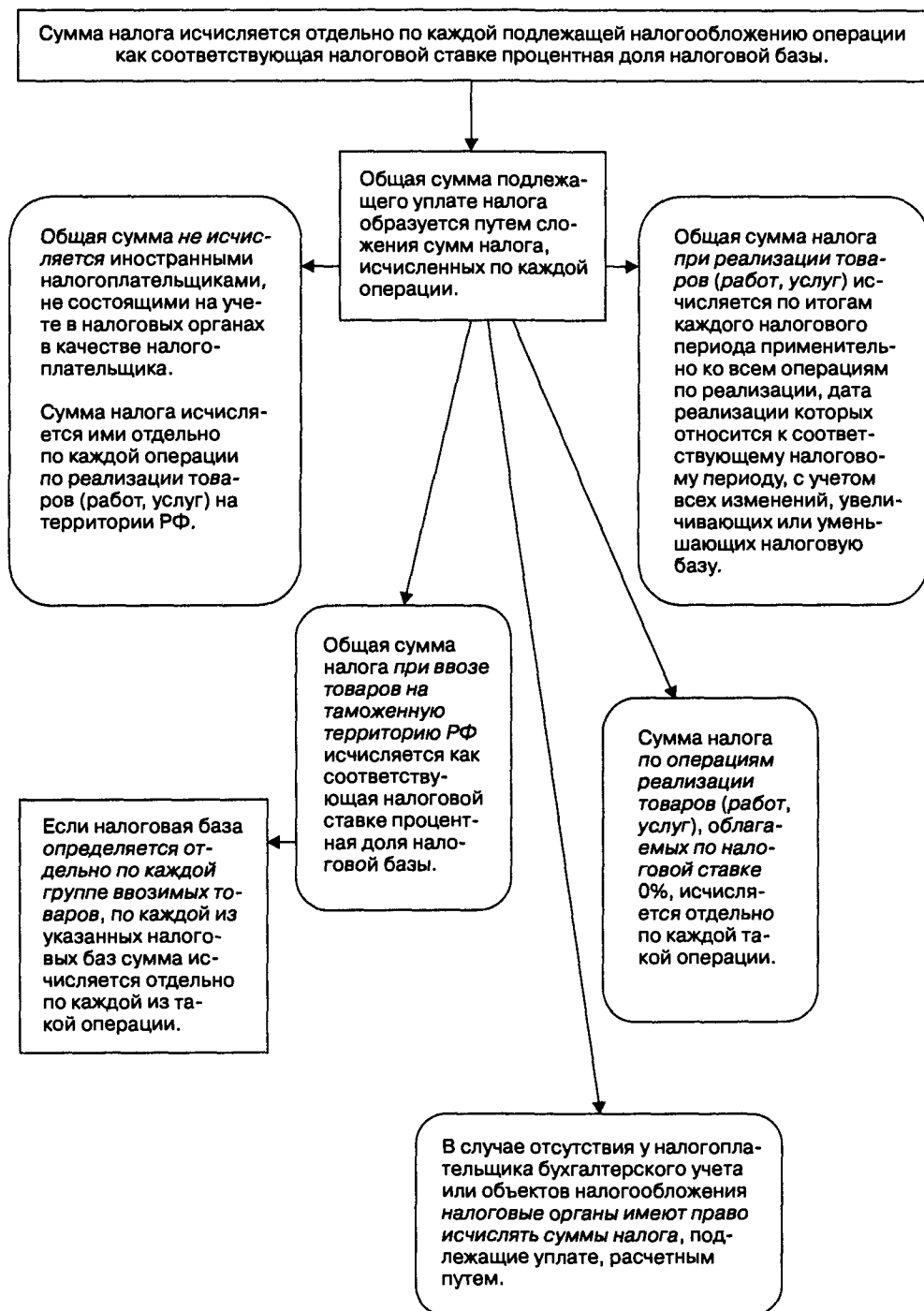


Рис. 1.3. Порядок исчисления НДС

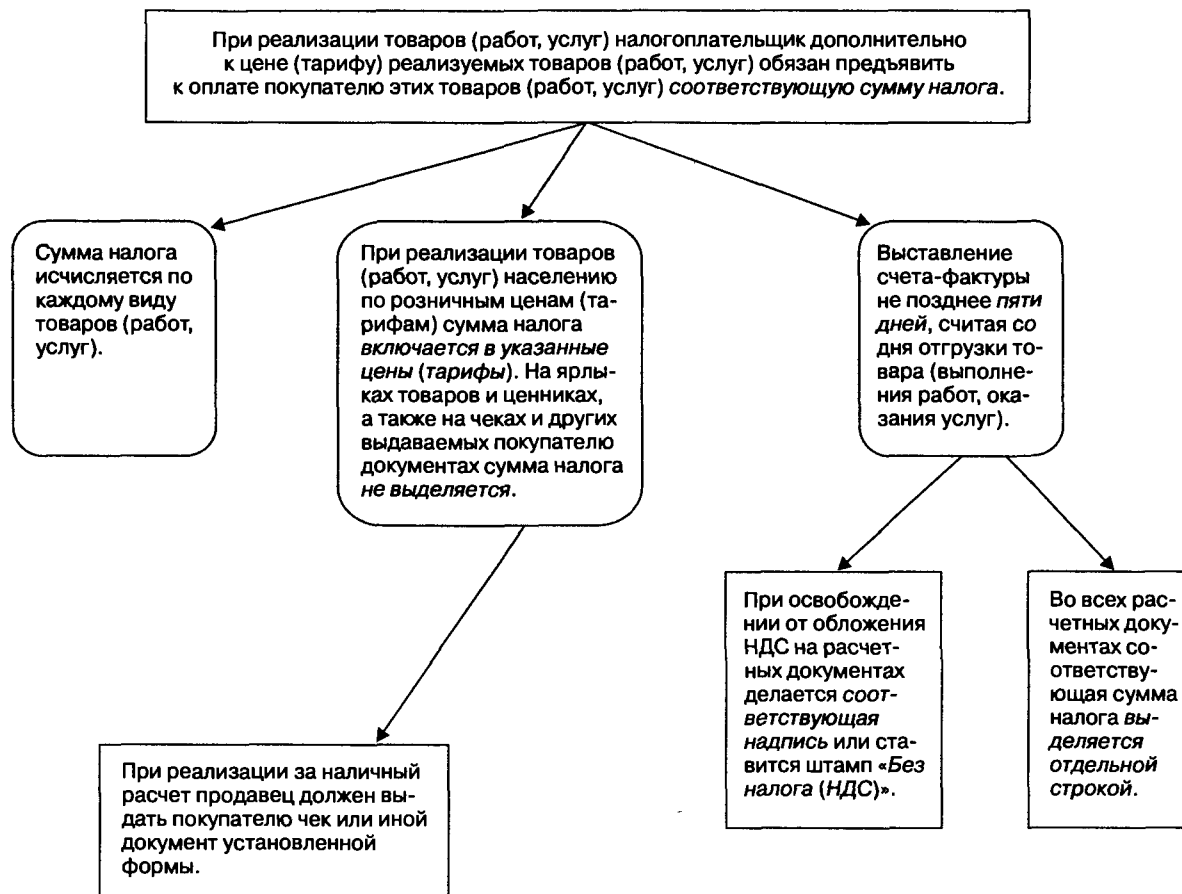


Рис. 1.4. Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю

Пример

1. За апрель 2003 г. предприятием, уплачивающим НДС ежемесячно, получены доходы:

- а) облагаемые НДС — 25 000 руб.;
- б) необлагаемые НДС — 60 000 руб.:

удельный вес доходов, облагаемых НДС, в общей сумме доходов =
= $25\,000 / (25\,000 + 60\,000) = 29,41\%$.

2. Сумма НДС, уплаченного предприятием по оприходованным товарам, работам и услугам производственного назначения, составила в данном месяце 8000 руб.

3. НДС, подлежащий взносу в бюджет за апрель 2003 г. = $25\,000 \times 0,2 - 8000 \times 0,2941 = 2647$ руб.

4. НДС, относимый на затраты = $8000 - 2647 = 5353$ руб.;

- 4) в налоговых периодах, в которых доля товаров (работ, услуг), используемых для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, не превышает 5% общей стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг), используемых для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг) все суммы налога, предъявленные продавцами указанных товаров (работ, услуг) в таком налоговом периоде, подлежат вычету;
- 5) банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды имеют право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы организаций, суммы налога, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам). При этом вся сумма налога, полученная ими по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии с тем, как это рассмотрено ранее, на *налоговые вычеты*.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении:

- 1) товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения;
- 2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как общая сумма налога по облагаемым операциям, уменьшенная на сумму налоговых вычетов.

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг)

за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж, не превышающими 1 млн руб., вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнении работ, оказании услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Теперь кратко рассмотрим порядок исчисления и уплаты **акцизов**.

Налогоплательщиками акцизов признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Подакцизными товарами признаются спирт этиловый из всех видов сырья и спиртосодержащая продукция, за исключением используемых в лекарственных и т. п. целях; алкогольная продукция; пиво; табачная продукция; ювелирные изделия; автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.); автомобильный бензин; прямогонный бензин, дизельное топливо; моторные масла.

Подакцизным минеральным сырьем до 1 января 2004 г. признается природный газ. Законом РФ от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ нефть и стабильный газовый конденсат уже исключены из состава подакцизного минерального сырья, и операции по их реализации акцизами не облагаются.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация на территории РФ лицами *произведенных* ими подакцизных товаров;
- реализация организациями с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной от налогоплательщиков — производителей указанной продукции либо с акцизных складов других организаций;
- оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов и получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство;
- различные виды передачи на территории РФ лицом произведенных им подакцизных товаров;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;
- различные виды передачи добытого (произведенного) природного газа, в том числе на экспорт.

Ряд операций не подлежит налогообложению. К ним относятся, в частности: передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации другому для производства других подакцизных товаров; реализация подакцизных товаров, на экспорт; различные виды некоммерческого использования природного газа и т. д.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

Налоговая база *при реализации произведенных* налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных налоговых ставок определяется:

- 1) как *объем* реализованных (переданных) подакцизных товаров и нефтепродуктов в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);
- 2) как *стоимость* реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК, без учета акциза, НДС и налога с продаж — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в %) налоговые ставки.

Не включаются в налоговую базу полученные налогоплательщиком средства, не связанные с реализацией подакцизных товаров.

Налоговая база *при реализации* подакцизного *природного газа* определяется как *стоимость* реализованной (переданной) продукции, исчисленной не ниже государственных регулируемых цен — по природному газу.

Налоговая база при реализации подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья увеличивается на суммы, полученные в виде финансовой помощи, в счет увеличения доходов, на пополнение фондов специального назначения, процента по векселям, процента по товарному кредиту.

Налоговый период устанавливается как каждый календарный месяц.

С 1 января 2004 г. происходит увеличение *налоговых ставок* по акцизам, в частности некоторые из них приведены в табл. 1.8.

Существенные изменения в налогообложении акцизами происходят по нефтепродуктам: повышены ставки, в перечень подакцизных товаров включен прямогонный бензин, изменен порядок уплаты налога, который будет исчисляться на каждом этапе продажи топлива, а уплачиваться только на последнем, т. е. на автозаправочной станции (АЗС).

Таблица 1.8
Примеры уровня налоговых ставок по акцизам

Виды отдельных подакцизных товаров	Налоговая ставка
Этиловый спирт-сырец из всех видов сырья безводного этилового спирта	18 руб. за 1 л
Пиво с нормативным содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6%	5 руб. 30 коп. за 1 л
Табак трубочный	574 руб. за 1 кг
Бензин автомобильный с октановым числом до 80 включительно	2460 руб. за 1 т
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	3360 руб. за 1 т

Следует отметить, что реализуемая алкогольная продукция подлежит обязательной маркировке региональными специальными марками. Хранение, транспортировка и поставка (передача) покупателям алкогольной продукции, производимой на территории РФ, осуществляются в соответствии с условиями *режимов налогового склада*. В период нахождения алкогольной продукции под действием режимов налогового склада указанная продукция не считается реализованной и в отношении этой продукции не возникает обязательства по уплате акциза.

Сумма акциза по подакцизным товарам и подакцизному минеральному сырью, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, а в отношении которых установлены адвалорные (в %) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам на определенные *налоговые вычеты*.

Сроки уплаты акцизов зависят от вида товаров и минерального сырья и способа определения даты реализации. Например, уплата акциза при реализации подакцизных товаров, а также уплата акциза при реализации подакцизного минерального сырья в случае, если дата реализации определяется по оплате, производится исходя из фактической реализации за истекший налоговый период не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Налогоплательщики обязаны в соответствующие сроки представлять в налоговые органы по месту своей регистрации, а также по месту нахождения каждого филиала или иного обособленного подразделения налоговую декларацию.

* * *

В июне 1998 г. в налоговой системе РФ появился новый региональный налог, который устанавливается и вводится в действие законами субъектов РФ и обязателен к уплате на их территории — *налог с продаж*. С теоретических позиций одновременное применение НДС и налога с продаж не выдерживает никакой критики. Подобная практика кроме России имеет место только в налоговой системе Канады. США используют лишь налог с продаж, а европейские страны — только НДС.

С 2002 г., согласно Федеральному закону от 27.11.01 г. № 148-ФЗ, введена в действие глава 27 НК, устанавливающая общие принципы взимания этого налога, а основные правила по взиманию налога в регионе устанавливают законодательные органы субъектов РФ. Устанавливая налог, субъект Российской Федерации определяет ставку налога, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу.

Налогоплательщиками налога с продаж признаются организации и индивидуальные предприниматели, если они реализуют товары (работы, услуги) на территории того субъекта РФ, в котором установлен указанный налог.

Объектом налогообложения признаются операции по реализации физическим лицам товаров (работ, услуг) на территории субъекта Российской Федерации. Операции по реализации товаров (работ, услуг) признаются объектом налого-

обложения в том случае, если такая реализация осуществляется за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт.

Налоговый кодекс устанавливает объемный перечень не подлежащих налогообложению операций по реализации физическим лицам определенных товаров (работ, услуг):

- хлеба и хлебобулочных изделий, молока и молокопродуктов, масла растительного, маргарина, муки, яйца птицы, круп, сахара, соли, картофеля, продуктов детского и диабетического питания;
- детской одежды и обуви;
- лекарств, протезно-ортопедических изделий;
- жилищно-коммунальных услуг, услуг по сдаче в наем населению жилых помещений, а также услуг по предоставлению жилья в общежитиях;
- зданий, сооружений, земельных участков и иных объектов, относящихся к недвижимому имуществу, а также ценных бумаг;
- путевок (курсовок) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, реализуемых инвалидам;
- товаров (работ, услуг), связанных с учебным, учебно-производственным, научным или воспитательным процессом и производимых образовательными учреждениями;
- учебной и научной книжной продукции;
- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- услуг в сфере культуры и искусства, оказываемых учреждениями и организациями культуры и искусства при проведении ими театрально-зрелищных, культурно-просветительных мероприятий, в том числе операции по реализации входных билетов и абонементов;
- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях и уходу за больными и престарелыми;
- услуг по перевозке пассажиров транспортом общего пользования муниципального образования (за исключением такси), а также услуг по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении морским, речным, железнодорожным и автомобильным транспортом;
- услуг, оказываемых кредитными организациями, страховщиками, негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг в рамках их деятельности, подлежащей лицензированию, а также услуг, оказываемых коллегиями адвокатов;
- ритуальных услуг похоронных бюро, кладбищ и крематориев, услуг по проведению обрядов и церемоний религиозными организациями;
- услуг, оказываемых уполномоченными органами государственной власти и органами местного самоуправления, за которые взимаются соответствующие виды пошлин и сборов.

В случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, он обязан вести раздельный учет таких операций.

Налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов) с учетом налога на добавленную стоимость и акцизов (для подакцизных товаров) без включения в нее налога.

Налоговый период устанавливается как календарный месяц.

Налоговая ставка устанавливается законами субъектов РФ в размере не выше 5%. Не допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении операций по реализации отдельных видов товаров (работ, услуг), а также в зависимости от того, кто является налогоплательщиком или покупателем (заказчиком, отправителем) товаров (работ, услуг).

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы и включается налогоплательщиком в цену товара (работы, услуги), предъявляемую к оплате покупателю (заказчику, отправителю).

Налог подлежит уплате по месту осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Датой осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектом налогообложения, считается день поступления средств за реализованные товары (работы, услуги) на счета в банках, или день поступления выручки в кассу, или день передачи товаров (работ, услуг) покупателю.

Уплата налога осуществляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог перечисляется налогоплательщиками в бюджет субъекта федерации и бюджеты муниципальных образований самостоятельно двумя платежными поручениями по нормативам, устанавливаемым ежегодно законом субъекта федерации о своем бюджете на очередной финансовый год (например, в 2002 г. в Санкт-Петербурге для муниципальных образований ставка была установлена от 0,4 до 4,5%).

Налогоплательщики обязаны предоставлять в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организация, осуществляющая операции по реализации товаров (работ, услуг) через свои обособленные подразделения, находящиеся вне места нахождения этой организации, уплачивает налог на территории того субъекта Российской Федерации, в котором осуществляются операции по реализации товаров (работ, услуг), исходя из стоимости реализованных через это обособленное подразделение товаров (работ, услуг).

С 1 января 2004 г. налог с продаж планируется отменить.

Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком НДС?
2. Какие виды работ и услуг облагаются НДС, а какие не являются объектом налогообложения?
3. Каков порядок исчисления и уплаты НДС в бюджет?
4. Для чего предназначены счета-фактуры?

5. В каких случаях применяется нулевая ставка по НДС?
6. В чем состоит сущность налоговых вычетов по НДС?
7. В чем состоит различие между НДС и акцизами?
8. Какие товары являются подакцизными?
9. Что является объектом налогообложения и налоговой базой по акцизам?
10. Какие ставки акцизов вы знаете?
11. Что является объектом налогообложения налогом с продаж?
12. Какие льготы и кем устанавливаются по налогу с продаж?
13. Каков размер ставки налога с продаж?

1.6. Прочие налоги, уплачиваемые организациями и физическими лицами

С 1.01.2001 г. введен **единый социальный налог**, зачисляемый в федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ.

Объектом налогообложения признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями-организациями в пользу работников по всем основаниям. Не признаются объектом налогообложения выплаты, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль у организаций. (Данное положение широко используется для целей налогового планирования.)

Налоговая база определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников. Организации определяют налоговую базу отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Ряд сумм *не подлежат налогообложению*, в частности: государственные пособия, все виды установленных законодательством компенсационных выплат (в пределах норм), суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями при различных чрезвычайных обстоятельствах, суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников и другие выплаты. Кроме этого, не подлежат налогообложению ряд выплат работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджетов, не превышающих 2 тыс. руб. на одно физическое лицо за налоговый период.

По ЕСН имеются *льготы* в виде освобождения от уплаты налога организаций, использующих труд инвалидов I, II или III группы — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. руб. на каждого работника, являющегося инвалидом.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетным периодом по налогу признается календарный месяц.

Применяются *регрессивные ставки единого социального налога*.

Для организаций, производящих выплаты физическим лицам, с 1.01.02 г. применяются следующие ставки: в федеральный бюджет — от 8 до 2%, по ФСС РФ — от 4 до 0%, по федеральному ФОМС — от 0,2 до 0%, по территориальным ФОМС — от 3,4 до 0%. Следует отметить, что сумма ЕСН, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими страхо-

вых взносов на обязательное пенсионное страхование в пределах законодательно установленных тарифов (табл. 1.9).

Таблица 1.9

Ставки единого социального налога для организаций, производящих выплаты физическим лицам

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 100000 руб.	28%	4%	0,2%	3,4%	35,6%
От 100001 руб. до 300000 руб.	28000 руб. + + 15,8% с суммы, превышающей 100000 руб.	4000 руб. + + 2,2% с суммы, превышающей 100000 руб.	200 руб. + + 0,1% с суммы, превышающей 100000 руб.	3400 руб. + + 1,9% с суммы, превышающей 100000 руб.	35600 руб. + + 20,0% с суммы, превышающей 100000 руб.
От 300001 руб. до 600000 руб.	59600 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 300000 руб.	8400 руб. + + 1,1% с суммы, превышающей 300000 руб.	400 руб. + + 0,1% с суммы, превышающей 300000 руб.	7200 руб. + + 0,9% с суммы, превышающей 300000 руб.	75600 руб. + + 10,0% с суммы, превышающей 300000 руб.
Свыше 600000 руб.	83300 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	11700	700	9900	105600 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

Регрессивные ставки применяются при условии, что накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, составляет сумму более 2500 руб.

Сумма налога *исчисляется и уплачивается* налогоплательщиками отдельно в отношении федерального бюджета и каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Сумма налога, уплачиваемая в ФСС РФ, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством РФ.

По итогам отчетного периода налогоплательщики производят исчисление *авансовых платежей* по налогу. Уплата авансовых платежей производится ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным.

Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Государственная пошлина подлежит уплате на всей территории РФ и представляет собой обязательный платеж, взимаемый при совершении юридически значимых действий либо выдаче документов органами государственной власти.

Государственная пошлина *взимается*:

- в случае обращения с исковым заявлением как имущественного, так и неимущественного характера в суды общей юрисдикции;
- при подаче соответствующего заявления, апелляционной или кассационной жалобы по делам, рассматриваемым в арбитражных судах;
- при обращении с запросом, ходатайством или жалобой в Конституционный суд РФ;
- за совершение нотариальных действий нотариусами государственных контор или уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления и консульских учреждений.

Размер государственной пошлины за совершение перечисленных действий является единым на всей территории РФ и регулируется федеральным законодательством. Ставки государственной пошлины зависят от характера совершаемых органами власти действий и устанавливаются в следующих формах:

- в процентном либо кратном отношении к сумме минимальной месячной оплаты труда (например с исковых заявлений о расторжении брака — однократный размер минимального размера оплаты труда);
- в процентном отношении к соответствующей сумме (иска, удостоверяемого договора и т. д.; например, с исковых заявлений имущественного характера при цене иска: до 1 млн руб. — 5% от цены иска, свыше 500 млн руб. — 1,5% от цены иска).

Освобождаются от уплаты налоговые, финансовые, таможенные органы и органы по валютному и экспортному контролю по искам о взыскании налогов в бюджет или возврате их из бюджета; органы государственной власти и органы местного самоуправления, обращающиеся в защиту государственных и общественных интересов.

Обязательным условием успешной реализации экономических реформ в нашей стране является формирование государственной политики в области воспроизводства, использования и охраны природных ресурсов. Развитие и эффективное использование природно-сырьевой базы России становится одним из главных факторов роста ее экономики. Установление платности природных ресурсов преследует цели экономического регулирования природопользования, стимулирования рационального и комплексного использования различных видов природных ресурсов и охраны окружающей среды, формирования денежных средств для охраны и воспроизводства природных ресурсов.

Современная **система платежей за использование природных ресурсов** состоит из следующих элементов: платы за право пользования природными ресурсами, платы за воспроизводство и охрану природных ресурсов, штрафных платежей за сверхлимитное использование природных ресурсов.

В России сложилась система платежей за природные ресурсы в бюджет и во внебюджетные фонды, которая включает в себя платежи в виде платы за недра, платы за пользование водными ресурсами, платы за лесопользование (лесной доход), платы за землю.

С 01.01.2002 г., согласно главе 26 НК РФ, отменяются отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и вводится **налог на добычу полезных иско-**

паемых. Объектом налогообложения признаются как добытые, так и извлеченные из отходов полезные ископаемые. Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых отдельно по каждому виду полезных ископаемых исходя либо из сложившихся цен реализации без учета государственных субвенций, либо исходя из цен реализации добытого полезного ископаемого. Используются два метода: прямой, когда основываются на показаниях измерительных приборов, и косвенный, основанный на расчетах содержания полезного ископаемого в добытом из недр сырье. Налоговым периодом признается квартал. В течение налогового периода в бюджет уплачиваются авансовые платежи по 1/3 части ежемесячно. Налоговые ставки устанавливаются в размере 0% в части нормативных потерь полезных ископаемых и т. п. и в зависимости от вида полезного ископаемого от 3,8% по калийным солям до 16,5% — по нефти и газу. Сумма налога распределяется:

- по добытым полезным ископаемым (за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых): 40% — в доход федерального бюджета, 60% — в доход бюджета субъекта РФ;
- по углеводородному сырью — соответственно 80 и 20%;
- если углеводородное сырье добыто на территории автономного округа, входящего в состав края или области, то: 74,5% — в доход федерального бюджета, 20% — в доход бюджета округа, 5,5% — в доход бюджета края или области;
- по общераспространенным полезным ископаемым — вся сумма в доход бюджета субъекта РФ;
- при добыче полезных ископаемых на континентальном шельфе и т. п. — вся сумма в доход федерального бюджета.

Согласно Закону РФ «О недрах» от 21.02.1992 г. № 2396-1, пользование недрами в РФ становится платным. С 01.01.2002 г. **система платежей при пользовании недрами** включает: разовые платежи за пользование недрами (минимально 10% от суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую проектную мощность добывающей организации); регулярные платежи за пользование недрами (по ставкам за 1 км² площади участка недр); плату за геологическую информацию о недрах; сбор за участие в конкурсе (аукционе) и сбор за выдачу лицензий. Зачисление данных платежей в различные бюджеты происходит в соответствии с бюджетным законодательством РФ. Пользователи недр уплачивают и другие законодательно установленные налоги.

Законом РФ от 19.12.91 г. № 2060-1 была введена **плата за нормативные и сверхнормативные выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, размещение отходов и другие виды загрязнения**. Общая сумма платежей складывалась из платы за указанные виды загрязнения окружающей природной среды: в предельно допустимых размерах; в пределах установленных лимитов (временно согласованных нормативов); сверх установленных лимитов. Следует отметить, что решением Верховного суда РФ от 28 марта 2002 г. данная плата признана незаконной (недействительной), однако в соответствии с определением Конституционного суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О сохраняет силу и подлежит применению судами, другими органами и должностными лицами как не противоречащее Конституции Российской Федерации.

С 1998 г. введена **плата за пользование водными объектами**.

Объектом обложения является:

- 1) объем забранной из водного объекта воды;
- 2) объем продукции (работ, услуг), произведенной при пользовании водными объектами без забора воды (для гидроэлектростанций — количество выработанной электроэнергии; при сплаве леса — объем сплавляемой древесины);
- 3) площадь акватории водных объектов;
- 4) объем сбрасываемых в водные объекты сточных вод.

Согласно Закону РФ от 07.08.01 г., с 1 января 2002 г. минимальные и максимальные ставки по различным категориям плательщиков увеличиваются в основном в два раза. Ставки платы за забор воды для снабжения населения не должны превышать 30 руб. за 1 тыс. м³. Установленные ставки увеличиваются в пять раз при заборе воды (кроме водоснабжения населения) и сбросе сточных вод сверх лимитов, а также при пользовании водными объектами без лицензии.

Плательщики вносят начисленную плату за воду и представляют налоговую декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. 40% суммы платы зачисляется в федеральный бюджет; 60% — в бюджеты субъектов РФ, на территории которых находятся водные объекты.

Сумма платы за пользование водными объектами включается налогоплательщиками в состав расходов, учитываемых для налогообложения прибыли.

В соответствии с положениями Постановления Правительства РФ от 14.12.98 г. № 1490 «О мерах по усилению государственного управления водными биологическими ресурсами» вводится **плата за пользование водными биологическими ресурсами**. Она вносится юридическими и физическими лицами, как российскими, так и иностранными, за пользование отдельными видами водных биологических ресурсов. Предельные размеры платы установлены в определенной денежной сумме за тонну выловленной продукции. В настоящее время она составляет, например, по сельди дальневосточной — 20 руб., по семге — 200 руб., осетровым — 2 тыс. руб., камчатскому крабу — 10 тыс. руб. Порядок исчисления и внесения платы за пользование водными биологическими ресурсами определяется Министерством финансов РФ.

Пользование лесным фондом в РФ является платным. **Лесной доход** представляет собой совокупность платежей за пользование лесными ресурсами, включающими в себя лесные подати и арендную плату за участок лесного фонда, сданный в аренду.

Лесные подати взимаются в форме платы за: древесину, отпускаемую на корню; заготовку живицы и т. п.; использование лесных угодий для нужд охотничьих хозяйств, в оздоровительных, туристических, спортивных и других аналогичных целях; земли лесного фонда. Размеры лесных податей определяются по ставкам, установленным за единицу продукции, получаемой при пользовании лесным фондом, а по отдельным видам пользования — по гектарным ставкам эксплуатируемой площади лесного фонда.

В части II Налогового кодекса РФ вводится понятие лесного налога, который по механизму исчисления и уплаты практически совпадает с платой за пользование лесным фондом. Таким образом, не планируется внесение существенных

изменений в систему платежей за пользование лесным фондом и в целом в систему платежей за природные ресурсы.

Плата за землю уплачивается предприятиями, если земля предоставлена им в собственность, владение, пользование или в аренду на территории России.

Формами платы за землю являются:

- земельный налог, уплачиваемый собственниками земли, землевладельцами и землепользователями;
- арендная плата, взимаемая за земли, переданные в аренду;
- нормативная цена земли, которая устанавливается для тех случаев, когда в соответствии с законодательством осуществляется покупка, выкуп земли, получение под залог земли банковского кредита.

Объектами обложения земельным налогом и взимания арендной платы являются земельные участки, части земельных участков, земельные доли (при общей долевой собственности на земельный участок), предоставленные юридическим лицам и гражданам в собственность, владение или пользование (аренду).

Земельный налог взимается в расчете на год с облагаемой налогом земельной площади. С 31.12.98 г. за земельные участки, неиспользуемые или используемые не по целевому назначению, ставка земельного налога устанавливается в двукратном размере. Налог за часть площади земельного участка сверх установленной нормы отвода также взимается в двукратном размере.

По земельному налогу установлен ряд *льгот*. В частности, от уплаты земельного налога полностью освобождаются:

- заповедники, национальные и дендрологические парки, ботанические сады;
- предприятия, а также граждане, занимающиеся традиционными промыслами;
- научные организации, учреждения искусства, кинематографии, образования, здравоохранения, финансируемые за счет средств бюджетов различных уровней либо за счет профсоюзов;
- другие предприятия согласно законодательству.

Земельный налог предприятиями исчисляется исходя из площади земельного участка, облагаемой налогом, и утвержденных ставок земельного налога. Кроме того, предусмотрены коэффициенты увеличения средней ставки земельного налога в курортных районах и зонах отдыха, а также коэффициенты с учетом статуса города, развития социально-культурного потенциала и для городов, расположенных в пригородных зонах крупных городов.

Предприятия уплачивают земельный налог равными долями в два срока: не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Размер, условия и сроки внесения *арендной платы за землю* устанавливаются договором. При аренде земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, соответствующие органы исполнительной власти устанавливают базовые размеры арендной платы по видам использования земель и категориям арендаторов. Арендная плата может устанавливаться как в денежной, так и в натуральной форме.

Арендная плата за землю может взиматься отдельно или в составе общей арендной платы за все арендуемое имущество, когда кроме земли в аренду переданы

строения, сооружения и другие материальные и природные ресурсы, но с обязательным перечислением арендной платы за землю на бюджетные счета соответствующих органов местного самоуправления.

Нормативная цена земли — показатель, характеризующий стоимость участка определенного качества и местоположения исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости.

Порядок определения нормативной цены земли установлен Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. № 319 «О порядке определения нормативной цены земли». Органы местного самоуправления (администрации) по мере развития рынка земли могут своими решениями уточнять количество оценочных зон и их границы, повышать или понижать нормативную цену земли, но не более чем на 25%.

Нормативная цена земли не должна превышать 75% уровня рыночной цены на типичные земельные участки соответствующего целевого назначения.

Проектом части II Налогового кодекса РФ предусматриваются изменения, касающиеся прежде всего налоговой базы. Она принимается равной кадастровой стоимости земельного участка (при ее отсутствии — ее нормативной цене) и рассчитывается на основе нормативов, определяемых по оценочным зонам данной территории. Такой налог будет применяться до введения на данной территории налога на недвижимость, в результате поэтапной отмены платы за землю и налога на имущество, когда в качестве объекта налогообложения будут выступать не только основные средства, запасы и затраты, но и рыночная стоимость земельных участков.

* * *

Налог на имущество предприятий является важнейшим налогом в системе имущественного налогообложения в РФ, имеющим особо важное значение для фондоемких предприятий, каковыми в настоящее время являются в основном крупные промышленные предприятия.

Объектом налогообложения являются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе налогоплательщика. Основные средства, нематериальные активы учитываются по остаточной стоимости. Результаты самостоятельно проведенных предприятиями переоценок в настоящее время учитываются для целей налогообложения имущества.

Налогооблагаемым периодом является календарный год, отчетными периодами — I квартал отчетного года, I полугодие и 9 месяцев.

Среднегодовая стоимость имущества предприятия за отчетный период (квартал, полугодие, 9 месяцев и год) определяется путем деления на 4 суммы, полученной от сложения половины стоимости имущества на 1 января отчетного года и на первое число следующего за отчетным периодом месяца, а также суммы стоимости имущества на каждое первое число всех остальных кварталов отчетного периода.

Налогооблагаемая база рассчитывается на основе данных об отражаемых в активе баланса остатках по следующим счетам бухгалтерского учета с учетом специфики применяемых планов счетов различными налогоплательщиками (предприятиями, банками, страховыми организациями).

Основные средства, доходные вложения в материальные ценности (за вычетом суммы износа); нематериальные активы (за вычетом суммы износа); материалы; капитальные вложения (за исключением расходов на приобретение земельных участков, объектов природопользования и расходов, увеличивающих стоимость основных средств), лизинговые операции (за вычетом суммы амортизации), заготовление и приобретение материалов; отклонение в стоимости материалов; основное производство; полуфабрикаты собственного производства; вспомогательные производства; обслуживание производства и хозяйства; некапитальные работы; расходы будущих периодов; выполненные этапы по незавершенным работам; готовая продукция; товары; издержки обращения; товары отгруженные.

Теперь рассмотрим *льготы по налогу на имущество*. Во-первых, предусмотрено полное освобождение определенных организаций от данного налога. В частности, от налога освобождается имущество:

- бюджетных учреждений и организаций, органов законодательной (представительной) и исполнительной власти;
- предприятий по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, выращиванию, лову и переработке рыбы и морепродуктов при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- специализированных протезно-ортопедических предприятий;
- других предприятий.

Во-вторых, от налога освобождаются отдельные виды имущества, принадлежащего предприятию. Для целей налогообложения стоимость имущества предприятия уменьшается на балансовую стоимость (за вычетом суммы износа по соответствующим объектам):

- объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе налогоплательщиков;
- используемое исключительно для нужд образования и культуры;
- объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны;
- имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы;
- других видов имущества.

Расчет налога осуществляется на основе среднегодовой стоимости имущества за соответствующий налогооблагаемый период и ставки налога. В настоящее время предельный размер ставки налога на имущество в целом по России составляет 2%. Следует отметить, что такая же ставка устанавливается для имущества иностранных юридических лиц и в целом порядок исчисления налога для данной категории плательщиков совпадает с российскими организациями. Основные отличия имеются в расчете амортизации.

Сумма налога исчисляется и вносится в бюджет предприятиями ежеквартально нарастающим итогом с начала года с учетом стоимости имущества, освобожденного от налога в соответствии с предоставленными льготами. Уплата налога производится по квартальным расчетам в пятидневный срок до дня, установленного

для представления бухгалтерского отчета за квартал, а по годовым расчетам — в десятидневный срок со дня, установленного для бухгалтерского отчета за год.

Излишне внесенные суммы налога зачисляются в счет очередных платежей или возвращаются плательщику в 10-дневный срок со дня получения налогов органом его письменного заявления.

Перспективы развития имущественного налогообложения — это возможное введение вместо налога на имущество и платы за землю **налога на недвижимость**. Эксперимент по налогообложению недвижимости проводится в Новгороде и Твери с 1999 г. Применяются следующие ставки для юридических лиц:

- по объектам недвижимого имущества, используемым для целей промышленного производства, — не более 2% оценки их рыночной стоимости;
- по иным объектам — не более 5% оценки их рыночной стоимости.

* * *

Следует отметить, что с 01.01.2001 г. отменены налог на реализацию горюче-смазочных материалов и налог на приобретение автотранспортных средств. А с 2003 г. отменены также налог на пользователей автомобильных дорог и налог с владельцев транспортных средств. Вместо последнего введен транспортный налог.

Транспортный налог устанавливается и вводится в действие Налоговым кодексом РФ и законами субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации определяют ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения. По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до 30 июля 2002 г., налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности. При этом лица, на которых зарегистрированы указанные транспортные средства, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности указанных транспортных средств.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее в настоящей главе — транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Не являются объектом налогообложения: весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.; автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные)

через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке; промысловые морские и речные суда; пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок; тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции; транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба; транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом; самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

Налоговая база определяется:

- 1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах — отдельно по каждому транспортному средству;
- 2) в отношении водных несамходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах — отдельно по каждому транспортному средству;
- 3) в отношении прочих водных и воздушных транспортных средств — как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства. При этом налоговые ставки, установленные Налоговым кодексом РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в пять раз. Кроме этого, допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного их использования.

Порядок исчисления налога следующий.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются им органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории России. Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации или снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика,

к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации, а также предоставлять сведения о транспортных средствах и о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. Налогоплательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов РФ. Налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога вручается налогоплательщику, являющемуся физическим лицом, налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода.

* * *

Теперь рассмотрим **налог на рекламу**.

Плательщиками налога на рекламу являются предприятия, рекламирующие свою продукцию (работы, услуги).

Объектом обложения налогом является стоимость услуг по рекламе продукции (работ, услуг) без учета суммы налога на добавленную стоимость. При этом стоимость услуг в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу, применяемому во внешнеэкономических операциях (коммерческому курсу Центрального банка России) на день перечисления средств с валютного счета или выплаты из кассы предприятия.

Ставка налога на рекламу устанавливается в размере до 5%.

Уплата налога производится по квартальным расчетам в пятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за квартал, а по годовым расчетам — в десятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета.

Объектом налогообложения является стоимость услуг по рекламе. К стоимости услуг по рекламе относятся расходы: на разработку, издание или изготовление рекламы, рекламные и другие мероприятия, имеющие целью популяризацию товаров и услуг рекламодателя.

* * *

Предприятия могут уплачивать **сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний**.

Плательщиками сбора являются организации, в том числе с иностранными инвестициями, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и использующие эти наименования, слова и словосочетания в своих названиях, за исключением федеральных органов государственной власти; Центральный банк РФ и его учреждения и ряд других предприятий.

Ставки сбора устанавливаются в следующих размерах:

1. В размере 0,5% — организациями, осуществляющими предпринимательскую деятельность (кроме заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой, в том числе оптовой торговли), — от стоимости.
2. В размере 0,05% — заготовительными, снабженческо-сбытовыми и торговыми организациями, в том числе организациями оптовой торговли от оборота.
3. В размере стократного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда, действующего на момент уплаты сбора — другими организациями. Для отдельных категорий плательщиков ставка может быть понижена по решению Правительства РФ, но не более чем на 50%.

Уплата сбора производится в следующем порядке:

- 1) организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, уплачивают сбор ежеквартально из прибыли (дохода), остающейся в их распоряжении, исходя из фактически полученной выручки от реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в срок до 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем истекшего квартала. Одновременно плательщиком представляется в налоговый орган расчет;
- 2) остальные организации уплачивают ежегодный сбор единовременно не позднее 25 марта года, следующего за отчетным. При этом в налоговый орган представляется платежное поручение или его копия, удостоверяющие уплату сбора.

* * *

Теперь кратко рассмотрим *налог на операции с ценными бумагами*, который в дальнейшем планируется отменить.

Плательщиками налога на операции с ценными бумагами являются юридические лица — эмитенты ценных бумаг.

Объектом налогообложения является номинальная сумма выпуска ценных бумаг, заявленная эмитентом. Объектом обложения данным видом налога не является: номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерных обществ, осуществляющих первичную эмиссию ценных бумаг, увеличение уставного капитала на величину переоценок основных фондов, производимых по решению Правительства РФ; номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества, образованного в результате реорганизации в форме слияния, разделения или выделения акционерных обществ, и т. п.

Налог на операции с ценными бумагами взимается в размере 0,8% от номинальной суммы выпуска.

Сумма налога уплачивается плательщиком одновременно с представлением документов на регистрацию эмиссии и перечисляется в федеральный бюджет.

* * *

Итак, вы познакомились со всеми действующими сегодня в России налогами. Даже простое их перечисление вызывает у студентов определенные трудности. Еще труднее запомнить основные элементы каждого налога. Краткий обзор основных элементов различных налогов, уплачиваемых предприятиями, позволяет сделать вывод о сложности существующей в России системы налогов, о значительной величине налогового бремени, что обуславливает необходимость налогового планирования.

Для специалиста в области налогового планирования глубокое понимание каждой статьи соответствующих налоговых законов — «вещь» совершенно необходимая. Поэтому в дополнение к учебнику сделайте Налоговый кодекс РФ своей настольной книгой, и вы увидите, что довольно скоро вы не только запомните номера его статей, но и сумеете понять не только логику их построения, но и налоговые последствия принимаемых предпринимательских решений, а также ответственность за нарушение налогового законодательства. В этом вам поможет следующий параграф учебника, в котором кратко освещается ответственность налогоплательщиков, налоговых агентов и иных участников налоговых правоотношений, что крайне необходимо знать специалисту по налоговому планированию.

Контрольные вопросы

1. Каковы принципы регрессионной шкалы по ЕСН?
2. Кто является плательщиком транспортного налога?
3. В каких случаях взимается государственная пошлина?
4. Пользование какими природными ресурсами является в России платным?
5. Какой размер ставки налога на рекламу?
6. Каков порядок расчета среднегодовой стоимости имущества?
7. Каковы перспективы имущественного налогообложения?

1.7. Ответственность за нарушение налогового законодательства

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность.

Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ.

Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Привлечение предприятия к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации. Общие условия привлече-

ния к ответственности за совершение налогового правонарушения рассмотрены в табл. 1.10.

Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Лицо *считается невиновным* в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом по-

Таблица 1.10

**Общие условия привлечения к ответственности за совершение
налогового правонарушения**

Назначение условия	Характеристика условия
По каким основаниям и в каком порядке налогоплательщик может быть привлечен к ответственности	Не иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ
Однократность привлечения к ответственности	Никто не может быть привлечен <i>повторно</i> к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения
Когда наступает ответственность	Наступает, если деяние, совершенное физическим лицом, не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ
Последствия привлечения организации к ответственности за совершение налогового правонарушения	Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ. Привлечение налогоплательщика или налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает их от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени
Когда налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения	<i>Каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана</i> в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы
В пользу кого толкуются неустранимые сомнения	<i>Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица</i>
Права налогоплательщика	Налогоплательщик вправе самостоятельно исправить ошибки, допущенные им при учете объекта налогообложения, исчислении и уплате налога

рядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из определенных обстоятельств (рис. 1.5).

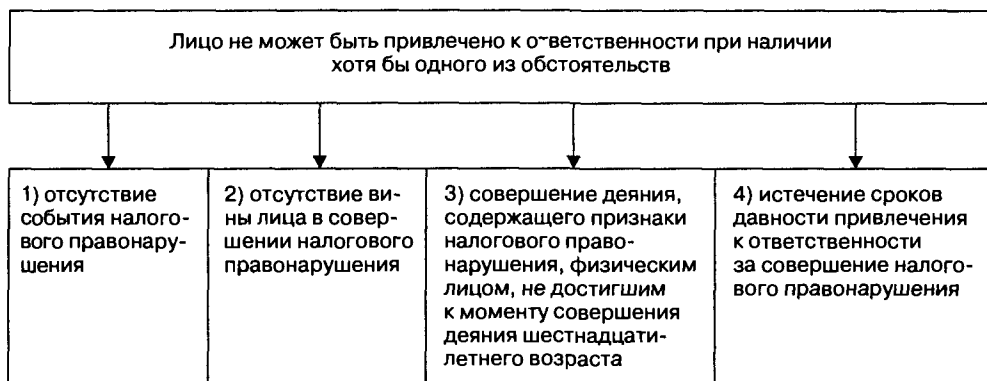


Рис. 1.5. Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается *совершенным умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается *совершенным по неосторожности*, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения:

- 1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

- 2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);
- 3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом, или другим уполномоченным государственным органом, или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов).

При наличии перечисленных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения:

- 1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- 2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- 3) иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. При наличии данного обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100%.

Таким образом обстоятельства, изменяющие ответственность за совершение налогового правонарушения, могут быть сгруппированы следующим образом (табл. 1.11).

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются *судом* и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли *три года* (срок давности).

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 Налогового кодекса РФ.

Таблица 1.11

**Обстоятельства, изменяющие ответственность за совершение
налогового правонарушения**

Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения. При наличии данных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения	Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения	Обстоятельства, отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения
Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонаруше- ния, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодо- лимых обстоятельств	Совершение правонаруше- ния вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств	Совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение
Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонаруше- ния, налогоплательщиком — физиче- ским лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния	Совершение правонаруше- ния под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости При наличии хотя бы одно- го смягчающего ответ- ственности обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза	
Выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных указаний и разъяснений, данных налоговым органом, или другим уполномоченным государственным органом, или их должностными лицами <i>в пределах их компетенции</i>	Иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность <i>При наличии хотя бы одно- го смягчающего ответ- ственности обстоятель- ства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза</i>	

Примечание: согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации:

1. Закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет.
2. Никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не призна-
валось правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него устрани-
на или смягчена, применяется новый закон.

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответству-
ющего налогового периода применяется в отношении налоговых правонаруше-
ний, предусмотренных ст. 120 Налогового кодекса РФ.

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогово-
го правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями главы 16 Налогового кодекса.

При наличии *хотя бы одного* смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей главы 16 Налогового кодекса за совершение налогового правонарушения.

При совершении одним лицом двух налоговых правонарушений и более налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа, присужденного налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту за нарушение законодательства о налогах и сборах, повлекшее задолженность по налогу или сбору, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции).

В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

Характеристики налоговых санкций систематизированы в табл. 1.12.

К предприятиям могут быть применены следующие меры ответственности в соответствии с нормами, содержащимися в Налоговом кодексе:

1. Нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

Если нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе более 90 дней, то это влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.

2. Ведение деятельности организацией без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб.

А ведение деятельности организацией без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев влечет взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

3. Нарушение налогоплательщиком установленного НК срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

4. Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по

Таблица 1.12
Налоговые санкции

Характеристика	Содержание характеристики
Определение	Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения
Взыскание налоговой санкции	Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции
Форма санкций	Санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов)
Наличие смягчающих обстоятельств	Размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза
Наличие отягчающих обстоятельств	Размер штрафа увеличивается на 100%
Совершение одним лицом 2 и более налоговых правонарушений	Налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой
Очередность перечисления сумм штрафов	Подлежит перечислению со счетов налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента только после перечисления в полном объеме суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством РФ
Давность взыскания налоговых санкций	Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности). В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела

месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

А непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации влечет взыскание штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

5. Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

А те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере 15 тыс. руб.

Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

При этом под *грубым нарушением правил учета* доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

6. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога.

А неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога.

Причем если перечисленные деяния совершены умышленно, то они влекут взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченных сумм налога.

7. Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.
8. Несоблюдение установленного Налоговым кодексом порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.
9. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные Налоговым кодексом, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК, влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

10. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с настоящим Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК, влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб.

Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

* * *

Кроме перечисленных выше санкций к **банкам** применяются и другие дополнительные меры ответственности, обусловленные наличием у них специфических обязанностей, содержащихся в налоговом законодательстве.

Причем перечисляемые далее штрафы, взыскиваются в порядке, аналогичном предусмотренному Налоговым кодексом порядку взыскания санкций за налоговые правонарушения.

Пени, указанные в ст. 133 и 135, взыскиваются в порядке, предусмотренном ст. 60 Налогового кодекса РФ.

1. Банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица влекут взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.

2. Банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета. Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем влечет взыскание штрафа в размере 20 тыс. руб.

3. Банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика или налогового агента на перечисление налога (далее поручение на перечисление налога) в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды), а также решение налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в порядке очередности, установленной гражданским законодательством.

Поручение на перечисление налога или решение о взыскании налога исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения или решения, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов или решений о взыскании налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды).

Нарушение банком установленного НК срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора влечет взыскание пеней в размере одной стопятидесятой ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджеты (внебюджетные фонды) сумму налога и уплатить соответствующие пени. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к этому банку применяются меры по взысканию перечисленных сумм налога (сбора) и соответствующих пеней за счет денежных средств в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному ст. 46 Налогового кодекса, а за счет иного имущества — в судебном порядке.

Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Центральный банк Российской Федерации с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

4. Инкассовое поручение (распоряжение) на перечисление налога в соответствующий бюджет и (или) внебюджетный фонд направляется в банк, где открыты счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством РФ. Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения (распоряжения), если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, поскольку это не нарушает порядка очередности платежей, установленных гражданским законодательством РФ.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента в день получения банком поручения (распоряжения) налогового органа на перечисление налога поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня со дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней со дня, следующего за днем каждого такого поступления на валютные счета, поскольку это не нарушает порядка очередности платежей, установленного гражданским законодательством Российской Федерации.

Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента их поручения на перечисление средств другому лицу, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, но не более суммы задолженности.

5. Неправомерное неисполнение банком в установленный НК срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пени влечет взыскание пени в размере одной стопятидесятой ставки рефинансирования Цен-

трального банка Российской Федерации, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

6. Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в соответствии со ст. 46 НК в банке находится инкассовое поручение налогового органа, влечет взыскание штрафа в размере 30% от не поступившей в результате таких действий суммы.
7. Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный НК срок при отсутствии признаков правонарушения, предусмотренного п. 6, влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.
8. Банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа.
Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный срок влечет взыскание штрафа в размере 20 тыс. руб.
9. Приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора, если иное не предусмотрено п. 2 ст. 76 НК. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено настоящей статьей. Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика-организации и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком.

Приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

* * *

В главе 15 «Кодекса РФ об административных правонарушениях» от 30.12. 2001 г. перечисляется ответственность за **административные** правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг.

В частности:

1. Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 до 10 минимальных размеров оплаты труда.
Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 минимальных размеров оплаты труда.
2. Нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 минимальных размеров оплаты труда.
3. Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 3 до 5 минимальных размеров оплаты труда.
4. Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 1 до 3 минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц — от 3 до 5 минимальных размеров оплаты труда.
Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа в размере от 5 до 10 минимальных размеров оплаты труда.

5. Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 минимальных размеров оплаты труда.
6. Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 минимальных размеров оплаты труда.
7. Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора (взноса), а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о перечислении налога или сбора (взноса), соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет (государственный внебюджетный фонд) влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 минимальных размеров оплаты труда.
8. Осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о приостановлении операций по таким счетам влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 минимальных размеров оплаты труда.
9. Неисполнение банком или иной кредитной организацией поручения органа государственного внебюджетного фонда о зачислении во вклады граждан сумм государственных пенсий и (или) других выплат влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц — от 400 до 500 минимальных размеров оплаты труда.
10. Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 минимальных размеров оплаты труда.
При этом под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается: искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%; искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

* * *

Кроме налоговой и административной налогоплательщики несут **уголовную ответственность** согласно положениям ст. 198 и 199 Уголовного кодекса РФ.

Уклонение *физического лица* от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах, либо иным способом, а равно от уплаты страхового взноса в государственные внебюджетные фонды, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 до 700 МРОТ или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 5 до 7 месяцев, либо арестом на срок от 4 до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере или лицом, ранее судимым за совершение преступлений, предусмотренных ст. 194, 198, 199 Уголовного кодекса, наказывается штрафом в размере от 500 до 1000 МРОТ или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 7 месяцев до 1 года либо лишением свободы на срок до 5 лет.

Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченного налога и (или) страхового взноса в государственные внебюджетные фонды превышает 200 МРОТ, а в особо крупном размере — 500 МРОТ.

Лицо, впервые совершившее преступления, предусмотренные ст. 194, 198, 199 УК, освобождается от уголовной ответственности, если оно способствовало раскрытию преступления и полностью возместило причиненный ущерб.

Уклонение от уплаты налогов с *организации* путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, совершенное в крупном размере, наказывается лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 5 лет, либо арестом на срок от 4 до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 4 лет.

То же деяние, совершенное:

- группой лиц по предварительному сговору;
- лицом, ранее судимым за совершение преступлений, предусмотренных ст. 194, 198, 199 Уголовного кодекса;
- неоднократно;
- в особо крупном размере, наказывается лишением свободы на срок от 2 до 7 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет.

Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченных налогов и (или) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды превышает 1000 минимальных размеров оплаты труда, а в особо крупном размере — 5000 минимальных размеров оплаты труда.

* * *

Основания для привлечения налогоплательщика к различным видам ответственности возникают в результате проведения **налоговых проверок**. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом.

Таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов в пределах своей компетенции осуществляют налоговый контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, предусмотренном НК.

Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы налоговой полиции в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, Налогового кодекса, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Налоговой проверкой могут быть охвачены только *три календарных года* деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (встречная проверка).

Запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора-организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением требований Налогового кодекса.

Таможенные органы проводят камеральные и выездные проверки в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в соответствии с правилами, предусмотренными Налоговым кодексом.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Такая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение 3 месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки. Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пеней.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более *двух месяцев*, если иное не установлено НК РФ. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). Срок проведения проверки включает в себя *время фактического нахождения проверяющих* на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не входят периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика-организации, плательщика сбора-организации,

а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

Из анализа вышеизложенного следует, что на практике налоговые органы могут проверять одного налогоплательщика в режиме выездной проверки несколько раз в течение года при условии, что тематика проверок будет охватывать либо разные налоги, либо разные периоды. Кроме того, они могут увеличить продолжительность проверок для организаций, имеющих обособленные подразделения, а также проверять обособленные подразделения независимо от проверки головной организации, и такая проверка не будет считаться проверкой головной организации. Таким образом, при желании налоговые органы могут осуществлять выездные налоговые проверки практически без ограничений.

Право прерывать проверку позволяет налоговым органам проводить встречные проверки, глубоко анализировать имеющиеся у них данные, привлекать специалистов, экспертов и свидетелей, укладываясь при этом в сроки, установленные законодательством.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора) имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

Осуществление камеральных и выездных налоговых проверок не только обеспечивает поступление дополнительных доходов в соответствующие бюджеты, но и требует определенных затрат и издержек.

Издержки по делу о налоговом правонарушении подразделяются на:

- выплачиваемые свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым налоговыми органами;
- судебные издержки.

Свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым возмещаются понесенные ими в связи с явкой в налоговый орган расходы на проезд, наем жилого помещения и выплачиваются суточные.

Переводчики, специалисты и эксперты получают вознаграждение за работу, выполненную ими по поручению налогового органа, если эта работа не входит в круг их служебных обязанностей.

За работниками, вызываемыми в налоговый орган в качестве свидетелей, сохраняется за время их отсутствия на работе в связи с явкой в налоговый орган заработная плата по основному месту работы.

Суммы, причитающиеся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, выплачиваются налоговым органом по выполнении ими своих обязанностей.

Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством Российской Федерации и финансируются из федерального бюджета РФ.

Каждый налогоплательщик или иное обязанное лицо имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права. Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством (табл. 1.13).

Контрольные вопросы

1. Каковы общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения?
2. Перечислите обстоятельства, изменяющие ответственность за совершение налогового правонарушения
3. Что считается налоговой санкцией?
4. Перечислите меры ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с Налоговым кодексом РФ.
5. Перечислите меры ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с Кодексом РФ об административных правонарушениях.
6. Перечислите меры ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с Уголовным кодексом РФ.
7. В чем состоит отличие между камеральной и выездной налоговой проверкой?

1.8. Изменения в налоговой системе РФ и их учет для целей налогового планирования

Россия идет дорогой налоговых реформ уже более 10 лет, и можно констатировать, что в 2000–2003 гг. реализованы наиболее значимые меры, такие как:

- отмена неэффективных, оказывающих негативное влияние на предпринимательскую деятельность «оборотных» налогов, налога на покупку валюты и ряда др.;

Таблица 1.13

Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействий их должностных лиц

Обжалование в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу)	Обжалование в суд
<p>Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд</p> <p>Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается, если иное не предусмотрено НК, в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.</p> <p>В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом</p> <p>Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу</p> <p>Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления</p> <p>Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.</p> <p>Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в сроки, предусмотренные НК</p> <p>Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее одного месяца со дня ее получения</p> <p>По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) оставить жалобу без удовлетворения; 2) отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку; 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении; 4) изменить решение или вынести новое решение <p>По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу</p> <p>Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение месяца. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу</p> <p>Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК</p>	<p>Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством</p> <p>Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц</p> <p>Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами</p>

- уменьшение налогового бремени на доходы физических лиц и организаций путем установления плоской шкалы налога на доходы физических лиц и регрессивной шкалы по единому социальному налогу;
- снижение налоговой ставки по налогу на прибыль в условиях введения принципиально новой системы по данному налогу;
- замена налога на воспроизводство минерально-сырьевой базы и ряда других налогов на добычу полезных ископаемых, что знаменует начало реформы платежей за пользование природными ресурсами в направлении усиления их рентного характера;
- реформирование системы налогообложения малого бизнеса.

Результатом проделанной в последнее время работы стало принятие одиннадцати глав части II Налогового кодекса РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретных налогов (см. предыдущие параграфы данной главы); реальное снижение налоговой нагрузки на экономику в целом и на конкретного хозяйствующего субъекта (см. материалы параграфа 4 главы 3 и параграфа 3 главы 9).

Несмотря на большую проделанную работу, реформирование налоговой системы России продолжается, и Программа по реформированию налоговой системы России на период 2003–2005 гг. направлена на достижение целей, поставленных в посланиях Президента РФ Федеральному собранию Российской Федерации, реализацию Стратегии развития Российской Федерации на период до 2010 г. В перспективе в комплексе с другими направлениями экономических реформ формирование конкурентоспособной налоговой системы призвано решить следующие основные приоритетные задачи:

- создание условий, позволяющих России конкурировать на рынке капиталов и других инвестиционных ресурсов путем обеспечения достаточного уровня доходности на вложенные инвестиции по сравнению с другими странами (см. положение дел в настоящее время и предложения авторов в параграфе 8.2 — глава 8);
- выравнивание налоговой нагрузки по отраслям экономики (см. уровень налогового бремени по хозяйствующим субъектам различных отраслей экономики в приложении 14) путем поддержки обрабатывающих отраслей и сферы услуг;
- выравнивание налоговой нагрузки между отдельными хозяйствующими субъектами, занимающимися одной и той же экономической деятельностью, для создания равных конкурентных рыночных условий для осуществления предпринимательской деятельности.

В «Программе социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2003–2005 годы)» указано, что «приоритетом налоговой политики в среднесрочной перспективе должна стать разработка законодательных норм, направленных на повышение инвестиционной и инновационной активности, опережающее снижение налоговой нагрузки на обрабатывающие отрасли и сферы услуг, стимулирование экспорта сырьевых товаров, оптимизацию фискальной нагрузки на сырьевой сектор. Необходимо повысить стимулирующую функцию налогов, снизить базовую ставку налога на добавленную стоимость и средние ставки единого социального налога, а также сделать эффективным на-

логовое администрирование и одновременно снизить административную нагрузку на налогоплательщиков».

Основные направления реформирования налоговой системы в среднесрочный период согласно указанной программе будут включать:

- совершенствование администрирования отдельных налогов (налога на добавленную стоимость и единого социального налога), снижение бремени налогового администрирования (в том числе в части налогового учета);
- снижение с 2004 г. базовой ставки на добавленную стоимость на 18%;
- введение налоговых платежей в рамках специальных налоговых режимов, включающих систему налогообложения для участников соглашений о разделе продукции;
- упрощение порядка подтверждения нулевой ставки по экспортным поставкам и при осуществлении международных перевозок грузов, а также последующего возмещения налога на добавленную стоимость;
- реформирование отдельных видов налогов и отмену неэффективных налогов и сборов в частности;
- совершенствование системы поимущественных налогов (с ведением с 2004–2005 гг. соответствующих глав Налогового кодекса РФ) за счет сокращения перечня налогооблагаемого имущества, пересмотр принципов оценки имущества физических лиц для целей налогообложения, переход на налогообложение земельных участков исходя из кадастровой стоимости, обеспечение возможности перехода в перспективе к налогу на недвижимость, заменяющему налог на имущество и земельный налог;
- отмену с 1 января 2004 г. налога с продаж;
- пересмотр перечня региональных и местных налогов и сборов, включая отмену целевых сборов на содержание милиции, сбора с владельцев собак, сбора за парковку автотранспорта;
- совершенствование платежей, связанных с использованием природных ресурсов, имея в виду введение водного налога и сбора на право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;
- установление особого режима налогообложения судовладельцев, эксплуатирующих суда, включенные в Международный реестр морских судов;
- снижение с 2005 г. налоговой нагрузки на фонд оплаты труда за счет снижения эффективной ставки единого социального налога (при условии поддержания финансовой устойчивости пенсионной системы).

Все это позволит хозяйствующим субъектам добиваться ускорения экономического роста, принимая грамотные налоговые решения в условиях стабилизирующейся экономической внешней среды. Однако проводимые до настоящего времени налоговые реформы свидетельствуют об определенном расхождении между декларируемыми и реально принимаемыми законодательными решениями. Поэтому организации должны быть готовы к различным вариантам развития событий по изменению действующего налогового законодательства, составлять альтернативные расчеты налоговых последствий принимаемых предпринимательских решений с учетом возможных изменений законодательства.

В соответствии с публикациями в средствах массовой информации и материалами Министерства финансов, которыми располагали авторы на момент написания учебника, предполагаются следующие возможные изменения по конкретным налогам и сборам:

- с 1 января 2004 г. снижается основная ставка налога на добавленную стоимость с 20 до 18% при сохранении пониженной ставки 10% по социально значимым товарам и услугам. Данное нововведение призвано способствовать благоприятному структурному сдвигу в распределении налоговой нагрузки между секторами экономики и без снижения цен на товары, работы и услуги будет способствовать некоторому увеличению доли прибыли, направляемой на инвестиционные цели, и повышению уровня оплаты труда работников;
- планируется принятие начиная с 2004 г. к зачету сумм НДС, уплаченных налогоплательщиками поставщикам товаров (работ, услуг) при осуществлении капитальных вложений до окончания срока ввода объектов в эксплуатацию, что позволит налогоплательщикам (более прочих — в сырьевых отраслях экономики) в процессе капитальных вложений сохранять в обороте средства в размере 20% от стоимости товаров (работ, услуг), оплаченных поставщикам в ходе осуществления строительства, и получить инвестиционный эффект, в том числе и за счет снижения для потенциальных инвесторов стоимости привлекаемых на кредитном рынке ресурсов (при доле материальных ресурсов в строительстве в размере 60% и процентной ставке по долгосрочным кредитам в размере 20%);
- возможно упрощение возврата налога на добавленную стоимость при экспорте, хотя Министерство финансов не поддерживает позицию Правительства РФ по данному вопросу. В этой связи разрабатываются положения законодательства по решению проблемы применения нулевой ставки налога для налогоплательщиков, оказывающих услуги по перевозке экспортируемых и импортируемых товаров, в том числе по упрощению обоснования нулевой ставки по морским и автомобильным перевозкам. Возможно, будет решен вопрос о налогообложении авансов, восстановив ранее действующий порядок, при котором исчисленный налог с авансов принимался к зачету в том же периоде, в котором осуществлена поставка, а не после фактической уплаты налога в бюджет;
- планируется переход на составление счетов-фактур в электронном виде;
- с 1 января 2004 г. отменяется налог с продаж и предполагается отмена ряда региональных и местных налогов и сборов. В частности, планируется отказаться от таких налогов, как сбор на нужды образовательных учреждений, целевые сборы на содержание милиции, сбор за парковку автомобилей и ряд других (в регионах, которые ввели налог с продаж, данные налоги не применяются в соответствии с законодательством и поэтому они не рассмотрены в предыдущих параграфах данной главы). В соответствии со ст. 9 Закона РФ от 31.12.2002 г. № 191-ФЗ принято решение об отмене с 1 января 2004 г. сбора за уборку территорий населенных пунктов, взимаемого в настоящее время с юридических лиц в размере 1,5% фонда оплаты труда. Таким образом, планируется резко сократить состав региональных и местных налогов;

- предполагаются определенные изменения в системе имущественных налогов. Из объекта налогообложения по налогу на имущество организаций планируется исключить запасы, затраты и нематериальные активы. По налогу на имущество физических лиц предполагается постепенный переход на рыночную оценку стоимости имущества физических лиц с одновременным снижением максимальной налоговой ставки. По земельному налогу планируется переход с 2005 г. на налогообложение земельных участков исходя из их кадастровой оценки. Налог на наследование и дарение планируется сделать федеральным, но с зачислением его в полном объеме в местные бюджеты и снижением налоговых ставок;
- платежи, связанные с использованием природных ресурсов, планируется реформировать с учетом мирового опыта путем принятия глав части II Налогового кодекса РФ, регулирующих уплату водного налога; сбора за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами; платежей за негативное воздействие на окружающую природную среду; платежей за пользование лесными ресурсами;
- определенные изменения произойдут с 1 января 2004 г. по отдельным специальным налоговым режимам. Принята глава Налогового кодекса РФ, устанавливающая специальный налоговый режим для участников соглашений о разделе продукции в целях создания стабильных условий работы для инвесторов на весь период пользования месторождением полезных ископаемых, а также обеспечения соблюдения интересов государства при реализации данных соглашений. Данная глава предусматривает обязательное проведение аукционов на предоставление права пользования участком недр; установление коэффициентов к налоговой ставке; установление перечня затрат, в основном совпадающих с расходами для целей налогообложения прибыли согласно главе 25 Налогового кодекса РФ (см. параграф 1.4 данной главы); установление закрытого перечня уплачиваемых налогов с заменой всех других налогов разделом продукции; осуществление компенсации инвестору уплаченных местных налогов за счет уменьшения доли прибыльной продукции государства; обеспечение стабильности системы налогообложения для участников соглашения о разделе продукции путем фиксации законодательства о налогах и сборах на дату подписания соглашения; использование данного режима только в исключительных случаях, когда отсутствуют претенденты на разработку участка недр на условиях обычного налогового режима. Планируется определенным образом переработать главу 26.1 Налогового кодекса РФ по порядку исчисления и взимания единого сельскохозяйственного налога. Предлагается данный налог уплачивать с чистого дохода на добровольных началах, с возможностью его использования смешанными хозяйствами;
- планируется принятие главы Налогового кодекса РФ, регулирующей уплату государственной пошлины и предусматривающей существенное снижение ее размеров при обращении в суды и за совершение нотариальных действий, а также включение в ее состав соответственно отменяемых налогов: налога на операции с ценными бумагами и налога на использование наименования «Россия», Российская Федерация и образованных на их основе слов и словосочетаний;

- будут внесены изменения в налогообложение добычи и реализации углеводородного сырья. В этом направлении планируется увеличение базовой ставки налога на добычу полезных ископаемых в части нефти и газового конденсата с сохранением до 2011 г. специфической ставки налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти; отмена акциза на природный газ с увеличением по нему специфической ставки налога на добычу полезных ископаемых и ставки таможенной пошлины при экспорте;
- планируется также усовершенствование порядка уплаты акцизов на нефтепродукты; проведение ежегодной индексации специфических ставок по подакцизным товарам, в 2004 г. прежде всего по табачным изделиям;
- определенные изменения планируется внести в систему налогообложения прибыли в части сближения налогового и бухгалтерского учета, изменения амортизационной политики; особенностей страхования, доверительного управления имуществом и по некоторым другим вопросам. Кроме того, планируется, что с 1 января 2004 г. будут отменены налоговые льготы по налогу на прибыль организаций, решения по которым были приняты органами законодательной (исполнительной) власти субъектов Российской Федерации до 1 июля 2001 г. в отношении организаций, осуществляющих инвестиционные и иные проекты по развитию соответствующих субъектов РФ;
- с 2005 г. предполагается снижение эффективной ставки единого социального налога с применением следующей шкалы: до 300 тыс. руб. — 26%, от 300 до 600 тыс. руб. — 10%, свыше 600 тыс. руб. — 2% с целью роста заработной платы и усиления тенденции превышения динамики роста оплаты труда над его производительностью, что отразится прежде всего на предприятиях, в которых велика доля оплаты труда в добавленной стоимости: перерабатывающих отраслях и в сфере услуг;
- будут внесены определенные изменения и в налогообложение физических лиц. Планируется усовершенствовать действующий порядок налогообложения доходов физических лиц по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. В целях стимулирования строительства и приобретения жилья увеличен имущественный налоговый вычет с 600 тыс. до 1 млн руб. с учетом складывающихся цен на жилье в среднем по Российской Федерации. Отменен контроль за расходами физических лиц, предусмотренный ранее ст. 86.1–86.3 Налогового кодекса РФ, что будет способствовать привлечению в экономику дополнительных средств и устранил дублирование функций государственных органов по контролю за этими расходами в условиях действия Закона РФ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем»;
- разрабатывается механизм создания территориальных образований с особыми экономическими условиями функционирования — особых экономических зон (современное состояние дел по данной проблеме подробно освещается в главе 4 учебника) с особым порядком уплаты налога на прибыль и налога на имущество. В частности, планируется освобождение от уплаты налога на прибыль в течении трех лет по доходам, полученным от деятельности на территории этих зон, значительное снижение ставки данного налога

в последующий период (вплоть до восьмого года с начала реализации инвестиционного проекта), а также освобождение от налога на имущество в отношении имущества, находящегося на территории особой экономической зоны и используемого налогоплательщиком в предпринимательской деятельности, осуществляемой в рамках инвестиционного проекта. Планируется разработать специальную систему налогообложения судовладельцев, внесенных в Международный судовой реестр, которая будет предусматривать освобождение от налога на прибыль доходов от морских перевозок, а также освобождение от уплаты налога на имущество и транспортного налога в отношении судов с установлением единого сбора, уплачиваемого в зависимости от водоизмещения судна.

И еще об одном принципиальном новшестве необходимо указать в данном параграфе. Еще в 1992 г. было принято решение о переходе бухгалтерского учета на принятую в международной практике систему. В ближайшие годы абсолютное большинство российских организаций ждет полный переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Планируется, что с 1 января 2004 г. будут внесены изменения в Закон РФ «О бухгалтерском учете» и международные стандарты станут обязательными для соблюдения в открытых акционерных обществах, действующих на территории России, а к 2007 г. поэтапный переход всех российских организаций к формированию сводной бухгалтерской отчетности на основе МСФО будет полностью закончен, хотя целесообразность этого представляется сомнительной.

Перечислив основные планируемые изменения в налогообложении и бухгалтерском учете, считаем необходимым отметить, что общественность ждала от налоговых реформ значительно большего эффекта. Возможно, в ходе думских дебатов по этой проблеме произойдет ряд изменений в лучшую сторону.

Планируемые изменения в системе налогообложения и бухгалтерского учета должны учитываться хозяйствующими субъектами при налоговом планировании и при альтернативных налоговых расчетах по принимаемым предпринимательским решениям. Они учтены авторами при освещении соответствующих проблем налогового планирования в данном учебнике.

Контрольные вопросы

1. Какие наиболее значимые меры уже реализованы в процессе налоговых реформ в России?
2. Какие основные приоритетные задачи планируется решить в процессе продолжающейся реформы налоговой системы Российской Федерации?
3. Перечислите основные направления налоговой реформы РФ в 2003–2005 гг.
4. Какие изменения планируются в ближайшее время по налогу на добавленную стоимость?
5. Какие изменения планируются в ближайшее время по налогу на прибыль?
6. Какие изменения планируются в ближайшее время по единому социальному налогу?
7. Какие изменения планируются в ближайшее время по имущественным налогам?

Список литературы к главе 1

Законодательно-нормативные документы:

1. Бюджетный кодекс РФ. Федеральный закон РФ от 31.07.98 г. № 145 с дополнениями и изменениями.
2. Лесной кодекс РФ от 29.01.97 г. № 22-ФЗ с дополнениями и изменениями
3. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный закон РФ от 31.07.98 г. № 147-ФЗ с дополнениями и изменениями.
4. Налоговый кодекс РФ. Часть II. Федеральный закон РФ от 5.08.00 г. № 117-ФЗ с дополнениями и изменениями.
5. Закон РФ от 09.12.1991 г. №2005-1 «О государственной пошлине» с изменениями и дополнениями.
6. Закон РФ от 19.12.91 г. № 2060-1 «Об охране окружающей природной среды».
7. Закон РФ от 27.12.91 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы» с изменениями и дополнениями.
8. Закон РФ от 31.12.91 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
9. Закон РФ от 21.02.92 г. № 2395-1 «О недрах» с изменениями и дополнениями.
10. Закон РФ от 14.07.92 г. № 3298-1 «О закрытом административно-территориальном образовании» с изменениями.
11. Закон РФ от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
12. Закон РФ от 06.05.98 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами».
13. Закон РФ от 31.07.98 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» с изменениями.
14. Закон РФ от 29.10.98 г. № 164-ФЗ «О лизинге».
15. Закон РФ от 25.02.99 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».
16. Закон РФ от 20.11.99 г. № 196-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Новгороде и Твери”».
17. Закон РФ от 27.12.00 г. № 150-ФЗ «О федеральном бюджете на 2001 год».
18. Закон РФ от 15.12.01 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ».
19. Закон РФ от 30.12.01 г. № 195 «Кодекс РФ об административных правонарушениях».
20. Закон РФ от 30.12.01 г. № 194-ФЗ «О федеральном бюджете на 2002 год».
21. Закон РФ от 24.12.02 г. №176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год».
22. Инструкция МНС РФ от 8.06.95 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
23. Закон Санкт-Петербурга от 14.07.95 г. № 81-11 «О налоговых льготах» с изменениями.

Монографии, статьи, учебники:

1. *Алексеевко М. М.* Взгляд на развитие учения о налогах. — Харьков, 1870.
2. *Блауг М.* Экономическая мысль в ретроспективе. — М.: Дело Лтд, 1994.
3. Бюджетная система РФ: Учебник / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. 2-е изд., испр. и перераб. — М.: Юрайт, 2002.
4. *Вебер А.* Налоги / Пер. с фр. Ачадова. — М.: Народная мысль, 1906.
5. *Вознесенский Э. А.* Дискуссионные вопросы теории социалистических финансов. — Л.: Изд-во ЛГУ, 1969.
6. Все начиналось с десятины / Пер. с нем.; общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Ланина — М.: Прогресс, 1992.
7. *Глухов В. В., Дольдэ И. В.* Налоги: теория и практика: Учебное пособие. — СПб.: Спецлит, 1996.
8. *Гок К.* Налоги и государственные долги. — Киев: Университетская типография, 1865.
9. *Гуреев В. И.* Российское налоговое право. — М.: Экономика, 1997.
10. *Евстигнеев Е. Н.* Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 1999.
11. *Кожин В. Я.* Налоговое планирование. — М.: Федеративная Книготорговая Компания, 1998.
12. *Козенкова Т. А.* Налоговое планирование на предприятии. — М.: АиН, 1999.
13. *Макконнелл К. Р., Брю С. Л.* Экономикс. Ч. II. — М.: Республика, 1992.
14. *Маркс К., Энгельс Ф.* Соч. 2-е изд. — Т. 4.
15. *Медведев А. Н.* Как планировать налоговые платежи. — М.: ИНФРА-М, 1996.
16. *Мещерякова О. В.* Налоговые системы развитых стран мира. — М., 1995.
17. *Миляков Н. В.* Налоги и налогообложение. — М.: ИНФРА-М, 2000.
18. Налоги / Под ред. Д. Г. Черника. — М.: Финансы и статистика, 1998.
19. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. — М.: Аналитика-Пресс, 1998.
20. Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. — М.: Центр «Налоги и финансовое право», 1997.
21. Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. — СПб.: Питер, 2002.
22. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Е. Н. Евстигнеева. — СПб.: Питер, 2001.
23. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
24. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В. Л. Князева. — М.: ЮНИТИ, 1997.
25. *Оспанов М. Т.* Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. — СПб., 1997.
26. *Петтер Дж.* Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. — М.: ИНФРА-М, 1998.

27. *Перов А. В.* Налоги и международные соглашения России. — М.: Юристъ, 2000.
28. *Сабанти Б. М.* Финансы современной России: Учебное пособие. — СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 1993.
29. *Селезнева Н. Н.* Налоги и налоговая система России. — М.: ЮНИТИ, 2000.
30. *Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И.* Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. — Полиус, 1998.
31. У истоков финансового права. — М.: Статус, 1998.
32. Финансы: Учебник / Под ред. В. В. Ковалева. — М.: ПБОЮЛ М. А. Захаров, 2001.
33. *Юткина Т. Ф.* Налоги и налогообложение: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 1998.
34. Encyclopedia Britannica. — V. 11.

Глава 2

СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ НА УРОВНЕ ОРГАНИЗАЦИЙ

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- понять содержание налогового планирования и планирования налогов;
- обосновать классификационные признаки видов, форм и методов налогового планирования;
- изучить периодизацию налогового планирования в мире и России;
- перечислить основные стадии налогового планирования;
- охарактеризовать пределы налогового планирования.

2.1. Понятие налогового планирования, его роль и место в системе управления финансами предприятий

Следуя логике научного подхода к изучению экономических категорий, необходимо кратко и исчерпывающе разъяснить отличительные признаки понятия налоговое планирование. Для этого, следуя правилам формальной логики, необходимо последовательно проанализировать категории «налог» и «планирование».

В главе 1 рассмотрены основные теоретические положения, связанные с категорией «налог», теоретические проблемы налогообложения и основы построения налоговой системы в России. Все это позволяет нам последовательно перейти к раскрытию вопросов методологии планирования, поскольку в трактовке данного термина есть дискуссионные моменты.

Не претендуя на исчерпывающее изложение всех имеющихся в экономической литературе определений планирования, приведем некоторые из них.

В различных экономических словарях и справочниках содержатся неоднозначные определения. Так, под планированием понимается, в частности, «способ регулирования экономических процессов на уровне народного хозяйства страны, отрасли, предприятия, территориальной единицы. Планирование включает определение целей и путей их достижения, опираясь на сведения прошлого, стремится определить будущее» (10, с. 205); «один из экономических методов управления, выступающий как основное средство использования обществом экономических законов в процессе хозяйствования» (6, с. 295). Тот же автор через 7 лет пишет: «Планирование — один из экономических методов управления. Заключается в разработке и практическом осуществлении планов, определяющих будущее состояние экономической системы, путей, способов и средств его достижения» (34, с. 562). Примерно такие же определения приводят и другие авторы: «Планирование —

одна из составных частей управления, заключающаяся в разработке и практическом осуществлении планов, определяющих будущее состояние системы, путей, способов и средств его достижения» (59, с. 286).

Самые различные определения планирования даются в современной российской и зарубежной литературе. Чаще всего его представляют как ориентированную на будущее деятельность по принятию решений. Планирование определяется как вид деятельности, направленный на выбор оптимальной альтернативы развития социально-экономической системы в целом, рассчитанной на определенный период времени (16, с. 26); как определение задач, стоящих перед организацией, проектирование результатов и формирование путей их достижения (11, с. 15); как мыслительный и социальный процесс, сводящий то, что считается наиболее вероятным исходом ситуации при заданных текущих действиях, политиках и силах окружающей среды, с тем, что представляется как желательный исход, который, в свою очередь, требует новых действий и политик (62, с. 104). У Д. Гроува можно встретить следующее определение: «Планирование заключается в основном в определении и рассмотрении альтернативных целей и курсов действий и в выборе тех из них, которые должны быть приняты и реализованы» (19, с. 265).

И. М. Сыроежин подходил к определению планирования через понятие плановности. При этом он определял ее как «объективно необходимое свойство обязательности предварительного и осознанного выбора динамики структуры» (65, с. 24). Плановность — не просто отношение, которое «означает объективную возможность и необходимость взаимного согласования деятельности участников... Выбор траектории в пространстве всех возможных упорядочений создаваемых результатов системы определяется как внутренняя сущность явления плановности» (65, с. 25). Примерно аналогичной позиции придерживается и В. С. Дунаева, которая считает, что «плановность — это объективная закономерность жизнедеятельности общества, обеспечивающая его целенаправленное развитие... Отношения плановности могут пониматься как внешнее проявление процесса планирования» (21, с. 80).

Ряд авторов считают, что «возможность планирования как конкретного вида деятельности вытекает из природы микроэкономических процессов, напрямую определяется общими условиями хозяйствования. С точки зрения микроэкономики в целом планирование — это способ осуществления действий, основанных на сознательных, волевых решениях субъектов микроэкономики» (2, с. 34).

Т. В. Кашанина предлагает рассматривать планирование в широком смысле — как постановку целей, выбор стратегии, линии поведения, правил, процедур и т. п. и в узком смысле — как составление специальных документов — бизнес-планов, определяющих конкретные шаги корпорации в той или иной области на предстоящий период (26, с. 247). М. М. Алексеева рассматривает планирование с общеэкономической точки зрения как «механизм, который заменяет цены и рынок» (2, с. 4), а с конкретно-управленческой точки зрения — как естественную часть менеджмента, умение предвидеть цели организации, результаты ее деятельности и ресурсы, необходимые для достижения определенной цели (2, с. 5).

Подводя итог рассмотрению основных имеющихся в отечественной экономической литературе определений планирования, необходимо отметить, что единой точки зрения не существует. Однако в большинстве случаев понятие «планиро-

вание» рассматривается как вид управленческой деятельности и способ оптимизации действий хозяйствующих субъектов.

Поэтому под планированием на уровне хозяйствующего субъекта мы понимаем неотъемлемую часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью, заключающуюся в установлении желаемого будущего состояния объекта и оптимальных способов и методов достижения данного состояния в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования.

Правомерно наряду с такими видами планирования, как финансовое, социальное, бюджетное (в зависимости от отдельных видов планируемых ресурсов), выделять также налоговое планирование.

Определив содержание понятия «налог» и «планирование» в целом, можно перейти к определению налогового планирования в частности.

Имеющиеся в экономической литературе определения налогового планирования целесообразно объединить в две основные группы: первая группа — на основе подхода к определению налогового планирования лежит *минимизация* налоговых обязательств налогоплательщика; вторая группа — понятие налогового планирования основано на налоговой *оптимизации*. Кроме того, ряд авторов вводят понятие налогового менеджмента.

Большинство авторов придерживаются позиции налоговой минимизации. Однако происходит постепенная эволюция взглядов: например, А. В. Брызгалин, первоначально придерживавшийся позиции налоговой минимизации, в дальнейшем перешел к налоговой оптимизации. Следует обратить внимание, что минимизация и оптимизация налогообложения — это не одно и то же. Если налоговая минимизация — это максимальное снижение всех налогов, то налоговая оптимизация — это процесс, связанный с достижением определенных пропорций всех аспектов деятельности хозяйствующего субъекта в целом, осуществляемых им сделок и проектов. Кроме того, стремление минимизировать налоговые обязательства может помешать текущей деятельности предприятия, вступить в противоречие с целями финансового менеджмента и привлечь излишнее внимание со стороны контролирующих налоговых органов. И наконец, принцип оптимизации соответствует приведенному выше определению планирования вообще.

Следует различать налоговое планирование как более широкое понятие и планирование налогов как более узкое понятие.

Налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта — это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии его экономического развития, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования. При этом, по нашему мнению, в понятие будущего финансового состояния кроме общепринятых в настоящее время показателей целесообразно также включать уровень налогового бремени.

Планирование налогов — это планирование на минимальном для конкретного хозяйствующего субъекта уровне сумм отдельных налогов.

Чтобы определить место и роль налогового планирования в системе финансового менеджмента, необходимо определить само понятие «финансовый менедж-

мент». Прежде всего необходимо отметить, что как менеджмент, так и финансовый менеджмент являются молодыми науками. Становление современного менеджмента как системы принятия и реализации решений, направленных на достижение оптимального варианта использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, относится к началу XX в., и его основоположниками считаются Ф. Тейлор и А. Файоль.¹ Базируясь на разработанных ими подходах к управлению фирмой, в современном менеджменте выделяют, как правило, четыре функции: планирование, организацию, мотивацию и контроль. Финансовый менеджмент как часть менеджмента — еще более молодая наука не только в России, но и за рубежом. Российских разработок в данной области еще очень мало, в основном используются труды западных экономистов, построивших изящную, хорошо проработанную систему финансового менеджмента, который ими определяется как управление финансами фирмы, имеющее главной своей целью максимизацию курса акций, чистой прибыли на акцию, уровня дивидендов, имущества акционеров, чистых активов в расчете на акцию, прибыли.

В условиях рыночной экономики управление финансами становится важнейшей задачей любого предприятия независимо от вида и масштабов его деятельности.

Однако постановка эффективного управления финансами на российских предприятиях, как правило, сопряжена с коренной перестройкой механизма управления всего предприятия в целом. Прежде всего это объясняется тем, что крупнейшие предприятия несут в себе в значительной степени стиль управления, оставшийся со времен плановой экономики.

В условиях административно-командной системы имело место тотальное государственное планирование, лимитированность ресурсов, что предусматривало введение жесткого их нормирования.

Задачи управления финансами предприятий в тот период сводились в основном к следующему:

- своевременному выполнению обязательств перед бюджетом в форме отчислений от прибыли, которые определялись индивидуально для каждого предприятия и составляли от 10 до 81%, уплате налога с оборота и ряду других перечислений, связанных в основном с внутриотраслевым перераспределением средств (прибыли, оборотных средств, амортизации);
- своевременной выдаче заработной платы и получению платежей за поставляемую продукцию;
- контролю за сохранность собственных оборотных средств и недопущение их иммобилизации в капитальное строительство, сверхнормативные остатки и дебиторскую задолженность;
- разработке финансового плана и контролю за его выполнением;
- получению и погашению краткосрочных и долгосрочных кредитов;
- прочим чисто техническим функциям.

¹ Из-за ограниченного объема книги мы не рассматриваем здесь общие подходы к управлению. Однако считаем необходимым отметить, что они нашли свое отражение в трудах таких экономистов, как: М. В. Абалкин, А. Г. Аганбегян, Д. А. Аллахвердян, И. Ансофф, А. В. Бачурин, А. М. Бирман, Л. С. Бляхман, П. Г. Бунич, Г. А. Егизарян, Ю. А. Лавриков, Д. С. Львов, Г. Х. Попов, З. П. Румянцев, С. А. Ситарян и др.

Экономическая реформа середины 1960-х гг., направленная на усиление хозяйственных начал в деятельности предприятий, существенно повысила роль показателей прибыли, рентабельности и реализации продукции. Значительную часть прибыли (в зависимости от результатов деятельности предприятия), руководствуясь специальными фондообразующими показателями (расчетной рентабельностью, темпами роста объема реализации и рядом других), стали направлять в три фонда экономического стимулирования: фонд материального поощрения, фонд развития производства и фонд социально-культурных мероприятий. Коренным образом изменилась система платежей в бюджет: вместо отчислений от прибыли были введены три канала поступлений в форме платы за производственные фонды, фиксированных (рентных) платежей, взносов свободного остатка прибыли. Введение платы за производственные фонды ориентировало предприятия на рост фондоотдачи и реализацию излишних активов. Те же задачи отводились и системе образования фондов экономического стимулирования. Таким образом, на финансистов предприятий были возложены управление всем «рабочим капиталом» (естественно, в тот период этот термин не употребляли) и разработка стратегических (пятилетних) финансовых планов, к показателям которых позднее стали «привязывать» и систему образования фондов экономического стимулирования.

Увеличение собственных финансовых ресурсов предприятий (с 1965 по 1975 г. платежи в бюджет из прибыли сократились с 71 до 58%) и некоторое сокращение доли собственных оборотных средств и амортизации, перераспределяемых через совнархозы и министерства, несколько оживило работу финансовых служб предприятий, которые стали проявлять больше самостоятельности и предприимчивости.

В тот период все финансовые подразделения (более чем 50 тыс. предприятий) в своей деятельности руководствовались «Положением о финансовых службах предприятий» от 31.12.1964 г. В этом документе в качестве задач финансовых служб фигурировали, в частности, повышение рентабельности, обеспечение своевременности платежей в бюджет и вышестоящим организациям, поддержание сбалансированности движения денежных и материальных ресурсов и ряд др.

Реформы 1970–1980 гг., направленные на усиление концентрации промышленности (создание производственных объединений) и распространение хозрасчета на отраслевые министерства, хоть и позволили предприятиям расширить сферу действия принципов самокупаемости и самофинансирования, тем не менее не внесли существенных изменений в содержание их финансовой деятельности.

Практика работы финансовых служб, сложившаяся в условиях командно-административной системы, не требовала каких-либо серьезных теоретических обоснований, за исключением составления перспективных финансовых планов. Методику финансового планирования, как правило, определяли Министерство финансов СССР и отраслевые министерства, доводившие ее до предприятий.

Общая же теория управления финансами предприятий в этих условиях практически и не могла быть востребована. Переход к рынку, создание предпринимательской среды, как уже отмечалось ранее, значительно расширили круг финансовых отношений предприятий, выдвинув на первый план управление собственным и привлеченным капиталом, определение его цены и структуры, обоснование эффективности проектов, разработку дивидендной политики и финансовой страте-

гии, т. е. все то, что уже давно составляло предмет западной теории финансового менеджмента.

Как наука управление финансами предприятий появилась и получила развитие в XX в. в западных странах, поскольку для этого сложились основные предпосылки:

- были созданы основы общей экономической теории;
- производство и уровень его организации достигли точки наивысшего развития, отмеченной созданием индустриального общества, в основе которого лежит крупное промышленное производство и акционерная форма собственности;
- сформировалась эффективная система правовых институтов и рыночная инфраструктура;
- возникла развитая система национальных и международных фондовых рынков и финансовых посредников.

Таким образом, зарубежная школа финансового менеджмента стала складываться в начале XX в. в связи с развитием корпоративной формы собственности, усилением роли финансового капитала и формированием фондового рынка. Именно в это время управление капиталом становится отдельной функцией управления и обособляется организационно в структуре компаний.

Современная прикладная наука управления финансами предприятия сложилась в результате эволюции экономической науки в целом, теории финансов, управления, бухгалтерского учета и анализа.

Настоящее развитие теория финансового менеджмента получила в послевоенный период, когда сформировалась система мировых фондовых рынков, связанных между собой глобальными компьютерными сетями. В 1950–1960-е гг. была создана, по мнению западных ученых, сердцевина этой науки — теория портфеля и теория структуры капитала.

Первые послевоенные работы основаны на неоклассических представлениях о фирме как организации, имеющей целью максимизацию прибыли. Считалось, что все остальные цели, сформулированные другими теориями (снижение трансакционных издержек, положение на рынке и т. д.), можно в конечном счете свести к прибыли.

Переворот в теории фирмы произошел после опубликования работы Г. А. Саймона «Теория принятия решений в экономической теории и науке о поведении» (1959). Саймон провозглашает лозунг «Удовлетворение против максимизации» и обосновывает «удовлетворение интересов собственников» как основную цель в бизнесе. Постепенно эта идея стала основополагающей в современной микроэкономике вообще и финансовом менеджменте в частности. На ней базируются основные теории и концепции финансового менеджмента (см. также параграф 8.2 главы 8).

Теория портфеля. Одно из правил работы с финансовыми инструментами, гласящее, что нельзя вкладывать все средства в активы одного вида, опирается на концепции дохода и риска и реализуется в теории инвестиционного портфеля, родоначальником которой является Г. Марковиц, нобелевский лауреат 1990 г. Под инвестиционным портфелем принято понимать некую совокупность ценных бумаг, принадлежащую физическому или юридическому лицу и выступающую как целостный объект управления.

Структура портфеля выражает определенное сочетание интересов эмитентов и инвесторов, а также консолидирует риски по отдельным видам ценных бумаг (акциям, облигациям и т. д.).

Смысл формирования портфеля состоит в максимизации благосостояния акционеров путем улучшения условий инвестирования, т. е. придания инвестиционному процессу характеристик, которые не достижимы при вложении средств в ценные бумаги одного вида. Состав и структуру портфеля ставят в зависимость от целей инвесторов, его предпочтений. Оптимальным считается портфель, включающий от К) до 15 видов ценных бумаг. Излишняя диверсификация может привести к снижению качества управления портфелем.

Концепция дисконтирования. Появление понятий «неопределенность» и «риск», не поддающихся измерению и оценке с помощью традиционных методов, потребовало создания адекватного математического аппарата, поскольку практически все финансовые решения связаны с прогнозированием будущих поступлений или выплат. Впервые методика анализа дисконтированных денежных потоков была изложена Д. Б. Ульямсом в работе «Теория стоимости инвестиций» (1938). М. Дж. Гордон в 1960-е гг. впервые применил этот метод в управлении финансами корпораций для моделирования цены собственного капитала.

Концепция временной стоимости денег, или дисконтирования, базируется на трех основных понятиях: цена капитала, риск и инфляция. При определении цены капитала в первую очередь предлагается исходить из оценки упущенных возможностей от альтернативных способов вложения капитала. Степень риска инвестиций оценивается с помощью методов математической статистики. Инфляция как макроэкономическое явление представляется в виде национальных индексов.

Теория структуры капитала. Трактовка цели фирмы как удовлетворения интересов собственников с развитием фондового рынка приобретает более конкретный вид и формулируется как максимизация цены акций или цены компании. Исследования факторов, влияющих на цену компании, привели нобелевских лауреатов Ф. Модильяни и М. Миллера к выводу о том, что стоимость любой фирмы определяется исключительно ее будущими доходами и не зависит от структуры капитала. (Опубликование работы этих авторов в 1958 г. считается поворотным моментом в развитии теории капитала и его структуры.)

Подход к структуре капитала с точки зрения его источников важен именно для принятия финансовых решений, поскольку позволяет ответить на основные вопросы управления финансами: откуда получить и как разместить финансовые ресурсы. Вывод Миллера и Модильяни был сделан для предприятия, действующего в условиях идеального рынка капиталов при значительном количестве ограничений. Впоследствии теория структуры капитала усовершенствовалась самими авторами и их оппонентами, однако и в настоящее время признается, что в развитии этого научного направления сделаны лишь первые шаги.

Теория агентских отношений. Влияние неонинституционалистской теории в послевоенный период выразилось в том, что критерий экономии на трансакционных издержках впоследствии нашел широкое применение при принятии решений о выборе оптимальной организационной формы предприятия и его финансовой структуры (создании холдингов, групп и других корпоративных структур).

Идея о воздействии общественных институтов на распределение информации на рынке и внутри фирмы нашла свое отражение и дальнейшее развитие в другой основополагающей области финансового менеджмента — теории агентских отношений и теории асимметричной информации. Эти теории нацелены на разрешение проблемы разделения функций владения собственностью и контроля.

Наемные менеджеры (или агенты), в компетенцию которых входит принятие важных управленческих решений, обладают большим объемом информации о предприятии и далеко не всегда действуют в интересах максимизации благосостояния собственников (или принципалов). В результате возникают так называемые «агентские конфликты». Другим источником такого рода конфликтов является дифференциация интересов собственников и кредиторов.

Основные положения теорий агентских отношений и асимметричной информации были разработаны в трудах Е. Ф. Фама, М. Джессинга, У. Меклинга, посвященных изучению форм и способов сглаживания конфликтов в интересах собственников.

Наиболее полно и подробно новейшие теории управления финансами освещены в зарубежных учебниках и монографиях, многие из которых переведены на русский язык. Среди них следует выделить труды Ф. Модильяни, М. Миллера, Ю. Бригхэма, Л. Гапенски, Дж. К. Ван Хорна, У. Шарпа и др. В то же время сегодня в России ощущается недостаток в разработках отечественных авторов, учитывающих особенности национального экономического, политического и корпоративного развития. Правда, первый успешный опыт, прошедший проверку временем и практикой, уже есть. Это издание серии учебников под редакцией Е. С. Стояновой, В. В. Ковалева, учебник «Семь нот менеджмента» и ряда др.

В самом общем виде управление финансами можно определить как специфическую область управленческой деятельности, связанную с целенаправленной организацией денежных потоков предприятия, формированием капитала, денежных доходов и фондов, необходимых для достижения стратегических целей развития предприятия. Объектом управления являются финансовые отношения, финансовые ресурсы и их источники.

Функции финансового менеджмента правомерно систематизировать следующим образом:

- планирование — стратегическое и текущее финансовое планирование; составление различных смет и бюджетов для любых мероприятий; участие в определении ценовой политики, прогнозировании сбыта, формировании условий договоров (контрактов); оценка возможных изменений структуры (слияний или разделений);
- организация — создание органов управления финансами, финансовых служб, установление взаимосвязи между подразделениями финансовых служб, определение их задач и функций;
- регулирование финансовых потоков — управление денежными средствами, портфелем ценных бумаг, заемными средствами и т. д.;
- защита активов — управление рисками; выбор оптимального способа снижения рисков;
- учет, контроль и анализ — установление учетной политики: обработка и представление учетной информации в виде финансовой отчетности; ана-

лиз и интерпретация результатов; сопоставление отчетных данных с планами и стандартами; внутренний аудит.

Основными задачами управления финансами предприятия можно считать:

- обеспечение сбалансированности движения материальных и денежных потоков;
- достижение финансовой устойчивости и финансовой независимости;
- обеспечение источниками финансирования, поиск внутренних и внешних кратко- и долгосрочных источников финансирования, оптимального их сочетания, минимизирующего финансовые издержки и увеличивающего рентабельность собственного капитала;
- эффективное использования финансовых ресурсов для достижения стратегических и тактических целей предприятия.

Доходы от грамотно и эффективно ведущегося бизнеса, как правило, превышают расходы, но основная проблема финансирования любого предприятия заключается, как известно, в запаздывании доходов относительно расходов. Расходы необходимо произвести сейчас, а доходы, ради извлечения которых эти расходы производятся, будут получены только в будущем, часто весьма отдаленном. Кроме того, предприятию просто может не хватать собственных доходов. Это происходит, например, при растущем бизнесе, и для финансирования роста необходимо непрерывное привлечение и обслуживание заемных средств. Итак, первой задачей является необходимость планирования потребности в капитале для достижения поставленных целей, определения источников его поступления и направления использования. Другая задача управления финансами — это реализация финансовых решений краткосрочного характера, направление на управление ликвидностью компании через планирование и управление денежными потоками, которые обеспечивают осуществление своевременных текущих платежей кредиторам и поставщикам, что является необходимым условием долгосрочного успеха в бизнесе. Наконец, анализ прогнозной отчетности позволяет рассчитать ликвидность, плечо финансового рычага, размер собственных оборотных средств и исходя из этого оценить удовлетворительность прогнозного финансового состояния с различных точек зрения.

Решение комплекса поставленных задач приводит к необходимости финансового планирования и формирования систем бюджетирования на предприятии, которые включают составление бюджета доходов и расходов, формирование бюджета движения денежных средств (кассовый бюджет), как детальный график денежных выплат и поступлений во времени на основе точных дат выплат кредиторам и инкассации поступлений.

В условиях рыночной экономики происходит смещение акцента с чисто производственного планирования на планирование финансовое. В стремлении максимизировать прибыль любое предприятие независимо от его размеров сталкивается с необходимостью планирования и регулирования своих доходов и расходов. Действительно, для поддержания, а тем более развития любого бизнеса непрерывно требуются средства, чтобы профинансировать капитальные затраты, расходы на зарплату, материалы, товары и другие прямые и накладные расходы.

Конкретные формы и методы реализации названных функций и решение поставленных задач определяются финансовой политикой предприятия, основными элементами которой выступают:

- учетная политика;
- кредитная политика;
- политика управления денежными средствами;
- политика в отношении управления издержками;
- дивидендная политика.

Свою учетную политику предприятие должно строить в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета (см. параграфы 5.1, 5.2 в главе 5). При определении кредитной политики решается вопрос об обеспеченности оборотными средствами, в частности о размере собственных оборотных средств, и потребности в заемных средствах (коммерческих, краткосрочных, банковских кредитах). В случае необходимости привлечения долгосрочного кредита изучают структуру капитала и финансовую устойчивость предприятия.

Политика управления денежными средствами устанавливает систему планирования и контроля за поступлениями и выплатами.

Дивидендная политика должна уравнивать интересы собственников с интересами менеджеров и кредиторов в соответствии с теорией агентских отношений и целью максимизации цены предприятия. Практикуются следующие варианты дивидендной политики:

- выплаты постоянного процента от прибыли — преимущество метода заключается в простоте: он выгоден акционерам в период роста прибыли, так как с ее увеличением поднимаются дивиденды, но противоречит их интересам при снижении прибыли (дивиденды падают);
- фиксация размера дивидендных выплат на каждую акцию — в пользу этого метода говорит его простота и то, что он сглаживает рыночные колебания, против него тот факт, что при снижении прибыли предприятие оказывается без прибыли;
- выплата гарантированного минимума и экстрадивидендов;
- выплата дивидендов по остаточному принципу — характерна для РФ и других стран с недостаточно развитым фондовым рынком, экономика которых переживает тяжелый финансовый кризис;
- выплата дивидендов в виде постоянного процента от прибыли — предпочтительна, когда прибыль компании устойчива и обнаруживает тенденцию к росту;
- постоянное увеличение дохода на одну акцию — оправдывает себя в период высокой инфляции;
- выплата дивидендов акциями (капитализация дивидендов) — облегчает решение проблем ликвидности и инвестиций.

Основой при разработке финансовой политики предприятия может служить Приказ Министерства экономики РФ «Методические рекомендации по разработке финансовой политики предприятия» № 118 от 01.10.1997 г.

Основное назначение финансового менеджмента — построение эффективной системы управления финансами, обеспечивающей достижение тактических и стра-

тегических целей деятельности. Организация управления финансами на конкретных предприятиях зависит от ряда факторов: формы собственности, организационно-правового статуса, отраслевых и технологических особенностей, размера предприятия.

Итак, управление финансами предприятия требует от специалиста глубоких знаний и широкого круга навыков, так как только эффективное использование всех инструментов и методов позволяет эффективно решать задачи, поставленные для достижения стратегических целей предприятия:

- улучшения финансового положения, избежания банкротства и финансовых неудач;
- роста объемов производства и реализации;
- лидерства в борьбе с конкурентами (с точки зрения финансиста, конкурентоспособность выражается показателем рентабельности капитала, т. е. прибыли на единицу капитала);
- максимизации цены компании.

Все эти цели связаны между собой, дополняют друг друга, но предприятие всегда должно иметь в виду весь их комплекс.

Однако следует иметь в виду, что цель финансового менеджмента — максимизация цены компании — как наиболее обоснованный критерий управления финансами применим лишь в том случае, если на рынке капитала нет никаких ограничений и какой-либо дискриминации в установлении цен на ценные бумаги.

Результатом формирования стратегии развития предприятия является определение суммы долгосрочных инвестиций во внеоборотные активы и источники их финансирования. Вопрос по источникам долгосрочного финансирования решается в рамках стратегии развития предприятия. К источникам долгосрочного финансирования относятся долгосрочные кредиты (займы), долговые обязательства долгосрочного характера, а также акционерный (собственный) капитал.

Эти источники финансирования должны как минимум покрывать потребность в инвестициях долгосрочного характера.

Для финансового менеджера всегда существует вопрос о структуре источников финансирования, о средней цене капитала. Этот вопрос относится к стратегическим, а теория структуры капитала, как уже отмечалось, является основной в финансовом менеджменте.

Тактическими целями, достижения которых должно обеспечивать управление финансами, являются:

- сбалансированность сумм и сроков поступления и расходования денежных средств;
- достаточность объемов денежных поступлений;
- рентабельность продаж (конкурентоспособность на оперативном уровне).

Стало быть, первоочередной задачей оперативного управления финансами предприятия выступает обеспечение его ликвидности. Серьезным основанием для поддержания ликвидности служат такие опасные последствия неплатежеспособности, как объявление о банкротстве и прекращение существования предприятия. Все стратегические и оперативные решения нужно проверять на предмет того, способствуют ли они сохранению равновесия или нарушают его.

Для поддержания платежеспособности предприятия необходимо эффективно управлять его денежными потоками. Денежные средства — наиболее ограниченный ресурс в условиях перехода к рыночным механизмам хозяйствования, и успех предприятия во многом определяется эффективностью их использования. Поэтому задачи планирования и контроля потоков (движения) денежных средств предприятия приобретают исключительное значение.

Денежный оборот предприятия складывается из движения денежных средств в связи с различными хозяйственными операциями, которые, как уже отмечалось в настоящей главе, можно подразделить по экономическому содержанию на три основные категории: текущие, инвестиционные и финансовые. Такая группировка позволяет выявить финансовый результат от каждого из трех направлений деятельности предприятия. Сумма этих результатов определяет чистое изменение денежных средств за период и сверяется с начальным и конечным сальдо денежных средств по бухгалтерскому балансу.

Следует подчеркнуть приоритетное значение денежных потоков, связанных с текущей деятельностью. Положительный из года в год денежный поток по текущим операциям — это первостепенное условие успешной работы предприятия и свидетельство его финансовой устойчивости. Он означает, что поступлений от текущей деятельности хватает не только на простое, но и на расширенное воспроизводство. Устойчивые отрицательные результаты текущей деятельности ведут к неплатежеспособности, а в конечном счете — к банкротству.

К тактическим (текущим) проблемам относится определение сумм инвестиций в оборотные активы и источников их финансирования. Размер оборотных активов зависит от масштабов текущей деятельности — от объема производства и (или) продажи — и тактики управления предприятием. Поскольку текущие инвестиции требуют соответствующего источника, то финансовый менеджер определяет их структуру с позиций выбранной им тактики управления предприятием. Краткосрочное финансирование обеспечивается за счет краткосрочных займов и кредитов банков, а также всех видов кредиторской задолженности. За счет этих источников финансируется текущая деятельность.

Таким образом, управление финансами предприятия предполагает контроль основных характеристик баланса: долгосрочные и краткосрочные инвестиции, долгосрочные и краткосрочные источники финансирования, увязывая их с текущей деятельностью и перспективами развития предприятия.

Функция координации и контроля требует от финансового менеджера умения взаимодействовать с другими руководителями. Все решения в бизнесе имеют финансовый аспект. Например, принимая решение об увеличении продаж, необходимо оценить, как это повлияет на фонды, запасы, использование производственных мощностей, и наоборот, как скажется на объемах реализации состояние ресурсов компании.

Успешно работающая фирма имеет высокие темпы роста продаж, что делает актуальным вопрос об инвестициях в сооружения, оборудования и запасы. Принимая во внимание и финансовые решения, менеджер должен определить оптимальные темпы роста продаж, выбрать наилучший способ финансирования приобретения активов, определить, что выгодней: использовать собственные средства или заемные, а если брать кредит, то на какой срок.

Совершение сделок на финансовом рынке предполагает в первую очередь умение проводить операции на фондовых биржах и во внебиржевом обороте. Каждая фирма, выходя на рынок, размещает свободные денежные средства или свои ценные бумаги. Тем самым она влияет на фондовый рынок и сама испытывает его влияние. Финансовый менеджер принимает решение о финансировании активов, выбирая наилучший вариант. Если удастся это делать успешно, то цена компании увеличивается и одновременно растет благосостояние акционеров.

Логика современного экономического развития приводит к тому, что в управлении крупным предприятием (корпорацией) все большую роль начинает играть финансовый аспект. Практически во всех развитых странах финансовые институты издавна управляют пакетами акций промышленных компаний. Таким образом, роль фондового рынка и финансовых посредников в управлении экономикой в последнее время продолжает усиливаться.

Возрастает влияние и наиболее крупных промышленных компаний. Так, в США 6 тыс. эмитентов котируют свои акции на фондовой бирже, в Японии — 3 тыс., в Германии — 650, в России — 200–300.

Специфика корпоративного развития передовых стран наложила отпечаток и на науку. Финансовый менеджмент во второй половине XX в. развивался как наука управления финансами средних и крупных корпораций. Для современной России же характерны:

- низкий уровень уставного капитала приватизированных предприятий;
- высокая цена финансовых ресурсов;
- кризис государственных финансов;
- неразвитость фондового рынка и финансовой инфраструктуры;
- низкая инвестиционная привлекательность предприятий.

Задача отечественной науки и практики — использовать западные достижения для того, чтобы перейти от экстенсивного развития к интенсивному. Недостаточно усвоить конкретную зарубежную методику или модель. Необходимо приспособить ее к конкретной ситуации, а для этого очень важно понимать теоретические основы управления финансами предприятия.

Следует отметить, что в западной литературе понятие «корпоративные финансы» (*corporate finance*) обычно считается синонимом финансового менеджмента (что в «более русском» переводе означает финансовое управление) (7, с. XXVI). Как правило, в зарубежной литературе не уделяется внимания теоретическим вопросам о сущности и функциях финансов предприятий и способы управления финансами излагаются без должного методологического обоснования. Например, несмотря на то что в предисловии книги Ван Хорна «Основы управления финансами» заявлено в качестве первой задачи дать четкое разъяснение, «что собой представляют финансы коммерческого предприятия» (9, с. 8), тем не менее в самом исследовании определения этой категории не содержится. Ван Хорн пишет, что «финансовая система состоит из целого ряда учреждений и рынков, предоставляющих услуги фирмам, гражданам, а также правительствам» (9, с. 34). В данном случае, как и у многих других зарубежных авторов, речь идет не о самой финансовой системе, а о ее институциональных аспектах. Система финансов — это совокупность различных сфер финансовых взаимоотношений, в процессе которых

образуются и используются различные фонды денежных средств (доходов). В целом система финансов состоит из двух укрупненных подсистем: государственных и муниципальных финансов и финансов хозяйствующих субъектов. При этом наряду с рассмотрением системы финансов как совокупности различных сфер финансовых отношений финансовую систему можно представить в институциональной форме — как инфраструктуру, которую образуют различные финансовые институты, осуществляющие финансовые операции и одновременно являющиеся субъектами и объектами управления финансами. Полагаем, что такой подход является более правильным и научно обоснованным.

В отечественной экономической литературе имеются различные определения финансов хозяйствующих субъектов (74, с. 92; 45, с. 7; 78, с. 7 и др.). В «Финансово-кредитном словаре» под редакцией А. Г. Грязновой под финансами понимается «фундаментальная, обобщающая, многозначная экономическая категория, характеризующая процессы образования, распределения и перераспределения денежных средств государства, регионов, хозяйствующих субъектов, юридических и физических лиц в ходе формирования их доходов, расходов и накоплений и возникающие при этом денежные отношения» (71, с. 1045). В данном определении содержится бесспорное утверждение о наличии в системе финансов в качестве одного из звеньев финансов организаций, под которыми понимаются «денежные отношения, посредством которых осуществляется производственно-хозяйственная деятельность по созданию, привлечению и распределению доходов и ресурсов» (71, с. 1049).

Мы считаем, что под финансами хозяйствующих субъектов понимается относительно самостоятельная сфера системы финансов государства, которая охватывает широкий круг денежных отношений, связанных с формированием и использованием капитала, доходов, денежных фондов в процессе кругооборота их средств и выраженных в различных денежных потоках. Финансы предприятий — это система денежных отношений, которые в определенной степени регламентированы государством и связаны с реальными денежными потоками предприятия, формированием и использованием капитала, денежных фондов и доходов, необходимых для осуществления уставной деятельности и выполнения всех обязательств.

Соответственно объектом управления финансами будут являться их составные части, которые целесообразно дополнить категориями прибыли и расходов. Система управления финансами хозяйствующих субъектов включает в себя следующие основные направления: управление доходами, расходами, прибылью и капиталом. На основе многолетнего изучения вопросов, связанных с финансовыми отношениями хозяйствующих субъектов, и практического опыта работы мы считаем целесообразным сгруппировать систему финансовых отношений организаций в три большие группы:

- 1) формирование и использование доходов;
- 2) формирование расходов;
- 3) формирование и использование прибыли и капитала.

Любые инвестиционные решения (по реальным, финансовым инвестициям, по оборотному капиталу) в конечном итоге характеризуются осуществлением рас-

ходов, получением доходов и формированием результата. Управляя доходами и расходами, организации решают вопросы уменьшения рисков и предотвращения банкротства. Именно на основе прогнозирования различных видов доходов, расходов и прибыли строится финансовое планирование хозяйствующих субъектов.

Через влияние налогов на управление доходами, расходами и конечными результатами налоговое планирование опосредованно влияет и на другие направления финансового менеджмента, что отражено на рис. 2.1.

Необходимо отметить следующее.

Во-первых, являясь составной частью системы финансового менеджмента, налоговое планирование занимает в ней специфичное место, что обусловлено тем, что налоговый аспект присутствует в любом сегменте управления финансами хозяйствующих субъектов.

Во-вторых, так как налоговые отношения как составная часть финансовых возникают на перераспределительной стадии воспроизводственного процесса и являются завершающим звеном любого предпринимательского решения, налоговому планированию как составной части финансового менеджмента присуща ограниченная самостоятельность. Как контрольная функция финансов проявляется только в процессе формирования и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов, так и налоговое планирование проявляется только в процессе осуществления соответствующих видов деятельности и решений. Таким образом, налоговое планирование, не имея четко самостоятельного характера, тем не менее оказывает существенное влияние на принятие предпринимательских решений и повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности организаций.



* В этот сегмент входят:

- управление реальными инвестициями;
- управление финансовыми инвестициями;
- управление оборотным капиталом.

Рис. 2.1. Место налогового планирования в системе управления финансами хозяйствующих субъектов

В-третьих, налоговая экономия увеличивает собственные финансовые ресурсы предприятия, поэтому конечной целью налогового планирования является не только и не столько оптимизация налогов, а в рамках достижения основных целей предпринимательской деятельности предприятия повышение его финансовой устойчивости и значимости.

Определим **значение и выгоды налогового планирования** на уровне хозяйствующего субъекта, а также последствия, к которым приводит невнимание к проблеме планирования.

Отсутствие налогового планирования ставит хозяйствующие субъекты в такое положение, когда они:

- недостаточно полно понимают возможности развития бизнеса в более благоприятных условиях;
- оказываются в более слабой позиции по сравнению с другими участниками рыночной деятельности;
- не обеспечивают должной системности в своем развитии;
- могут допускать существенные ошибки в стратегическом развитии и реализации своей миссии.

Применение налогового планирования деятельности фирмы и деловых отношений создает следующие важные преимущества для бизнеса:

- прояснение возникающих проблем;
- возможность анализа и использования будущих благоприятных условий;
- подготовку фирмы к изменениям во внешней среде;
- стимулирование участников налогового планирования к реализации своих решений в дальнейшей работе, создание предпосылок для повышения образовательной подготовки менеджеров;
- обеспечение более рационального распределения и использования различных видов ресурсов хозяйствующего субъекта;
- повышение финансовой устойчивости и значимости предприятия.

В современных российских условиях можно выделить следующие **основные группы хозяйствующих субъектов, наиболее остро нуждающихся в применении налогового планирования** своей деятельности.

Во-первых, это сложные корпоративные структуры: холдинги, ФПГ и другие, имеющие разветвленную сеть дочерних и зависимых предприятий, где возникает круг дополнительных задач, связанных с оптимизацией, которые традиционно занимаются налоговым планированием и имеют самые серьезные разработки в данной области.

Во-вторых, это вновь возникшие частные фирмы. Процесс накопления капитала приводит к расширению и усложнению деятельности многих из этих фирм, а также к возникновению других факторов, создающих потребность в формах планирования, адекватных современному рыночному хозяйству. Главная проблема, связанная с применением планирования в этой сфере, — недоверие к формальному планированию, основанному на мнении, что бизнес — это умение «крутиться», правильно ориентироваться в текущей обстановке, а отсюда — недостаточное внимание даже к не очень отдаленному будущему. Тем не менее многие крупные

частные фирмы начали создавать подразделения планирования или по крайней мере вводить должность плановика. Данная группа хозяйствующих субъектов стремится жить по-новому и начинает осваивать процесс налогового планирования.

В-третьих, в планировании объективно нуждаются государственные и бывшие государственные, ныне приватизированные предприятия. Для них функция планирования является традиционной. Однако их опыт планирования относится в основном к периоду централизованно управляемой экономики. Отсюда планирование на этих предприятиях носило вторичный характер, отражало плановую деятельность на центральном и отраслевом уровнях, а следовательно, не предполагало серьезного умения анализировать и предвидеть, определять собственные цели развития. Данная группа хозяйствующих субъектов уже не может жить по-старому, поэтому вынуждена осваивать новые приемы налогового планирования. Несмотря на то что эта группа наиболее инерционна и консервативна, изменившиеся условия хозяйствования заставляют ее активно искать новые методы принятия финансовых решений и заниматься не только традиционным финансовым планированием, но и налоговым планированием как подсистемой управления финансовыми ресурсами.¹

В-четвертых, в налоговом планировании также остро нуждаются малые предприятия, использующие как традиционную, так и упрощенную систему налогообложения в силу ограниченности своих ресурсов и сложностей, возникающих у них при внедрении рыночных механизмов.²

Возрастающая роль налогового планирования в условиях современного рыночного хозяйства определяется рядом *факторов*. Потребность в налоговом планировании диктуется прежде всего двумя основными факторами: тяжестью налогового бремени для конкретного хозяйствующего субъекта и сложностью и изменчивостью налогового законодательства.

Еще в 1845 г. И. Горлов писал: «Как возможность накапливать капитал и содержать большее число работников всегда находится в прямом отношении с величиной дохода; то конечное действие этих податей, если они будут доведены до той высоты, что с ними не уравниются усиленная деятельность и бережливость, неизбежно воспрепятствуют накоплению капитала и успехам населения» (15, с. 113). Действительно, налоговое планирование является не самоцелью, а средством развития собственного дела. Однако, несмотря на декларации о необходимости создания соответствующих условий для развития бизнеса, наша потенциально богатая и сильная страна не осуществляет должного поощрения деловой активности, инициативы и законного обогащения.

¹ Этот процесс носит у данной группы хозяйствующих субъектов часто субъективный характер при сохранении старого управленческого аппарата, поэтому для них крайне актуально создание новых, более «продвинутых» управленческих команд менеджеров.

² Для расчета альтернативных вариантов налогообложения особенно актуально использовать действующие с 2003 г. положения Закона РФ от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ», а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о налогах и сборах, в частности по праву выбора объекта налогообложения по упрощенной системе налогообложения самим налогоплательщиком.

В качестве других факторов можно назвать увеличение размеров фирмы и усложнение форм ее деятельности. Несмотря на возрождение и успешное развитие малого и среднего бизнеса, исторически сложилась ситуация, что лидирующее положение на современном российском рынке занимают крупные предприятия. Усложняется также структура деятельности экономических организаций. Причины этого — стремление к росту, необходимость перераспределения риска, а значит, инвестирование в новые сферы бизнеса. Масштабы, сложность и многообразие направлений деятельности фирмы требуют от нее особого внимания к предварительному определению объемов выпускаемой продукции, источников финансирования и технологических ресурсов, обсчету налоговых последствий принимаемых инвестиционных решений.

Подвижность внешней среды является еще одним фактором, определяющим роль налогового планирования в рыночной экономике. Современная внешняя среда бизнеса характеризуется высокой скоростью изменений. В западной экономике подвижность внешней среды объясняется в первую очередь высокой насыщенностью потребительского спроса, его разнообразным быстроизменяющимся характером. В российской экономике подвижность среды обуславливается прежде всего переходным характером отечественного хозяйства и как следствие нестабильностью социально-политической сферы. В этих условиях при принятии решений следует опираться на постоянное обновление данных о внешней среде, их анализ, поиск новых стратегий и тактических подходов. Следовательно, налоговое планирование должно охватывать большую часть хозяйственного цикла, чем раньше. Это позволит принимать адекватные изменениям внешней среды решения. Таким образом, налоговое планирование принимает стратегический характер.

Следующим фактором, оказывающим влияние на значение налогового планирования в современной экономике, является новый стиль руководства персоналом, который предоставляет работнику гораздо большую свободу действий, высвобождает его инициативу и творческие возможности и одновременно требует от управляющего полного и точного представления о будущем, ясного осознания целей хозяйственной деятельности фирмы и ее перспектив.

Из содержания предпринимательской деятельности вытекает естественное стремление хозяйствующих субъектов к экономическому росту. При этом одним из основных инструментов регулирования их экономического роста являются налоги.

В отечественной экономической литературе проблеме взаимосвязи экономического роста и налогообложения на микроуровне посвящено крайне незначительное количество исследований. Наибольший интерес, по нашему мнению, представляют следующие две публикации: *Ковалевский С. В., Позднякова Т. В.* Налоговое равновесие. О взаимовлиянии экономической ситуации в государстве и эффективности работы предприятия // Российское предпринимательство. — 2001. № 2. С. 25 — 29; *Крюков В. М.* Предложения по стимулированию экономического роста через схему понижающих ставок налогообложения // Налоговый вестник. — 1999. № 7. С. 17 — 19.

Поэтому понятно желание оптимизации налоговых последствий предпринимательских решений прежде всего посредством налогового планирования.

Налоговое планирование создает необходимые условия не для рывка или революционного прорыва, а для стабильного экономического роста хозяйствующих субъектов, повышения их финансовой устойчивости и значимости и последующего увеличения доходной базы соответствующих бюджетов и экономического роста в масштабах всей страны.¹ Применение льгот в условиях продуманной налоговой политики государства позволяет обеспечить не только увеличение финансовых ресурсов хозяйствующего субъекта, но и в перспективе приводит к росту налоговых доходов бюджета.

В настоящее время возрастает значение налогового планирования как фактора экономического роста хозяйствующих субъектов, что обусловлено прежде всего следующими обстоятельствами:

- 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;
- 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 хозяйствующего субъекта;
- максимизация чистой прибыли создает условия для роста дивидендных выплат и соответственно стоимости акции и роста капитализации (цены) фирмы.

Недостаточная теоретическая проработка и отсутствие четкой системы налогового планирования на практике, позволяющей всесторонне моделировать эффективные предпринимательские решения с учетом налогового фактора, свидетельствуют о незадействованности всех возможных резервов для оптимизации налогообложения с целью увеличения эффективности финансово-хозяйственной деятельности. Именно поэтому в современных условиях так важно всестороннее изучение теоретических и практических аспектов налогового планирования прежде всего в системе управления финансами хозяйствующих субъектов. Этому и посвящены следующие параграфы данной главы.

Контрольные вопросы

1. Какие подходы к определению налогового планирования имеются в экономической литературе?
2. Дайте определение налогового планирования.
3. Перечислите основные факторы, определяющие возрастание значения налогового планирования в современных условиях.

¹ Еще практически за полтора века до Лаффера в 1845 г. И. Горлов в своей работе «Теория финансов» приводил следующий пример из сочинения Парнеля «On financial reform»: «Во Франции уменьшение разных податей с 1818 по 1825 г. должно было бы произвести недостаток £9 млн, тогда как оно действительно составило £3 млн, и этот недобор скоро был покрыт полным платежом» (15, с. 136).

4. Назовите группы хозяйствующих субъектов, наиболее остро нуждающихся в налоговом планировании.
5. Охарактеризуйте место налогового планирования в системе управления финансами хозяйствующих субъектов.

2.2. Периодизация налогового планирования

Исторически налоговое планирование как более целостное и сложное явление возникло значительно позже, чем планирование налогов. В специальной экономической литературе отсутствуют прямые упоминания о практике планирования налогов на микроуровне в исторической ретроспективе, поэтому мы попытались восполнить данный пробел, строя свои выводы о возможности планирования налогов на основе анализа законодательства за соответствующий период, а также на основе исторических фактов о практике налогообложения в ту или иную эпоху.

В первом периоде — в Древнем мире и в Средние века, когда только возникают элементы налогообложения, налоги являются разрозненными разовыми платежами и, следовательно, не было возможности системно их планировать. К тому же в то время практически не существовало законных налоговых льгот, на что указывает в своей работе еще Д. Львов: «Философ Ксантий, купивший Эзопа в Самосе, с трудом выхлопотал право вывести его беспошлинно» (38, с. 8). Все же в Риме от налогов освобождались определенные промыслы: земледельцы и колонисты, если торговля ограничивалась продажей продуктов жатвы, живописцы, если продавали свои собственные картины, горшечники, писцы, ветераны и др. (38, с. 10–11) (примечательно, что некоторые из перечисленных льгот можно найти в современной налоговой системе России). В это время налоги планируются интуитивно, этот процесс носит единичный, разрозненный характер. В Римской империи в 227 г. до н. э. в разных частях Сицилии действовали разные налоговые уложения в зависимости от времени вступления в союз с Римом, что позволяет сделать вывод об определенных возможностях планирования налогов общинами в зависимости от местоположения (12, с. 79). В Сицилии имения дворянства и духовенства не платили никаких податей (66, с. 29). Имеются сведения, что в XI в., чтобы избавиться от налогового гнета и возможностей описи имущества, люди нередко искали покровительства могущественного господина, которым могли быть соседний крупный аграрий, церковь, монастырь, высокопоставленный чиновник и даже сам сборщик налогов. Такое явление получило название «патронаж» (12, с. 120), и с определенной долей условности его можно считать попыткой населения планировать свои налоги. В XIII в. во время Крестовых походов были введены пожертвования на цели Крестового похода со всех духовных лиц. При этом папа был обязан получить согласие духовенства, которое, правда, не могло полностью отклонить данный сбор, но тем не менее участвовало в определении его характера и величины (12, с. 149). Современные налогоплательщики вряд ли отказались бы от возможности минимизировать свои налоговые платежи подобным образом. До нас дошла волнующая история раввина Меира бен Баруха из Ротенбурга, который в 1286 г. в целях уменьшения непомерного налогового гнета при-

нял решение вместе со своей семьей покинуть город Ротенбург-об-дер-Таубер и переселиться на Святую землю (12, с. 182), что можно рассматривать как пример планирования налогов путем изменения места жительства или осуществления деятельности. Имеются сведения, что введенный Иоанном Медичи в 1427 г. прогрессивный налог *catasto* на богачей заставил их применять все меры к сокрытию своего имущества (38, с. 17), что позволяет предположить возможность осуществления ими планирования налогов. В XIV в. *верхним слоям* жителей Флоренции были доступны обширные торговые и банковские операции с капиталом, системы счетов и филиалов на территории всей Европы, их могли освобождать от уплаты налогов за особые заслуги перед коммуной (12, с. 169), таким образом, они могли планировать свои налоги. Средневековый город подчинял себе окрестные области, эксплуатируя их в фискальном отношении. Средневековый феодал, будучи лично свободен от обложения, разверстывал причитающиеся с феодального поместья налоги (58, с. 125), говоря современным языком, не только перекладывал, но и планировал налоги. Например, настоятель монастыря Рот в 1497 г. добился от императора Максимилиана I привилегии, которая позволяла ему перекладывать имперские налоги на плечи своих подданных, таким же правом обладали курфюрсты (12, с. 226–227).

Во втором периоде, с конца XVII по XIX в., происходит развитие налогообложения, появляются первые налоговые теории и налоговые системы. Возникают зачатки теории планирования налогов, хотя прямых указаний на это в трудах классиков не содержится. Более того, А. Смит (1723–1790) в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» отмечает, что налоги для плательщика являются показателем свободы, а не рабства. Таким образом, в этот период практика в данном вопросе опережает теорию. На микроуровне дифференциация в подоходном налогообложении позволяет говорить о возможности планирования налогов в этот период путем дробления капиталов. Так, порядок исчисления классного налога в Пруссии, введенного в прогрессивном размере в 1821 г., налога на помещиков, существовавшего с 1810 по 1820 г. в России (58, с. 11–112), создавал такие возможности. О планировании патентного налога, введенного во Франции в 1872 г., свидетельствуют предоставляемые льготы для водоносов, уличных разносчиков, издателей газет и т. п. (38, с. 104). Аналогичные предположения возникают относительно освобождений от промыслового налога, существовавших в это время в Испании, Бадене, Австрии, Пруссии, Нидерландах и других странах (38, с. 111–135; 15, с. 120–127). Свидетельством планирования налога на двери и окна во Франции (просуществовал до XIX в.) является странная архитектура многих домов в этой стране, когда они практически не имеют дверных и оконных проемов со стороны улицы и жители пользуются преимущественно внутренними дворами и садами (12, с. 370). Можно предположить, что существовала возможность планирования налогов в зависимости от места осуществления деятельности в империи Бисмарка в конце XIX столетия, так как налоговое бремя в отдельно взятых государствах было неодинаковым (12, с. 302). Планирование налогов в это время, вероятно, было возможно вследствие существования в ряде стран Западной Европы и России раскладки, платы податей по соглашению и откупам (14, с. 50–55).

В третий период, с начала XX в. и по настоящее время, происходит совершенствование налогообложения. После Первой мировой войны уже имеются полностью обоснованные принципы налогообложения, появляются исследования о налоговом бремени (см. подробнее об историческом аспекте налогового бремени в параграфе 9.1 главы 9). Поэтому можно говорить не только о планировании налогов, но и о налоговом планировании. Дифференциация в подоходном налогообложении, например в Англии и США, свидетельствует о налоговом планировании путем дробления капиталов. В Англии с 1910 г. пропорциональный налог был дополнен дополнительным налогом для доходов свыше £2 тыс. Эти доходы разделялись на разряды: от 2 до 2,5 тыс., от 2,5 до 3 тыс., от 3 до 4 тыс. и т. д. Каждый следующий разряд облагался налогом в повышающейся прогрессии от 7,5 до 30%. В США в 1913 г. был введен налог для крупных доходов. Налог в его дополнительной части налагался в прогрессивном размере: для доходов в \$6–10 тыс. — 1%, для доходов \$10–12 тыс. — 2%, для доходов свыше \$200 тыс. — 50% (58, с. 103). О необходимости дифференциации сборов с купцов и мещан пишет в своей работе «План финансов» М. М. Сперанский (67, с. 52).

На основе изложенного предлагается следующая периодизация налогов и налогового планирования (табл. 2.1).

Следует отметить, что теория налогового планирования как в России, так и на Западе в настоящее время еще только формируется. В большинстве исследований до 80–90-х гг. XX в. лишь гипотетически можно предугадать возможность налогового планирования. В табл. 2.2 нами предпринята попытка сопоставить принципы распределения налогового бремени в теориях налогообложения и возможности налогового планирования.

Таблица 2.1
Периодизация налогов и налогового планирования

Период	Отражение налогового планирования в экономической теории	Практика налогового планирования на уровне налогоплательщика
1. Древний мир, Средние века до XVII в. (возникновение первых элементов налогообложения)	Отсутствует научная теория налогообложения	Планирование налогов носит несистемный, единичный характер, доступно ограниченному кругу высокопоставленных светских и духовных лиц
2. Конец XVII–XIX в. (развитие налогообложения, возникновение первых налоговых теорий и систем)	Начинает формироваться научная теория налогообложения, о планировании налогов пока что нет упоминаний	Планирование налогов физическими лицами и зарождение планирования налогов предприятиями
3. Начало XX в. — настоящее время (совершенствование налогообложения)	Становление и развитие теории налогового планирования	Налоговое планирование на уровне хозяйствующих субъектов

Таблица 2.2

**Принципы распределения налогового бремени в теориях налогообложения
и налоговое планирование**

Принципы распределения налогового бремени	Представители	Возможности налогового планирования
Общность и равномерность налогообложения	А. Смит, К. Эзенберг, М. И. Фридман	Крайне ограничены, практически отсутствуют
Пропорциональное и прогрессивное налогообложение	П. Леруа-Болье, Р. Стурм, А. Смит, Ж. Ж. Руссо, Ж. Б. Сей, Ж. Сисмонди, Д. С. Миль, Э. Сакс, К. Маркс, Ф. Энгельс, А. Вагнер, Э. Селигман, А. Маршал	Больше возможностей для планирования налогов, так как есть дифференциация
Подходное налогообложение	К. Эзенберг, И. Х. Озеров, Е. Кун	Значительные возможности налогового планирования
Прогрессия в подходном налоге	П. П. Гензель, П. В. Микеладзе, В. Н. Строгий, К. Ф. Шмелев, многочисленные современные теоретики и практики	Максимальные возможности налогового планирования

Теперь следует рассмотреть, как происходило планирование налогов и налоговое планирование в России.

1. Конец IX–XIII в. — единицей обложения данью в Киевском государстве служит «дым», получает распространение «мыт» — пошлина за провоз. Первые попытки налоговой оптимизации зафиксированы в период феодальной раздробленности Руси, когда были введены пошлины за провоз товаров по территории владельца земли, взимаемые за каждую повозку. Чтобы уменьшить пошлину, купцы максимально загружали повозку. Однако в качестве контрмеры местные князья ввели правило, согласно которому товар, выпавший с повозок, переходил в их собственность. Так родилась поговорка: «Что с возу упало, то пропало» (46, с. 64). Данный хрестоматийный пример является одним из крайне немногочисленных упоминаний о практике планирования налогов в экономической литературе, посвященной историческим аспектам налогообложения.

Практика налогообложения ввоза и вывоза товаров предоставляла широкие возможности планирования налогов в зависимости от вида деятельности в Германии в XVIII в., где существовали льготы для отечественного дворянства, чиновников, королевского двора и его окружения. В результате образовался почти полностью свободный от налогообложения рынок предметов роскоши, охватывающий книги и стильную мебель, шелковые ткани из Лиона и фарфор из Мейсенской мануфактуры (12, с. 176–177).

2. XIII в.—1476 г. в период завоевания Руси Золотой ордой разве что чисто теоретически можно предположить практику планирования налогов, так как слишком суровы были карающие меры. Введение способа сбора дани в виде

откупа позволяло откупщикам обогащаться, занимаясь планированием своей деятельности по ее сбору.

Еще в Новом Завете занимавшиеся сбором налогов мытари неоднократно упоминаются как грешники. К помощи откупщиков прибегала римская администрация, следовательно, можно предположить, что они могли планировать свои доходы еще до нашей эры (54, с. 41; 12, с. 79). В Афинах в V в. до н. э. также существовала практика взимания налогов откупщиками (12, с. 68). В Империи франков в IV в. также существовала система откупов (12, с. 128). В Византии в IX в. сборщикам налогов по договору отдавались в аренду налоговые поступления какого-либо округа (12, с. 119). Откупщики были и во Флоренции в XIV в. (12, с. 165). Попытка ограничить деятельность откупщиков была принята в 60-х гг. XVII в. во Франции, когда Жан Батист Кольбер (1619 – 1683) в 1662 г. законодательно ограничил норму комиссионных по откупам до одной шестой от его цены, таким образом впервые законодательно установив пределы налогового планирования (41, с. 63). Во Франции эпохи абсолютизма откупная система оставила немало следов. На городском плане Парижа еще сегодня можно увидеть, где проходила стена, которой откупщики огораживали город, чтобы ничто не могло выскочить из их рук (12, с. 266). Н. И. Тургенев в главе IV своей книги «Опыт теории налогов» рассматривает достаточно подробно систему откупов во Франции, указывает на ее существование в Афинах, Древней Греции, Риме, Испании, Голландии (67, с. 210 – 213). Исторический аспект системы откупов освещает также И. Горлов (15, с. 70 – 74). Д. Львов пишет о системе откупов в России в царствование Алексея Михайловича (38, с. 161 – 163).

3. Это же сдерживало развитие практики планирования налогов в период царствования Ивана III. Варианты планирования пошлин остаются такие же, как это рассмотрено выше. Можно говорить о появлении определенных возможностей снижения платежей в условиях перевода земельных платежей в условные податные единицы «сохи».
4. В период царствования Алексея Михайловича (1629–1676) гости первоначально свободны от обыкновенного тягла, т. е. имеют определенные налоговые преимущества (38, с. 159). В 1655 г. создается Счетная палата для контроля за фискальной деятельностью приказов и исполнением доходной части российского бюджета. Деятельность плательщиков не входит в сферу проверок Счетной палатой. Непродуманная налоговая политика и существенное увеличение налогового бремени в 1646 г. привели к народным соляным бунтам. Идея обогащения государства путем развития собственной промышленности и создания благоприятных условий для внешней торговли, лежавшая в основе концепции меркантилизма, нашла отражение в «Таможенном уставе» 1653 г. и «Новоторговом уставе» 1667 г. Иностранные купцы, продававшие свои товары на внутреннем российском рынке, облагались более высоким налогом (36, с. 9). Согласно Закону 1693 г., имеется разделение налогообложения промыслов по роду, по обширности, доходности (38, с. 160), что и позволяло сознательно ими манипулировать для снижения налогового бремени.
5. Во времена Петра I (1672–1725) особые чиновники-«прибыльщики» придумывали все новые налоги и сборы: за соль, за улы, за продажу огурцов,

за бани, топоры, погреба, дубовые гробы и бороны. Налоги должен был платить каждый «тяглый» двор — двор крестьянина или горожанина (39, с. 65, 144). С целью снизить свои фискальные обязательства несколько крестьянских дворов, а иногда и вся деревня, обносились одним забором, объединяясь таким образом всего лишь в один «тяглый» двор. Кстати, даже в таком налоге, как введенный Петром I налог на бороны, существовали льготы (48, с. 13), что позволяет сделать вывод о возможности его уменьшения.

6. Возможность планирования налогов существовала и в период правления Екатерины II (1729–1796). В 1775 г. она отменяет все частные промысловые налоги и подушные подати с купцов и вводит с них гильдейский сбор в зависимости от размера капитала. Объявлял о своем капитале каждый купец сам «по совести», проверки имущества не проводились, доносы за его утайку не принимались (48, с. 18; 38, с. 185–191). В отличие от Алексея Михайловича Екатерина II благоволил иностранцам, предоставляя льготные ссуды и освобождая от податей (36, с. 77), т. е. делает экономику России более открытой.

Следует отметить, что в целях привлечения иностранных ремесленников, купцов и земледельцев к переселению в Испанию уже в 1623 г. были предоставлены иностранцам различные налоговые льготы. Особенно значительными были налоговые льготы для иммигрантов в Пруссии при Фридрихе Великом (58, с. 177).

7. В первой половине XIX в. происходит развитие российской финансовой науки, М. М. Сперанский (1772–1839) разрабатывает программу финансовых преобразований государства — «план финансов», Н. И. Тургенев (1789–1871) в 1818 г. издает первый в России крупный труд в области налогообложения «Опыт теории налогов». Он отмечает: «Налоги имеют непосредственное влияние на уменьшение богатства народного... причиняют препятствия промышленности народной... имеют вредное влияние на народонаселение, образованность и нравственность народную» (67, с. 239). Представляется, что здесь Н. И. Тургенев вплотную подошел к выводу о необходимости уменьшения налогового бремени и налогового планирования, однако, к сожалению, не сделал его. Возможности планирования налогов могла создавать дифференциация ставок оброка по классам губерний. Дворяне, меняя место жительства, могли изменять свои налоги, так как дворяне, которые жили за границей не по службе и проживали доходы вне отечества, должны были платить вдвое (48, с. 21). Воистину достойный пример для подражания в целях подъема духа патриотизма в современных условиях.
8. Вторая половина XIX в. — начало XX в. В 1863 г. Александр II ввел налог с городской недвижимости, значительные льготы по которому создавали условия для уменьшения его размера. Не подлежало обложению имущество, принадлежащее земству, духовенству, учебным заведениям, малоценное имущество, на которое сумма налога не превысила бы 25 коп. (54, с. 67). Существовавшая в то время система поземельного налогообложения позволяла помещикам перекладывать налоги на крестьян (63, с. 11) (уменьшать свои налоги). В 1898 г. Николай II ввел промысловый налог. Возможность планирования его заключалась, во-первых, в дифференциации его по губерниям,

во-вторых, в дифференциации его ставок в зависимости от вида предприятия: является ли оно гильдейским или акционерным обществом (13, с. 80–82). В 1899 г. С. Ю. Витте обосновал правительственную политику привлечения деловых людей иностранного происхождения, в том числе налоговыми методами. Создание акционерных обществ¹ первоначально не поощрялось государством налоговыми мерами, и они платили дополнительный промысловый налог в форме налога с капитала и процентного сбора с прибыли по ставке 0,15%. С капитала менее 100 руб. данный налог не взимался (36, с. 23), что опять-таки свидетельствует о возможности определенного планирования налогов. Определенные ограничения, согласно антитрестовскому законодательству в 1903–1917 гг. (налогообложение сверхприбыли), также создавали условия для налогового планирования в трестах и синдикатах, так как законодательство давало им право на создание определенных резервов до налогообложения, что возможно было использовать для целей оптимизации налогового бремени. Следует также отметить, что ставки налога стимулировали промышленников России к получению максимальной прибыли (52, с. 7). Даже введенный Временным правительством налог на сверхприбыль распространялся только на промышленные предприятия (63, с. 53), оставляя тем самым поле для планирования налогов банками, железными дорогами и т. д. Создание акционерных обществ, введение публичной отчетности, значительная дифференциация налогообложения по различным параметрам создали предпосылки для перехода плательщиков от планирования налогов на качественно более высокий уровень налогового планирования. Однако этот процесс в России был приостановлен Великой Октябрьской социалистической революцией.

9. 1917–1930 гг. В книгах социалистического периода в России указывалось, что налоги данного периода были справедливыми. Например, В. П. Дьяченко пишет, что по продналогу «высокий необлагаемый уровень означал, что от налога освобождалась не только деревенская беднота, но и часть середняков» (22, с. 57). История расставила точки над «и», и вряд ли в первые годы советской власти существовали безопасные возможности планирования налогов. Первые налоговые преобразования в это время относятся к периоду нэпа. Возможность планирования налогов в данный период можно продемонстрировать на примере подоходно-поимущественного налога. Поимущественное налогообложение прогрессивно возрастало по мере увеличения размера имущества, создание товариществ и акционерных обществ увеличивало налоговый гнет. Следовательно, планировать размер налога можно было путем дробления имущества. Государственные предприятия были освобождены от поимущественного налогообложения, но платили подоходный налог в размере 8% (53, с. 79; 22, с. 119). Возможность минимизировать промысловый налог, состоящий из патентного и уравнительного сбора, также существовала, так как ставки патентного сбора дифференцировались (прав-

¹ Создание первых акционерных обществ в России относится к 20–50 гг. XIX в. (36, с. 97).

да, в очень слабой степени) в зависимости от местонахождения и разряда предприятия (22, с. 118). Ставки введенного в 1926 г. налога на сверхприбыль от 6 до 50% зависели от отношения сверхприбыли к «нормальной» и варьировались по регионам, что могло создавать возможности для планирования данного налога (22, с. 188). В 1928 г. в рамках реформирования сельскохозяйственного налога были введены дифференцированные скидки до 40% с окладов для коллективных хозяйств (22, с. 201). Таким образом, условия для планирования налогов создавались в результате того, что обложение различных отраслей промышленности и различных предприятий было неравномерным.

10. 1930–1985 гг. В этот период происходит укрепление хозяйственного расчета и совершенствование планового руководства хозяйством (22, с. 231). Для выполнения промфинпланов предприятия наделяются соответствующими средствами. Возрастает значение экономии от снижения себестоимости. В 1930 г. происходит унификация системы платежей предприятий: для государственных это налог с оборота и отчисления от прибылей, для кооперации — налог с оборота и подоходный налог. Однако и в этих условиях можно увидеть определенные возможности для планирования данных платежей. По разным предприятиям и видам изделий относительные размеры налога с оборота сильно различались (22, с. 257). Умение руководством предприятий отстаивать размер плановых заданий на более низком уровне создавало возможности планирования прибыли, когда предприятиям была предоставлена возможность оставлять в своем распоряжении часть прибыли, полученной в результате перевыполнения плановых заданий. Если абстрагироваться от всей «стеснительности» применения платежей от прибыли, то в историческом аспекте с определенной долей осторожности можно сделать вывод о наличии элементов государственного планирования налогов с предприятий в СССР, так как даже пресловутые отчисления от прибыли устанавливались индивидуально для каждого предприятия с учетом общегосударственных приоритетов и «пробивной» способности руководства предприятия. Планирование налогов (платежей) из центра в этот период носило своеобразный характер и создавало хаотические условия для предприятий. Они не знали на перспективу, какую реальную величину свободного остатка прибыли для них определят, и пытались всеми доступными способами вмешаться в такое планирование и получить минимальные отчисления от прибыли. Достаточно условно планирование налогов из центра можно рассматривать как своеобразную попытку государства оценить финансовое положение предприятий и стимулировать экономический рост в тех отраслях, которые оно считало приоритетными. Следует отметить, что, создавая возможности для планирования налогов, дифференциация подхода к разным предприятиям в этот период имела крайне отрицательное значение. Нормативы носили индивидуальный, часто произвольный характер. В целом формы планирования налогов в данном историческом периоде имели карикатурный и достаточно разрушительный характер.

11. 1985–1991 гг. Несмотря на то что в данном периоде уже существует система платежей производственных предприятий в бюджет, говорить о существовании системы налогового планирования пока что преждевременно. В 1988–1990 гг. стали действовать первая и вторая модели хозрасчета, получившие свое название в соответствии с тем, что подлежало распределению на уровне предприятия — прибыль или доход, и именно на это первоначально ориентировалась налоговая реформа в 1991 г. Существование большого количества льгот по различным налогам создавало реальные возможности для планирования определенных элементов различных налогов. Именно этот этап заложил предпосылки для последующего перехода к корпоративному налоговому планированию.
12. 1991 г. — настоящее время. Постепенный переход России к рыночным отношениям открывает широкие возможности для развития теории налогообложения в нашей стране, создает условия для реализации на практике реальных способов и методов налогового планирования.

Следует учитывать, что чем сложнее налоговая система и чем большую дифференциацию ставок, объектов налогообложения, льгот и прочих элементов налогообложения она предполагает, тем больше существует возможностей для налогового планирования.

Контрольные вопросы

1. Перечислите основные периоды налогового планирования.
2. Приведите примеры планирования налогов в Средние века.
3. Дайте характеристику системе откупов.
4. Обоснуйте сложности в планировании налогов в России в период с 1930 по 1985 г.
5. Чем обусловлены возможности налогового планирования на различных этапах эволюции налогообложения?

2.3. Классификация налогового планирования

Отсутствие достаточно четкой определенности в финансово-кредитной политике, изменчивость экономической ситуации ставят перед хозяйствующими субъектами более сложные, чем ранее, задачи, решение которых возможно только на базе знания как видов, форм и методов налогового планирования, так и его участников.

Следует различать следующие **модели поведения хозяйствующих субъектов**:

1. *Уклонение от уплаты налогов*¹ (*tax avasion*) осуществляется в виде незаконного использования предприятием налоговых льгот, несвоевременной уплаты налогов, скрытия доходов, непредставления или несвоевременного представления документов, необходимых для своевременного исчисления и уплаты

¹ Еще в 1865 г. К. Гок указывал, что «утайка подати — корчемство, контрабанда — составляет одну из ужаснейших финансовых язв» (14, с. 31–32) и что «утайку налогов очень трудно предупредить» (14, с. 206).

налогов. Как «любви все возрасты покорны», так и утайкой налогов не брезгают даже монархи, что показывает пример деятельности в Конго короля Бельгии Леопольда II (1, с. 17). При уклонении предприятие или физическое лицо уменьшает свои налоговые обязательства или вообще не платит налоги, используя способы, прямо или косвенно запрещенные законодательством.

2. *Обход налогов (tax avoidance)*. В этом случае предприятие или физическое лицо не является плательщиком, либо его деятельность по закону не подлежит налогообложению, либо его доходы не облагаются налогами. Предприятие может использовать в этой ситуации такие незаконные способы, как нерегистрация своей деятельности или неведение учета объектов налогообложения.
3. *Стандартный метод (standart method)*. В этом случае предприятие платит налоги в соответствии с законодательством без предварительных расчетов и выбора оптимального варианта налогообложения.
4. *Налоговое планирование (tax planning)*. В этом случае юридическими и физическими лицами проводится активная налоговая политика, направленная на минимизацию негативного влияния налогообложения на процесс достижения стоящих перед ними целей любыми не противоречащими законодательству методами.

Документальное оформление налогового планирования происходит:

- в налоговом календаре (налоговом бюджете), служащем для контроля за своевременностью и правильностью уплаты налогов;
- в приказе по учетной и налоговой политике хозяйствующего субъекта;
- во внутренних правилах (стандартах) налогового планирования в организации;
- в инструкциях для участников процесса налогового планирования.

Необходимо отметить, что специфика налогового планирования определяется рядом факторов:

- спецификой объекта налогообложения;
- спецификой субъекта налогообложения;
- определенной возможностью обхода налога, предоставляемой особенностями методов налогообложения, способами его исчисления и уплаты;
- налогообложением доходов, полученных из различных источников, по различным ставкам;
- использованием определенных вариантов учетной и договорной политики;
- возможностью для ухода и легального снижения налогов при использовании налоговых убежищ.

Таким образом, налоговое планирование позволяет оптимизировать размер налогового бремени и избежать экономического ущерба, связанного с выплатой штрафов в пользу государства.

В экономической литературе нет однозначного мнения по классификации видов, форм и методов налогового планирования. Л. В. Дуканич (20, с. 250) в зависимости от периода планирования различает оперативное (на квартал), текущее (на год) и планирование на отдаленную перспективу (долгосрочное и стратегическое) налоговое планирование. Все организационно-хозяйственные и финансовые ситуации, которые могут являться предметом налогового планирования, Л. В. Дуканич предлагает разделить на ожидаемые и реализованные (20, с. 293). К первой группе он относит: выбор организационно-правовой формы, местоположения организации, организационной структуры предприятия, принятие решений по размещению капитала и т. п. Ко второй относится текущее налоговое планирование: методы ведения бухгалтерского учета, используемые договоры, применение льгот, способы устранения двойного налогообложения, выбор деловых партнеров и т. п. Следует отметить также, что Л. В. Дуканич и Т. Ф. Юткина (79, с. 140–155) рассматривают прежде всего налоговое планирование на уровне государства, Т. Ф. Юткина выделяет текущее и перспективное налоговое планирование. В. А. Кашин (27, с. 309) различает следующие *виды* налогового планирования: корпоративное и личное; а также *формы* налогового планирования: мониторинг налоговых вопросов конкретным работником бухгалтерии или финансового отдела предприятия; налоговое планирование и текущий контроль за налоговыми обязательствами предприятия силами специализированного отдела предприятия; привлечение внешних консультантов для целей налогового планирования.

С. Г. Пепеляев выделяет *способы* налогового планирования: краткосрочное (текущее) — использование пробелов законодательства, учет налоговых льгот, учет нововведений и др.; долговременное (стратегическое) — учет специфики объекта и субъекта налогообложения, особенностей метода налогообложения, использование налоговых убежищ, налоговых режимов отдельных стран, применение международных соглашений и др. (50, с. 584).

А. В. Перов подразделяет налоговое планирование на личное, в рамках одного предприятия, в рамках системы (группы) предприятий (55, с. 249), а также рассматривает национальное и международное налоговое планирование (55, с. 250).

В экономической литературе предлагаются различные подходы к методам налогового планирования. А. В. Брызгалин (8, с. 50–172) к методам налоговой оптимизации относит: разработку приказа по учетной политике, оптимизацию через договор, метод замены отношений, метод разделения отношений, метод отсрочки налогового платежа, метод прямого сокращения объекта налогообложения, метод оффшора, применение льгот и освобождений. И. Г. Русакова и В. А. Кашин (49, с. 112–122) выделяют такие методы: замена объекта налога, замена субъекта налога (налогоплательщика), замена налоговой юрисдикции, замена обстоятельств, сопутствующих той или иной облагаемой налогом деятельности, другие методы снижения налоговых обязательств (обмен налоговыми льготами, обмен долгами, передача имущества в зарубежный траст, использование международных соглашений об устранении двойного налогообложения и др.). В. А. Кашин (27, с. 310–312) выделяет также в качестве методов: текущий финансовый контроль, метод предварительной налоговой экспертизы, метод вариационно-срав-

нительного анализа. В. Я. Кожин (30, с. 11–15) рассматривает балансовый метод и метод микробалансов. Он также относит к методам ситуационный метод, численные балансовые методы (метод микробалансов, метод графо-аналитических зависимостей, матрично-балансовый метод, комбинированные методы) (29, с. 149). Т. А. Козенкова (31, с. 30–49) выделяет расчетно-аналитический метод, метод оптимизации плановых решений, балансовый метод и методы экономико-математического моделирования. Н. А. Попова (57, с. 34) к методам относит: имитационный метод, расчет налогов по частям, статический и динамический методы минимизации налоговых отчислений.

Подводя итог рассмотрению различных классификаций налогового планирования, необходимо констатировать, что различные авторы, апеллируя примерно одними и теми же понятиями, по-разному их трактуют. Более того, анализ экономической литературы показал, что виды, формы, методы и функции управления в целом определяются одним образом, а в исследованиях по налоговому планированию, являющемуся частью финансового менеджмента, этим же понятиям придается другое содержание. Очевидно, такое положение обусловлено тем, что при исследовании общих вопросов налогового планирования авторы абстрагировались от основных концептуальных понятий теории управления и планирования. Естественно, раз налоговое планирование является элементом системы управления, то применимые к нему термины должны опираться на понятийный аппарат теории управления и базироваться на философской и этимологической сущности понятий «вид», «метод» и т. п. (70, с. 66, 278, 517, 558; 51, с. 892, 895, 340, 747, 245, 750).

Следует выделять следующие классификационные признаки налогового планирования.

В зависимости от уровня управления целесообразно выделять следующие виды налогового планирования:

- планирование на уровне государства (государственное);
- хозяйствующих субъектов (корпоративное), в том числе в рамках системы (группы) предприятий;
- физических лиц (индивидуальное).

Налоговое планирование может носить смешанный характер.

В соответствии с положениями Гражданского кодекса РФ следует различать различные организационно-правовые формы хозяйствующих субъектов, которые представлены на схеме в приложении 2, причем юридические лица могут иметь представительства и филиалы. Следует отметить, что коммерческие организации и граждане-предприниматели с лицензией на соответствующую деятельность с образованием юридического лица производят уплату налогов по законодательству для юридических лиц; некоммерческие организации, как правило, платят налоги в случае осуществления предпринимательской деятельности; физические лица без образования юридического лица являются плательщиками налога на доход и других регистрационных и лицензионных сборов.

В настоящее время в странах ЕС насчитывается порядка 16 млн предприятий, исключая сельскохозяйственный сектор, в России — порядка 3,5 млн юридических лиц.

В соответствии с действующим с 1 января 2003 г. Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД) выделяются различные сферы материального и нематериального производства. К отраслям сферы материального производства относятся: промышленность, сельское хозяйство, лесное хозяйство, транспорт и связь, торговля и общественное питание, материально-техническое снабжение и сбыт, заготовки, информационно-вычислительное обслуживание, операции с недвижимым имуществом, общая коммерческая деятельность по обеспечению функционирования рынка, геология и разведка недр, геодезическая и гидрометеорологическая службы и другие виды деятельности сферы материального производства. К отраслям непроеизводственной сферы деятельности относятся: жилищно-коммунальное хозяйство, непроеизводственные виды бытового обслуживания населения, здравоохранение, физическая культура и социальное обеспечение, народное образование, культура и искусство, наука и научное обслуживание, кредитование и государственное страхование, управление, общественные объединения, экстерриториальные организации и органы.

Таким образом, хозяйствующими субъектами следует считать любые организации, предприятия, фирмы вне зависимости от организационно-правовой формы, формы собственности и отраслевой принадлежности.

Налоговое планирование на уровне хозяйствующих субъектов целесообразно классифицировать по *видам* следующим образом:

- 1) в зависимости от *вида хозяйствующего субъекта* следует различать налоговое планирование в коммерческих и некоммерческих организациях. В свою очередь, имеется специфика налогового планирования в различных коммерческих организациях: производственных, торговых, научных, финансовых посредниках (банках, страховых организациях, профессиональных участниках рынка ценных бумаг) и т. д.;
- 2) в зависимости от *целей деятельности* хозяйствующего субъекта целесообразно выделять налоговое планирование хозяйствующих субъектов, имеющих целью получение прибыли и увеличение чистой прибыли и объективно не имеющих такой цели;
- 3) в зависимости от *организационно-правовой формы* имеется специфика налогового планирования в акционерных обществах, производственных кооперативах и т. п.;
- 4) в соответствии со *стадиями финансово-производственного цикла* предприятия: на стадии создания предприятия; в период существования предприятия (в том числе экономического роста или спада, реорганизации и преобразования); ликвидации предприятия (в том числе в процессе банкротства и конкурсного управления);
- 5) с точки зрения *временной определенности*: долгосрочное — в современных российских условиях это планирование на срок более 1 года; годовое и краткосрочное или оперативное налоговое планирование на квартал, месяц, декаду. Естественно, что точность планирования убывает с увеличением его периода;

- 6) исходя из *направленности на перспективу* следует различать стратегическое и текущее (оперативное) планирование;
- 7) с точки зрения *учета различных прогнозных вариантов* изменения внешней среды и внутреннего финансово-хозяйственного состояния предприятия целесообразно выделять динамическое и статическое налоговое планирование;
- 8) в зависимости от *размера бизнеса* есть специфика налогового планирования на малых предприятиях, на средних и крупных предприятиях, в том числе в холдингах и прочих объединениях предприятий;
- 9) в зависимости от *полноты охвата объектов* налоговое планирование может быть полным и тематическим (фрагментарным);
- 10) в зависимости от *объекта налогового планирования* его можно подразделять на налоговое планирование деятельности предприятия в целом, структурных подразделений, отдельных «центров ответственности» и конкретных операций;
- 11) в соответствии с *субъектами, иницилирующими* налоговое планирование, целесообразно подразделять его на внешнее (инициируемое учредителями) и внутреннее (инициируемое исполнительными органами организации);
- 12) в соответствии с *субъектами, осуществляющими* налоговое планирование: работником бухгалтерии или финансового отдела предприятия; силами специализированного отдела предприятия; внешними консультантами, в том числе уполномоченными представителями из аудиторских и консалтинговых фирм;
- 13) исходя из *критерия территориальности* целесообразно различать местное и международное налоговое планирование;
- 14) в зависимости от *ожиданий*, возлагаемых на налоговое планирование: оптимистическое, пессимистическое и реалистичное.

Формами налогового планирования целесообразно считать: *внутреннее налоговое планирование*, включающее мониторинг налоговых вопросов, планирование элементов налогов и текущий контроль за налоговыми обязательствами предприятия со стороны структурных подразделений и работников хозяйствующего субъекта; *внешнее налоговое планирование*, состоящее в привлечении внешних консультантов и специалистов для целей налогового планирования.

В качестве *методов* налогового планирования целесообразно выделять: метод прямого счета, расчетно-аналитические методы, комбинированные методы и методы экономико-математического моделирования. Перечисленные методы могут носить как ситуационный характер (осуществляться при планировании конкретной деловой ситуации или процесса), так и вариационный характер (производиться при выборе возможных вариантов и направлений деятельности).

Алгоритм деятельности, связанной с организацией любого из перечисленных видов внутрифирменного налогового планирования, можно представить в виде следующих блоков:

- *анализ* текущего финансового состояния предприятия и возможных перспектив его развития;

- *составление планов*, т. е. принятие решений о будущих финансово-хозяйственных целях организации и способах их достижения, в том числе налоговыми методами;
- *осуществление* плановых решений. Результатом этой деятельности являются реальные показатели деятельности организации и полученная налоговая экономия;
- *сравнение* реальных результатов с плановыми показателями, а также создание предпосылок для корректировки действий организации в нужном направлении;
- *контроль* является последним блоком налогового планирования, и именно он позволяет оценить эффективность планового процесса в организации, в том числе налогового планирования.

На основе системы мероприятий по налоговому планированию осуществляются организация запланированных работ, мотивация задействованного для их выполнения персонала, контроль результатов и их оценка с точки зрения плановых показателей.

Контрольные вопросы

1. Какие подходы к классификации налогового планирования имеются в экономической литературе?
2. Кого можно отнести к хозяйствующим субъектам?
3. Какие виды налогового планирования вы знаете?
4. Перечислите формы и методы налогового планирования.
5. Каков алгоритм налогового планирования?

2.4. Принципы и стадии налогового планирования

Основами налогового планирования являются:

- 1) учет основных направлений развития налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства;
- 2) разработка учетной политики предприятия и проведение договорных компаний с учетом их налоговых последствий;
- 3) правильное и полное использование всех установленных законом льгот, освобождений от налогов и исполнения обязанностей налогоплательщиков;
- 4) оценка возможностей получения отсрочек и рассрочек по уплате налогов, а также различных налоговых и инвестиционных налоговых кредитов.

Налоговое планирование является частью финансового планирования и подчиняется следующим **принципам**:

- 1) платить минимум из положенного;
- 2) осуществлять уплату налога в последний день установленного периода;
- 3) использовать варианты снижения налогооблагаемой базы в рамках взаимосвязанной системы налогообложения предприятий;

- 4) использовать льготные режимы налогообложения, предусмотренные законодательством;
- 5) не допускать повышенного налогообложения путем использования специальных учетных методов.

Таким образом, налоговое планирование позволяет оптимизировать сумму уплачиваемых налогов и избежать экономического ущерба, связанного с выплатой штрафов в пользу государства.

* * *

В экономической литературе сложилось относительное единодушие по поводу **этапов** (стадий) налогового планирования. Е. Н. Евстигнеев (23, с. 54–55) выделяет до регистрации предприятия следующие этапы: формулирование целей и задач нового образования, сферы производства и обращения; решение вопроса о наиболее выгодном месте расположения предприятия и его подразделений; выбор организационно-правовой формы предпринимательской деятельности. В рамках текущего налогового планирования он выделяет этапы: анализ всех предоставляемых законодательством льгот, анализ возможных форм сделок, решение вопроса о рациональном размещении активов и прибыли предприятия.

В. Я. Кожин (30, с. 26–27) выделяет следующие 7 этапов: формирование налогового поля организации, образование системы договорных отношений, подбор типичных хозяйственных операций, определение возможных хозяйственных ситуаций, предварительный выбор вариантов хозяйственных ситуаций, составление журнала хозяйственных операций, сравнительный анализ.

Т. А. Козенкова (31, с. 24) выделяет этапы налогового планирования для целей определения налогового поля: стратегическое, оперативное и оценка эффективности налогового планирования. В рамках этапа стратегического планирования выделяются такие этапы, как: создание действующей хозяйствующей единицы; кардинальные изменения условий функционирования предприятия и в процессе текущей деятельности предприятия, а также выделяются направления: определение целей и задач организации, сферы производства и обращения, направлений деятельности (выбор организационно-правовой формы, структуры и места расположения предприятия и его структурных подразделений); анализ предоставляемых законодательством налоговых льгот; формирование налоговой учетной политики. В рамках этапа оперативного планирования выделяются направления: расчет и управление налоговыми базами, составление многовариантных налоговых моделей, рациональное размещение активов и прибыли предприятия, составление налоговых календарей. В рамках этапа оценки эффективности налогового планирования выделяются направления: установление величины отклонений фактических результатов от плановых, анализ причин; определение системы показателей, характеризующих эффективность разработанных методов.

А. Н. Медведев (42, с. 11–12) выделяет следующие этапы налогового планирования: на первом этапе определяются цели и задачи фирмы, решается вопрос о направлении деятельности и размере бизнеса; на втором этапе решается вопрос о наиболее выгодном месте расположения предприятия и его органов; на третьем — выбирается организационно-правовая форма; на четвертом — анализируются

льготы; на пятом — анализируются возможные формы сделок; на шестом — решается вопрос о рациональном размещении активов и прибыли предприятия.

Четыре этапа налогового планирования выделяются следующими авторами: С. Г. Пепеляевым (53, с. 162–165; 50, с. 588), Н. А. Полоновой (57, с. 32), О. А. Фоминой (76, с. 82–86); И. Кокорев (33, с. 30) предлагает их при рассмотрении международного налогового планирования, И. Г. Русакова и В. А. Кашин называют их стадиями (49, с. 123–124; 27, с. 304–309). Действительно, целесообразно говорить о стадиях налогового планирования, в качестве которых на практике выделяют 4 основные стадии.

Стадия 1. Принятие решений о наиболее выгодном с точки зрения налогового планирования расположении самого предприятия, его руководящих органов, филиалов, дочерних и зависимых обществ для оптимизации налогов исходя из целей деятельности предприятия и особенностей налоговых режимов отдельных стран (данном вопросам посвящены отдельные параграфы).

Различия в налоговых режимах между странами помогают уйти от налогообложения с использованием «*принципа неограниченной налоговой ответственности*». Например, если создать компанию по законам Великобритании и в самой Великобритании, где резидентами считаются компании, имеющие в этой стране центр фактического руководства, а само руководство расположить в США, где критерием считается место создания, то компания не будет считаться резидентом ни в США, ни в Великобритании. Тогда ни в одной из стран компания не попадет под режим неограниченной налоговой ответственности. Но считаясь нерезидентом в каждой из этих стран, фирма будет облагаться налогом только по доходам из источников этих стран, а если их нет, то налогообложение будет нулевым и, следовательно, нет необходимости использовать оффшорную зону.

На практике возможно использование двухстороннего и многостороннего соглашения о ликвидации двойного налогообложения. В частности, существует налоговое соглашение, заключенное между Нидерландами и Антильскими островами, которое получило в международной практике наименование «Голландский сэндвич».

Например, компания зарегистрирована на Антильских островах. Инвестор учреждает дочернюю компанию в Нидерландах и использует ее для управления компаниями, создаваемыми в любых странах, т. е. эти компании принадлежат организации, расположенной на Антильских островах. Используя соглашение между Нидерландами и Антильскими островами, можно минимизировать налоговое бремя за счет уменьшения и доведения до нуля налогов на дивиденды, которые распределяются субдочерними компаниями.

Следует отметить, что существуют страны (Франция, Швейцария), которые ограничивают свою налоговую юрисдикцию только доходами, извлекаемыми на их территории, и не облагают доходы, полученные за рубежом.

Что касается Российской Федерации, то здесь используются свободные экономические зоны и закрытые административно-территориальные образования, где происходит снижение налогового бремени.

Стадия 2. Выбор организационно-правовой формы юридического лица и его внутренней структуры с учетом характера и целей деятельности и соответствия режима налогообложения юридического лица с его гражданско-правовой ответственностью по обязательствам.

При этом в западных странах сложилась общая тенденция: чем меньше ответственность по обязательствам перед своими кредиторами, тем больше налоговые обязательства, и наоборот. Установлено, что если участники полного товарищества полностью отвечают по долгам товарищества всем имуществом, то они, как правило, не признаются плательщиками налога на прибыль или платят его по минимальной ставке, а предприятия в западных странах, как правило, акционерные общества или общества с ограниченной ответственностью, не имеют льготного режима налогообложения прибыли.

Компания, получающая дивиденды от участия в деятельности других предприятий, имеет право вычитать либо весь дивиденд, либо его часть из налогообложения прибыли. Критерием того, сколько вычитать, служит процент участия в капитале другого предприятия. Чем он больше, тем больше вычитается дивидендов.

В отдельных странах полностью разрешено вычитать дивиденд из налогооблагаемой базы, если он получен от контролируемого предприятия, где обеспечено безусловное принятие или отклонение определенных решений на общем собрании акционеров.

В отдельных странах (например во Франции) существует такое положение, что если фирма владеет 95% акций другой компании, то результаты деятельности последней включаются в налоговые документы контролирующей фирмы.

В российских условиях хозяйствующие субъекты должны учитывать, что участие государства при формировании уставного капитала в размере более 25% ограничивает возможности проведения реструктуризации, передачи имущества и распределения полученных доходов, а также участие в создании аффилированных групп. Согласно Налоговому и Гражданскому кодексам, при наличии доли одного из участников в размере более 25% возможно привлечение его к солидарной ответственности по налоговым обязательствам. Важное значение для целей налогового планирования имеет не только размер, но и способ формирования уставного капитала. Например, внесение имущества в уставной капитал создает первоначальные налоговые обязательства в виде налога на имущество. Выбор основных направлений деятельности на стадии подготовки учредительных документов будет иметь последствия, например, для расчета отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Создание филиалов в юрисдикциях с повышенным налоговым бременем снижает общие доходы организации, а с минимальным — создает дополнительные возможности для налогового планирования.

Стадия 3. Текущее налоговое планирование.

Текущее налоговое планирование, подробно анализируемое в разделе III, состоит, исходя из концептуального философского подхода, изложенного ранее в данной главе, из следующих элементов:

- использование налоговых освобождений и льгот по основным налогам с учетом изменения налогового законодательства с целью оперативного реагирования на эти изменения, включая реорганизацию предприятия;
- использование оптимальных форм договоров при прогнозировании и определении налогооблагаемого дохода и показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, планирования сделок, опосредствующих предпринимательскую деятельность организации;
- разработка учетной политики для целей оптимизации налогообложения.

Все перечисленные факторы учитываются при моделировании налогового бремени хозяйствующего субъекта на оптимальном для него уровне в зависимости от этапа развития предприятия и целей, стоящих перед ним.

Стадия 4. На данной стадии принимаются решения по наиболее рациональному размещению активов и прибыли и по проблемам инвестирования и аккумуляции средств, так как правильное размещение прибыли и капитала позволяет получить дополнительные налоговые льготы, а в отдельных случаях — обеспечить возврат части уплаченных налогов.

В большинстве стран происходит освобождение от налогообложения инвестиций в государственные ценные бумаги, доходов по ним. (В Российской Федерации действовала такая льгота до 1997 г.) Освобождаются также, как правило, капитальные вложения. В рамках косвенного налогообложения и налогообложения недвижимости стимулируется инвестиционная политика.

На практике этапы налогового планирования можно использовать в совокупности или в отдельности в зависимости от того, создается ли предприятие или уже действует.

В дополнение к четырем основным стадиям можно добавить *стадию формирования целей и задач предприятия* в начале его организации и *стадию контроля, анализа и оценки эффективности налогового планирования*. На практике стадии налогового планирования могут присутствовать в совокупности или в отдельности в зависимости от того, создается ли предприятие или уже действует.

Все перечисленное учитывается при моделировании налогового бремени хозяйствующего субъекта на оптимальном для него уровне в зависимости от этапа развития предприятия и целей, стоящих перед ним.

Контрольные вопросы

1. Какие подходы к этапам и стадиям налогового планирования имеются в экономической литературе?
2. Назовите основные стадии налогового планирования.
3. Перечислите дополнительные стадии налогового планирования.

2.5. Пределы налогового планирования

В большинстве государств сложились специальные методы, позволяющие предотвратить уклонение от уплаты налогов и существенно ограничить сферу налогового планирования, т. е. создать определенные *пределы налогового планирова-*

ния, которые, как правило, включают следующие методы: законодательные ограничения, меры административного воздействия и специальные судебные доктрины (см. 23, с. 55; 50, с. 592–596; 53, с. 165–172).

Группа 1. Законодательные ограничения.

Существует ряд мер, направленных на превентивное предотвращение уклонения от уплаты налогов: обязанность субъекта зарегистрироваться в налоговом органе в качестве налогоплательщика; обязанность предоставлять налоговые декларации и другие документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов; обязанность удерживать налоги у источников. За нарушение налогового законодательства предусмотрены экономические меры ответственности.

В ряде стран существуют специальные *штрафные налоги* (penalty tax), которые применяются к налогоплательщикам в специальных случаях. К штрафным налогам относятся:

- налог за неразумное аккумулирование прибыли корпорации. Он применяется в случаях, когда корпорация уклоняется от распределения дивидендов, употребляет средства дивидендов на цели, признаваемые неразумными, а именно: для последующего предоставления займов акционерам корпорации; для предоставления акционерам возможности использовать средства корпорации для личных целей; на инвестиции в ценные бумаги, если эта деятельность нетрадиционна для предприятия;
- налог на личные холдинговые компании. Применяется с целью ограничить использование корпораций в качестве так называемых чековых книжек, т. е. корпораций, учрежденных с целью совершения операций с ценными бумагами для ее учредителей или в качестве «инкорпорированных талантов», т. е. корпораций, учрежденных для распоряжения средствами ее владельца (артистов, спортсменов и т. д.).

Группа 2. Административные воздействия.

С их помощью создается возможность оперативного вмешательства в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов.

Группа 3. Судебный механизм борьбы с уклонением от уплаты налогов.

В США существует ряд доктрин, согласно которым сделки признаются недействительными по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов и их незаконного обхода. Законодательство Российской Федерации признает институт уклонения от уплаты налогов. Согласно ст. 198–199 Уголовного кодекса, уклонение от налогов признается в форме уклонения от подачи декларации о доходах и включения в нее заведомо ложных сведений, а также включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо сокрытие других объектов налогообложения.

Следует отметить, что временные пределы налогового планирования практически не существуют. Как показано ранее, человечество планирует налоги постоянно на всем протяжении истории становления и развития практики и теории налогообложения и в ближайшем будущем в условиях возрастающей сложности налогового механизма и дифференциации элементов налогообложения. Как справедливо указывает Д. Ю. Мельник, налоговое планирование умрет, когда все без исключения налоги будут заменены одним фиксированным подушным нало-

гом (43. с. 52), что вряд ли произойдет на практике в обозримом будущем. Это только в социалистическом прошлом России был уместен пафосный лозунг: «У нас отменяются налоги. Скоро они исчезнут и в городе, и в деревне» (1, с. 5). Таким образом, пока происходит совершенствование и изменение налоговой системы, будет иметь место и налоговое планирование.¹

Целесообразно выделить еще два вида пределов налогового планирования:

- 1) качественные, в том числе законодательные (предел рентабельности, предел цены, предел определенных видов расходов и т. п.), административные и т. п. Кроме того, реальные *ограничения* для налогового планирования создает неопределенность внешней среды создает реальные ограничения для налогового планирования;
- 2) количественные — характеризующие возможность снижения налоговой нагрузки и общей ставки налогообложения как в целом по хозяйствующему субъекту, так и по конкретному налогу. Причем по конкретному налогу целесообразно сравнивать достигнутый уровень налогообложения не со ставкой, указанной в соответствующем законе, а с *реальной ставкой налогообложения*, имевшейся в отчетном периоде. Поясним предлагаемый термин «реальная ставка» на примере. При реализации продукции на 100 тыс. руб. предприятие реализует право на налоговый вычет по материальным ресурсам в размере 40 тыс. руб. Ставка НДС — 20%. Реальная ставка по НДС за отчетный период $(100 \text{ тыс. руб.} - 40 \text{ тыс. руб.}) \times 0,2 / 100 \text{ тыс. руб.} \times 100\% = 12\%$. Если в результате налогового планирования удастся сделать налоговый вычет на сумму 60 тыс. руб., то достигнутая ставка налогообложения по НДС будет $(100 \text{ тыс. руб.} - 60 \text{ тыс. руб.}) \times 0,2 / 100 \text{ тыс. руб.} \times 100\% = 8\%$.

Снижение реальной ставки налогообложения по НДС $12\% - 8\% = 4\%$.

По аналогии при расчете налоговой экономии по другим налогам целесообразно учитывать налоговые вычеты, освобождения и льготы, используемые в отчетном периоде, чтобы рассчитывать реальную ставку налогообложения по конкретному налогу.

К разряду количественных ограничений налогового планирования следует отнести величину издержек, затрачиваемых на внедрение, организацию и осуществление налогового планирования, а также масштабы деятельности фирмы, которые в настоящее время существенно расширяются в условиях происходящей глобализации мировой экономики.

Контрольные вопросы

1. Какие подходы к пределам налогового планирования существуют в экономической литературе?
2. Существуют ли временные пределы налогового планирования?
3. Перечислите качественные и количественные пределы налогового планирования.

¹ В этой связи здесь уместно отметить, что нет возможности и смысла в стремительно изменяющихся социально-экономических условиях изложить полный свод конкретных способов налоговой оптимизации.

Список литературы к главе 2

1. *Акимов А. Л.* Общество без налогов. — Л.: Лениздат, 1962.
2. *Алексеева М. М.* Планирование деятельности фирмы. — М.: Финансы и статистика, 2001.
3. *Алексеев М. М.* Взгляд на развитие учения о налогах. — Харьков, 1870.
4. *Бланк И. А.* Основы финансового менеджмента. Т. 1. — К.: Ника-Центр, 1999.
5. *Блауг М.* Экономическая мысль в ретроспективе. — М.: Дело Лтд, 1994.
6. Большой экономический словарь / Под общ. ред. А. Н. Азрилияна. — М.: Фонд «Правовая культура», 1994.
7. *Брейли Р., Майерс С.* Принципы корпоративных финансов / Пер. с англ. — М.: Олимп-Бизнес, 1997.
8. *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Брызгалин В. В.* Методы налоговой оптимизации. Изд. 3-е, перераб. и доп. — М.: Аналитика-Пресс, 2001.
9. *Ван Хорн Дж. К.* Основы управления финансами / Пер. с англ.; гл. ред. серии Я. В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1996.
10. *Вечканов Г. С., Вечканова Г. Н.* Словарь рыночной экономики. — СПб.: ТОО ТК «Петрополис», 1995.
11. *Вещунова Н. Л., Фомина Л. Ф.* Бухгалтерский учет. — М.; СПб.: Издат. торговый Дом «Герда», 1998.
12. Все начиналось с десятины / Пер. с нем.; общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Ланина. — М.: Прогресс, 1992.
13. *Гензель П.* Промысловое обложение в России. Опыт критического исследования. — СПб.: Типография В. Киришабаума, 1890.
14. *Гок К.* Налоги и государственные долги. — Киев: В университетской типографии, 1865.
15. *Горлов И.* Теория финансов. — СПб.: В типографии И. Глазунова, 1845.
16. *Грищенко В. Н., Демидова Л. Г., Петров А. Н.* Теоретические основы прогнозирования и планирования. Ч. 1. — СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 1995.
17. *Гуреев В. И.* Российское налоговое право. — М.: Экономика, 1997.
18. *Гуськов С. В.* Налоги в экономике предприятий: Учебное пособие. — М.: Дашков, 1999.
19. Долгосрочное планирование и прогнозирование. — М.: Прогресс, 1975.
20. *Дуканич Л. В.* Налоги и налогообложение: Учебное пособие для студентов экон. спец. вузов. — Ростов н/Д.: Феникс, 2000.
21. *Дунаева В. С.* Планомерное, пропорциональное развитие народного хозяйства — экономический закон социализма. — М.: Мысль, 1981.
22. *Дьяченко В. П.* История финансов СССР. — М.: Наука, 1978.
23. *Евстигнеев Е. Н.* Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие. — М.: ИНФРА, 1999.
24. *Ирзун О.* За гранью перемен // Экономика и жизнь. — 2001. № 47.
25. *Кашанина Т. В., Кашанин А. В.* Основы российского права: Учебник. — М.: ИНФРА-М: НОРМА, 1996.

26. *Кашанина Т. В.* Хозяйственные товарищества и общества: правовое регулирование внутрифирменной деятельности. — М.: ИНФРА-М: КОДЕКС, 1995.
27. *Кашин В. А.* Налоговые соглашения России: Международное налоговое планирование для предприятий. — М.: ЮНИТИ, Финансы, 1998.
28. *Ковалевский С. В., Позднякова Т. В.* Налоговое равновесие. О взаимовлиянии экономической ситуации в государстве и эффективности работы предприятия // Российское предпринимательство. — 2001. № 2.
29. *Кожин В. Я.* Налоговое планирование. Рекомендации бухгалтеру. — М.: 1-я Федеративная Книготорговая Компания, 1998.
30. *Кожин В. Я.* Отраслевые особенности налогообложения и учета. — М.: ФБК-Пресс, 2000.
31. *Козенкова Т. А.* Налоговое планирование на предприятии. — М.: АиН, 1999.
32. *Кокорев И.* Международное налоговое планирование // Аудит и налогообложение. — 2001. № 4.
33. *Коласс Б.* Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы: Учебное пособие / Пер. с фр.; под ред. проф. Я. В. Соколова. — М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997.
34. Краткий экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. — М.: Институт новой экономики, 2001.
35. *Крюков В. М.* Предложения по стимулированию экономического роста через схему понижающих ставок налогообложения // Налоговый вестник. — 1999. № 7.
36. *Кузьмичев А. Д., Шапкин И. Н.* Отечественное предпринимательство. — М.: Прогресс-Академия, 1995.
37. *Леонтьев В. Е., Радковская Н. П.* Финансы, деньги, кредит и банки: Учебное пособие. — СПб.: Знание, ИВЭСЭП, 2002.
38. *Львов Д.* Промысловый налог и методы его установления в западно-европейских государствах и России. — М.: Типография Малинского, 1880.
39. *Мавроди В. В.* Рождение новой России. — Л.: Изд-во ЛГУ, 1998.
40. *Макконнелл К. Р., Брю С. Л.* Экономикс. — М.: Республика, 1992.
41. *Малов В. Н., Кольбер Ж. Б.* Абсолютная бюрократия и французское общество. — М.: Наука, 1991.
42. *Медведев А. Н.* Как планировать налоговые платежи: Практическое руководство для предпринимателей. — М.: ИНФРА-М, 1996.
43. *Мельник Д. Ю.* Налоговый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1999.
44. *Миляков Н. В.* Налоги и налогообложение. — М.: ИНФРА-М, 2000.
45. *Моляков Д. С.* Финансы предприятий отраслей народного хозяйства: Учебное пособие. — М.: Финансы и статистика, 1999.
46. Налоги, люди, время. — М.: Аналитика-Пресс, 1998.
47. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Е. Н. Евстигнеева. — СПб.: Питер, 2001.

48. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д. Г. Черника. — М.: Финансы и статистика, 1999.
49. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов / Под ред. И. Г. Рукасовой, В. А. Кашина. — М.: Финансы: ЮНИТИ, 1998.
50. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
51. Ожегов С. И. Словарь русского языка. — М.: ГИС, 1962.
52. Орлов Д. Налоговая реформа 1898 г. — последняя и самая удачная в истории российского промыслового обложения // Налоги. — 2001. № 3.
53. Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Инвест-Фонд, 1995.
54. Основы налоговой системы: Учебное пособие для вузов / Под ред. Д. Г. Черника. — М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.
55. Перов А. В. Налоги и международные соглашения России. — М.: Юристъ, 2000.
56. Петросян Д. С., Фаткин Л. В. Управление финансовой организацией. — М.: ИНФРА-М, 1998.
57. Попонова Н. А. Некоторые аспекты налогового планирования в развитых странах // Финансы. — 1997. № 8.
58. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 1996.
59. Райзенберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. — М.: ИНФРА-М, 2001.
60. России надо быть сильной и конкурентоспособной: Послание Президента РФ В. В. Путина Федеральному собранию РФ // Российская газета. — 2002. 19 апреля.
61. Рындин А. Г. Шамаев Г. А. Организация финансового менеджмента на предприятии. — М.: РДЛ, 1997.
62. Саати Т., Керне К. Аналитическое планирование. Организация систем. — М.: Радио и связь, 1991.
63. Сабанти Б. М. История финансов России. — Л.: ЛФЭИ, 1998.
64. Селезнева Н. Н. Налоги и налоговая система России. — М.: ЮНИТИ, 2000.
65. Сыроежин И. М. Планомерность. Планирование. План (Теоретические очерки) / Науч. ред. Е. З. Маймина. — М.: Экономика, 1986.
66. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. — СПб.: В типографии Н. Греча, 1818.
67. У истоков финансового права. — М.: Статус, 1998.
68. Уткин Э. А. Финансовый менеджмент. — М.: Зерцало, 1998.
69. Фатхутдинов Р. А. Система менеджмента. — М.: Интел-Синтез, 1997.
70. Философский словарь / Под ред. И. Т. Фролова. — М.: Политиздат, 1986.
71. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Колл. авторов; под общ. ред. А. Г. Грязновой. — М.: Финансы и статистика, 2002.

72. Финансовый менеджмент: теория и практика / Под ред. Е. С. Стояновой. — М.: Перспектива, 1996.
73. Финансовый менеджмент: Учебник для вузов / Г. Б. Поляк, И. А. Акодис, Т. А. Краева и др.; под ред. проф. Г. Б. Поляка. — М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997.
74. Финансы / Под ред. В. М. Родионовой. — М.: Финансы и статистика, 1994.
75. Финансы предприятий: Учебник / Под ред. М. В. Романовского. — СПб.: Изд. дом «Бизнес-пресса», 2000.
76. *Фомина О. А.* Зарубежный опыт налогового планирования // Налоговый вестник. — 1997. № 5.
77. *Фрадков М.* По закону // Экономика и жизнь. — 2002. № 10.
78. *Шеремет А. Д., Сайфулин Р. С.* Финансы предприятий. — М.: ИНФРА-М, 1999.
79. *Юткина Т. Ф.* Налоги и налогообложение: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 1998.

РАЗДЕЛ II
НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ
В МИРОВОЙ И НАЦИОНАЛЬНОЙ
ЭКОНОМИКЕ

Глава 3

МЕЖДУНАРОДНОЕ КОРПОРАТИВНОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- перечислить основные направления унификации налоговых систем различных стран;
- сформулировать различия систем налогообложения, существующих в мире;
- охарактеризовать тенденции международного налогового планирования;
- ознакомиться с соглашениями об избежании двойного налогообложения и трансфертпрайсингом;
- изучить специфику международного налогового планирования в России.

3.1. Налоговое планирование на уровне хозяйствующих субъектов в условиях глобализации экономики

Мировая экономика в настоящее время находится на качественно новом этапе развития регионализации, интернационализации и интеграции всех аспектов хозяйственной жизни, происходит процесс прогрессирующей глобализации международных отношений. Мировая экономика охватывает в настоящее время 192 национально-государственных образования различного уровня развития. Параллельно существуют международная и самодостаточная экономики, причем последняя постоянно сокращается в размерах и значимости в мировом хозяйстве. Установлено, что характерной чертой глобализации в экономике становится сочетание процессов автономизации и интеграции (10, с. 20), что нашло свое отражение в «парадоксе Нейсбита»: «Чем выше уровень глобализации экономики, тем сильнее ее мельчайшие участники» (36, с. 11).

Понятие «глобализация» в последнее время является одним из наиболее часто встречающихся в экономической литературе. Однако как в концептуальном, так и в практическом плане отсутствует однозначный и ясный подход к данному термину, а отдельные авторы отождествляют такие понятия, как глобализация международных отношений и глобализация мировой экономики. В связи с этим необходимо, во-первых, определить место глобализации мировой экономики в глобализации международных отношений, а во-вторых, дать четкое определение глобализации мировой экономики и ее видов.

Первая проблема выходит за рамки данного учебника, тем не менее исходя из диалектического принципа движения от общего к частному, для того чтобы построить цепочку «глобализация международных отношений—глобализация мировой экономики—финансовая глобализация—налоговая глобализация—налоговое

планирование», необходимо определить перечисленные понятия. Наиболее общим понятием является глобализация международных отношений, которая затрагивает не только экономические, но и политические, социальные, идеологические, экологические, трудовые и другие общественно-политические отношения.

В экономической литературе под глобализацией понимается, в частности:

- процесс сближения потребительских предпочтений и универсализация ассортимента предлагаемой продукции по всему миру, в ходе которого всемирные продукты вытесняют местные (13, с. 65);
- новая капиталистическая экономика, имеющая следующие основные характеристики: информация, знания и информационные технологии являются главными источниками роста производительности и конкурентоспособности, эта новая экономика организуется преимущественно через сетевую структуру менеджмента, производства и распределения, а не отдельных фирм, и она является глобальной (27, с. 91);
- имеются и другие подходы к определению данного термина.

Наиболее полно понятие экономической глобализации охарактеризовано у И. Г. Владимировой, которая рассматривает ее как «усиление взаимозависимости и взаимовлияния различных сфер и процессов мировой экономики, выражающееся в постепенном превращении мирового хозяйства в единый рынок товаров, услуг, капитала, рабочей силы и знаний» (4, с. 100). Таким образом, под глобализацией мировой экономики (экономической глобализацией) следует понимать процесс всестороннего усиления взаимовлияния и взаимозависимости различных сфер мирового хозяйства, выражающийся в постепенном превращении мирового хозяйства в единый и целостный рынок факторов производства.

Соответственно к *сферам мирового хозяйства*, охваченным процессами глобализации, целесообразно относить:

- интернационализацию производства, в том числе создание транснациональных корпораций (ТНК), а также научно-техническое, технологическое, инжиниринговое и информационное сотрудничество. Производственный процесс как паутиной опутан различными налогами. И при существующем высоком уровне налогообложения потенциальные возможности получения налоговой экономии могут иметь приоритет перед чисто экономическими соображениями и играть определяющую роль при принятии ТНК стратегических решений. Так как решения, принимаемые крупнейшими ТНК, могут затрагивать жизненные интересы целых стран, то правительства вынуждены учитывать эти обстоятельства при формировании своей налоговой политики и при проведении налоговых реформ;
- интернационализацию обмена и потребления, включая мировую торговлю товарами, работами, услугами и объектами интеллектуальной собственности при решающей роли в этом процессе Всемирной торговой организации (ВТО), объединяющей в настоящее время около 150 государств и покрывающей свыше 95% оборота мировой торговли. Развитие торговых отношений, так же как и производственных, сопровождается решением вопросов налогообложения. В частности, для вхождения в ВТО Россия должна взаимно зафиксировать со странами— участниками ВТО в числе прочих условий также

и ставки импортных тарифов. Условия торговли в ходе регулярных «раундов» торговых переговоров в ВТО (очередной из них состоялся в январе 2002 г.) постепенно либерализируются, и предусматриваются исключения или переходные периоды в их применении для отдельных стран, таможенных союзов или зон свободной торговли;

- интернационализацию финансово-кредитных, в том числе валютных, операций. Общеизвестно, что налоговые отношения являются составной частью финансовых отношений.

Таким образом, классификацию видов глобализации мировой экономики в зависимости от охваченных ею сфер мирового хозяйства можно представить в виде следующей схемы (рис. 3.1).

В каждой из перечисленных сфер мирового хозяйства присутствует налоговая составляющая.

Глобализация мировой экономики во всех сферах мирового хозяйства является многоуровневым явлением, затрагивающим:

- региональную, национальную экономику (макроуровень);
- товарные, финансовые, валютные и т. п. рынки (мезоуровень);
- хозяйствующие субъекты (микроуровень).

У глобализационных процессов на всех перечисленных уровнях имеются как позитивные, так и негативные последствия. Основными позитивными последствиями глобализации мировой экономики являются:

- углубление специализации и международного разделения труда;
- снижение цен в результате обострения международной конкуренции и подавление инфляции;
- развитие научно-технического прогресса и распространение его на новые страны;
- повышение производительности труда;
- мобилизация и ускоренное перераспределение более значительного объема финансово-кредитных ресурсов;

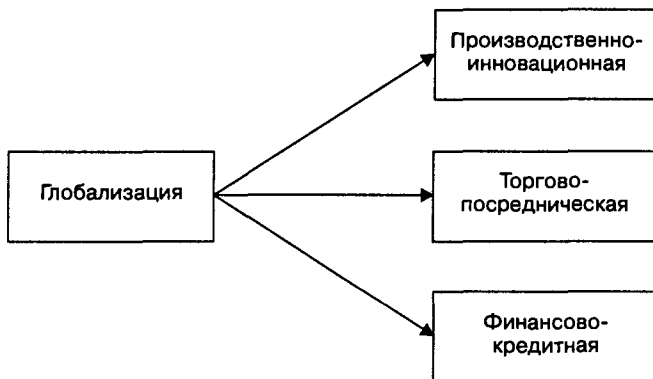


Рис. 3.1. Классификация видов глобализации мировой экономики в зависимости от охваченных ею сфер мирового хозяйства

- устойчивый экономический рост как следствие экономии на масштабах производства, сокращения издержек, снижения цен и обеспечения макроэкономической стабильности.

Оптимистическим последствием глобализации может стать всеобщее повышение благосостояния в мире.

Однако у глобализации мировой экономики имеются и негативные последствия. Глобализация приводит к углублению неоднородности, к возникновению новой модели мира — «мира 20 / 80», когда 80% всех ресурсов контролирует пятая часть населения планеты (в том числе США и страны Западной Европы — 70% мировых ресурсов). Процветающие 20% стран распоряжаются 84,7% ВВП, на их граждан приходится 84,2% мировой торговли и 85,5% сбережений на внутренних счетах. С 1960 г. разрыв между богатейшими и беднейшими странами более чем удвоился (18, с. 52–53). В экономической литературе приводятся данные, что от глобализации мировой экономики в конечном итоге выигрывает лишь 14,5% живущих в западном мире, в то время как данным процессом практически не охвачены Китай, Индия, Юго-Восточная Азия и Латинская Америка и большинство постсоветских стран (27, с. 93).

Учитывая неравномерность распределения преимуществ глобализации мировой экономики, целесообразно сгруппировать ее негативные последствия в следующие три группы:

- 1) для многих стран существует возможность разрыва традиционных связей внутри страны и деиндустриализации и национальных экономик, деградации неконкурентоспособных производств, обострения социальных проблем, дестабилизации финансово-кредитной сферы (в том числе нестабильность налоговой системы и отток национального капитала в различные налоговые убежища);
- 2) для стран мировой периферии помимо вышеперечисленных последствий существует возможность увеличения технологического отставания от развитых стран; рост социально-экономического расслоения и обнищания основной массы населения; рост внешнего долга, который препятствует дальнейшему прогрессу;
3. для промышленно развитых стран есть вероятность увеличения безработицы, усиления нестабильности финансовых рынков и т. д.

Таким образом, негативные и позитивные последствия во всех сферах глобализации мировой экономики, в том числе в финансовой, должны учитываться на всех уровнях данного процесса в целях обеспечения экономического роста.

Следует отметить, что в экономической литературе сложился расширенный подход к понятию «финансовая глобализация», к которой некоторые авторы, по своему интерпретируя понятие «финансы», относят и создание ТНК, и рост капитализации, и международные расчеты, и экспорт капитала, и операции с ценными бумагами, и валютные проблемы (16, с. 61).

Поскольку система финансов состоит из государственных и муниципальных финансов и из финансов хозяйствующих субъектов, то и финансовая глобализация мировой экономики происходит в обеих этих подсистемах. При этом как на государственном уровне, так и на уровне хозяйствующих субъектов в сфере фи-

налоговых отношений включаются налоговые отношения. Причем специфика налоговых отношений такова, что они присутствуют во всех сферах мирового хозяйства, указанных на рис. 3.1, поэтому чрезвычайно важно для достижения успехов в процессе глобализации учитывать налоговые последствия принимаемых интеграционных решений.

Налоговая глобализация в рамках общей системы глобализации мировой экономики, обладая всеми ее существенными признаками, тем не менее имеет и весьма специфические направления.

В условиях глобализации происходит определенная гармонизация налоговых систем и налоговой политики, наблюдается тенденция унификации налоговых систем различных стран, включающая:

- унификацию косвенного налогообложения;
- унификацию прямого налогообложения, в том числе путем заключения различных многосторонних и двусторонних соглашений об устранении двойного налогообложения;
- гармонизацию основ налоговых систем, путем принятия мирового налогового кодекса и различных аналогичных региональных документов, в частности по гармонизации налоговых законодательств государств — участников Евразийского экономического сообщества;
- применение специального статуса европейской компании и Европейской Экономической Группировки;
- разработку системы налоговой классификации ОЭСР, Международным валютным фондом (МВФ) и по Системе национальных счетов (СНС);
- создание различных международных организаций, занимающихся вопросами налогообложения;
- совместную борьбу с отмыванием преступных доходов.

Общий подход к налоговым вопросам определен в Римском Договоре, в ст. 99 которого была предусмотрена гармонизация ставок косвенных налогов. Наиболее ярким примером *унификации косвенного налогообложения* является пример Европейского союза, где ведется работа по гармонизации налогового законодательства, начало которой положила Шестая директива Совета от 17 мая 1977 г. с изменениями и дополнениями об унификации законов государств-членов в отношении налогов с оборота — единой системе налога на добавленную стоимость, единообразной базе его исчисления, ограничении субсидирования экспорта и т. д. В 1979 г. были согласованы размеры налоговой базы по НДС, создан совместный внебюджетный фонд средств, пополняемый за счет ежегодных отчислений в пределах 1% от НДС. В Белой книге Комиссия ЕС призвала к устранению фискальных барьеров. С 01.03.1993 г. применялась новая переходная система по НДС, согласно которой соглашение на уровне сообщества устанавливало нормальную минимальную ставку НДС в размере 15% и льготную — 5%, создавая тем самым основы для гармонизации налоговых ставок (2, с. 16). В рамках Евросоюза НДС стал важным инструментом в конкурентной борьбе с США, так как в соответствии с правилами, установленными Всемирной торговой организацией, страны ЕС могут уменьшать на величину этого налога цены экспортируемых ими товаров и услуг (22, с. 35). Внутри Евросоюза с 1997 г. введен новый порядок взима-

ния НДС, по которому налог взимается в стране — изготовителе товара, а поставки в другую страну — член ЕС по своему налоговому режиму идентичны поставкам внутри страны. В рамках ЕС создается система клиринговых палат, чтобы через систему национальных казначейств обеспечивать отслеживание поступлений НДС в условиях его унификации (37, с. 77–80).

В отличие от НДС специальной единообразной системы расчетов по акцизам не предполагается, тем не менее предполагается создание системы таможенных складов в странах — членах ЕС, чтобы подакцизные товары могли перемещаться через границы ЕС без контроля (37, с. 94). Странам ЕС рекомендовано не повышать ставки акцизов, кроме углеводородных материалов, табака и спиртных напитков, и не вводить новые акцизы (37, с. 107).

Унификация косвенного налогообложения происходит в рамках Таможенного союза, который страны — участницы ЕС заключили между собой. Таможенный союз характеризуется тем, что в основном никакие таможенные пошлины не взимаются с товаров, обращающихся внутри ЕС, т. е. между странами-участницами, при условии, что они произведены в ЕС (или если произведены извне и свободно обращаются в ЕС). Товары же, импортированные в ЕС из других стран, подлежат таможенному обложению по Общему таможенному тарифу ЕС, который одинаково действует во всех странах — участницах ЕС (37, с. 109). В 1988 г. был принят Единый распорядительный документ — стандартная форма, совместившая экспорт/транзит/импорт, на основании которой таможенные декларации заполняются в странах ЕС повсеместно (и странах ЕАСТ). В ней должно быть указано более пятидесяти пунктов информации (или данных, введенных в компьютерную систему) в каждом пункте таможенного контроля, с которым сталкиваются товары на пути их проникновения, движения или покидания ЕС (37, с. 111). Планируется введение упрощенных условий для свободного перемещения товаров, импортируемых из стран ЕС, при которых таможенные органы будут интересоваться только статистика и НДС импорта (37, с. 112).

Существуют два способа получения освобождения от уплаты пошлин. Первый — путем возврата пошлины, согласно которому пошлина уплачивается на импортируемые товары, но затем возмещается при последующем экспорте из ЕС товаров, в которые те были собраны. Другой метод — отсрочка от уплаты пошлины в момент импорта и возникновение потенциальной задолженности до момента последующего экспорта. Ясно, что второй путь всегда более выгоден для производителей. Следует отметить также, что ЕС и ЕАСТ (Европейская ассоциация свободной торговли) имеют совместные соглашения о товарах, не подлежащих обложению таможенной пошлиной, но удовлетворяющих определенным критериям происхождения (37, с. 117).

Предполагается также определенная гармонизация косвенных налогов в виде гербовых сборов на продажу акций, долей и недвижимости.

В рамках *унификации прямого налогообложения* еще с 1975 г. КЕС безуспешно пыталась согласовать корпоративные налоги, однако их ставки понизились только в некоторых промышленно развитых странах. Так как корпоративное налогообложение используется для влияния на размещение инвестиций, то в рамках его гармонизации предпринимаются также попытки унификации налогов на дивиденды и проценты.

В настоящее время три страны из двенадцати государств — членов ЕС (Нидерланды, Люксембург и Испания) имеют классические системы, две имеют частичную интеграцию обеих относительно дивидендов на уровне корпораций (Греция и Португалия) и оставшиеся семь государств обеспечивают освобождение от налогов по дивидендам на уровне акционеров в форме системы вмененного налога или в форме системы налогового кредита.

Предпринимаются попытки гармонизации налоговых ставок, налоговой базы по прямым налогам (ограничение на налоговые стимулы; унификация подходов к определению амортизации, порядка исчисления прибыли и убытков, создания различных резервов, оценки запасов, переноса убытка вперед и назад), а также по гармонизации налогообложения дивидендов и освобождения от двойного налогообложения (37, с. 53–69). Принята также директива по обмену информацией в области прямого налогообложения (37, с. 64).

Унификация прямого налогообложения происходит путем заключения различных соглашений об избежании двойного налогообложения, которые подробно рассматриваются в параграфе 3.4 данной главы.

Кроме унификации прямого и косвенного налогообложения происходит также *гармонизация основ налоговых систем* различных стран. В 1993 г. Уордом М. Хас-си и Дональдом С. Любиком, участниками Международной налоговой программы Гарвардского университета, разработан документ «Основы мирового налогового кодекса», к которому, по замыслу авторов, в соответствии с национальными особенностями принимаются поправки. Анализу данного документа посвящены, в частности, работы: Д. Д. Бутакова (3, с. 33–36); А. В. Брызгалина (20, с. 203–217); Н. Т. Лабынцева, Н. В. Хмельницкой (14, с. 15–21) и др.

Происходит также гармонизация национальных налоговых законодательств государств — участников Евразийского экономического сообщества в соответствии с планом практических действий по гармонизации налогового законодательства государств — участников Таможенного союза на 2000–2002 гг., утвержденным решением СГП № 106 от 6.10.2000 г. Данный план предусматривает: проведение сравнительного анализа национальных налоговых законодательств; определение элементов налогообложения, подлежащих сближению и гармонизации; определение соответствия выявленных позиций основным принципам налогообложения, используемым в мировой практике; выработку согласованных предложений по осуществлению сближения и гармонизации налоговых законодательств; определение перечня нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы налогообложения, требующих внесения изменений и дополнений, разработку соответствующих международных договоров и решений органов управления интеграцией; подготовку рекомендаций государственным органам Сторон по внесению изменений, дополнений для приведения национальных законодательств в соответствие с международными договорами и решениями органов управления интеграцией.¹

Одним из способов унификации налогообложения является *применение специального статуса европейской компании* для организаций, ведущих предприни-

¹ Более подробно о гармонизации национальных налоговых законодательств государств — участников Евразийского экономического сообщества см. публикации Н. Т. Мамбеталиева, Ж. Н. Мамбеталиевой (17, с. 125–127).

мательскую деятельность одновременно в нескольких странах. Данный статус дает компаниям право на определенные налоговые льготы во всех странах ЕС. Европейская компания предназначена для дополнения Европейской экономической группировки (European Economic Interest Grouping), которая призвана обеспечить новые способы ведения бизнеса, однако имеет слишком много неопределенностей, чтобы обеспечить значимое налоговое планирование.

В качестве одного из элементов унификации налоговых систем различных стран следует назвать также *системы налоговой классификации, разработанные ОЭСР, Международным валютным фондом (МВФ) и по Системе национальных счетов (СНС)* и применяемые для международных сопоставлений (данный вопрос подробно освещен в параграфе 1.3 главы 1).

Глобализация налоговых отношений, так же как и других финансово-кредитных отношений, проявляется в *создании различных международных организаций*. В Роттердаме находится штаб-квартира Международной налоговой ассоциации (ИФА), насчитывающей около 10 тыс. членов из 90 стран мира и координирующей деятельность около 50 национальных отделений. С сентября 1993 г. существует Российское отделение ИФА (26, с. 267).

Следует отметить, что либерализация движения капиталов делает возможным уклонение от уплаты налогов. Для предотвращения этого в глобальном масштабе некоторые экономисты, во-первых, предлагают применять принцип всемирного налогообложения (35, с. 345). В этом случае у резидентов облагается инвестиционный доход независимо от страны осуществления инвестиций, что предполагает эффективное сотрудничество между национальными финансовыми властями. Во-вторых, еще в 1994 г. российской делегацией на конференции стран — членов Европы по проблемам «отмывания» денег в государствах с переходной экономикой был предложен соответствующий проект по обсуждаемым вопросам (19, с. 26). Следует отметить, что в настоящее время в России действует Закон от 17.08.01 г. № 115 «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем» и создана служба финансовой разведки.

Унификация условий налогообложения, не получившая до настоящего времени должного формального законодательного закрепления, тем не менее позволяет бороться с недобросовестной налоговой конкуренцией, которая характерна не только для оффшорных компаний, но и для таких стран, как Бельгия, Франция, Испания, Португалия и др. Недобросовестная налоговая конкуренция проявляется в отсутствии в стране налога на определенный объект налогообложения; в предоставлении лицам, определенным образом связанным с государством, дополнительных протекционистских льгот; в предоставлении льгот по формальному принципу, а не по принципу реального экономического присутствия и др.

Таким образом, унификация различных элементов налогообложения выступает как эффективное средство обеспечения свободного движения капиталов и научно-технического сотрудничества. В условиях тотальной глобализации проблемы налогообложения каждой страны, а также проблемы государственного и корпоративного налогового планирования необходимо рассматривать во взаимосвязи с развитием общей налоговой политики мирового сообщества. Налоги представляют собой «*глобальную налоговую паутину*», охватывающую не только всю внутреннюю деятельность хозяйствующих субъектов, но и внешнеэкономическую.

Причем, хитросплетения данной паутины таковы, что если «дернуть за одну налоговую ниточку», то в движение неизбежно приходит вся сеть. Таким образом, изменение налогового законодательства одной страны мира оборачивается переливом капитала, изменением инвестиционных предпочтений и другими вовсе не налоговыми последствиями в мировом экономическом сообществе.

В условиях значительного налогового бремени неотъемлемой частью глобального планирования деятельности и размещения активов и средств хозяйствующих субъектов становится налоговое планирование. Глобализация мировой экономики открывает более широкие возможности для использования организациями следующих направлений налогового планирования:

- устранения двойного налогообложения в результате применения положений соответствующих соглашений;
- заключения «соглашений о заранее согласованных ценах», т. е. механизма трансфертного ценообразования;
- создания компаний в различных оффшорных юрисдикциях, которых насчитывается в мире порядка 600, включая зоны, центры и страны. На территории России также создано порядка 40 различных свободных экономических зон.

Таким образом, в условиях глобализации мировой экономики и ее составной части — финансовой глобализации, несмотря на наличие у данного процесса как позитивных, так и негативных сторон и даже опасностей, происходит значительное расширение горизонтов международного налогового планирования хозяйствующих субъектов, что позволяет им успешнее решать задачи повышения эффективности своей финансово-хозяйственной деятельности.

Следует отметить, что при глобальном налоговом планировании не следует ориентироваться только на «налоговые гавани», так как компании с хорошо поставленным международным налоговым планированием имеют возможность применять пониженные налоговые ставки по сравнению с действующими в их стране, размещая свой бизнес в соответствующих юрисдикциях.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение глобализации мировой экономики.
2. Каковы положительные и негативные последствия глобализации мировой экономики?
3. Какие сферы мирового хозяйства охватывает глобализация мировой экономики?
4. Перечислите направления унификации налоговых систем различных стран.
5. В чем состоит унификация косвенного налогообложения?

3.2. Различие систем налогообложения, существующих в мире

Сравнительный анализ налоговых систем различных государств, приводимый в учебнике, преследует две цели. Во-первых, обобщить мировой опыт налогообложения и максимально подробно систематизировать существующий порядок

налогообложения хозяйствующих субъектов более чем в 100 странах.¹ Во-вторых, сопоставить налоговые ставки и льготы в различных странах, чтобы определить варианты оптимизации размещения бизнеса и минимизации размера налогового бремени, так как не только в оффшорных зонах, но и в странах с обычными налоговыми ставками компании с хорошо поставленным налоговым планированием имеют возможность использовать более низкие налоговые ставки.

На этапе принятия решений о размещении хозяйствующего субъекта и его органов управления очень важно знать, как определяется *резидентство* предприятий в конкретной стране. Посмотрим, как решается этот вопрос в различных странах.

Компания считается резидентом, если:

- включена в состав членов компаний страны, ведет бизнес, органы управления находятся в стране, контрольные держатели акций находятся в стране — Австралия;
- зарегистрирована в стране — Берег Слоновой Кости, Болгария, Боливия, Венгрия, Вьетнам, Гватемала, Греция (для иностранных компаний — если ведут деятельность в стране), Кипр, Колумбия, Конго, Коста-Рика, Кувейт, Латвия, Литва, Мозамбик, Панама, Пуэрто-Рико (и имеет торговые и деловые отношения с Пуэрто-Рико), Словацкая Республика, Украина, Фарерские острова (ведет деятельность в стране), Финляндия, Чехия, Чили, Швеция, Эстония, Эквадор, Япония;
- зарегистрирована в стране или центральные органы управления находятся в стране — Австрия, Антигуа и Барбуда, Антильские острова, Барбадос, Ботсвана, Бразилия, Венесуэла, Германия, Дания, Доминиканская Республика, Египет, Замбия, Израиль, Камбоджа, Канада, Люксембург, Маврикий, Мальта, Мексика, Мьянма, Новая Зеландия, Санта-Лючия, Саудовская Аравия (наличие оборудования), Уганда (ведет деятельность в стране), Фиджи (ведет деятельность в стране), Швейцария, Ямайка;
- центральные органы управления находятся в стране — Аргентина, Бельгия, Гайана, Зимбабве, Ирландия, Испания, Италия, Корейская Республика, Малавия, Новая Каледония, Норвегия, Парагвай, Португалия, Румыния, Таиланд, Тайвань, Тринидад и Тобаго;
- зарегистрирована в стране или контроль и управление осуществляются в стране — Бруней, Великобритания, Шри-Ланка;
- контроль и управление осуществляются в стране — Британские Виргинские острова, Индия, Кения, Малайзия, Нормандские острова, Остров Мэн, Польша, Сингапур, Соломоновы острова, Танзания;
- ведет деятельность в стране — Азербайджан, Гана, КНР, Монако, Марокко, Оман, Папуа-Новая Гвинея (или контрольный пакет акций принадлежит резидентам), Уругвай, Филиппины (или организована по законам страны), Хорватия (находится руководство и производственные площади);
- источник дохода находится в стране — Гонконг, Иран (иностранцы не могут инвестировать без разрешения Парламента), Намибия;

¹ Следует отметить, что обычно в экономической литературе рассматриваются налоговые системы порядка десяти ведущих стран.

- постоянное учреждение находится в стране — Индонезия, Перу;
- создана по законам страны — Нигерия, Нидерланды, США (созданы в США), Узбекистан.

В законодательстве Катара, Лаоса нет определения резидентов и нерезидентов. В Сенегале статус резидента определяется акционерами и записывается в учредительных документах.

В России для определения резидентства компании используется критерий места регистрации. Рассмотрим следующий пример.

Бельгийская компания учреждена на Багамских островах, но орган управления компанией — директор — является гражданином Бельгии, с территории которой производится управление деятельностью компании. Между российским и бельгийским юридическими лицами заключен внешнеторговый контракт на поставку из Бельгии товаров в Россию. По законодательству Бельгии данная компания является бельгийской, по законодательству Багамских островов — багамской, по российскому законодательству — также багамской. Таким образом, несмотря на определенные преимущества оффшорного багамского бизнеса, в данном конкретном случае на такую компанию не распространяется режим наибольшего благоприятствования, установленный в торговых отношениях между Россией и Бельгией согласно договору от 14 июля 1971 г. «О торговле между правительством СССР и Правительствами Королевства Бельгии, Великого герцогства Люксембург и Королевства Нидерланды, членами Экономического Союза Бенилюкс». Это, в свою очередь, означает, что ставки ввозных таможенных пошлин на ввозимые в Россию товары будут для такой компании вдвое больше.

Используя разный подход к определению резидентства в различных странах, возможна оптимизация налоговых платежей.

Результаты анализа основных налогов, уплачиваемых предприятиями в различных странах, обобщены нами в приложении 3. Система налогов в различных странах включает разнообразные не только по названию, но и по порядку исчисления и уплаты налоги. Однако следует отметить, что ряд налогов существует практически во всех странах: корпоративный налог, НДС, налог на имущество, налог на дивиденды.

Корпоративный налог на прибыль (*corporate income tax*) имеет ряд особенностей в различных странах. Ставки данного налога колеблются от 0% в оффшорных зонах до 78% в Норвегии (с учетом нефтяного налога 50%). Следует отметить, что целый ряд нефтедобывающих стран регулирует развитие нефтяной отрасли не с помощью акцизов, а путем установления повышенных ставок налога на прибыль. Например, в Омане и Намибии по нефти установлены ставки налога на прибыль на уровне 55%, что является самым высоким уровнем ставок данного налога после указанных выше; в Нигерии — 50–85% (по методике его расчета он напоминает налог на прибыль). В отдельных странах существует налог на сверхприбыль, максимальная ставка которого установлена в Танзании, где у предприятий изымается 100% в виде налога на непредвиденную прибыль. Средний уровень ставок по налогу на прибыль составляет порядка 30–40%, и наблюдается практически всеобщая тенденция по их снижению. Россия также снижает ставки налога прибыль, установив его базовую ставку с 1 января 2002 г. на уровне 24%.

Таким образом, принимая решения о возможных вариантах размещения своего капитала, необходимо тщательно проанализировать налоговые режимы в соответствующих странах, и если планируется получение значительных финансовых результатов (прибыли), то целесообразно ориентироваться на страны с пониженными ставками налога на прибыль. Например, менее 24% (т. е. ниже, чем в России) ставка налога на прибыль установлена в таких странах, как Ботсвана, Бразилия, Венгрия, Венесуэла, Гонконг, Иран, Камбоджа, Кипр, Китайская Народная Республика, Корейская Республика, Лаос, Лихтенштейн, Люксембург, Макао, Нигерия, Нормандские острова, Объединенные Арабские Эмираты, Оман, Остров Мэн, Парагвай, в определенных отраслях — Великобритания, США, Тайвань, Тринидад и Тобаго, Фиджи, Филиппины, Эквадор, Ямайка. На практике следует рассмотреть возможные варианты если не размещения своего прибыльного бизнеса в данных странах, то хотя бы создания в них различных дочерних и зависимых структур.

Налоговой базой корпоративного налога является прибыль как разница между полученными доходами и произведенными расходами. Оставшаяся после уплаты корпоративного налога часть прибыли, как правило, облагается налогом на дивиденды, если она распределяется среди акционеров, и налогом на перераспределение прибыли, если она остается в виде резервов корпорации. Несмотря на определенную гармонизацию налоговых систем различных стран, рассмотренную в предыдущем параграфе, можно говорить лишь о сходстве, а не о совпадении порядка определения налоговой базы по налогу на прибыль и ее расчета, так как для каждой из проанализированных стран характерен свой состав расходов, включаемых в вычеты из совокупного годового дохода, а также порядок, регламентирующий их размер. Следует также отметить, что в некоторых из этих стран существуют различия между налоговым и бухгалтерским учетом. В частности, не требуется соответствия между налоговым и бухгалтерским учетом в Антигуа и Барбуда, Антильских островах, Аргентине, Болгарии, Гане, Гонконге, Доминиканской Республике, Египте, Зимбабве, Испании, Италии, Канаде, Кипре, Конго, Маврикии, Малави, Малайзии, Нидерландах, Новой Каледонии, Норвегии, Парагвае, Перу, Чили. В Ботсване, Бразилии, Брунее, Литве, на Мальте, в Марокко, Намибии, Нигерии, Новой Зеландии, Польше, Португалии, Фиджи, на Фарерских островах, Чехии, Южной Африке, Ямайке не требуется соответствия между налоговым и бухгалтерским учетом по амортизации. Нет соответствия между налоговым и бухгалтерским учетом в Сингапуре, Словацкой Республике. Требуется указанное соответствие в Австрии, Барбадосе, Венесуэле, Вьетнаме, Гайане, Гватемале, Греции, Индии, Ирландии, Корейской Республике, Макао и ряде других стран. Таким образом, в большинстве проанализированных стран (как промышленно развитых, так и развивающихся) уже имеется опыт работы по организации не только бухгалтерского, но и налогового учета. Поэтому России, внедрившей налоговый учет для целей налогообложения прибыли с 2002 г., необходимо учесть положительные моменты накопленного мирового опыта по данному вопросу.

Так как рамки учебника не позволяют дать исчерпывающий анализ специфики порядка исчисления и уплаты налога на прибыль всеми проанализированными странами, ограничимся рассмотрением *основных особенностей налогообложения прибыли*.

1. Например, *при оценке товарно-материальных запасов* для целей налогообложения имеются отличия от применяемых четырех методов в России. В Австралии, Антигуа и Барбуда, Ботсване, Бразилии, Венгрии, Гватемале, Гонконге, Греции, Египте, Зимбабве, Индонезии, Камбодже, Канаде, Кипре, Латвии, Маврикии, Малайзии, Мальте, на Нормандских островах, Острове Мэн, Румынии, Словацкой Республике, Танзании, Тринидад и Тобаго, Фиджи, Филиппинах, Чехии, Чили, Эстонии, Южной Африке не применим метод ЛИФО. В Малави метод ЛИФО используется только для скота и потребительских товаров. В Германии, как правило, не применим метод ФИФО. В Австрии, Бельгии, Ботсване, Санта-Люции амортизируемое имущество обычно оценивается ниже рыночной стоимости. В Бразилии, Лихтенштейне, Саудовской Аравии, как правило, применим только метод фактической средней себестоимости. В Литве используется в числе прочих метод скользящей средней, в Тайване — в числе прочих методы средней арифметической, средней взвешенной, скользящей средней; в Корейской Республике существует 8 методов оценки товарно-материальных запасов. В Панаме менять способ учета возможно только после 5 лет использования предыдущего, известив об этом Департамент по налогам.
2. *По амортизационной политике* для целей налогообложения также существуют определенные особенности по странам.

Количество групп, в которые объединяются основные средства с различными сроками полезного использования для целей начисления амортизационных отчислений, различается по странам. Так, 16 групп применяется в Мозамбике; 10 групп — в Нигерии; 9 групп — в Перу, США, Танзании; 8 групп — в Гватемале, Норвегии, Польше; 7 групп — в Кувейте, Таиланде; 6 групп — в Австралии, Кении, Малави; 5 групп — в Берег Слоновой Кости, Коста-Рике, Омане, Саудовской Аравии, Сенегале, Словацкой Республике, Республике Словения, Соломоновых островах, Узбекистане, Чехии; 4 группы — в Австрии, Венгрии, Вьетнаме, Гонконге, Египте, Замбии, КНР, Латвии, Тринидад и Тобаго, Швейцарии, Шри-Ланке, Южной Африке, Японии. По 3 группам классифицируется амортизируемое имущество в Бразилии, Великобритании, Доминиканской Республике, Зимбабве, Индии, Ирландии, Колумбии, Таити, Украине, Чили, Эквадоре. Наименьшее количество амортизационных групп установлено в Эстонии — 2. Более всего амортизационных групп среди проанализированных стран имеет Макао — 25, включая нематериальные активы. Таким образом, установление в России с 2002 г. 10 групп амортизируемого имущества в целом соответствует мировой практике.

Имеются и другие особенности амортизационной политики по отдельным странам. В Австралии установлены скидки для имущества, приобретенного после 1991 г., специальные нормы применяются к автотранспорту. В Австрии, Вьетнаме, Эквадоре и ряде других стран разрешен только линейный метод начисления амортизационных отчислений. В Антигуа и Барбуда нормы амортизации применяются только к остаточной стоимости, допускается годовая скидка 2% на все здания. На Антильских островах и в Болгарии используются только линейный метод и метод уменьшаемого остатка. В Аргентине производятся амортизационные отчисления на землю, имеется специфика по автомобилям. В Барбадосе имеются скидки по имуществу нефтяных и газовых предприятий. В Бельгии исполь-

зуется только линейный метод. В Берег Слоновой Кости наиболее ускоренная амортизация допустима по жилью. В Ботсване имеется специфика для добывающих отраслей и по автомобилям. В Бразилии есть специфика для добывающих отраслей. В Великобритании производятся амортизационные отчисления на научные исследования в размере 100% в момент их начала. В Венгрии немедленно амортизируются новые машины в предпринимательских зонах. В Венесуэле не начисляется амортизация на недвижимое имущество, сдаваемое в аренду. В Гане, Гайане, Египте, на Кипре, Мальте, Пуэрто-Рико, США, Фиджи, Филиппинах, Чехии и ряде других стран к амортизационным отчислениям добавляются отчисления на истощения недр. В Германии в дополнение к обычной амортизации из налогооблагаемой прибыли вычитается величина специальной амортизации. В Греции применяется ускоренная амортизация для вновь созданных компаний. В Дании стоимость приобретения и эксплуатации природных ресурсов является объектом специальных правил. В Замбии имеются специальные условия для рудодоработок. В Зимбабве производят специальные первоначальные отчисления, а потом действуют по основным нормам. В Израиле индустриальные предприятия имеют право на более высокие ставки, ускоренная амортизация применяется только при строительстве определенных объектов. В Индии в год приобретения норма амортизации ограничена половиной нормы, имеется много льгот: для гостиниц, строительства домов, НИОКР и т. д. В Ирландии наибольшие ставки ускоренной амортизации установлены для зданий в Области Городского Обновления и не применяются к компаниям в Таможенных доках или Зоне Шэннона. В Камбодже инвестиционные предприятия могут применять только линейный метод амортизации. В Канаде компаниям по добыче руды, нефти и газа разрешено делать амортизационные отчисления 100% по затратам на исследовательскую деятельность. В Кении есть ограничения по амортизации личных автомобилей. В КНР имеется специфика по нефтяной отрасли. В Конго ускоренная амортизация предусмотрена в сельском хозяйстве. В Лаосе расходы на сооружения могут быть самортизированы в течение 2 лет. В Лихтенштейне по основным средствам не допускается переход от линейного к нелинейному методу начисления амортизации. В Маврикии допускается амортизация 100% по отношению к заводу или оборудованию, стоящему 10 тыс. рупий или менее. В Малави нормы амортизации делятся на начальные, инвестиционные и годовые, есть льготы для лизинга и для сельскохозяйственных усовершенствований. В Малайзии нормы амортизации по импортному оборудованию в 2 раза ниже, чем по отечественному. На Мальте вновь приобретенное оборудование может быть дополнительно самортизировано на 20% в год. В Мексике имеются особенности по геологоразведке и разработке недр. В Монако не учитываются для целей налогообложения амортизационные отчисления на предметы роскоши. В Марокко метод уменьшаемого остатка введен с 1994 г. В Нигерии имеются льготы по сельхозтехнике и автомашинам. В Норвегии специальные правила амортизации относятся к активам, вывезенным из страны, нефтяные компании могут применять только линейную амортизацию. На Острове Мэн по желанию налогоплательщика может применяться норма амортизации 100% по оборудованию и 50% — по туристическим помещениям. В Панаме имеются особенности по шахтному оборудованию. В Папуа-Новой Гвинее установлены вычеты расходов на исследования и разработки в горной

и нефтяной промышленности. В Португалии для целей налогообложения не учитывается амортизация по яхтам и моторным средствам передвижения, не используемым для ведения бизнеса. В Сенегале ускоренная амортизация применяется для нового машиностроительного оборудования, есть специфика у компаний, занимающихся добычей нефти, газа и угля. В Сингапуре амортизация 100% предусмотрена для компьютеров, роботов, резервных генераторов и т. п. В США специальные правила амортизации применяются для автомобилей. На Тайване правительство приняло Устав по содействию модернизации отраслей, определяющий порядок применения ускоренной амортизации. В Танзании имеется специфика амортизационной политики для горнодобывающей промышленности; в Тринидаде и Тобаго — для оборудования по производству нефти; в Турции — по рудниковым и нефтяным установкам. В Уганде ускоренная амортизация применяется в районах Джения, Кампала, Ньеру и др. На Фиджи ускоренная амортизация применяется по энергосберегающему оборудованию и т. п. В Финляндии имеются особенности по списанию стоимости шахт, песчаных рудников и карьеров. В Хорватии деловая репутация может быть списана за 5 лет. В Швеции одномоментное списание применяется к оборудованию стоимостью менее 2 тыс. шведских крон. В Эстонии для целей налогообложения учитывается модернизация.

Результаты проведенного анализа амортизационной политики позволяют сделать вывод не только о ее разнообразии, но и о направленности на стимулирование приоритетных отраслей и районов в зависимости от специфики конкретной страны, что целесообразно использовать при последующем реформировании налоговой системы РФ в части стимулирования инвестиционной активности хозяйствующих субъектов.

3. Определенные виды расходов в различных странах регулируются для целей налогообложения прибыли. Приведем несколько примеров.

В Аргентине регулируются денежные пожертвования (до 5% чистой прибыли), представительские расходы (до 2% от годового фонда заработной платы), гонорары директорам (\$12 500 в год и плюс не более 25% чистой прибыли).

В Болгарии, Гватемале, Фиджи, Чехии, Швеции и ряде других стран регулируются суточные расходы.

В Боливии, Брунее регулируются определенные резервные фонды. В Великобритании резервы не учитываются для целей налогообложения. В Венгрии, Гане, Гватемале, Доминиканской Республике, Маврикии, Мальте, Мексике, Папуа-Новой Гвинее, Санта-Люции, Таиланде, Тринидад и Тобаго, Турции, Уганде, Уругвае, Фиджи, Ямайке и ряде других стран регулируется размер резерва по сомнительным долгам. В Португалии установлены следующие лимиты резервов по сомнительным долгам: от 6 до 12 месяцев — 25%, от 12 до 18 месяцев — 50%, от 18 до 24 месяцев — 75%, более 24 месяцев — 100%. Кроме этого, в Португалии регулируются транспортные, представительские, страховые расходы. В таких странах, как Фиджи, резерв по сомнительным долгам не принимается к вычету.

В Гватемале регулируется резерв на покрытие выходных пособий (8,33% ежегодной заработной платы) и лицензионные платежи (5% валового дохода).

В Германии регулируются представительские расходы, рекламные расходы для продвижения благотворительной, научной, религиозной и другой подобной

деятельности вычитаются в размере до 5% совокупного облагаемого дохода или 0,2% от выручки от реализации плюс расходы на заработную плату. Дополнительные 5%-ные вычеты разрешаются для осуществления определенных научных и культурных пожертвований.

В Новой Зеландии, Словении, США, Таиланде, Тринидад и Тобаго, Уганде, Финляндии, Чехии, Шри-Ланке, Эстонии и ряде других стран также регулируются представительские расходы.

Благотворительные взносы регулируются в Гонконге (не более 10% налогооблагаемой прибыли), Кении, на Кипре, Маврикии, Мозамбике, Намибии, Норвегии, Парагвае, Португалии (до 0,8% от оборота), Пуэрто-Рико, Санта-Лучии, Саудовской Аравии, Сенегале, Сингапуре, США (10% налогооблагаемого дохода), Танзании, Тринидаде и Тобаго, Уругвае, Фиджи, Филиппинах, Финляндии, Шри-Ланке (20% налогооблагаемого дохода), Южной Африке, Ямайке и ряде других стран. В Малави политически одобренные благотворительные перечисления должны превышать 250 малавийских квач за один дар.

В Коста-Рике создается резерв на возмещение раздела имущества. В Малайзии регулируются представительские, транспортные, благотворительные расходы. В Монако регулируются расходы на роскошь.

В Нидерландах с 1998 г. действует поправка на образовательные расходы. Пока компания удовлетворяет определенным условиям, она может уменьшать годовую налогооблагаемую прибыль на 20% от количества затрат, возникших в результате обучения и тренировки персонала в этом году, в дополнение к вычитанию 100% возникших расходов из прибыли. Если расходы не превышают 256 тыс. гульденов, то допускается дополнительно вычитать 40% на первые 64 тыс. гульденов. Для затрат на сотрудников старше 40 лет также применяется 40%-ная ставка.

В Омане регулируются спонсорские и благотворительные взносы; расходы, размещенные от имени головного офиса; страховые платежи; резервы по сомнительным долгам. В Парагвае регулируются проценты за кредит, вознаграждение работникам и другие расходы. В Перу не учитываются для целей налогообложения отсроченные и просроченные проценты. В Польше список расходов для целей налогообложения включает порядка 60 позиций, в частности расходы на рекламу (не более 0,25% товарооборота), проценты по кредитам и др.

В Румынии регулируются представительские расходы (более 1% от чистой прибыли), благотворительные взносы (5, 8, 10% от чистого дохода, учитывая специфику деятельности). В Сенегале регулируются накладные расходы (превышение не более чем на 20% над установленной величиной). В Сингапуре регулируются транспортные расходы, юридические расходы, иностранные пенсионные вклады, курсовые разницы. В Словацкой Республике также регулируются транспортные расходы. В Танзании регулируются пенсионные взносы, курсовые разницы, убытки при продаже техники, резервные фонды. В Уганде регулируются пенсионные платежи, издержки на жилье безработным, резервные фонды страховых компаний.

В Японии представительские расходы подлежат вычету в определенных пределах в зависимости от размера оплаченной части акционерного капитала корпорации (табл. 3.1).

Таблица 3.1
Нормы представительских расходов в Японии

Сумма оплаченной части акционерного капитала, млн иен	Норма представительских расходов, млн иен
До 10	3,2
10–50	2,4
Больше 50	0

Таким образом, чаще всего в проанализированных странах регулируются для целей налогообложения резервы по сомнительным долгам, благотворительные взносы и представительские расходы.

4. Следует отметить, что в отличие от России, отменившей с 2002 г. практически все льготы по налогу на прибыль (слово «льготы» употребляется только в главе 24 части II Налогового кодекса, посвященной единому социальному налогу), большинство из проанализированных стран предоставляет своим предприятиям значительное количество *льгот*, стимулируя следующие основные направления деятельности:¹

- 1) капиталовложения в разведку и добычу нефти и других минералов льготируются в Австралии, Береге Слоновой Кости, Боливии, Венесуэле, Гайане, Гане, Индии, Мозамбике, Сингапуре;
- 2) по исследованиям и разработкам, высоким технологиям предоставляются льготы в Австралии, Австрии, Барбадосе, Бельгии, Брунее, Великобритании, Индии, Ирландии, Испании, Камбодже, Канаде, Кипре, Маврикии, Макао, Малайзии, Мальте, Нидерландах, Панаме, Пуэрто-Рико, Сингапуре, Тайване, Уругвае, Франции;
- 3) оффшорные банки и банковские сделки льготируются в Австралии, на Антильских островах, Барбадосе, Доминиканской Республике, Кипре, Нормандских островах, Объединенных Арабских Эмиратах;
- 4) имеются льготы по экспорту в Австралии, Аргентине, Барбадосе, Береге Слоновой Кости, Боливии, Бразилии, Венесуэле, Вьетнаме, Гватемале, Греции, Доминиканской Республике, Замбии, Зимбабве, Камбодже, Кении, Кипре, Колумбии (кроме нефти и ее производных), Конго, Корейской Республике, Коста-Рике, Кувейте, Лаосе, Маврикии, Макао, Малави, Малайзии, Мальте, Марокко, Намибии (кроме мяса и рыбы), Нигерии, Омане, Папуа-Новой Гвинее, Парагвае, Пуэрто-Рико, Румынии, Санта-Люции, Сенегале, Сингапуре, Словацкой Республике, Соломоновых островах, США, Таити, Тринидад и Тобаго, Узбекистане, Фиджи, Филиппинах, Чили, Шри-Ланке, Эквадоре;
- 5) торговый ассортимент и торговые компании льготируются в Австралии, на Антильских островах, Барбадосе, Мальте (морская торговля), Сингапуре, Узбекистане, Японии;

¹ Так как невозможно в рамках одного параграфа перечислить все льготы более чем 100 стран, авторы попытались сгруппировать основные льготы в соответствии с их типологией

- 6) отели, туризм имеют льготы в Антигуа и Барбуда, Барбадосе, Бельгии, Венесуэле, Гайане, Гане, Греции, Доминиканской Республике, Замбии, Зимбабве, Израиле, Индии, Камбодже, Кении, Кипре, Коста-Рике, Малайзии, Нигерии, Новой Каледонии, Омане, Санта-Люции, Соломоновых островах, Таити, Тринидад и Тобаго, Фиджи, Финляндии, Швейцарии, Шри-Ланке, Эквадоре;
- 7) международные компании льготируются в Антигуа и Барбуда (освобождение на 50 лет, если не будет торговать в Антигуа и Барбуда), Барбадосе, Кипре, Малайзии, Мальте, Нидерландах, Нормандских островах, Острове Мэн, Пуэрто-Рико (банковские);
- 8) сельскому хозяйству предоставляются значительные льготы в Антигуа и Барбуда, Болгарии, Гане, Греции, Доминиканской Республике, Замбии, Зимбабве, Камбодже, Коста-Рике, Латвии, Малайзии, Мексике, Нигерии, Новой Каледонии, Омане, Папуа-Новой Гвинее, Саудовской Аравии, Соломоновых островах, Таити, Турции, Узбекистане, Украине, Уругвае, Фиджи, Шри-Ланке, Эквадоре;
- 9) инвестиции капитала льготируются на Антильских островах (более NAF 5 тыс.), Береге Слоновой Кости (до и более 500 млн франков), в Венгрии (соответственно более 1, 3, 10 млрд венгерских форинтов), Кении (более \$5 млн), Нигерии, Нидерландах (в компании с низким энергопотреблением), Португалии, Румынии (для иностранных инвесторов, осуществивших инвестиции на \$5–50 млн), Санта-Люции, Словении, США, Танзании (если Танзанийским инвестиционным центром выдан инвестиционный сертификат), Тринидаде и Тобаго, Турции (более \$250 млн), Ямайке;
- 10) компании, владеющие патентами, имеют льготы на Антильских островах;
- 11) морские и авиационные компании льготируются на Антильских островах, Барбадосе, Ирландии, Мексике, Сингапуре, Уругвае;
- 12) страховым компаниям предоставляются льготы на Антильских островах, Барбадосе, Гонконге, Сингапуре, Турции;
- 13) новые предприятия и отрасли промышленности, производство новых видов продукции льготируются на Антильских островах, в Береге Слоновой Кости, Боливии, Индии, Италии, Камеруне, Кипре, Люксембурге, Мозамбике, Острове Мэн, Папуа-Новой Гвинее, Пуэрто-Рико, Сингапуре, Швейцарии;
- 14) компании землеустройства имеют льготы на Антильских островах;
- 15) финансовые компании, в том числе банки, холдинги и т. п., льготируются на Антильских островах, Гайане, Испании, Люксембурге, Маврикии (состоящие в официальном списке биржи Порт-Луис), Португалии, Санта-Люции, Сингапуре, Таиланде, Тринидад и Тобаго, Уругвае, Швейцарии, Южной Африке;
- 16) частные фонды имеют льготы на Антильских островах;
- 17) ловля и переработка рыбы льготируется в Ирландии, Новой Каледонии, Омане, Соломоновых островах, Таити, Шри-Ланке;

- 18) горнодобывающим предприятиям и горной промышленности предоставляются существенные льготы в Аргентине, Береге Слоновой Кости, Греции, Замбии, Мозамбике, Омане, Фиджи, Эквадоре;
- 19) лесная промышленность и лесное хозяйство льготированы в Аргентине, Доминиканской Республике, Мексике, Панаме, Уругвае (цитрусовые), Чили;
- 20) смешанные предприятия, в том числе с участием иностранного капитала, имеют льготы в Барбадосе, Испании, Китае, Корейской Республике, Лаосе, Литве, Мьянме, Нигерии, Острове Мэн, Словацкой Республике, США, Узбекистане, Украине, Южной Африке;
- 21) сфера обслуживания льготируется в Барбадосе, Бельгии, Великобритании, Таити, Швейцарии;
- 22) инвестиции в недвижимость и строительство, строительные компании поощряются налоговыми методами в Бельгии, Ботсване, Брунее, Венесуэле, Гайане, Гане, Индии, Корейской Республике, Корейской Республике, Кувейте, Новой Каледонии, Таити, Тринидаде и Тобаго, Уругвае, Шри-Ланке, Южной Африке;
- 23) иностранные инвестиции льготируются во Вьетнаме, Гане, Германии;
- 24) малый бизнес имеет ряд льгот в Германии (в бывшей Восточной Германии), Испании, Корейской Республике, Латвии, Люксембурге, Нигерии (на первые 5 лет по дивидендам), Нидерландах, Панаме, Финляндии, Южной Африке;
- 25) киноиндустрия, видео- и телевидение льготируются в Испании, Острове Мэн, Таити, Тайване;
- 26) для судоходных компаний есть льготы в Гонконге, Греции, Кипре, Маврикии, Норвегии, Сингапуре, Фарерских островах;
- 27) судостроительные компании льготируются в Дании, Уругвае;
- 28) телекоммуникационные услуги льготируются в Индии, Украине;
- 29) транспортные организации имеют существенные льготы в Израиле, Кипре, Новой Каледонии, Украине;
- 30) энергетика льготируется в Доминиканской Республике, Камбодже, Тайване;
- 31) жилищно-коммунальная сфера считается льготной для целей налогообложения в Омане;
- 32) венчурные компании льготируются в Португалии, Пуэрто-Рико, Тайване;
- 33) организаторы выставок искусства и антиквары поощряются налоговыми методами в Сингапуре;
- 34) при осуществлении расчетов наличными предоставляются льготы в Южной Африке;
- 35) налоговые каникулы установлены: в Боливии (от 3 до 10 лет), в Индии (на 5 лет для предприятий, занимающихся производством или распределением электроэнергии), Камеруне (от 5 до 12 лет), Кипре (до 10 лет для возводимых туристических зданий), в Кувейте (до 10 лет для нефтяных компаний), Нигерии (5 лет новым компаниям в отдельных отраслях про-

мышленности), Омане (5 лет, кроме нефтяных и газовых компаний), Паргавае (5 лет освобождение от 95%-ного налога на прибыль), Саудовской Аравии (5–10 лет), Соломоновых островах (5–10 лет при инвестициях более SBD 10 млн), Таити (3–7 лет), Тайване (5 лет), Тринидаде и Тобаго (10 лет), Узбекистане (7 лет), Фиджи (5 лет), Филиппинах (5, 10 лет), Шри-Ланке (5, 10 лет), Южной Африке (2 года);

- 36) налоговый кредит предоставляется: в Брунее (согласно единственному налоговому соглашению с Великобританией), Венесуэле, Люксембурге (12% на 4 года), Малайзии (на капитальные расходы в приоритетных отраслях), Мексике, США (для иностранных компаний) и ряде других стран.

В Бельгии с предоставлением определенных льгот создаются центры занятости, координационные центры, распределительные центры, центры обслуживания. В Польше налоговое стимулирование происходит путем предоставления возможности вычитать из прибыли до налогообложения определенные инвестиционные расходы.

Приведенная систематизация основных налоговых льгот, предоставляемых разнопрофильным предприятиям различных стран, может быть использована российскими предприятиями соответствующих отраслей при осуществлении налогового планирования своей внешнеэкономической деятельности, создания филиалов и представительств.

Следует иметь в виду, что в Монако налоговых льгот не существует. В Новой Зеландии нет специальных налоговых стимулов для увеличения потока денежных средств. В настоящее время в Чехии не предоставляется никаких налоговых льгот или каникул. Любая вновь основанная компания подлежит налогообложению так же, как и другие компании, кроме льгот по коэффициенту автономии. В момент написания учебника на рассмотрении Кабинета находился пакет законов о налогах и льготах, разработанный для стимулирования прямых иностранных инвестиций в Чехии. В Швеции не существует особых стимулов для инвесторов или особого налогового режима.

Таким образом, представленный обобщенный материал показывает, что государства применяют льготы в тех отраслях, в ускоренном развитии которых они нуждаются на соответствующем этапе своего развития в зависимости от проводимой экономической политики. Занимаясь вопросами налогового планирования, как в своей стране, так и за рубежом, необходимо тщательно изучать вопросы льготирования определенных направлений деятельности в соответствующей стране, в чем существенную помощь может оказать знакомство с приведенной выше систематизацией льгот.

Для предприятий важное значение имеет возможность *переноса убытков на прошлое или в будущее*. В России, согласно ст. 283 Налогового кодекса, возможен перенос убытков вперед на 10 лет (вместо существовавшей до 2002 г. льготы по учету убытков от основной деятельности для целей налогообложения прибыли в течение последующих 5 лет). Посмотрим, как решается этот вопрос в различных странах. Перенос убытков производится:

- 1) на любое количество лет вперед — Австралия, Австрия, Боливия, Бразилия (но не более 30% налогооблагаемого дохода), Гайана (до 50% налогооблагаемой прибыли), Гонконг, Кения (за счет того же источника), Кувейт, Люк-

сембург, Маврикий, Малавия, Малайзия, Намибия (если продолжает деятельность), Новая Зеландия (проверяется преемственность собственности на акции), Оман, Сингапур, Танзания, Уганда, Чили, Швеция, Южная Африка;

- 2) на любое количество лет вперед и на 1 год назад — Великобритания;
- 3) на 2 года вперед — Гватемала, США, Украина (20 кварталов), Уругвай;
- 4) на 3 года вперед — Венесуэла, Доминиканская Республика, Ирландия, Катар, Конго, Коста-Рика (для сельскохозяйственных предприятий — 5 лет), Лаос, Макао, Мозамбик, Нидерланды, Парагвай, Сенегал, Филиппины;
- 5) на 4 года вперед — Камерун, Марокко, Нигерия, Перу;
- 6) на 5 лет вперед — Азербайджан, Антильские острова (6 лет — для авиационных и портовых компаний), Аргентина, Бельгия, Берег Слоновой Кости, Болгария, Ботсвана (сельское хозяйство, горнодобывающая и разведывательная отрасли — без ограничения), Венгрия (кроме финансовых компаний), Вьетнам, Гана (горнодобывающая отрасль — без ограничения), Греция, Дания, Египет, Замбия, Индонезия (10 лет для компаний, вкладывающих капитал в приоритетные отрасли), Италия, Камбоджа, Кипр, КНР, Колумбия, Корейская Республика (малые предприятия могут относить убытки в прошлое), Латвия, Литва, Монако (при некоторых условиях переносятся назад), Новая Каледония, Панама (не более 50% налогооблагаемой прибыли), Польша, Румыния, Словацкая Республика, Республика Словения, Таиланд, Тайвань, Турция, Фарерские острова, Хорватия, Эстония, Япония;
- 7) на 6 лет вперед — Антигуа и Барбуда, Бруней, Зимбабве (горнодобывающая отрасль — без ограничения), Португалия, Санта-Лючия (не более 50% облагаемого дохода), Фиджи;
- 8) на 7 лет вперед — Папуа-Новая Гвинея (если акционеры не меняются более чем на 50%), Чехия, Швейцария;
- 9) на 8 лет вперед — Индия (и на один год назад);
- 10) на 9 лет вперед — Барбадос (5 лет — для страховых компаний);
- 11) на 10 лет — Норвегия (15 лет — для объектов специального нефтяного налога), Финляндия.

В Германии по выбору налогоплательщика убытки для обложения налогом на корпорации могут быть отнесены к предыдущим налоговым периодам и возмещены за счет налогооблагаемой прибыли предыдущих двух лет. Оставшиеся убытки относятся к будущим периодам без ограничения срока. Для целей обложения торговым налогом убытки можно относить только на будущие периоды.

В Канаде убытки относятся на предыдущие 3 года и последующие 7 лет. На Острове Мэн убытки относятся на предыдущие 3 года.

В Израиле перенос убытков запрещен, они могут быть погашены за счет любых других доходов этого же года. На Мальте, в Саудовской Аравии, Узбекистане, Эквадоре также нет переноса убытка.

Таким образом, Россия, несмотря на то что большинство стран практикует перенос убытков на будущее на 5 лет, последовала примеру своих северных соседей (Норвегии и Финляндии) и с 2002 г. разрешается перенос убытков на 10 лет

вперед. Конечно же, целью предпринимательской деятельности является прибыль, а не убытки. Тем не менее для целей налогового планирования целесообразно владеть информацией о возможном переносе убытков для целей налогообложения прибыли.

Завершая обзор специфики налогообложения прибыли в различных странах, хотелось бы отметить, что в большинстве из них данный налог уплачивается ежегодно, хотя есть страны с месячными и квартальными сроками уплаты.

В большинстве из рассмотренных стран действует **система налогов на добавленную стоимость (value added tax)**.

Следует отметить, что система прямого и косвенного налогообложения отличается структурой налогооблагаемой базы. У НДС она больше, так как допускает вычет только материальных расходов (сырье, материалы и т. п.), а не издержек на заработную плату, резервов, рассмотренных выше, и других расходов, учитываемых при налогообложении прибыли. Поэтому в результате обобщения мирового опыта налогообложения считаем возможным предложить унифицированные формулы расчета налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, наглядно демонстрирующие различие налоговой базы этих налогов:

$$H_n\P = (D - P) \times C_n;$$
$$HDC = (D - MЗ) \times C_{dc},$$

где $H_n\P$ — сумма налога на прибыль; HDC — сумма налога на добавленную стоимость; D — доходы, учитываемые для целей налогообложения; P — расходы, учитываемые для целей налогообложения; $MЗ$ — материальные расходы; C_n — ставка налога на прибыль; C_{dc} — ставка налога на добавленную стоимость.

Следует отметить, что для целей расчета налога на добавленную стоимость капитальные затраты списываются не с рассрочкой по годам в виде амортизационных отчислений, а сразу же в момент их осуществления, создавая тем самым стимул для обновления производственных мощностей предприятий. Таким образом, база налогов на добавленную стоимость охватывает чистую денежную выручку предприятия и расходы на оплату труда, что упрощает контроль со стороны налоговых ведомств и ограничивает возможности для использования налоговых льгот. Более того, налоговые льготы по НДС носят, как правило, мнимый характер (см. подробно в параграфе 6.3 главы 6). Таким образом, при налоговом планировании косвенных налогов хозяйствующим субъектам следует ориентироваться не столько на льготы, сколько на уровень ставок по НДС, возможность применения налоговых вычетов и принципы взимания данных налогов.

В ряде стран ставка НДС установлена больше, чем в России. Наибольшая ставка установлена в Колумбии: 60, 45, 35%; на Ямайке ставка доходит до 40%; в Сенегале может составлять 30, 34%; в Камеруне достигает 27%. Ставка НДС установлена на уровне 25% в Венгрии, Дании, Зимбабве, Уругвае, Фарерских островах, Швеции. В ряде стран ставка может быть 22%: в Польше, Румынии, Финляндии, Хорватии и Чехии. В остальных из рассмотренных стран базовая ставка НДС составляет меньший размер, чем в России, делая их привлекательными для размещения российского капитала с целью снижения налогового бремени. Таким образом, практически все страны, перечисленные выше как имеющие более низкую ставку по налогу на прибыль, имеют также более низкую ставку и НДС. В частности,

более низкая, чем в России, ставка налогообложения, как по косвенным, так и по прямым налогам, установлена в настоящее время в Ботсване, Бразилии, Венесуэле, Гонконге, Иране, Камбодже, Кипре, КНР, Корейской Республике, Лаосе, Лихтенштейне, Люксембурге, Макао, Нигерии, Нормандских островах, Объединенных Арабских Эмиратах, Омане, Острове Мэн, Парагвае, в определенных отраслях в Великобритании, США, Тайване, Тринидаде и Тобаго, Фиджи, Филиппинах, Эквадоре.

Следует отметить, что пониженные ставки по НДС страны устанавливают по аналогии с Россией по социально значимым товарам и товарам детского ассортимента. По экспорту действует либо 0% ставка, либо происходит освобождение от налогообложения, как это было в России до 2001 г.

В результате обобщения уровня ставок прямых и косвенных налогов в учебнике представлена налоговая карта мира. Для предприятия, планирующего осуществлять деятельность в определенной стране или сотрудничать с ее компаниями, важен не средний уровень налогового бремени, а конкретные размеры налоговых ставок. Поэтому на приводимой налоговой карте мира (см. Приложение 4) на осях откладывается максимальный размер налоговых ставок по налогу на прибыль и НДС в соответствующей стране. Анализ данной налоговой карты подтверждает сделанные выводы о предпочтительных странах для сотрудничества и осуществления деятельности российскими предприятиями в целях оптимизации уровня прямого и косвенного налогообложения.

Завершая анализ системы косвенного налогообложения, необходимо осветить и **налог с продаж**. Во-первых, таким термином называют по сути НДС в Гонконге, Египте, Зимбабве, Индии, Коста-Рике, Лаосе, Малайзии, Намибии, Соломоновых островах, Шри-Ланке. Во-вторых, хотелось бы отметить, что параллельное существование двух косвенных налогов (НДС и налога с продаж) допускается в Канаде, Аргентине, Бразилии, Вьетнаме, Израиле, Индонезии, Камбодже, КНР, Маврикии. Конечно, двойное налогообложение, возникающее в результате параллельного применения этих двух косвенных налогов, вряд ли может положительно влиять на инвестиционную привлекательность перечисленных стран, а также и России. В данной ситуации оптимизм вселяет лишь то, что с 2004 г. налог с продаж в нашей стране планируется отменить.

Налогообложение имущества также различается по странам. Как правило, облагается налогом имущество всех юридических лиц, в том числе иностранных. Уровень ставок существенно различается по странам. В ряде стран он однозначно установлен ниже максимального размера, применяемого в России (2%): в Азербайджане, Болгарии, Гайане, Греции, Индии, Индонезии, Италии, Литве, Лихтенштейне, Люксембурге, Парагвае, Польше, Португалии, Финляндии, Швейцарии, Швеции, Эквадоре. Таким образом, перечисленные страны являются привлекательными для размещения активов российских предприятий в условиях действующей в настоящее время в нашей стране системы налогообложения имущества.

Выше, чем в России, ставки налога на имущество установлены в таких странах, как: Антигуа и Барбуда — 14, 20%; Барбадос — 5–10%; Берег Слоновой Кости — 4–15%; Венгрия — 2–6%; Германия — 7–50%; Доминиканская Республика — 4,48%; Замбия — 2,5%; Израиль — 2,5%; Иран — 2–8%; Испания — 3%; Камбоджа — 4%; Макао — 16, 10%; Мозамбик — 12, 10%; Намибия — 4, 8%; Пуэрто-Рико —

от 6,33 до 8,33%; Сенегал — 15%; Сингапур — 12%; Узбекистан — 4%; Хорватия — 5%; Чехия — 5%. Данные страны по сравнению с российскими условиями менее привлекательны для размещения в них имущества.

Есть ряд стран, имеющих разброс ставок налога на имущество, которые как выше, так и ниже установленных в России. К таким странам относятся: Австрия — 0,2–3,5%; Кипр — 0–3,5%; Коста-Рика — 0,25–3%; Латвия — 0,5, 4%; Южная Африка — 0,25–10% и Япония — 1,4–2,1%. Решая вопрос о целесообразности размещения активов в данных странах, целесообразно индивидуально учитывать специфику налогообложения того или иного вида имущества.

Следует отметить, что система льгот по налогу на имущество в разных странах определяется политикой конкретного государства по определению приоритетов развития экономики: наука, социально-культурная сфера и т. п.

И последнее, что хотелось бы отметить по вопросам имущественного налогообложения. Россия еще только готовится к поэтапному переходу к налогу на недвижимость. В этой связи целесообразно использование имеющегося опыта по данному вопросу таких стран, как Германия, Нидерланды, Швейцария, Швеция, Япония и др.

Многие страны предоставляют дополнительные стимулы для привлечения инвестиций, которые включают: благоприятные условия для снижения стоимости, инвестиционные гранты, региональные гранты, «налоговые каникулы», низкие налоговые ставки. То есть для нахождения оптимального расположения определенной деятельности следует рассмотреть и взвесить эти преимущества.

Многие страны разработали законодательства, которые позволяют использовать режимы «налоговых раев», являющиеся важным самостоятельным направлением международного налогового планирования.

Контрольные вопросы

1. Как определяется резидентство в различных странах?
2. Каковы особенности амортизационной политики в различных странах?
3. Как регулируются расходы для целей налогообложения прибыли в различных странах?
4. В каких странах ставки НДС и налога на прибыль ниже, чем в России?
5. Какое значение для целей налогового планирования имеет налоговая карта мира?
6. Перечислите основные налоговые льготы, предоставляемые в различных странах.
7. В каких странах ставки налога на имущество ниже, чем в России?

3.3. Типология налогового планирования в зарубежных странах

В данном параграфе на основе обобщения специальной литературы по корпоративному налоговому планированию, используемой для подготовки налоговых консультантов и финансовых менеджеров, в основном в Великобритании и некоторых странах ЕС, обобщаются стандартные приемы налогового планирования.

Вопросы налогового планирования в зарубежных странах решаются на всех стадиях, рассмотренных в параграфе 2.4 главы 2. В данном параграфе излагаются

варианты оптимизации конкретных налогов на стадии текущего налогового планирования, используемые компаниями в зарубежных странах.

В западных странах разрабатываются специальные «модели экономии налогов», например в виде компаний, осуществляющих исключительно высокие амортизационные отчисления, и компаний застройщиков.¹

В западных странах налоговое планирование участвует в общей концепции развития бизнеса. Все деловые решения принимаются на основе правила реальной доходности после уплаты налога. Поэтому налог должен быть важным элементом при принятии любого решения. Однако постоянно изменяющаяся финансовая среда редко позволяет налогу быть решающим элементом в любом решении, так как обычно при реализации долгосрочных проектов налоговая окружающая среда существенно изменяется.

Рассмотрим варианты налогового планирования компаниями Великобритании по следующим 7 уровням:

- уровень 1 — продажа в остальные страны ЕС;
- уровень 2 — заграничная база, но ограниченное присутствие;
- уровень 3 — заграничный филиал;
- уровень 4 — обособленная заграничная организация;
- уровень 5 — группа заграничных объектов;
- уровень 6 — приобретение другого юридического лица ЕС;
- уровень 7 — совместные предприятия или товарищества с другими объектами ЕС.

Уровень 1 является основным уровнем взаимодействия с остальными странами ЕС и охватывает экспорт товаров, оказание международных услуг, лицензирование деятельности за рубежом и франчайзинг за границей.

1. Экспорт товаров и услуг.

Для целей налогообложения НДС весь экспорт товаров из Великобритании облагается по нулевой ставке. В случае оказания услуг из Великобритании большинство из них также облагаются по нулевой ставке. При оказании услуг по управлению и услуг, касающихся товаров, проданных в Великобританию, будут применяться стандартные ставки налогов. Страхование и многие финансовые услуги будут освобождены от налогообложения везде в пределах стран ЕЭС.

Пример 1 (37, с. 10). Английская компания экспортирует обувь в Данию. Товары проданы на условиях FOB (условия поставки, при которых продавец берет на себя стоимость транспортировки товара до покупателя). Все товары заказаны, и заказы акцептованы в Великобритании. Компания не будет подвергаться датскому налогообложению прибыли. Для целей налогообложения НДС в Великобритании компания осуществила поставку товаров по нулевой ставке: датский НДС будет рассчитан импортером.

Пример 2 (37, с. 10). Английская фирма поверенных дает консультации по международному законодательству транспортировки товаров греческой компании. Фирма не подвергается никакому греческому налогообложению и для целей НДС оказание услуг имеет нулевую ставку.

¹ Все начиналось с десятины / Пер. с нем.; общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Ланина. — М.: Прогресс, 1992. С. 390.

Иногда оказание услуг вне Великобритании заставляет работать внутреннее налоговое правило Великобритании. Например, если собственность сдается в аренду нерезидентам, то законодательство Великобритании может ограничивать использование налоговых льгот, доступных арендодателю. Обычно давая льготы по уменьшенной ставке 10% по сравнению с обычными 25%. Эта область должна быть тщательно изучена.

2. Лицензирование.

По соглашению лицензионные платежи, полученные от других стран ЕС, не облагаются налогом, кроме Люксембурга, Португалии и Испании. Если уплачен налог за границей, то он может быть возмещен.

Пример 3 (37, с. 11). Английская компания получает лицензионные платежи €100 тыс. от португальского лицензиата. В Португалии удержан налог по договору по ставке 5%.

	€
Налогооблагаемый доход	100000
Налог в Великобритании по ставке 30%	30000
Сумма налога к возмещению	(–5000)
Налог, уплаченный в Великобритании	25000

Общая ставка налога остается 30%, и в этом случае налог за границей не уплачивается.

Для целей НДС, предоставление, передача или назначение патента, лицензии, торговой марки или подобное право заграничному юридическому лицу облагается по нулевой ставке.

Из этого следует, что использование договоров лицензирования обеспечивает получение дохода и минимальный риск. А также не будет никакого лицензионного налогообложения за границей, а доход будет полностью облагаться в Великобритании.

3. Франчайзинг.

Налогообложение данного вида деятельности должно соответствовать общим принципам со ссылкой на детальные соглашения между лицом, быть расценены как замаскированные лицензионные платежи. Освобождение от двойного налогообложения здесь должно быть доступно так же, как и при организации других лицензионных платежей. Другие денежные поступления будут подвержены налогообложению в Великобритании как часть дохода от торговли франчайзора. Для целей НДС различные элементы платежей франчайзора должны быть установлены в договоре.

Таким образом, на уровне 1 при продаже в остальные страны ЕС основными принципами налогового планирования являются: избежание присутствия за границей и минимизация эффекта удержания налогов за границей.

Уровень 2 — заграничная база, но ограниченное присутствие.

Юридическое лицо, которое решило заниматься строго определенным кругом деятельности за границей, должно стремиться избегать налогового присутствия в ЕС.

Согласно договорам о двойном налогообложении, юридическое лицо — резидент Великобритании — может быть объектом налогообложения за границей только тогда, когда его экономическая деятельность осуществляется каким-либо учреждением, постоянно находящимся в этой стране. В образцовом соглашении Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) определяется термин «постоянное учреждение» как определенное место, где располагается бизнес, через которое юридическое лицо полностью или частично осуществляет свои операции.

Великобритания имеет соглашения о двойном налогообложении со всеми странами ЕС, и при определении, подлежит ли компания налогообложению за границей, должно рассматриваться данное соглашение.

Пример 1 (37, с. 14). Английская компания экспортирует станки во Францию. Все заказы акцептованы в Великобритании, но компания распространяет свои товары из небольшого склада в городе Кале и имеет выставочный зал в Париже. Согласно соглашению Великобритании и Франции, это не является «постоянным учреждением» и никакого обложения прибыли во Франции не возникает.

Пример 2 (37, с. 14). См. пример 1, но заказ получен и принят агентом во Франции, который действует исключительно для компании Великобритании. По соглашению это является «постоянным учреждением» и прибыль, полученная во Франции, будет там облагаться налогом.

Пример 3 (37, с. 14). См. пример 1, но склад находится в Турине и выставочный зал в Милане. По соглашению Великобритании и Италии определение «постоянного учреждения» достаточно широко, чтобы охватить действия компании Великобритании в Италии, таким образом, фирма может подвергнуться налогообложению прибыли в Италии.

В то время как налогообложения прибыли за границей можно избежать (изменяя смысл определения «постоянного учреждения»), компания может быть подвержена обложению другими налогами. Здесь важны условия соглашения.

Пример 4 (37, с. 14). Английская компания (пример 1) решает продавать и сдавать в аренду свой склад в Кале. Получена прибыль €3 млн. Так же, как и в Великобритании, эта прибыль является объектом налогообложения и во Франции согласно французскому законодательству. Договор Великобритании и Франции не изменяет этого утверждения. Налог на доход, уплаченный во Франции, будет возмещен в Великобритании.

Пример 5 (37, с. 14). Английская компания (пример 3) продает свой Туринский склад по цене €3 млн. Прибыль является объектом налогообложения в Италии, но соглашение Великобритании и Италии предотвращает обложение налогом в Италии, если там не имеется «постоянного учреждения».

Следует отметить также, что хотя налогового присутствия стране можно избежать, другая деятельность может облагаться НДС в этой стране. Это особенно может стать проблемой при оказании международных услуг. Таким образом, агент или консультант могут создавать в арендованном офисе учреждение по оказанию услуг, которые облагаются НДС.

Таким образом, принципы налогового планирования на уровне 2 сводятся к избежанию налогового присутствия в зарубежной стране, чтобы никакая часть дохода не облагалась налогами.

Уровень 3 — заграничный филиал.

Филиал (или, более правильно, постоянное учреждение) будет, вероятно, существовать, если выполняется любое или все из ниже перечисленных действий:

- 1) персонал заключает контракты с заграницей;
- 2) существует филиал, который, возможно, потребуется зарегистрировать по различным причинам (по закону или др.);
- 3) существует производственный цех за границей;
- 4) существуют здания, сооружения или другие объекты более чем 12 месяцев в другой стране.

Прибыль, относящаяся к деятельности за границей, будет облагаться налогами за границей. Эти налоги могут быть местными и международными. Например, в дополнение к общему подоходному налогу прибыль, полученная в Германии, облагается муниципальным торговым налогом, а прибыль, полученная в Италии, — местным подоходным налогом. Другие налоги типа налогов, взимаемых при регистрации, могут также быть обязательными к уплате.

Размер прибыли, облагаемой налогом за границей, будет равен разнице между поступлениями и расходами, исчисленными согласно внутреннему законодательству страны, учитывая дополнительные вычеты, пропорциональные накладным расходам юридического лица. Эти последние вычеты предусмотрены так или иначе во всех соответствующих соглашениях. Однако такие вычеты иногда доступны только за счет дополнительной налоговой нагрузки.

Пример 1 (37, с. 16). Английская компания, оказывающая консультационные услуги, имеет отделение в Испании. При исчислении прибыли отделения, подвергающейся налогообложению в Италии, производятся вычеты пропорционально управленческим и административным расходам филиала. Согласно испанскому законодательству, 14% от суммы налога, исчисленного в Испании, могут быть отнесены к таким расходам. Является ли это дополнительным налоговым бременем при осуществлении деятельности в Испании, зависит от того, будет ли он возмещен при налогообложении прибыли в Великобритании.

Прибыль, полученная юридическим лицом — резидентом Великобритании от филиала за границей, будет облагаться налогом как в Великобритании, так и в другой стране. В результате прибыль облагается налогом дважды.

Однако Великобритания возмещает суммы налогов, уплаченные филиалом компании за границей. Это право возмещать уплаченные заграничные налоги Великобритания ограничивает относительно того филиала, где возникла прибыль, облагаемая налогом.

Пример 2 (37, с. 16). Английская компания получила налогооблагаемую прибыль в размере €1 млн, из которой €100 тыс. относятся к прибыли, полученной за границей ее филиалом. Налог, уплаченный за границей, составляет €10 тыс.

Процедура исчисления налога в Великобритании такова:

	€
Прибыль, облагаемая налогом	1000000
Корпоративный налог (30%)	300000
Сумма налога к возмещению	(-10000)
Налог, уплачиваемый в Великобритании	290000

Пример 3 (с. 17). Английская компания получила налогооблагаемую прибыль в размере €1 млн, из которой €100 тыс. относятся к прибыли, полученной за границей ее филиалом. Налог, уплаченный за границей, составляет €40 тыс.

Процедура исчисления налога в Великобритании следующая:

	€
Прибыль, облагаемая налогом	1000000
Корпоративный налог (30%)	300000
Сумма налога к возмещению	40000
(Ограничение: $30\% \times €100000$)	(-30000)
Налог, уплачиваемый в Великобритании	310000

Если ставка налога за границей ниже ставки в Великобритании, то осуществление деятельности через филиал будет означать, что возникнет более высокая налоговая ответственность, чем та, если бы деятельность осуществлялась через филиал — «нерезидент Великобритании». Тогда бы налог уплачивался в той сумме, которая была исчислена за границей, если прибыль не уменьшена на сумму дивидендов.

Пример 4 (37, с. 17). То же, что и в примере 2, но прибыль за границей получена иностранным филиалом.

Показатель	Филиал — юридическое лицо	Иностранный филиал	Итого
Прибыль, €	900000	100000	1000000
Налог, €	(30%) 270000	(10%) 10000	280000
Ставка налога			28%

Таким образом, использование филиала уменьшило налоговое бремя с 30 до 28%.

Если иностранный филиал является нерезидентом Великобритании и не подчиняется никаким правилам, установленным Великобританией в данной стране, то налог на доход иностранного филиала не может быть исчислен по ставке Великобритании.

Пример 5 (37, с. 18). То же, что в примере 3, но прибыль за границей получена иностранным филиалом.

Показатель	Филиал — юридическое лицо	Иностранный филиал	Итого
Прибыль, €	900000	100000	1000000
Налог, €	(30%) 270000	(40%) 40000	310000
Ставка налога			31%

В этом случае способ налогообложения тот же самый, что и при проведении операций через филиал, но реальная ставка налога увеличилась.

На начальной стадии любой деятельности за границей обычно возникают определенные потери. Если речь идет о филиале компании — резиденте Великобритании, то может быть получено возмещение этих убытков в Великобритании. Так происходит, потому что прибыль английской компании, оперирующей через свой филиал за границей, является объектом налогообложения. Поэтому любые потери филиала (в том числе расходы при основании филиала) могут быть вычтены из прибыли, полученной компанией в Великобритании.

Пример 6 (37, с. 18).

Год	Прибыль, полученная в Великобритании, €	Доход (потери) компании за границей, €	Облагаемый доход в Великобритании, €	Доход за границей, €
1	100000	–(50000)	50000	–
2	150000	–(60000)	90000	–
3	200000	+80000	280000	–

В дополнение к тому, что убытки заграничного филиала могут быть погашены за счет прибыли компании в Великобритании, эти убытки могут быть вычтены из прибыли этого филиала в будущем, тем самым налоговая база будет дополнительно уменьшена. Если вместо этого деятельность за границей осуществляется посредством иностранного филиала, то никакого возмещения сумм уплаченных налогов в Великобритании не происходит. Такое возмещение будет уплачиваться, только если филиал приносит доход.

Деятельность филиала или учреждения будет, конечно, требовать регистрации для целей налогообложения НДС в стране, если поставки фактически были осуществлены этим филиалом. Сделки между филиалами одного юридического лица облагаются НДС.

Таким образом, основными направлениями налогового планирования на уровне 3 являются обеспечение приемлемого уровня иностранного налога на прибыль и решение вопросов по наилучшему использованию системы налогообложения в другой стране для возмещения уплаченных налогов и убытков. Необходимо также удостовериться, нужна ли регистрация для целей налогообложения НДС.

Уровень 4 — обособленная заграничная организация.

Использование обособленного юридического лица обеспечивает возможность аккумулирования материальных и нематериальных активов (например, лицензии, патенты и ноу-хау). Нахождение нематериальных активов в одной стране, а не в другой может повлечь экономию издержек, связанных с уплатой налогов, в компании в целом. Это достигается, например, возможностью взаимозачетов и движения средств между вовлеченными филиалами или юридическими лицами.

Учреждение отдельного юридического лица где-либо в ЕС будет в основном означать учреждение обычной корпорации согласно закону страны. Государства — члены ЕС в основном разрешают создавать два типа организаций, соответствующих ОАО и ЗАО в Великобритании. Только в редких случаях филиал принимает форму ОАО, в результате понижается капитализация и уменьшается размер понесенных административных расходов. Вообще не существует большой разницы

между ОАО и ЗАО, но при правильном выборе может появляться скрытая выгода и прибыль.

Пример 1 (37, с. 20). Французские организации обычно создаются в форме акционерной компании (АО) или в форме общества с ограниченной ответственностью (ООО). Оба типа компаний уплачивают налог регистрации по одной и той же ставке. Однако при продаже акций ООО уплачивает налог на передачу собственности, а в случае АО такой налог не взимается.

При репатриации (возвращении) капитала в Великобританию посредством дивидендов с заграничного филиала налог на процентный доход может быть вычтен из дивидендов. Например, ставка налога на дивиденды, выплаченные английским филиалом, находящимся в другой стране, составляет 5% во Франции, 5% в Нидерландах и 20% в Германии. Размер налога на дивиденды определяется по соглашению о двойном налогообложении. Иногда применяются различные ставки налога в зависимости от характера владения акциями.

Если по крайней мере 10% акций заграничной компании принадлежит компании Великобритании, то существует возможность получить возмещение не только налога на процентный доход, вычтенный из дивидендов, но и части налогов, уплаченных непосредственно заграничной компанией. Эта ситуация известна как возмещение налога «в основе» (underlying tax).

Пример 2 (37, с. 21). Английская компания имеет испанский филиал, который платит дивиденды в размере €500 тыс. Взимается налог с дивидендов — 10%. Дивиденд оплачен из чистой прибыли €1 млн, на которую был оплачен подоходный налог в Испании, — €350 тыс. Налог на дивиденды в Великобритании рассчитывается следующим образом:

	€
Брутто дивиденд (включая налог на дивиденды)	500000
Налог «в основе», € ($500000 / 1000000 \times 350000$)	175000
Дивиденд, выраженный как часть прибыли до вычета налогов	675000
Налог в Великобритании (35%)	236250
Возмещение при двойном налогообложении:	
Налог на дивиденды	(–50000)
Налог «в основе»	(–175000)
Налог, уплаченный в Великобритании, € ($236250 - 175000 - 50000$)	11250

Возмещение налога «в основе» означает, что во многих случаях дивиденды, поступающие от заграничной компании, могут быть освобождены от налога в Великобритании.

Свою деятельность в ЕС можно начать с заграничного отделения предприятия и преобразовывать его впоследствии в филиал. Это позволило бы зачесть убытки этого отделения в первые годы его существования и постараться получить доход в более позднее время. Однако такое преобразование может создать налоговые проблемы. Во-первых, может возникнуть некоторое увеличение капитала и появится налог на передачу собственности при продаже активов филиала. Далее

могут возникнуть налоговые обязательства в Великобритании относительно прибыли с передачи активов, которые, однако, могут быть отсрочены.

Пример 3 (37, с. 22). Английская компания вводит в свой состав подразделение путем обмена его активов на акции в новом зарубежном подразделении. В связи с этим обменом приобретения капитала за счет передачи земли, зданий и деловой репутации облагаются налогами на сумму €250 тыс. в соответствии с английским законодательством. Немедленного взимания налогов можно избежать, но если зарубежное подразделение будет впоследствии ликвидировано или продано третьему лицу, стоимость фактически произведенных операций будет увеличена на €250 тыс. В соответствии с аналогичным зарубежным законом может возникнуть немедленное увеличение капитала. Также следует учитывать ситуацию, возникающую в связи с уплатой НДС.

Обычно заграничные подразделения стремятся попадать под налогообложение только той страны, в которой они присутствуют. Это особенно касается случаев, когда налоговые ставки за рубежом ниже, чем в Великобритании, а прибыль будет оставаться в самом подразделении.

В странах ЕС действует ряд признаков для определения фискальной резиденции (подробнее см. параграф 3.2 данной главы), главные из которых:

- 1) место регистрации корпорации;
- 2) расположение центрального офиса управления и контроля;
- 3) расположение действующего офиса управления и контроля.

Выбор резиденции оказывает существенное влияние на налогообложение, что наиболее ярко проявляется в условиях применения «принципа неограниченной налоговой ответственности», «голландского сэндвича» и т. д., рассмотренных в параграфе 1.3 главы 1.

При создании заграничных компаний необходимо также рассчитывать последствия трансфертного ценообразования (см. подробнее в параграфе 3.5 данной главы).

Таким образом, основными направлениями налогового планирования на уровне 4 являются: определение того, что уровень зарубежного налогообложения приемлем, что возвращение прибыли в Великобританию не ведет к неэффективному использованию освобождения от уплаты налогов за рубежом, что любые понесенные налоговые убытки учтены в финансовом плане другой страны, что используемый для начала бизнеса капитал соответствует местным требованиям формирования капитала, что НДС правильно исчисляется и возмещается.

Уровень 5 — группа заграничных организаций.

Когда несколько подразделений находятся на всей или значительной части ЕС, возникают определенные дополнительные возможности планирования, которые включают создание:

- 1) вспомогательных (промежуточных) холдинговых компаний;
- 2) подразделения, финансирующего всю группу.

Эти возможности рассмотрены ниже.

1. Рассмотрим создание вспомогательных (промежуточных) холдинговых компаний.

Наиболее типичное местоположение таких зарубежных холдингов — Нидерланды в связи с наиболее широкой системой законов об избежании двойного налогообложения. К тому же холдинговые компании, расположенные в Нидерландах, пользуются привилегией, известной как «освобождение от участия» (participation exemption). При соблюдении некоторых требований получение дивидендов и продажа акций такой компании полностью освобождаются от налогов. Такое условие особенно привлекательно, если через некоторое время планируется продавать зарубежные подразделения. Однако образование голландской компании требует уплаты взноса в размере 1% от капитала, хотя это требование может и не быть обязательным к исполнению в случае применения льгот при реорганизации.

Пример 1 (37, с. 29). Английская компания имеет подразделения в Испании и Ирландии. Каждая компания платит дивиденд в размере €1 млн, с которых взимается налог ставкой 10 и 0% соответственно. Основной (лежащий в основе) налог — €450 тыс. и €150 тыс. соответственно. Налоговая позиция Великобритании будет следующей (в €):

Показатель	Испания	Ирландия	Итого в Великобритании
Дивиденд (перед удержанием налога), €	1000000	1000000	2000000
Лежащий в основе налог, €	450000	150000	600000
	1450000	1150000	2600000
Налог в Великобритании (по ставке 35%), €	507500	402500	910000
Минус освобождение от двойного налогообложения: удерживаемый налог, €	(100000)	(—)	(100000)
Минус освобождение от двойного налогообложения: лежащий в основе (основной) налог, €	(407500)	(150000)	(557500)
Налог, уплачиваемый в Великобритании, €	(—)	252500	252500

Неиспользованный налоговый кредит, полученный по дивидендам из Испании в размере €42,5 тыс., теряется, и единая эффективная налоговая ставка составляет 36,6%.

Пример 2 (37, с. 29). Основа — пример 1, только существует голландская холдинговая компания между английской компанией и ее испанским и ирландским подразделениями. С дивидендов, уплачиваемых голландской компанией, удерживается налог 5 и 0% соответственно. От итогового дивиденда, который платится английской компании, удерживается налог 5%. Сама холдинговая компания не платит никаких налогов, так как попадает под действие «освобождения от участия». Налоговая позиция в Великобритании следующая (в €):

Дивиденд (перед удержанием налога) , €	2000000
Лежащий в основе налог (450000 + 150000) , €	600000
ИТОГО, €	2600000
Налог в Великобритании (по ставке 35%), €	910000
Минус освобождение от двойного налогообложения: удерживаемый налог (Испания) , €	50000
Минус освобождение от двойного налогообложения: удерживаемый налог (Нидерланды), €	97500
Минус освобождение от двойного налогообложения: лежащий в основе (основной) налог, €	600000
Налог, уплачиваемый в Великобритании, €	162500

В этом случае налоговый кредит не теряется напрасно. Общая процентная ставка налогообложения составляет 35%. Несмотря на увеличение размера удерживаемого налога, это не повлияло на увеличение общей ставки налогообложения.

Хотя в теории промежуточная холдинговая компания очень привлекательна, на практике ее достоинства реализовать достаточно сложно, особенно в уже существующих группах, так как может возникнуть необходимость получения разрешения у государственного казначейства для любой совершаемой сделки, а также необходимость получения разрешения у ирландских органов государственных сборов по каждому обмену типа акция за акцию с холдинговой компанией таким образом, чтобы не возникало немедленного роста притока капитала.

Зарубежная холдинговая компания может быть полезной не только для смешения и суммирования полученных из различных источников дивидендов, но и для «заманивания» их в так называемые ловушки — оффшорные зоны с низким налогообложением. Во многих случаях это невозможно осуществить, так как, согласно английскому законодательству, прибыль зарубежной холдинговой компании может рассматриваться как налогооблагаемая прибыль английской материнской компании (так называемая дивидендная ловушка). Однако при наличии второго связующего звена в виде зарубежных подразделений этого положения можно избежать.

Наряду с наличием зарубежной холдинговой компании часто выгодно иметь и промежуточную холдинговую компанию в Великобритании, особенно в том случае, если содержание иностранной холдинговой компании сопряжено со значительным налоговым бременем в виде избыточно высокого процента. Такой избыточный процент будет компенсироваться дивидендами, полученными из заграничных подразделений, и процентом до того момента, пока он не будет отменен как освобождение группы для другой группы компаний. Любой договор по налоговому освобождению в связи с двойным налогообложением теряет здесь силу. Случай с английским холдингом помогает преодолеть эту сложность и дает возможность получить отмену от уплаты избыточного процента внутри группы.

Координационные центры сейчас очень популярны в Бельгии и используются для проведения операций высшего порядка и создания центров исследования

и развития. Налоговая база рассчитывается исходя из процентных соотношений расходов координационных центров, по которым платится налог на корпорации, и никакие другие налоги не платятся (с. 67).

Теперь рассмотрим создание подразделения, финансирующего всю группу.

Такая компания имеет следующие потенциальные преимущества:

- английская группа, заимствующая средства на международном рынке, получает возможность производить процентные отчисления при сниженной (или нулевой) ставке удерживаемого налога и таким образом приобретать средства по сниженной цене;
- в соответствии с английским законодательством о контролируемых зарубежных подразделениях проценты от зарубежных подразделений могут быть отвлечены в финансовую компанию группы, где они будут облагаться по более низкой налоговой ставке;
- в случаях, когда заимствование и кредитование производится в валюте, отличной от фунта стерлинга, возникает проблема, связанная с тем, что по правилам английского законодательства требуется уменьшить или удержать налог с курсовых разниц. Этого можно избежать, если собирать ссуды в иностранной валюте в подразделении за рубежом, где налоговый режим в этом отношении мягче;
- по отношению к процентным отчислениям, которые все же достигают Великобритании, удерживаемые налоги могут быть минимизированы при прохождении через соответствующий вид финансовой компании группы.

Причем некоторые преимущества, перечисленные выше, могут быть достигнуты не только размещением финансовой компании группы в подходящем «налоговом рае», но и в таких странах, как Швейцария, Нидерланды, Люксембург и Бельгия.

Таким образом, основные направления налогового планирования на уровне 5 — это: снизить общее налоговое бремя прибыли группы, вовлеченной в международный бизнес, минимизировать удерживаемый налог с потоков капитала и доходов и использовать преимущества конкретных стран в сфере инвестирования и экономической деятельности.

Уровень 6 — приобретение другой европейской организации (внутри ЕС).

Каждое приобретение имеет свои отличительные характеристики, и рассказать обо всех возможностях в этой сфере в данной книге невозможно, однако приведем список главных налоговых вопросов, затрагиваемых при приобретении европейской организации:

- Какие налоги по передаче следует уплатить и когда?
- Требуется ли разрешение английского или иностранного правительства на осуществление сделок?
- Какие налоговые обязательства будут приведены в действие при переходе права собственности?
- Будет ли легко извлечь прибыли и обеспечивается ли это оптимальным налоговым планированием?

Принято финансировать зарубежные приобретения за счет заимствования в иностранной валюте, чтобы потоки прибыли и стоимость приобретения могли бы

быть сопоставлены без учета любого риска, связанного с обменом валют. Если заимствования произведены в Великобритании, то может быть невозможным получить налоговые льготы по выплачиваемым процентам. Более того, никакие потери от невыгодного обменного курса не будут учтены для целей налогообложения.

Приобретения, таким образом, часто производятся специально учрежденными местными холдинговыми компаниями, которые самостоятельно формируют необходимые финансовые ресурсы. Тогда затраты по процентному обслуживанию долга смогут быть компенсированы за счет прибыли от деятельности приобретенной организации. Такая структура, однако, требует разработки системы *налоговой консолидации* в стране, где произошло приобретение.

Рассматривая применимость правил налоговой консолидации, особое внимание следует уделить времени, начиная с которого эта консолидация становится эффективной. В некоторых странах, например, подразделение должно принадлежать определенному владельцу на протяжении определенного периода времени, чтобы налоговая консолидация была целесообразной. К тому же может потребоваться тщательное планирование, чтобы удостовериться, что не существует начального периода, в течение которого не может быть получено освобождение по процентным выплатам.

Таким образом, основные направления налогового планирования на уровне 6 — это: обеспечение налоговой эффективности по отношению к компенсации, финансированию, извлечению будущей прибыли, взаимоотношениям с существующими подразделениями, избежание возникновения непредвиденных и неожиданных обязательств.

Уровень 7 — совместные предприятия и партнерства с другими европейскими организациями.

Совместные предприятия могут принимать 3 основные формы: консорциумы, партнерства, непосредственно совместные предприятия:

1. С точки зрения налогообложения члены *консорциума* аналогичны подразделениям. Однако в соответствии с английским законодательством существуют различные ставки удерживаемого с дивидендов налога. Причем если ставка процента ниже 10%, то недостаточны освобождения в связи с двойным налогообложением по основным налогам.

Некоторые территории ЕС позволяют организовать специальные формы совместных предприятий со специальными налоговыми льготами.

Пример 1 (37, с. 34). В Испании к *Sociedad de Empresas (SdE)* относятся как к объединению с самостоятельным организационно-правовым статусом. Оно должно быть образовано как минимум тремя испанскими компаниями, но ни один из корпоративных членов не может предъявлять интерес к более чем 30% складочного капитала, оплаченного им. *SdE* получает освобождение от 99% муниципальных и провинциальных налогов, а также небольшую льготу по дивидендным и процентным платежам.

2. Образование *партнерства* игнорируется большинством европейских стран и их внутренних юрисдикций с точки зрения налогообложения — прибыль партнерства разделяется между партнерами и облагается налогами по ставкам,

применимым к каждому из них в отдельности. Это явление известно как *финансовая прозрачность*. Английская компания, состоящая в партнерстве с другими организациями ЕС, скорее всего, будет иметь учреждения на каждой территории, где действует партнерство. Ее доля в прибыли партнерства в конкретном месте будет облагаться как английскому, так и зарубежному налогообложения в соответствии с принципами, применяемыми к иностранным подразделениям.

Многие территории ЕС позволяют организовать несколько разновидностей партнерства, а именно генеральное и ограниченное; иногда к ним добавляется гибридное (смешанное) партнерство.

Пример 2 (37, с. 34). Согласно французскому законодательству, возможно создать так называемое молчаливое партнерство, в котором существование таких партнеров раскрывается только органам государственных сборов. Невыполнение этого условия приводит к тому, что партнеры облагаются стандартным корпоративным налогом на прибыль. В противном случае, если партнерство не удалось сделать молчаливым, оно рассматривается как финансово прозрачное, так что прибыли относят на каждого партнера.

Пример 3 (37, с. 35). В Италии возможно учредить корпоративное партнерство, в котором обязательства некоторых партнеров неограничены. Такие партнерства считаются отдельным объектом обложения и не являются финансово прозрачными.

3. *Чистые совместные предприятия* не образуют отдельного организационно-правового объединения и специально не стремятся создать партнерство. Обычно они представляют принцип разделения затрат и опыта, а не доходов и прибыли. Они редко встречаются в других отраслях, кроме газовой и нефтяной. К финансовой прозрачности компаний с точки зрения налогообложения стремится не только Великобритания, но и все члены ЕС.

Пример 4 (37, с. 35). Согласно итальянскому законодательству, возможно создать *Associazione in Partecipazione (AIP)*, вступление в которое и внесение определенного вклада предоставляет возможность участвовать в прибыли (или ее части). Третьи лица имеют только законное право вето против активного члена, и члены такого объединения облагаются налогами по правилам партнерства. *AIP* облагается местным налогом на прибыль, а затем распределяется между партнерами для последующего взимания налогов, принятых в конкретной стране.

Еще одна форма совместной деятельности, подразумевающая нечто меньшее, чем совместное предприятие, включает договор о распределении затрат. В этом случае не идет разговора о формировании некоего правового или налогового объединения и главный вопрос, связанный с налогообложением, заключается в том, получит ли компания полное освобождение от налогообложения по своему вкладу в общие затраты. Обычно никаких проблем не возникает, кроме случаев, когда рассматриваемый проект или исследование имеет слабое отношение к основной сфере деятельности участника.

Таким образом, основные направления налогового планирования на уровне 7 — это: определение типа организации с точки зрения взимаемых налогов и уровня допустимой финансовой прозрачности.

Налоговое планирование НДС в зарубежных странах имеет много общего с российской практикой и направлено на снижение бремени невозмещаемого налога и работу в странах с более низким уровнем ставок.

Пример (37, с. 89). Голландская фирма, работающая с заказами на товар с доставкой по почте, может перенести официальное место, откуда производятся поставки, в Германию, чтобы таким образом выиграть на более низкой ставке НДС. Товары могут быть присланы оптом из Нидерландов в дочернюю компанию в Германии, и голландский НДС по ставке 18,5% на эти поставки, конечно, должен быть уплачен. Тем не менее дочерняя компания в Германии может требовать налогового вычета данного НДС как входного, в то время как сама исчисляет германский НДС по ставке 14% по товарам, отправленным по почте индивидуальным покупателям в Нидерландах, Германии или где бы-то ни было внутри ЕС.

При этом важным моментом в данной цепочке сделок является то, что промежуточные компании-звенья сами должны быть плательщиками НДС, не должны быть освобождены от него (37, с. 90). Например, освобожденная от НДС компания в Бирмингеме, приобретающая товары у поставщика в Роттердаме, столкнется с невозмещаемым голландским НДС по ставке 18,5% как элементом своих издержек (37, с. 91). Основной идеей защитного налогового планирования в данных условиях было бы учреждение дочерней компании в Великобритании между роттердамским поставщиком и бирмингемским покупателем.

При планировании таможенных платежей следует иметь в виду, что важными средствами получения пониженных таможенных ставок являются соглашения на импорт товаров из стран, с которыми ЕС имеет преференциальные налоговые соглашения, согласно которым товары могут быть ввезены в ЕС по пониженным ставкам или беспошлинно. Помимо соглашений на беспошлинный ввоз между ЕС и ЕАСТ, заключенных ранее, ЕС гарантирует преференциальные ставки на товары из Алжира, Кипра, Египта, Израиля, Иордании, Ливана, Мальты, Марокко, Сирии, Туниса, Турции и Югославии. Он также предоставляет достаточно благоприятные условия для товаров из множества стран Африки, Карибского бассейна и Тихоокеанского (АКТ) региона (многие из которых были или остаются колониями стран-участниц). Согласно третьему договору АКТ–ЕС, известному как Ломе III, к третьей группе стран, чья продукция облагается по преференциальным ставкам, относятся те, к которым применяется Обобщенная система преференций (ОСП) ЕС. Эта программа спонсируется ООН. Однако предоставление преференций во всех этих случаях зависит от того, как товары отвечают специфическим критериям определения происхождения товара (37, с. 119).

Под преференциальным налоговым режимом, особенно в странах ОСП, ограниченное количество каждого вида товара может быть ежегодно импортировано в страны ЕС по пониженным или нулевым ставкам налога. Так, важно не просто рассматривать эти страны при поставке, но и учитывать, как быстро их соответствующие квоты исчерпываются, чтобы в соответствующее время получить поставку.

На налоговое планирование английских компаний оказывают влияние и другие факторы.

При работе с зарубежными подразделениями или с независимыми третьими лицами, расположенными за рубежом, английская компания должна быть осведомлена о налогообложении курсовых разниц, возникающих в сделках с ними. При оценке вероятного налогового бремени на ту или иную курсовую разницу следует в первую очередь определить, появляется ли эта разница из сделки, связанной с капиталом, или из сделки, связанной с доходными поступлениями. Сделки, в которых полностью объединены позиции по операциям и возникающим разницам, обеспечивают защиту от налоговых рисков. Следует отметить, что данная сфера остается очень неясной и требует детализированной разработки.

Возможны варианты налогового планирования путем создания закрытой компании — резидента Великобритании, акции которой не котируются и которая контролируется директорами или 5 и менее владельцами и их партнерами, так как часть налогов может не распространяться на такие компании.

Многие страны предоставляют дополнительные стимулы для привлечения инвестиций, которые включают: благоприятные условия для снижения стоимости, инвестиционные гранты, региональные гранты, «налоговые каникулы», низкие налоговые ставки. То есть для нахождения оптимального расположения определенной деятельности следует рассмотреть и взвесить эти преимущества.

Многие страны разработали законодательства, которые позволяют использовать режимы «налоговых раев» для международного планирования налоговых отчислений. В Великобритании существует ряд актов, которые регулируют деятельность иностранных компаний по переводу прибыли из страны, находящейся в «налоговом раю», английским акционерам, если не нарушаются определенные правила. Таким образом, эти аспекты должны учитываться при использовании инструмента «налогового рая» и оффшорного бизнеса.

Контрольные вопросы

1. Назовите особенности налогового планирования при продаже продукции из Великобритании в остальные страны ЕС.
2. Перечислите особенности налогового планирования на заграничной базе, но ограниченное присутствие.
3. Назовите особенности налогового планирования в заграничных филиалах.
4. Каковы особенности налогового планирования в обособленной заграничной организации?
5. Перечислите особенности налогового планирования при приобретении другого юридического лица ЕС.

3.4. Тенденции международного налогового планирования и оффшорный бизнес

Следует отметить, что отдельные вопросы международного налогового планирования, в том числе оффшорного бизнеса, достаточно подробно рассматриваются в специальной литературе такими авторами, как А. Р. Горбунов, Е. Н. Евстигнеев, В. А. Кашин, В. Г. Князев, А. Н. Козырин, О. В. Мещерякова, А. В. Перов, А. И. Погорлецкий, С. Ф. Сутырин, Г. П. Толстопятенко, Д. Г. Черник и др. Однако, во-пер-

вых, в условиях постоянно меняющегося налогового законодательства приводимые материалы достаточно быстро теряют свою актуальность, во вторых, отсутствует единообразный подход к определению как самого международного налогового планирования, так и различных экономических процессов, с ним связанных.

В экономической литературе имеются самые разнообразные определения международного налогового планирования (МНП). Основные из них следующие. МНП — это «выбор между различными вариантами и методами осуществления деятельности и размещения активов, направленный на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств» (11, с. 303), «допускаемое законодательством снижение глобального налогового бремени физических и юридических лиц с целью максимизации их совокупных доходов, возникающих во всех юрисдикциях внешнеэкономической деятельности» (31, с. 131–132), «создание схем и инструментов налогового планирования с целью снижения налоговых потерь при проведении международных инвестиционных и финансовых операций» (7, с. 11). Приведенные определения не являются исчерпывающими и не соответствуют подходам к определению налогового планирования в целом.

Международное налоговое планирование (МНП) как составная часть корпоративного налогового планирования — это процесс систематического использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансово-хозяйственного состояния организации при проведении различных международных операций в условиях ограниченности ресурсов. Результатом данного налогового планирования является совокупная налоговая экономия и максимизация совокупной чистой прибыли хозяйствующего субъекта, возникающие во всех юрисдикциях деятельности и регистрации в соответствии с принципом резидентства.

Задачей международного налогового планирования является: учет всех налогов, уплаченных во всех юрисдикциях активности, специфики различных элементов налогов (ставок, налоговой базы, предоставляемых льгот и т. д.), изыскание наиболее рациональных способов оптимизации таких налогов (в том числе и на репатриацию доходов), эффективное использование различных способов урегулирования международного двойного налогообложения, максимизация глобального дохода хозяйствующего субъекта за счет снижения его совокупного налогового бремени. Особенностью корпоративного МНП является использование вариантов создания различных транснациональных корпораций для перераспределения прибыли между соответствующими структурными единицами группы, находящимися в странах с разным уровнем налогов.

Внутренний и международный аспекты управления налоговым процессом фирмы на практике очень тесно взаимосвязаны, что должно учитываться как зарубежными компаниями, так и российскими хозяйствующими субъектами.

Как видно из проведенного анализа налогов в различных государствах, почти в любой стране существует вид деятельности, режим налогообложения которого более благоприятен благодаря специфике национального налогового законодательства. Некоторые государства вообще всю экономическую политику строят на привлечении под свою налоговую юрисдикцию фирм зарубежных стран посредством установления сверхмягкого режима налогообложения или предоставления им огромных налоговых льгот.

В экономической литературе существует мнение, что по уровню налогового бремени все страны мира условно можно разделить на две большие группы (31, с. 28–29), различающиеся по уровню налогообложения и государственного контроля за коммерческой деятельностью:

- 1) юрисдикции с высокими налогами;
- 2) юрисдикции с либеральным налогообложением.

(Соглашаясь с данным подходом к классификации стран в соответствии с уровнем налогообложения, в параграфе 3.2 данной главы, кроме того, произведена группировка стран по критерию соответствия уровня налоговых ставок по соответствующим налогам в России.)

К юрисдикциям с высоким уровнем налогообложения относится большинство промышленных стран с развитой рыночной экономикой. Ставки налога на прибыль и индивидуального подоходного налога здесь составляют порядка 30–60%, а ставки налогов на распределение прибыли в форме процентов, дивидендов и роялти — 15–35%. Деятельность хозяйственных субъектов строго регламентирована, действуют специальные правовые нормы, ограничивающие внутрифирменные операции и использование зарубежных фирм с целью минимизации налогов. В данных странах существует также достаточно жесткая процедура создания компаний, контроль финансовой отчетности, а в случаях нарушения налогового законодательства применяются суровые штрафные и уголовные санкции.

Юрисдикции со льготным налогообложением, в свою очередь, можно разделить на две группы. К первой относятся юрисдикции, где при достаточно высоком уровне подоходного налога применяется система специальных налоговых льгот, касающихся деятельности компаний определенных типов, в том числе холдинговых, финансовых и торговых; механизма перевода доходов и репатриирования прибылей. Налоги, взимаемые в этих странах при вывозе и репатриировании дивидендов, банковского процента, платежей роялти и некоторых других видов дохода, обычно снижены. Страны этой группы отличаются также либеральными валютными и таможенными режимами.

Ко второй группе относятся государственные образования и административные территории, называемые налоговыми гаванями или налоговыми убежищами, в которых предельно упрощен порядок регистрации юридических лиц и значительно снижены (или отсутствуют) налоги на прибыль.

От налогового убежища (страны) необходимо отличать налоговый оазис — территорию в пределах одного государства, на которой действует льготный порядок налогообложения. Целесообразно терминологическое разделение этих понятий для того, чтобы показать различия правовых источников формирования льготных налоговых режимов: международное право — в случаях налогового убежища; национальное право — в случае налогового оазиса (12, с. 32). К налоговым оазисам относятся, как правило, порты, экономические зоны, зоны свободного предпринимательства. Целесообразно подразделять свободные экономические зоны по принципу территориальности на международные и внутренние.

Под «свободной зоной» в экономической литературе понимается либо обособленная территория, где все фирмы-резиденты пользуются льготным хозяйственным, в том числе налоговым, режимом, либо льготный режим, применяемый для стимулирования определенного вида деятельности независимо от местоположе-

ния фирм. Нам более импонирует первый подход, тем более что в русском языке понятие зона — это «характеризующаяся какими-нибудь общими признаками территория, область» (23, с. 233). Соответственно льготный режим налогообложения определенных видов деятельности, не связанный с определенной территорией, целесообразно относить к экономическим зонам. Они используются государством для избирательной либерализации инвестиционного климата и поощрения определенных направлений хозяйственной деятельности. В странах с развитой рыночной экономикой свободные зоны служат инструментом преимущественно региональной политики (подъем депрессивных территорий, выравнивание межрегиональных различий). В новых индустриальных странах Азии зональная политика является элементом промышленной политики и направлена на создание отраслевых анклавов экономического роста (преимущественно экспортных и научно-технических). Будущее развитие свободных зон в России должно происходить по обоим указанным направлениям.

Ряд авторов приводят совершенно одинаковые схемы свободных экономических зон (15, с. 67; 29, с. 1). Не претендуя на установление истинного авторства данной схемы, она воспроизводится в приложении 5. Кратко рассмотрим основные *виды свободных экономических зон* в соответствии с их хозяйственной специализацией. Вид деятельности, преобладающий на территории той или иной экономической зоны, позволяет выделить следующие ее типы:

Зоны свободной торговли. Этот тип зон представляет собой компактные территориальные образования, выведенные за пределы контроля национальной таможенной территории и специализирующиеся на операциях по складированию и обработке ввезенных товаров в соответствии с условиями внутреннего рынка страны сбыта (упаковка, маркировка, контроль качества, простейшая доработка и т. п.). В отдельных случаях в них производится сборка продукции из местных или иностранных деталей либо даже выпуск отдельных видов продукции.

Промышленно-производственные зоны. Это территории со специальным таможенным режимом, где предприятиям, производящим экспортную или импортозамещающую продукцию, предоставляются определенные налоговые или другие льготы. Промышленно-производственные зоны тесно связаны с зонами свободной торговли и с технико-внедренческими зонами. Собственно, и в зонах свободной торговли, и в технико-внедренческих зонах стоит задача стимулирования производственных видов деятельности.

Технико-внедренческие зоны. Чаще такие зоны называют технополисами, научными парками или технопарками. Отличительная черта этих зон заключается в том, что на их территории объединяется научная и производственно-технологическая деятельность в форме совместных наукоемких фирм, сосредоточенных вокруг крупного научно-исследовательского центра или университета.

Сервисные зоны или зоны услуг. К ним относятся территории, специализирующиеся на оказании различного рода услуг, чаще всего деловых.

Комплексные зоны. В них сочетаются торговые, таможенные, производственные, исследовательские функции, они не только предполагают выполнение различных функций, но и допускают различную ориентацию инвесторов. Поэтому при их создании важно определить приоритеты функций и последовательность создания конкретных секторов в зонах.

Таким образом, **оффшорные зоны** являются одной из многих разновидностей свободных зон и относятся к группе сервисных. Их главное отличие состоит в том, что зарегистрированные в них предприятия не имеют права осуществлять какую-либо производственную деятельность. Термин «оффшор» происходит от английского слова «off-shore» и буквально переводится на русский язык как «вне берега», «в открытом море», «изолированный», а в широком юридическом и экономическом толковании — как «пользующийся льготами при соблюдении определенных условий». В британских экономических справочниках оффшорные центры определяются как территории с низкими и даже нулевыми ставками налогов на доходы и имущество, где местное трастовое законодательство позволяет выгодно хранить активы и вести хозяйственную, особенно финансовую, деятельность со значительными налоговыми льготами. В Указании ЦБ от 12.02.1999 г. № 500-У и Положении ЦБ от 20.07.1999 г. № 82-П впервые дано определение оффшору как явлению и все иностранные инвесторы разделены на две группы: оффшорные и неоффшорные компании по критерию — стране регистрации. Таким образом, в первой группе оказались как оффшоры по определению и философии ведения бизнеса, так и те, кто это слово никогда еще не слышал.

Следует отметить, что термин «оффшорный» не является официальным в деловом мире, а используется для упрощения определения тех компаний, которые отвечают следующим условиям:

- принадлежат нерезидентам страны регистрации;
- не имеют реальных офисов в стране регистрации и управляются из-за рубежа;
- не имеют права извлекать доходы из местных источников и по этой причине не являются конкурентами для местных компаний;
- не подлежат в стране регистрации никакому налогообложению;
- сдают только минимальную юридическую отчетность, финансовой отчетности нет;
- ежегодно платят некоторую пошлину за продление регистрации.

Зарождение такого явления, как оффшорный бизнес, произошло после Второй мировой войны, когда развитие деловых отношений потребовало создания наиболее прогрессивных форм бизнеса, в первую очередь финансового. Многие малые юрисдикции мира с целью оживления деловой активности на своей территории обратились к различным формам налоговых льгот, что со временем привело к созданию «налоговых убежищ» и оффшорных зон.

Оффшорная компания — это компания, которая не ведет хозяйственной деятельности в стране своей регистрации, а владельцы этих компаний — нерезиденты этих стран. Оффшорные центры — это страны и территории, проводящие регистрацию компаний иностранных резидентов под своей юрисдикцией и предоставляющие им право ведения льготных зарубежных коммерческих операций под своим «мягким» контролем на основании действующих законов.

Как правило, в этих странах очень низкое или вообще никакого налогообложения оффшорных компаний (лишь только фиксированный ежегодный сбор).

В качестве оффшорных юрисдикций (см. Приложение 6) наиболее часто выступают небольшие независимые государства или обособленные территории, обладающие особым государственно-правовым статусом. Власти этих юрисдикций

стимулируют развитие сектора оффшорных услуг с целью привлечения иностранного капитала, увеличения занятости и повышения деловой активности.

Основным признаком оффшорной юрисдикции является льготный характер налогообложения. Налоговые льготы для компаний, зарегистрированных в оффшорной зоне, или оффшорных компаний весьма существенны и, как правило, представляют собой полное освобождение от уплаты всех местных налогов. Льготный режим в оффшорной зоне определяется также отсутствием валютных ограничений, свободным вывозом прибылей, отсутствием таможенных пошлин и сборов для иностранных инвесторов, низким уровнем уставного капитала. Важным фактором привлекательности оффшора является стабильность этого режима. Обычно в течение 15–25 лет с момента регистрации оффшорной компании инвестор гарантирован от неблагоприятных для него изменений в оффшорной зоне.

Для стран, создающих оффшорные зоны на своей территории, выгода состоит в привлечении дополнительных иностранных инвестиций, увеличении доходов, создании новых рабочих мест, что способствует развитию национальной экономики. Причем зарубежные эксперты доказали, что, привлекая предпринимателей в «безналоговый рай» (оффшорные зоны), одновременно эти государства привлекают и огромные денежные средства нерезидентов в собственные банки, что приносит, несомненно, больший эффект, чем жесткое налогообложение местных жителей.¹ Специализированные оффшорные территории стремятся предоставить иностранным инвесторам новые возможности и льготы. В этой сфере ощущается довольно острая конкуренция за привлечение капитала. Несмотря на то что в ряде стран существует развернутое «антиоффшорное» законодательство, в сложной системе современного международного бизнеса для оффшорных фирм остается обширное поле деятельности. Оффшорный бизнес развивается крайне динамично. В нем постоянно проявляются новые деловые возможности и сферы применения капитала. Они должны постоянно находиться в центре внимания российских предпринимателей.

Для хозяйствующих субъектов оффшорная компания является как инструментом налогового планирования, так и средством управления риском и повышения надежности вложения капиталов.

Управление рисками заключается прежде всего в регистрации предприятия и размещении его активов в более политически и экономически стабильном регионе мира и достигается путем создания гибкой и подвижной системы перераспределения активов с целью минимизации рисков и повышения устойчивости международного предприятия. В случае появления признаков нестабильности или иных рисков оффшорные структуры позволяют быстро перевести капитал в более надежный район и создать для него убежище, например траст. В качестве управления риском можно рассматривать и операции по валютному страхованию.

Оффшорные компании выступают базой для перевода капиталов путем учредительских операций. Это облегчается относительной дешевизной оффшорной

¹ Полагая, что рассмотрение макроэкономических аспектов оффшорного бизнеса выходит за рамки данного учебника, мы считаем необходимым отметить, что разделяем точку зрения на эти проблемы, содержащуюся в работах А. Р. Горбунова и В. А. Кашина.

фирмы, а также возможностью управлять ею через секретарскую компанию. Оффшорная фирма способна создать представительство, дочерние фирмы или совместное предприятие в России. Несложно также ликвидировать представительство оффшорной фирмы или прекратить ее участие в совместном предприятии. Во многих странах (включая Россию) вложения в уставные капиталы рассматриваются как иностранные инвестиции. Они пользуются дополнительными правовыми гарантиями и налоговыми льготами.

Наконец, оффшорные фирмы, их представительства и компании в некоторых юрисдикциях выполняют функции штаб-квартиры или компании оперативного управления международной компании. В качестве такой структуры может выступать холдинговая компания в льготной «холдинговой» юрисдикции. Речь в данном случае идет об организации с помощью оффшорных и других льготных фирм системы управления международными операциями компаний.

Для небольших компаний оффшорный бизнес предоставляет широкие возможности доступа к современным формам финансового сервиса (например, корпоративным кредитным карточкам), к услугам по владению и распоряжению недвижимостью, управлению капиталом, к простым схемам налогового планирования.

Обобщая методы работы оффшорных фирм, необходимо помнить о том, что определенные налоговые оазисы предоставляют привилегии для некоторых определенных видов бизнеса: судовладения, распоряжения недвижимостью, инновационной деятельности, банковским и финансовым компаниям, холдингам и т. д.

Методы и технологии оффшорного бизнеса в настоящее время становятся все более разнообразными. В оффшорных схемах в настоящее время задействованы не только предприятия корпоративного типа, но и другие организационно-правовые формы бизнеса: предпринимательское партнерство, компании с ограниченной ответственностью, а также некоторые комбинированные формы. В настоящее время оффшорный бизнес активно осваивает операции инвестиционного и эмиссионного характера.

Расширение спектра оффшорных услуг в России в полной мере соответствует мировым тенденциям развития этого сектора. В современных условиях перед российскими предпринимателями встают вопросы по организации взаимодействия с зарубежными компаниями и эффективному управлению своими ресурсами. С помощью схем международного налогового и финансового планирования они стремятся разместить свои активы наиболее надежным, конфиденциальным и доходным образом.

Механизм международного финансового планирования состоит в создании оффшорных убежищ капитала, направлении капиталов и доходов по оптимальным налоговым маршрутам, использовании трансфертных цен во внутрифирменных внешнеторговых операциях. Необходимо отметить, что в развитых зарубежных государствах (прежде всего в США, Великобритании, в Европейском союзе) существует весьма жесткое «антитрансфертное», «антиоффшорное» и «антидемпинговое» законодательство. Оно существенно ограничивает применение трансфертных цен и схем налогового планирования, однако не исключает его вовсе. В США и большинстве других развитых стран действует принцип «arm's length basis» — правило «вытянутой руки». Оно означает, что в налоговых целях условия внутрифирменной сделки определяются на базе аналогичных операций в ана-

логичных условиях. Антиоффшорное законодательство США выводит оффшорные фирмы из сферы действия системы налогового кредита (tax credit system). Это означает, что доходы дочерних фирм в налоговых зонах в полном объеме подлежат налогообложению на территории США. Оффшорные фирмы исключаются из действия соглашений об устранении двойного налогообложения (double taxation avoidance treaties). Антидемпинговые нормы предписывают, чтобы цена продукции определялась издержками производства и сравнительными преимуществами производителя. Периодически составляются международные черные списки оффшорных зон (см. Приложение 7), в которые в начале 2002 г. попала и Россия. Однако уже в октябре 2002 г. было принято решение об исключении нашей страны из данного списка.

Таким образом, в современных условиях международное налоговое планирование должно осуществляться в рамках действующей системы ограничений. Для этого формируются специальные «каналы» для международных переводов капиталов и доходов от них. Разрабатываются схемы валютного хеджирования зарубежных финансовых активов, организуется управление временно свободными остатками и резервами зарубежных фирм. Ресурсы концентрируются на счетах компаний и банков в максимально благоприятных с налоговой точки зрения и политически стабильных юрисдикциях. Механизм международного планирования финансовых операций интенсивно осваивается и российским бизнесом.

В мировой деловой практике выработано большое количество корпоративных схем и организационных методов, обеспечивающих оптимальное проведение зарубежных операций.

Одним из наиболее широко распространенных корпоративных инструментов является оффшорная компания, которая действует в безналоговых или льготных налоговых условиях. Функционирование и управление оффшорной компанией упрощенно и экономично. Не требуется проведения аудиторских проверок, подачи налоговых деклараций. Собрания акционеров и директоров проводятся «формально». Управление даже большим числом оффшорных компаний не требует больших административных затрат.

Владение оффшорными фирмами, как правило, осуществляется через «номинальных» акционеров (nominee shareholders) и директоров (nominee directors). Статус номинального владения во многих оффшорных юрисдикциях предусмотрен законодательством.

Организационные формы оффшорных предприятий в последние годы стали более разнообразными. В некоторых юрисдикциях (Ирландия) существует институт доверенных директоров (Third party directors). Они имеют официальное право управлять компанией в интересах третьих лиц, например материнского холдинга. В последнее время появилось множество новых форм предприятий оффшорного типа. Они именуются как компании международного бизнеса (International Business Companies), льготные или освобожденные компании (exempt). Отличие от классической оффшорной формулы здесь заключается в том, что они в ряде случаев имеют право открывать в оффшорной юрисдикции реальный функционирующий офис, вести бизнес и приобретать недвижимость. Однако уровень налогообложения для них не всегда является нулевым. В некоторых случаях устанавливается плавающая налоговая шкала: налоги зависят от типа бизнеса и места

его ведения. Например, «льготные» компании Гибралтара имеют шкалу налогов от 2 до 17%.

В оффшорном бизнесе все чаще используются некорпоративные предприятия и «гибридные» правовые формы предпринимательства. Практически все основные оффшорные юрисдикции приняли законы о предпринимательских партнерствах (Limited Partnership), обществах с ограниченной ответственностью (Limited Liability Company). В оффшорном бизнесе применяются компании, ограниченные по гарантии (limited by guaranty), и компании (unlimited company) с неограниченной ответственностью владельцев.

Хозяйствующими субъектами в зависимости от характера сделки подбираются компании с требуемыми свойствами или используются их комбинации.

Финансовый механизм оффшорной компании несложен. Административные расходы оффшорной фирмы исчерпываются ежегодными платежами и сборами за поддержание статуса оффшорной фирмы. Доходы компании можно разделить на текущие (от операционной деятельности, включая дивиденды и другие доходы на капитал) и инвестиционные (продажи долей и вложений в долгосрочные активы). Аналогично подразделяются расходы. Текущие расходы аналогичны затратам на производство товаров и услуг обычной фирмы. Инвестиционные затраты означают списание капитала при проведении инвестиций, а также любые перечисления средств материнской фирме и другим предприятиям. В принципе, для управления оффшорной компанией можно воспользоваться стандартным форматом баланса движения денежных средств (БДДС) и бухгалтерским балансом. При малом числе оффшорных фирм можно ограничиться лишь одним БДДС. В связи со значительной ролью внутрифирменных операций их в БДДС целесообразно выделять особой строкой внутрифирменные финансовые потоки.

Управление финансами компании оффшорного типа предельно упрощено. Это связано с отсутствием налоговых обязательств и необходимости проводить аудиторские проверки. Не требуется поддерживать бухгалтерскую отчетность в каком-либо международном стандарте (хотя это вполне допустимо). Однако при наличии нескольких оффшорных фирм, у каждой из которых свой сектор бизнеса, количество финансовой и оперативной информации возрастает. Но и в этом случае традиционный бухгалтерский учет можно заменить системой оперативно-аналитического учета зарубежных операций и не оформлять отчет о финансовых результатах. Документация по зарубежным активам в материнской фирме ведется не столько ради фискальных целей, сколько с целью управления и контроля. Необходимо также указать, что эффективность и итоги хозяйственной деятельности оффшорных фирм также должны определяться отдельно — по внутренним и внешним операциям компании.

В настоящее время типичной является ситуация, когда российское предприятие имеет за рубежом дочерние фирмы, хозяйственные объекты и разнообразные вложения. Они могут находиться в различных географических зонах и иметь различный правовой статус. Финансовые активы могут быть выражены в различных валютах и финансовых инструментах. Перед руководством материнской компании стоит задача контроля за структурой зарубежных вложений, их размещением и доходностью.

Для принятия решения по внешнеэкономической деятельности целесообразно использовать различные варианты налоговой экономии. Величина прироста прибыли за счет увеличения объема экспорта рассчитывается исходя из валовой выручки от реализованной единицы продукции, себестоимости единицы, количества экспорта.

Экспортно-импортные операции с использованием оффшорных компаний позволяют получать дополнительную налоговую экономию. Для этого оффшорная компания заключает, например, два контракта: с оптовым поставщиком-экспортером — на поставку импортеру (лицу, принадлежащему РФ) партии товара по минимальной цене; с российской фирмой — на поставку товара по более высокой цене.

Предоплата и оплата товара осуществляются из страны импортера поставщикам-экспортерам, а образовавшуюся разницу получает оффшорная компания.

Рассмотрим *пример расчета налоговой экономии*.

Предположим, что российская компания покупает у иностранной компании товар на сумму \$100 тыс. за партию и продает в РФ по цене \$200 тыс. за партию. Прибыль российской компании подлежит налогообложению по ставке 24%. Образовав оффшорную компанию в республике Кипр, российская компания стала проводить торговые операции через эту оффшорную компанию, по-прежнему получая товар напрямую от западной фирмы.

Таким образом, схема с участием оффшорной компании следующая.

Оффшорная компания покупает у западной компании товар за \$100 тыс. за партию.

Российская компания покупает у оффшорной компании, а по сути у самой себя тот же товар за \$185 тыс. и реализует за \$200 тыс. в РФ.

Прибыль российской компании в несколько раз меньше и облагается по ставке 24%.

Истинная прибыль остается в оффшорной компании и на Кипре и облагается по ставке 4,25%.

Для расчета налоговой экономии необходимо сопоставить два варианта: российская компания получает товар напрямую от западной компании или покупает товар у своей же оффшорной компании. Для упрощения предполагается, что товар не облагается косвенными налогами.

Вариант 1. Стоимость товара составляет \$100 000.

Дополнительные издержки российской компании равны \$10 000.

Реализация составляет \$200 000.

Налог на прибыль равен $(100\,000 - 10\,000) \times 0,24 = \$21\,600$.

Следовательно, чистая прибыль составляет $90\,000 - 21\,600 = \$68\,400$.

Вариант 2. Российская компания покупает товар через оффшорную компанию за \$185 000.

Реализация товара в России происходит по цене \$200 000.

Дополнительные расходы составляют \$10 000.

Следовательно, прибыль равна \$5000.

Налог на прибыль: $5000 \times 0,24 = \$1200$.

Следовательно, чистая прибыль предприятия по российской части сделки равна: $5000 - 1200 = \$3800$.

Оффшорная компания одновременно покупает товар у иностранной компании по цене \$100 000 и продает российской компании по цене \$185 000.

Дополнительных издержек нет.

Налог на прибыль составляет $(185\,000 - 100\,000) \times 4,25\% = \3600 . Чистая прибыль равна $85\,000 - 3600 = \$81\,400$. Следовательно, прибыль по второму варианту составляет $81\,400 + 3800 = \$85\,200$.

Налоговая экономия в результате сравнения вариантов 1 и 2 составляет $85\,200 - 68\,400 = \$16\,800$.

Оффшорный бизнес — достаточно эффективный инструмент планирования и управления хозяйственными связями. И, как правило, наибольший эффект достигается в результате использования систем материнских, дочерних и других аналогичных компаний. Однако следует отметить, что использование оффшора в большинстве случаев не влечет полного освобождения от налогов, а лишь позволяет снизить их в значительной степени. Оффшорный бизнес не является единственным вариантом снижения налогов в результате международного налогового планирования, так как существует возможность снижения налогов путем создания фирм в странах, с которыми имеется соглашение об устранении двойного налогообложения и в которых относительно низкий уровень налогообложения и налогового бремени.

К особой группе задач относится создание эффективного механизма перемещения средств из одной юрисдикции в другую, изменения правой формы и статуса активов фирмы. Необходимо создание специальных каналов перевода доходов, их аккумуляции и последующего реинвестирования. С этой целью проводится поиск оптимальных налоговых маршрутов, создание организационных структур, обеспечивающих перемещение финансовых ресурсов в международном масштабе. Необходимо гибкое реагирование на изменение внешних условий. Планирование сети зарубежных фирм и филиалов требует изучения форм предпринимательской деятельности в различных странах мира, анализа налогового законодательства. Особое внимание следует уделить изучению сети международных налоговых соглашений об устранении двойного налогообложения. Все операции должны соответствовать долгосрочной стратегии фирмы.

Таким образом, в ходе организации международных финансово-инвестиционных операций создаются дочерние компании двух типов:

- *оффшорная компания*. В качестве конечных и начальных пунктов международных «транзитных» схем обычно выступают «классические» оффшорные фирмы. На их счетах в безналоговых условиях аккумулируются полученные за рубежом доходы. Через оффшорные фирмы осуществляется управление резервами фирмы. Кроме того, оффшорные фирмы применяются в несложных схемах налогового планирования, в которых выступают в качестве разного рода посредников или стороны внутрифирменного договора.

Наиболее популярными оффшорными юрисдикциями являются Британские Виргинские острова, Багамские острова, Панама, Остров Мэн, Гибралтар. Оффшорные фирмы регистрируются и в некоторых респектабельных странах, которые являются традиционными международными финансовыми центрами мира (Лихтенштейн, Люксембург и некоторые др.). Всего известно около 300 юрисдикций, предоставляющих иностранным компаниям возможности международного налогового планирования. Однако число классических оффшорных районов не превышает 50–60 (см. подробнее главу 7);

- компания в «промежуточной» юрисдикции. Они размещаются в странах, относящихся к категории юрисдикций с умеренной системой налогов, где созданы привилегии для компаний, специализирующихся на «транзитных» и инвестиционных операциях в интересах материнской фирмы. В этих странах существенно сокращены или сведены на нет налоги на прибыли и от доходов, полученных за рубежом, имеется широкая сеть соглашений об устранении двойного налогообложения. К этой группе стран относятся такие уважаемые государства Европы, как Швейцария, Нидерланды, Люксембург, Кипр, Дания, Ирландия, Австрия (эти страны подробно рассмотрены в параграфе 3.2 данной главы). Сервисные структуры, размещаемые в зарубежных зонах с «умеренным» уровнем налогообложения, бывают *четырёх основных типов*. Это оперативно-холдинговые компании, финансовые компании и лицензионные фирмы, специализирующиеся на управлении зарубежными нематериальными активами, страховые и перестраховочные компании.

В льготных «холдинговых» юрисдикциях холдингам предоставляются следующие основные виды льгот: снижение налога «у источника», освобождение от налогов на прибыль доходов в виде дивидендов; освобождение от налога на доходы от переоценки активов; снижение налога на собственный капитал (net worth tax).

Эти привилегии неодинаковы и встречаются в различных комбинациях. Традиционными холдинговыми юрисдикциями считаются Нидерланды, Швейцария, Люксембург, Бельгия, Ирландия, с некоторыми оговорками к ним можно причислить Бельгию и Данию. В настоящее время появились новые территории, привлекающие холдинговые компании: Гибралтар, Мадейра и Маврикий. Условия создания и функционирования холдингов в различных юрисдикциях неодинаковы. Каждая из них имеет свою специфику, благоприятствующую проведению операций конкретных типов.

В качестве примера сравним деятельность холдинговой компании в Люксембурге и на Кипре. Люксембургский оффшорный холдинг освобождается от любых налогов на прибыль. Кипрская оффшорная компания платит налог по ставке 4,25%.¹ Однако при более детальном рассмотрении выясняется, что люксембургский холдинг имеет право проводить только определенные виды операций, и прежде всего владение «портфельными» пакетами акциями. Это делает его удобной формой для деятельности на европейских рынках ценных бумаг. Однако если его операции выходят за рамки разрешенного перечня операций, он теряет все свои налоговые льготы. Кроме того, люксембургские оффшорные холдинги исключены из сферы действия соглашений об устранении двойного налогообложения. У кипрской оффшорной холдинговой компании отсутствуют ограничения на характер операций и налог на доходы от распоряжения недвижимостью и другими активами (capital gains). Это делает его удобным инструментом для проведения операций с капиталоемкими активами. Кроме того, Кипр имеет соглашения об устранении двойного налогообложения со многими странами. Действие большинства из них распространяется и на оффшорные компании.

¹ Система налогообложения на Кипре реформируется. С 2003 г. для компаний, которые начали коммерческую деятельность до 1 января 2002 г., сохраняется ставка 4,25% до 2005 г.; для всех остальных компаний-резидентов — ставка 10%; если директором компании является нерезидент, то ставка — 0%.

Финансовые компании (в том числе банки) используются для перевода финансовых ресурсов в виде кредитов и процентов по ним. Они создаются в юрисдикциях, представляющих специальные налоговые льготы таким компаниям. Часто используется комбинация из фирмы в «налоговой гавани» и финансовой компании в стране, имеющей благоприятные соглашения об устранении двойного налогообложения. Финансовая компания, расположенная в районе с благоприятными налоговыми условиями ввоза и вывоза процентов, получила в деловой практике название «проводящей» (*conduit*). «Оптимальная» юрисдикция для размещения финансовой компании должна отвечать следующим требованиям: предоставление финансовым компаниям официального права проведения кредитных операций; наличие широкой сети налоговых соглашений, снижение налога на банковский процент (как правило, до 0%); льготные принципы налогообложения кредитной «маржи» — разницы процентов по полученным и выданным кредитам.

Перечисленным выше требованиям частично отвечают многие юрисдикции. Однако наиболее благоприятной страной для регистрации финансовых компаний являются Нидерланды, которые располагают большим количеством налоговых соглашений, большинство из которых не предусматривает налог «у источника» на направленный сюда процент по ссудам. Процентная «маржа» до определенного предела полностью исключается из налогообложения. Однако облагаемый доход не может быть ниже определенной величины — обычно 0,25% суммы кредита (см. подробнее главу 8). Нидерланды имеют с Россией соглашение об устранении двойного налогообложения, которое не предусматривает налога «у источника» на проценты по ссудам. Это означает, что проценты за кредиты финансовой компании могут быть уплачены без каких-либо дополнительных налогов «у источника». Кроме того, они включаются в расходы для целей налогообложения в пределах, установленных российским законодательством.

Одной из наиболее популярных оффшорных банковских юрисдикций является Науру. Так как оффшорные банки исключены из сферы действия международной сети налоговых соглашений об устранении двойного налогообложения, то перспективны варианты, связанные с использованием их в комбинации с финансовыми компаниями, размещенными в благоприятных налоговых юрисдикциях, например в рассмотренных выше Нидерландах.

Лицензионные компании также используются как вспомогательный инструмент международного корпоративного планирования. Льготными территориями для лицензионных компаний считаются Ирландия, Люксембург, Кипр и некоторые др. Лицензионные компании могут пользоваться следующими группами льгот: отсутствие налогов «у источника» на доходы и платежи за использование интеллектуальной собственности («ноу-хау»); льготное налогообложение платежей «роялти» или исключение их из налоговой базы; освобождение от налогов на операции с патентами и на изобретения, созданные в данной юрисдикции.

В некоторых странах нематериальные активы имеют льготный налоговый или амортизационный режим. Соответственно перераспределение активов и доходов от них может использоваться в разнообразных схемах налогового и финансового планирования.

В международном корпоративном планировании широко применяются оффшорные страховые компании различных типов. Оффшорный бизнес предостав-

ляет возможность развивать как собственно страховую деятельность, так и проводить страховые операции в целях налогового и финансового планирования материнской компании. Международные страховые операции — перспективное направление развития российских страховых фирм. Внутрифирменную оффшорную страховую или перестраховочную компанию может открыть любое российское предприятие.

В большинстве юрисдикций страховые компании, действующие на открытых рынках, подвергаются страховому надзору местными властями. Страхование — лицензируемый вид деятельности. Страховая компания обычно должна обладать значительным уставным капиталом.

В настоящее время многие оффшорные юрисдикции регистрируют на своей территории страховые фирмы, перестраховочную фирму можно зарегистрировать практически повсеместно. Однако при планировании крупномасштабных и систематических операций рекомендуется рассмотреть в первую очередь традиционные «страховые» юрисдикции. Среди них можно выделить Ирландию, Кипр, Багамы, а также Герси и Джерси, Теркс и Кайкос (Карибское море), остров Мэн и др. Например, на острове Мэн зарегистрированы 164 страховые компании, из них 148 — кэптивы (их деятельность может осуществляться только в отношении заранее известного круга лиц), 8 — перестраховщики и 9 — обычные страховые компании. Российских компаний всего 2 (38).

В международной практике распространены комбинированные схемы, состоящие из фирм различных типов, расположенных в налоговых гаванях и в странах с умеренным налогообложением. В качестве примера можно привести оффшорные цепочки «о. Мэн—Нидерланды», «Гибралтар—Швейцария», «Кипр—Греция», «Нидерланды—Нидерландские Антиллы», «Швейцария—Нидерланды», «Швейцария—Нидерланды—о. Мэн». Эти схемы подвижны, они могут создаваться под конкретный деловой проект или инвестиционную программу. В международной деловой практике нередко применяются цепочки типа «Люксембург—Нидерландские Антиллы—Нидерланды—США». Известны схемы, которые включают более 10 зарубежных фирм.

Сложность проблем международного налогового планирования обуславливает необходимость автоматизации их решения. Например, популярное международное издание по международному налоговому планированию «Toley» (Великобритания) включает целый раздел, целиком посвященный средствам автоматизации международного налогового планирования. Российским предпринимателям хорошо известны средства планирования бизнеса, подобные программному продукту «Project Expert», а также программный пакет «IThINK» — уникальное средство имитации финансовых проектов и процессов.

Российские предприниматели активно участвуют в различных схемах международного налогового планирования, имеющего в России свою историю и определенные особенности, что и рассмотрено в главе 4.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение международного налогового планирования.
2. Какие виды свободных экономических зон вы знаете?
3. Каковы преимущества организации бизнеса в оффшорах?

4. За счет чего может образовываться экономия в результате использования оффшорных схем?
5. Назовите два вида оффшорных компаний.

3.5. Соглашения об избежании двойного налогообложения и трансфертпрайсинг

Первые налоговые соглашения были заключены почти 140 лет назад между Бельгией и Францией (1843 г.) и Бельгией и Голландией (1845 г.) по вопросам административной помощи и обмена налоговой информацией. С 20-х гг. XX в. началось широкое развитие международного сотрудничества по вопросам устранения двойного налогообложения и борьбы против уклонения от уплаты налогов.¹

Следует выделить различные соглашения об устранении двойного налогообложения, основой которых в условиях глобализации является Типовая конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) об устранении двойного налогообложения от 1977 г. с последующими изменениями. ОЭСР, объединяющая в настоящее время порядка 30 стран (21, с. 394), имеющая своей перспективной целью заключение единого договора об избежании двойного налогообложения между странами-участницами, хотя до практического решения данного вопроса пока что далеко. В 1979 г. на восьмой пленарной сессии Группы экспертов была принята Типовая конвенция ООН, являющаяся официальным рекомендательным документом ООН для урегулирования налоговых отношений между промышленно развитыми и развивающимися странами, по модели которой сейчас заключено более 450 налоговых соглашений (11, с. 141). Имеются также типовые конвенции, разработанные на уровне региональных организаций: Типовое налоговое соглашение Британского содружества наций, Конвенция об устранении двойного налогообложения между странами — членами Андской группы и т. п. Заключаются различные многосторонние налоговые соглашения: между странами Бенилюкса; Нордическая конвенция между Данией, Финляндией, Швецией, Норвегией и Исландией; Ломейская конвенция, регулирующая некоторые налоговые вопросы взаимоотношений между ЕЭС и развивающимися странами.

Существующие соглашения, регулирующие налоговые вопросы, можно разделить на две группы:

- 1) собственно налоговые соглашения, в том числе: общие, ограниченные, об оказании административной помощи, о налогах на наследство, о налогах по социальному страхованию, о распространении налоговой юрисдикции;
- 2) различные международные соглашения, в которых наряду с другими основными вопросами рассматриваются и вопросы налогового характера: соглашения об основах взаимоотношений между двумя государствами, соглашения об установлении дипломатических и консульских отношений, торговые договоры и соглашения, в том числе чисто таможенные соглашения (напри-

¹ См. более подробно об истории международных налоговых соглашений в работе В. А. Кашина (11, с. 137–141).

мер Генеральное соглашение по тарифам и торговле — ГААТ); международные договоры, определяющие принципы взаимоотношений международных организаций со странами их базирования.

Следует отметить, что наиболее глобальный характер имеют общие соглашения об устранении двойного налогообложения доходов и имущества, которые обычно состоят из трех частей: в первой части устанавливается сфера действия соглашения, во второй — определяются налоговые режимы, в третьей — предусматриваются методы и порядок выполнения соглашений. Урегулирование налоговых отношений между различными странами осуществляется в основном путем заключения двусторонних налоговых соглашений, которых в мире насчитывается несколько сотен: Великобритания имеет более 90 действующих соглашений, Франция — 86 соглашений, Германия — примерно 60, Япония — около 60, Канада — более 50 (11, с. 145).

Россия, не являясь членом ОЭСР, при заключении двусторонних соглашений использует модель данной организации, рассмотренную выше. В соответствии со ст. 15 Конституции установлен приоритет норм международного законодательства над внутренним законодательством России. Кроме того, ст. 7 Налогового кодекса РФ предусматривает, что «если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ». Россия имеет несколько десятков международных соглашений, рассматривающих вопросы налогообложения, в том числе более 50 различных налоговых соглашений.

Имеющиеся у России соглашения об избежании двойного налогообложения можно сгруппировать следующим образом в зависимости от рассматриваемых в них вопросов:

- по строительно-монтажным работам;
- по международным перевозкам;
- по дивидендам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом;
- по процентам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом;
- выплаты вознаграждений иностранным гражданам за работу по найму;
- выплата вознаграждений за работу по найму на строительных и строительно-монтажных площадках.

В частности, например, на строительные и монтажные объекты заключены договоры с Австрией и с Бельгией (если строительно-монтажные работы осуществляются не более 24 месяцев), с Болгарией, с Венгрией, Германией, Данией, Индией, Ирландией, Испанией (не более 12 месяцев), с Египтом (если строительно-монтажные работы не больше 6 месяцев), по аналогии с Вьетнамом, Малайзией; с Югославией (18 месяцев), по аналогии с США, Турцией; с Финляндией (36 месяцев); с Филиппинами (12 месяцев).

Следует отметить, что в России возможны два способа использования подобных договоров:

- предварительное освобождение от налогообложения пассивных доходов иностранных юридических лиц из источников в России;

- возврат налогов на доходы иностранных юридических лиц из источников в России.

Использование соглашений об избежании двойного налогообложения позволяет предприятиям получать реальную экономию в случае, если ставка в другой стране меньше, чем в России.

Основные моменты российских соглашений об устранении двойного налогообложения рассмотренные выше, свидетельствуют о длительной истории имеющих у России соглашений об устранении двойного налогообложения с момента, когда 16 сентября 1971 г. было заключено первое налоговое соглашение тогда еще СССР с Италией. В современных условиях различные страны по-разному подходят к проблеме заключения соглашений об устранении двойного налогообложения. Есть ряд стран, у которых заключено только одно налоговое соглашение: у Новой Каледонии только с Францией, у Брунея только с Великобританией. Однако у большинства стран имеется значительное количество налоговых соглашений. Наибольшее количество соглашений об устранении двойного налогообложения заключено у Швеции — 82 соглашения, у Норвегии — 76, у Румынии — 60 и т. д.

Таким образом, в условиях всестороннего развития международного сотрудничества и планируемого вступления России в ВТО считаем необходимым заключение соглашений об устранении двойного налогообложения со странами, сотрудничающими с российскими предприятиями. Заключение таких соглашений позволит препятствовать оттоку капитала, будет наряду с другими мерами способствовать укреплению сотрудничества российских и зарубежных предприятий, повышению эффективности их финансово-хозяйственной деятельности за счет экономии ресурсов. Бесспорно, фискальный характер налоговой системы нашей страны односторонне ориентирует государство на сиюминутное пополнение бюджета любой ценой, не замечая перспектив увеличения налоговых доходов вследствие аккумулирования больших денежных средств в стране и их последующего реинвестирования. Особенно актуально заключение соглашений об устранении двойного налогообложения в условиях снижения налоговых ставок, прежде всего по налогу на прибыль.

* * *

Большое значение для целей налогового планирования имеет заключение «соглашений о заранее согласованных ценах», т. е. механизм трансфертного ценообразования. В настоящее время в США действует уже около 70 таких соглашений и примерно по стольким же ведутся переговоры. Данные соглашения США заключили с Австралией, Великобританией, Канадой, Мексикой, Японией и т. д. Первые такие соглашения были заключены по инициативе компьютерного гиганта *Apple* для регулирования его отношений с филиалами в Австралии (1991 г.), в Канаде (1993 г.) и в Сингапуре (1995 г.). В настоящее время трансфертное ценообразование практикуется такими странами, как Австралия, Бельгия, Голландия, Канада, Корея, Мексика, Франция и т. д. (11, с. 102). Во многих из этих стран в законодательство включаются особые нормы, допускающие также заключение односторонних соглашений по трансфертным ценам — между налогоплательщиком и властями своей страны. Налоговое планирование посредством применения

трансфертных цен в глобальном масштабе позволяет воздействовать на перемещение капиталов, на распределение конечных доходов и прибылей между странами, оптимизировать планирование долгосрочных инвестиционных проектов международного характера.

В оффшорном бизнесе базовый принцип налогового планирования очевиден — центр прибыли (оффшорная компания) располагается в налоговой гавани. Доходы от деятельности в различных географических районах поступают в выгодную с налоговой точки зрения юрисдикцию. В самом широком смысле главный механизм оффшорного бизнеса можно охарактеризовать как операции на базе регулируемых внутрифирменных цен (т. е. когда сделки заключаются между фирмами, контролируемые одним и тем же лицом). В первую очередь оперирование внутрифирменными трансфертными ценами осуществляется в торговле товарами и услугами. Разница между внутрифирменной (трансфертной) ценой и фактической становится источником дохода фирм в оффшорных юрисдикциях.

Технология международных трансфертных операций (внутрифирменных сделок и платежей) — одна из наиболее тонких и «закрытых» областей ноу-хау компаний и банков. Это связано с тем, что сфера международного налогового и валютно-финансового планирования компании касается взаимоотношений с официальными органами своих собственных и иностранных государств. В корпоративных схемах широко применяется институт «номинального» владения компаниями и банками. В результате дочерние и зависимые фирмы для третьих лиц (и налоговых органов) выглядят как самостоятельные хозяйственные субъекты. Значительная часть финансовых ресурсов банка или материнской транснациональной компании часто находится в международных финансовых центрах и оффшорных районах. Представительства и филиалы компаний, которые действуют в различных странах, пользуются зарубежными авуарами и счетами материнской компании. В результате средства, которыми они фактически оперируют, частично или полностью «выводятся» из поля зрения местных налоговых и административных органов.

Кратко рассмотрим проблемы трансфертного ценообразования в России.¹

В течение 1992–1998 гг. почти в неизменной форме в налоговом законодательстве присутствовали нормы, препятствовавшие продажам товаров (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости. Такой механизм, с одной стороны, не позволял налогоплательщикам ориентироваться на рыночные цены, а с другой — не позволял государству поставить барьеры, препятствующие уклонению от налогообложения (в частности, с использованием оффшорных схем) и вывозу капитала за границу. За счет разницы между внутренними и мировыми ценами можно было вполне легально избежать уплаты тяжелых российских налогов и сконцентрировать средства за рубежом в надежных банках или инвестировать их в экономику других государств, продавая, например, из России в оффшор продукцию по цене чуть выше себестоимости и платя при этом минимальные налоги и перепродавая ее затем по реальным ценам и практически без налогов. Даже при отсутствии разницы в ценах такой механизм мог быть привлекательным только из-за того, что позволял обойти ограничения валютного законодательства.

¹ Более подробно см. работу С. Д. Шаталова (32, с. 23–27).

С подобными манипуляциями борются все государства, контролируя «правильность цен», по которым совершаются сделки, особенно международные. Контролируются также сделки между родственными компаниями, которые могут договориться о последующем использовании доходов от экономии на налогах. Такой контроль применяется только в налоговых целях и не навязывает партнерам цен, по которым должны совершаться сделки. Конкретные параметры сделок — дело продавца и покупателя, но интересы государства должны быть защищены. Такие правила, в международной практике получившие название правил «вытянутой руки», значительно эффективнее ограничений по себестоимости, но значительно сложнее в администрировании.

Россия делает только первые шаги в этом направлении и вводит упрощенные правила, которые не позволяют еще в полной мере решить проблему трансфертного ценообразования и по-прежнему оставляют широкие возможности для обхода ограничений. С 1999 г., согласно положениям ст. 40 Налогового кодекса РФ, налоговым органам предоставляется возможность контролировать цены сделок между взаимозависимыми лицами, по бартерным и внешнеторговым операциям, если ценовые отклонения превышают 20%. Авторы считают необходимым расширение возможностей контроля цен отдельных сделок на основе сравнения их с рыночными, снизив, в частности, размер отклонений до 10% (принцип существенности по правилам бухгалтерского учета, закрепленный не только в российских, но и в международных стандартах, составляет вообще 5%). Особенно актуально данное предложение в условиях становления службы финансовой разведки.

Контрольные вопросы

1. Когда было заключено первое международное налоговое соглашение?
2. Какие виды международных налоговых соглашений вы знаете?
3. Перечислите виды соглашений об избежании двойного налогообложения, действующие в России в настоящее время.
4. Со сколькими странами у России имеются соглашения об избежании двойного налогообложения?
5. Что такое трансфертпрайсинг и как он реализуется в России?

3.6. Специфика международного налогового планирования в России

Российские хозяйствующие субъекты уже более 10 лет довольно активно используют возможности международного налогового планирования. Вместе с тем их исходные позиции в этой сфере существенно отличаются от тех, которые существуют для западных налогоплательщиков. Во-первых, в России еще сохраняются серьезные валютные ограничения, которые затрудняют оптимизацию денежных потоков. Во-вторых, в отличие от других развитых стран российские власти не оказывают должной поддержки экспорту капиталов и вообще экспортной деятельности предприятий.

Российский бизнес в борьбе за выживание в конкурентной среде — как внутри страны, так и на мировом рынке — в большей степени вынужден полагаться на

свои силы. Тем более важным для него становится использование всех возможностей маневрирования ресурсами и активами, в том числе и с использованием средств и методов международного налогового планирования, в частности с использованием механизмов оффшорного бизнеса.

Международное налоговое планирование осуществляется как иностранными фирмами в России, так и российскими фирмами во внутренних и зарубежных оффшорах и свободных экономических зонах путем:

- использования соглашений об устранении двойного налогообложения;
- создания оффшорных компаний за рубежом и в России;
- трансфертного ценообразования, позволяющего переводить прибыль транснациональной группы в юрисдикции с низким уровнем налогов и аккумулировать доходы группы на счетах дочерних компаний — резидентов налоговых гаваней.

* * *

Иностранные компании работают в России давно, еще с советских времен, когда значительные льготы предоставлялись предприятиям, использующим иностранный капитал. В Указании ЦБ от 12.02.1999 г. № 500-У и Положении ЦБ от 20.07.1999 г. № 82-П впервые дано определение оффшору как явлению и все иностранные инвесторы разделены на две группы: оффшорные и неоффшорные компании по критерию — стране регистрации. Таким образом, в первой группе оказались как оффшоры по определению и философии ведения бизнеса, так и те, кто это слово никогда еще не слышал.

Если иностранная фирма извлекает доходы с территории России, то она обязана платить налоги в соответствии с правилами, определенными российским законодательством. Поэтому применение иностранных оффшоров в России имеет много специфических особенностей и тонкостей.

Рассмотрим основные принципы работы иностранных компаний, в том числе и оффшорных, на территории России.

Прежде всего необходимо отметить, что абсолютное большинство российских управляющих оффшорных компаний используют полученные через них доходы не для того, чтобы вывести капиталы из России, а для реинвестирования в российские проекты: закупку современного оборудования и технологий, развитие конкурентоспособного производства, создание новых рабочих мест, обучение персонала, развитие инфраструктуры, восстановления и увеличение оборотных средств. Иностранные инвестиции в экономику России в январе–сентябре 2001 г. составили \$9 млрд 721 млн 136 тыс. (24), а за весь 2001 г. — \$14 млрд 258 млн, увеличившись на 30% по сравнению с \$10 млрд 958 млн в 2000 г. Накопленные по состоянию на начало 2002 г. иностранные инвестиции в РФ оцениваются в \$35,6 млрд (33, с. 30). За 2002 г. иностранные инвестиции составили \$19 млрд 779 млн 982 тыс. (25).

В табл. 3.2 приведены крупнейшие страны — инвесторы в российскую экономику.

За 1999–2001 гг. только Кипр имел стабильно увеличивающуюся долю в инвестициях в экономику России, и в результате данный оффшорный центр вышел на первое место среди инвесторов в российскую экономику. Данные, содержащиеся в таблице, свидетельствуют, что США не только занимают лидирующее место

Таблица 3.2

Крупнейшие страны — инвесторы в российскую экономику (в % к итогу) (34, с. 2–3)

1999 г.			2000 г.			2001 г.		
№	всего	100,0	№	всего	100,0	№	всего	100,0
1	США	30,6	1	США	14,5	1	Кипр	16,3
2	Германия	17,7	2	Германия	13,4	2	США	11,3
3	Кипр	9,6	3	Кипр	13,2	3	Великобритания	10,9
4	Гибралтар	8,2	4	Нидерланды	11,2	4	Швейцария	9,4
5	Великобритания	7,7	5	Швейцария	7,2	5	Нидерланды	8,8
6	Нидерланды	5,6	6	Франция	6,8	6	Германия	8,7
7	Швейцария	4,2	7	Гибралтар	6,5	7	Франция	8,4
8	Франция	3,5	8	Великобритания	5,5	8	Виргинские острова	4,2
9	Финляндия	2,6	9	Швеция	2,8	9	Австрия	3,0
10	Люксембург	1,0	10	Антильские острова	2,3	10	Япония	2,9

в мире по величине привлекаемого капитала, но и активно инвестируют средства в российскую экономику. Для США характерно, что работа по привлечению иностранных инвестиций строится самостоятельно по штатам. В каждом штате устанавливается свой льготный налоговый режим, кредитная линия на покупку земли, оказывается помощь в создании объектов инфраструктуры и т. п. В США существует практика предоставлять более льготные условия инвесторам из тех стран, с которыми у США имеются двусторонние соглашения, предусматривающие взаимную защиту инвестиций (договоры о дружбе, торговле и навигации подписаны у США с 47 государствами, а соглашения об инвестициях — с 37 странами). Целесообразно использовать эту практику в нашей стране и предоставлять более льготные условия инвесторам из тех стран, с которыми у России имеются двусторонние соглашения, предусматривающие взаимную защиту инвестиций. Данное положение должно быть закреплено в ст. 312 Налогового кодекса РФ.

Многие известные российские политики и экономисты (например А. Лившиц, А. Починок, Г. Мурадов и др.) на страницах печати выражают свое положительное отношение к вкладу иностранных оффшорных территорий и компаний в развитие мировой финансовой системы и инвестиционного процесса в России.

В последнее десятилетие Российская Федерация сама стала одним из крупнейших оффшорных центров.

Если получение дохода связано с экспортом товаров из России без предварительного формирования партии товаров на российских складах, оптимизация финансовых результатов достигается через компанию, которая вообще освобождена от всех налогов в стране регистрации. Такая фирма не обязана вставать на налоговый учет в России и платить здесь налоги. Хозяйствующие субъекты пользуются фирмами, зарегистрированными в странах, с которыми имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, условия которого позволяют доход получать в России, а налог платить там, причем по минимальной ставке.

Стандартно в таких вариантах используется Кипр¹ или компании, зарегистрированные не на Кипре, но являющиеся кипрскими налоговыми резидентами и уплачивающие в этом финансовом центре Средиземноморья единственный налог по ставке 4,25%.

В соответствии с «Положением об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций», утвержденным Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124, перед началом работы компанию необходимо поставить на налоговый учет в России. Причем необходимо предоставить в налоговую службу «справку налогового органа иностранного государства в произвольной форме о регистрации иностранной организации в качестве налогоплательщика в стране инкорпорации с указанием кода налогоплательщика (или его аналога)». Так как во многих оффшорных центрах нет практики постановки на налоговый учет с получением местного ИНН, то пройти данную процедуру могут только предприятия, подлежащие налогообложению в стране регистрации, в том числе и кипрские. Постановка на налоговый учет необходима и для получения в дальнейшем официального освобождения от налогообложения доходов, извлеченных с территории России, в соответствии с положениями соглашений об устранении двойного налогообложения, и для возможности получения права на налоговый вычет по НДС при уплате данного налога.

Иностранные юридические лица могут осуществлять предпринимательскую деятельность в России через постоянное представительство и оказывать услуги или выполнять работы для российских партнеров, не образуя при этом постоянного представительства. Во втором случае они получают доходы из источников в Российской Федерации. С 2002 г. порядок налогообложения доходов иностранных компаний регламентируется главой 25 Налогового кодекса.

В ст. 7 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Налоговым кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Однако наличие международного соглашения об избежании двойного налогообложения не означает, что доход иностранной компании — резидента страны, с которой у России имеется такое соглашение, автоматически освобождается от налогообложения в Российской Федерации, если это предусмотрено соглашением. В России действует определенный механизм применения правил международных соглашений. Он основан на том, что иностранное юридическое лицо, желающее воспользоваться правилами международного соглашения, должно документально подтвердить, что оно имеет постоянное местопребывание именно в той стране, соглашением с которой оно желает воспользоваться.

В настоящее время законодательно предусмотрены два способа применения соглашений об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и иностранными государствами (28, с. 17–25):

¹ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал заключено 5 декабря 1998 г.

1. *Предварительное освобождение от налогообложения доходов иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации.* Если получаемые иностранным юридическим лицом доходы от источников в Российской Федерации имеют регулярный и однотипный характер и эти доходы в соответствии с международным соглашением об избежании двойного налогообложения не подлежат обложению налогом в Российской Федерации, то иностранное юридическое лицо может подать заявление в налоговый орган по месту постановки на учет источника выплаты дохода о неудержании налога от источника.

При решении вопросов о предварительном освобождении от налогообложения доходов иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации необходимо учитывать ряд моментов.

Одним из условий предоставления предварительного освобождения от налогообложения доходов иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации является регулярность и однотипность выплачиваемых доходов, например периодически (неоднократно) выплачиваемые проценты по кредитным соглашениям и депозитным вкладам, корреспондентским или текущим счетам, дивиденды, платежи за использование авторских прав и аналогичные им доходы. Однако налоговый орган может принять решение о предварительном освобождении, даже если дивиденды или лицензионный платеж выплачиваются в соответствии с обязательствами по контракту только один раз. Следовательно, смысл регулярности, периодичности и неоднократности выплаты доходов при рассмотрении вопроса о предварительном освобождении от налогообложения пассивных доходов заключается в возможности разового предоставления освобождения при многократных выплатах, а не в ограничении случаев предоставления освобождения только такими неоднократно выплачиваемыми доходами.

При решении вопроса о возможности предварительного освобождения от налогообложения доходов иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации налоговыми органами используются понятия «активный» и «пассивный» доход. Международными соглашениями об избежании двойного налогообложения в большинстве случаев предусмотрено, что в Российской Федерации не облагаются доходы, если их получение не связано с осуществлением деятельности иностранного юридического лица через постоянное представительство. По своей сути это пассивные доходы. К пассивным доходам, имеющим однотипный и регулярный характер, относятся, например, периодически (неоднократно) выплачиваемые проценты по кредитным соглашениям и депозитным вкладам, корреспондентским или текущим счетам, дивиденды по акциям, платежи за использование авторских прав (роялти) или по лизинговым контрактам. А активные доходы, полученные в результате активной коммерческой деятельности в Российской Федерации, которая может привести к образованию постоянного представительства, как правило, облагаются налогом на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации. По таким доходам трудно сделать предварительный вывод о том, приведет ли конкретная деятельность иностранного лица к образованию постоянного представительства и соответственно к возникновению налоговых обязательств в России, или о том, что доходы от такой деятельности подпадают под освобождение в соответствии с конкретным соглашением. Следует отметить, что наличие ИИН при оформлении расчетно-пла-

тежных документов указывает на то, что иностранная компания является самостоятельным плательщиком налогов в Российской Федерации.

Важное значение при налогообложении иностранных юридических лиц имеет территориальный принцип. К доходам из источников в Российской Федерации, подлежащим обложению налогом на доходы у источника выплаты, относятся доходы, получение которых не связано с деятельностью через постоянное представительство, за работы и любого рода услуги, выполненные и предоставленные на территории Российской Федерации. Если иностранное юридическое лицо получает доходы от российских организаций за оказание им услуг или выполнение работ на территории других государств, то такие доходы не относятся к доходам от источников в России и не подлежат налогообложению у источника выплаты.

Заявления на предварительное освобождение заполняются заявителями — иностранными юридическими лицами — на один отчетный (календарный) год. Заявление на предварительное освобождение должно оформляться отдельно на каждый источник выплаты, возникающий в России. Иностранная фирма должна поставить отметку в налоговом или финансовом органе своей страны, чтобы подтвердить, что она имеет постоянное местопребывание в данной стране и потому может воспользоваться положениями конкретного соглашения. Кроме самих заявлений на предварительное освобождение от налогообложения необходимо представлять документы, подтверждающие фактическое право иностранного юридического лица на выплачиваемый ему доход в течение периода, к которому относится этот доход. В качестве таких документов могут рассматриваться договоры (контракты) или аналогичные документы на русском языке или их заверенные переводы.

Налоговая инспекция в двухнедельный срок рассматривает заявление на предварительное освобождение от налогообложения и другие необходимые документы. В случае соответствия указанных в заявлении сведений положениям конкретного соглашения об избежании двойного налогообложения начальник инспекции или его заместитель выносит решение о неудержании налога у источника выплаты или удержании его по пониженной ставке.

При отсутствии у налоговых агентов (за исключением банков в установленных случаях) на момент выплаты доходов оформленных в установленном порядке заявлений от иностранных юридических лиц на предварительное освобождение от налогообложения или в случае отсутствия ИНН и КПП в расчетно-платежных документах, предъявляемых к оплате иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через отделение, налог удерживается из суммы платежа и перечисляется в бюджет одновременно с выплатой дохода.

2. *Возврат налога*, если он был удержан при выплате дохода иностранному юридическому лицу налоговым агентом. Для возврата налога на доход от источника в Российской Федерации иностранное юридическое лицо, имеющее фактическое право на получение дохода, представляет в налоговые органы РФ соответствующие заявления на возврат налога с доходов от источников в Российской Федерации.

В определенных ситуациях иностранные юридические лица могут претендовать на возврат сумм излишне удержанных налогов в связи с действием международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Возврат может быть произведен в следующих случаях:

- иностранному юридическому лицу выплачивается пассивный доход, который в соответствии с международным соглашением в стране-источнике не облагается налогом либо облагается по пониженной ставке, но заявление на предварительное освобождение на момент выплаты дохода оформлено не было и источник выплаты — налоговый агент при выплате дохода применил ставку российского налогового законодательства;
- иностранному юридическому лицу, не имеющему российского ИНН, выплачивается активный доход, который в соответствии с международным соглашением в стране-источнике не облагается налогом или не приводит к образованию постоянного представительства, но заявление на предварительное освобождение на момент выплаты дохода оформлено не было и источник выплаты — налоговый агент при выплате дохода применил ставку российского налогового законодательства.

На возврат оформляется соответствующее заявление. Кроме этого, должны быть предоставлены документы, подтверждающие фактическое право на выплачиваемый иностранному лицу доход в течение периода, к которому эти доходы относятся. В качестве таких документов могут рассматриваться договоры (контракты) или аналогичные документы, а также документы, свидетельствующие о выплаченных доходах (счета, платежные и банковские документы).

Территориальная налоговая инспекция рассматривает заявления о возврате сумм удержанных налогов в установленные сроки и возвращает излишне взысканные и уплаченные налоги в течение месяца со дня подачи заявления о возврате.

Так как установлен приоритет норм международных договоров над нормами налогового законодательства Российской Федерации, возврат (зачет) сумм, взысканных с лиц — налоговых агентов, производится в случае, если эти лица представили документы, подтверждающие постоянное местопребывание получателей доходов в соответствующих государствах в течение периода, к которому относятся эти доходы, и их фактическое право на эти доходы. Эти документы направляются в МНС России, которое после их рассмотрения осуществляет возврат сумм лицам, с которых они были взысканы, либо дает указание соответствующему налоговому органу о возврате или зачете в счет их платежей в бюджеты различных уровней.

Иностранная компания, ведущая деятельность в России, обязана сдавать отчетность в российские налоговые органы. Если у нее нет постоянного представительства (в организационно-правовом значении), ответственность за это лежит на российском налоговом агенте. Например, если российская компания платит деньги иностранной компании за товары или услуги, переводя сумму на счет в прибалтийском банке (через уполномоченный российский банк, в рублях, с указанием ИНН в платежных документах), а контракт не предусматривает импорта товаров, она обязана заранее заручиться заверенным документом о том, что иностранный партнер действительно стоит на налоговом учете в России и является самостоятельным налогоплательщиком. Иначе она обязана удержать с суммы платежа налог на прибыль (доходы) и НДС за иностранного партнера.

С 1 января 1999 г. с момента введения в действие части I Налогового кодекса РФ применяются следующие меры ответственности по операциям иностранных юридических лиц. Налоговый орган в случае неуплаты или неполной уплаты налога имеет право принудительно обращать взыскание по данным суммам на денежные средства налогового агента на счетах в банках (п. 1 ст. 46 НК РФ).

Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащих удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% суммы, подлежащей перечислению (ст. 123 НК РФ).

К налоговому агенту может быть применена мера обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора в виде начисления пени в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки (ст. 75 НК РФ). Пени с налогового агента могут быть взысканы в принудительном порядке.

Налоги в стране регистрации или налогового резидентства необходимо платить по правилам, установленным законодательством конкретной юрисдикции. Как отмечено выше, в офшорных центрах налогов или нет вообще, или установлены достаточно низкие ставки. Налогообложение корпораций за рубежом существенно отличается от российского, предусматривая систему вычетов и льгот, которые приводят к тому, что уровень налоговых выплат предприятий позволяет им не только развиваться, но и начислять дивиденды акционерам. В приложении 8, составленном авторами по материалам Мирового Банка, в числе прочих показателей приведен уровень налогового бремени практически во всех странах мира в 1999 г. как доля налоговых поступлений в ВВП соответствующей страны. Наибольший уровень налогового бремени — 43% — в Бельгии, порядка 40% оно составляет в Италии, Нидерландах, Франции и Хорватии. Уровень налогового бремени в России — всего лишь 19%. Считая приведенную информацию наиболее достоверной, авторы тем не менее сочли необходимым привести другие статистические данные (табл. 3.3).

Столь разительное различие статистических данных можно объяснить разве что применением разных методик расчета налогового бремени. Считая наиболее правильным исчисление налогового бремени на уровне страны путем соотношения суммы налогов к ВВП, авторы базируют свои расчеты на материалах Мирового Банка, считая недостаточно корректными приводимые в отдельных публикациях данные об уровне налогового бремени, тем более если они рассчитаны более чем 100%, что экономически просто невозможно.

Таким образом, ориентируясь на уровень прямого и косвенного налогообложения в конкретной стране, на уровень налогового бремени и учитывая соглашения об устранении двойного налогообложения, заключенные Россией, возможно грамотное принятие решений по осуществлению внешнеэкономической деятельности. Следует отметить, что нет универсальных рецептов, каждая ситуация требует индивидуального подхода, для каждого случая должны быть свой набор инструментов и варианты их применения.

Для принятия решения по внешнеэкономической деятельности целесообразно использование различных вариантов налоговой экономии. Величина прироста прибыли за счет увеличения объема экспорта рассчитывается исходя из:

Таблица 3.3

Налоги и социальные взносы в разных странах и городах (в % от среднего уровня доходов) (39, с. 65)

Страна	Город	Общие отчисления в бюджет
Дания	Копенгаген	44,5
Бельгия	Брюссель	43,2
Польша	Варшава	38,2
Германия	Берлин	37,7
	Франкфурт	36,6
Канада	Монреаль	34,9
Норвегия	Осло	34,5
Швейцария	Женева	31,6
	Цюрих	26,1
Нидерланды	Амстердам	31,2
Финляндия	Хельсинки	29,7
США	Нью-Йорк	28,9
	Лос-Анджелес	26,9
Венгрия	Будапешт	26,9
Франция	Париж	24,5
Великобритания	Лондон	22,8
Австралия	Сидней	22,4
Греция	Афины	21,3
Япония	Токио	19,2
Испания	Мадрид	16,7
	Барселона	16,1
Мексика	Мехико	8,0
Россия	Москва	58,8

- 1) валовой выручки от реализованной единицы продукции;
- 2) себестоимости единицы;
- 3) количества экспорта.

Экспортно-импортные операции с использованием оффшорных компаний позволяют получать дополнительную налоговую экономию. Для этого оффшорная компания заключает два контракта: с оптовым поставщиком-экспортером на поставку импортеру (лицу, принадлежащему РФ) партии товара по минимальной цене, с российской фирмой на поставку товара по более высокой цене. Предоплата и оплата товара осуществляются из страны-импортера поставщикам-экспортерам, а образовавшуюся разницу получает оффшорная компания.

Рассмотрим примеры расчета налоговой экономии (см. также пример в параграфе 3 данной главы).

С помощью оффшора можно уменьшить и таможенные пошлины. В этом случае в цепь поставщиков предприятие включает вторую оффшорную фирму, зарегистрированную в той стране, с которой у России есть соглашение об избежании двойного налогообложения. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения предусматривают, что иностранные компании освобождаются от налога на прибыль. Такая норма закреплена, например, в подпункте «b» ст. 2 конвенции между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15 февраля 1994 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества», которую наша страна ратифицировала 19 марта 1997 г. согласно Федеральному закону № 65-ФЗ.

Рассмотрим все это на примере.

Пример 1.¹ Российская фирма закупает за рубежом товар по цене \$50 за единицу продукции. При ввозе она уплачивает таможенную пошлину, равную \$10 (20%). Затем фирма реализует товар по цене \$100, уплачивая налог на прибыль в размере \$9,6 (24% от суммы прибыли, составляющей \$40).

Если российская фирма применяет оффшорную схему, то она создает компанию *DSA*, которая закупает товар по цене \$50 за единицу продукции и отправляет его российскому предприятию, которое создало эту компанию, по цене \$5. При ввозе российская фирма платит мизерную таможенную пошлину, которая равна \$1 (20%). Затем этот товар фирма продает оффшорной компании *SAS*, которая имеет рублевый счет в России. Разумеется, с минимальной наценкой в \$2, т. е. за \$8. А значит, налог на прибыль здесь равен всего лишь \$0,48.

В свою очередь, фирма *SAS* продает товар по цене \$100 за единицу продукции, не платя налог на прибыль в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения.

Существует огромное количество разновидностей этой схемы. Одна из них заключается в следующем: российское предприятие является комиссионером, а оффшорная фирма — комитентом. Именно по его поручению и на его средства проводятся сделки. Причем в этом случае деятельность российской стороны практически безвозмездна. Обязательное условие — наличие между Россией и страной, где находится оффшорная зона, договора об избежании двойного налогообложения.

Пример 2. Российская фирма ООО «Норд» реализует свою продукцию на сумму 1 тыс. руб., получает прибыль 300 руб. и уплачивает налог, равный 72 руб.

Допустим, ООО «Норд» создает оффшорную компанию *GTA* и продает ей сырье по цене 110 руб. Полученная прибыль будет равна 10 руб., а налог на прибыль — 2,4 руб. Затем компании заключают договор. По его условиям ООО «Норд» — это посредник, который перерабатывает сырье и реализует готовую продукцию. Выручка, равная 1 тыс. руб., поступает на счет фирмы ООО «Норд». А она, в свою очередь, переводит полученные средства в доллары и перечисляет их в оффшор. Себе же, в соответствии с договором, ООО «Норд» оставляет всего лишь 10 руб. комиссионных, из которых 2,4 руб. — это налог на прибыль.

¹ Примеры 1 и 2 рассчитаны авторами с использованием действующих в настоящее время ставок налогов на основе материалов, приведенных в публикации И. Н. Соловьева (30, с. 64–65).

Следует заметить, что оффшорная компания не является единственным налоговым убежищем, так как существует возможность снижать налоги путем создания фирм в странах, с которыми имеется соглашение об устранении двойного налогообложения и в которых относительно низкий уровень налогообложения и налогового бремени.

Оффшорный бизнес является эффективным инструментом планирования и управления хозяйственными связями. И как правило, наибольший эффект достигается в результате использования систем материнских, дочерних и других аналогичных компаний. Использование оффшора в большинстве случаев не влечет полного освобождения от налогов, а лишь позволяет снизить их в значительной степени.

Государством проводится ряд мероприятий по управлению практикой создания и деятельности оффшорных компаний по направлению сужения сферы их деятельности. Следует отметить, что наиболее жестко к регулированию оффшорного бизнеса в настоящее время относится правительство Литвы. С 1 июля 1997 г. существуют специальные налоговые правила по платежам литовскими компаниями иностранным корпорациям, зарегистрированным или являющимся резидентами в государствах или на территориях, которые литовским правительством обозначены как налоговый рай, включая платежи филиалам таких иностранных компаний. Список 56 таких государств и территорий опубликован. За некоторыми исключениями, обозначенными в законе, все платежи компаниям налогового рая или их филиалам за любого рода работы и услуги, товары широкого потребления, процентные выплаты, страховые премии, гарантии и т. д. являются объектом обложения по различным ставкам у литовских корпораций — 29%, а у литовских товариществ или единоличных собственников — 24%.

* * *

Россия также предпринимает определенные попытки ограничения перелива капитала в оффшорные страны. В частности, эти проблемы освещены в Указании ЦБР от 28 ноября 2000 г. Оффшорный сектор настолько укрепил свои позиции в нашей стране, что уже является существенным фактором стабильности экономического развития, выхода предприятий из местных и общегосударственных кризисов, мощным катализатором инвестиционных процессов. А роль государства должна заключаться не в создании запретов, а в совершенствовании законодательства, обеспечивающего повышение инвестиционной привлекательности России.

Таким образом, международное налоговое планирование является многоплановым процессом, в котором существенное значение принадлежит использованию внутренних оффшоров, проблемам создания и функционирования которых в России посвящена следующая глава.

Контрольные вопросы

1. Перечислите способы участия российских фирм в международном налоговом планировании.
2. Назовите основные принципы работы иностранных компаний в России.
3. Какие страны являются крупнейшими инвесторами в российскую экономику?

4. Дайте характеристику уровня налогового бремени в различных странах.
5. За счет чего может получаться налоговая экономия в результате использования оффшорных компаний?
6. Какими мерами государство регулирует создание и деятельность оффшорных компаний?

Список литературы к главе 3

1. Федеральный закон РФ от 24.12.2002 г. № 176 «О федеральном бюджете на 2003 год».
2. *Бургонов О. В.* Интеграция экономической политики. — СПб.: Изд-во АТОН, 1999.
3. *Бутаков Д. Д.* Основы мирового налогового кодекса // Финансы. — 1996. № 8.
4. *Владимирова И. Г.* Глобализация мировой экономики: проблемы и последствия // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. № 3.
5. Все начиналось с десятины / Пер. с нем.; общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Ланина — М.: Прогресс, 1992.
6. *Горбунов А. Р.* Налоговое планирование и создание компаний за рубежом. — М.: Анкил, 1999.
7. *Горбунов А. Р.* Налоговое планирование и создание компаний за рубежом. — М.: Анкил, 2000.
8. *Данько Т. П., Округ З. М.* Свободные экономические зоны в мировом хозяйстве: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 1998.
9. *Долгов С. И.* Глобализация экономики: новое слово или новое явление? — М.: ОАО «Изд-во «Экономика», 1998.
10. *Иванов Н.* Глобализация и проблемы оптимальной стратегии развития // Мировая экономика и международные отношения. — 2000. № 2.
11. *Кашин В. А.* Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. — М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.
12. *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран. — М.: Ось-89, 2001.
13. *Кох Р.* Менеджмент и финансы от А до Я. — СПб.: Питер, 1999.
14. *Лабынцев Н. Т., Хмельницкая Н. В.* Реализация принципов Основ мирового налогового кодекса в России // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2000. № 1.
15. *Ларина О. Б.* Региональная политика в странах с рыночной экономикой. — М.: ЮНИТИ, 1997.
16. *Лушин С. И.* Финансовая глобализация // Финансы. — 2001. № 2.
17. *Мамбеталиев Н. Т., Мамбеталиева Ж. Н.* О перспективах гармонизация национальных налоговых законодательств государств — участников Евразийского экономического сообщества // Налоговый вестник. — 2001. № 6.
18. *Мартин Г. П., Шумман Х.* Западная глобализации: атака на процветание и демократию / Пер. с нем. — М.: Изд. дом «Альпина», 2001.

19. *Мусин Э. В.* Европе с «отмыванием» строго // Экономика и жизнь. — 1999. № 51.
20. *Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина.* — М.: Аналитика-Пресс, 1997.
21. *Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева.* — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
22. *Новокрещенова С. С.* Гармонизация налоговых систем — фактор интеграции национальных хозяйств // Финансы. — 2001. № 7.
23. *Ожегов С. И., Шведова Н. Ю.* Толковый словарь русского языка. 4-е изд., доп. — М.: Азбуковик, 1999.
24. Основные показатели социально-экономического положения регионов РФ в 2001 г. // Российская газета. 16.02.2002.
25. Основные показатели социально-экономического положения регионов РФ в 2002 г. // Российская газета. 15.03.2003.
26. *Перов А. В.* Налоги и международные соглашения России. — М.: Юрист, 2000.
27. Постиндустриальный мир и процессы глобализации // Мировая экономика и международные отношения. — 2000. № 3.
28. *Пчелкина В. М.* Особенности налогообложения доходов иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации // Бухгалтерский учет. — 2001. № 12.
29. *Сморodinская Н.* Туманно будущее свободных зон // Экономика и жизнь. — 1997. № 12.
30. *Соловьев И. Н.* Минимизация налогов с помощью оффшоров // Главбух. — 2001. № 9.
31. *Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И.* Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. — М.: Полиус, 1998.
32. *Шаталов С. Д.* Налоговый кодекс РФ и проблемы налогового законодательства // Бухгалтерский учет. — 2000. № 4.
33. Экономика и жизнь. — 2002. № 11.
34. Экономика и жизнь. — 2002. № 13.
35. *Giovannini A.* National Tax Systems versus the European Capital Market // Economic Policy. — 1989. N 9. October.
36. *Naibitt J.* Global Paradox. — N. Y., 1994.
37. Tax: Strategic Corporate Tax Planning. — Mercury books, 1992.
38. Time. — 2001. N 3. www.time.com/archives.
39. UBS Prices and Wages 2000, Швейцария. Опубликовано в журнале «Деловые Люди», декабрь 2000 г. № 117.

ГЛАВА 4

РЕГИОНЫ ЛЬГОТНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ТЕРРИТОРИИ РФ

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- дать определение понятия свободной экономической зоны;
- изучить историю создания и функционирования свободных экономических зон в России;
- перечислить основные внутренние российские оффшоры;
- изучить предоставляемые налоговые льготы во внутренних российских оффшорах;
- обосновать специфику налогового регулирования деятельности хозяйствующих субъектов в закрытых административно-территориальных образованиях.

4.1. Свободные экономические зоны в России

Анализ порядка налогообложения хозяйствующих субъектов в различных странах показывает, что инвестиции в определенные регионы льготируются в Австрии, Бельгии, Береге Слоновой Кости, Боливии, Великобритании (внутригородские зоны), Венгрии (территории, испытывающие экономический спад), Египте (Старонильская долина, отдаленные районы), Индонезии (Объединенные Экономические Области Развития), Ирландии (в таможенных доках или аэропорту Шеннон), Испании (Страна Басков и т. п.), Италии (горные районы), Канаде (слаборазвитые районы), Китае (в Экономических и Технологических Зонах Разработки), Лаосе (горной и удаленной местности), Макао (отдаленные районы), Малави, Малайзии (штат Пенинсулар Малайзия, Сабах, Саварак), Папуа-Новой Гвинее (Рабавульская область и Бугенвиль), Перу (в джунглях, приграничных районах и т. п.), Сенегале (промышленные зоны), Турции, Украине, Филиппинах (развивающиеся регионы, метро Манилы и др.), Финляндии (развивающиеся районы), Франции (Корсика и др.), Хорватии (слаборазвитые и малонаселенные районы), Чили (северные и самые южные части страны), Эквадоре (в провинциях Эсмиральдас, Лойа, Имбабура и др.), Ямайке (районы, находящиеся в упадке).

Различные страны создают на своих территориях зоны свободного предпринимательства. В частности, имеются такие зоны на Антильских островах, в Венгрии, Израиле, Индии, Коста-Рике, Латвии, Лихтенштейне, Малайзии (Лабуан), Мозамбике (Zambeze Valley), Намибии (Экспортная Зона Обработки в порту Walvis Bay), Острове Мэн, Панаме (Colon Free Zone), Перу (зона «Амазонка»), Пуэрто-

Рико, Сингапуре, Таиланде, Тайвани (Научный Индустриальный Парк), Уругвае, Фиджи, Хорватии, Эквадоре. В Польше первоначально было создано 17 специальных экономических зон, из которых в настоящее время функционируют 15 (17, с. 17–20). Широко используются как средство привлечения инвестиций свободные экономические зоны в Венгрии (16, с. 21–22). Всего в настоящее время в различных странах мира насчитывается около 700 свободных экономических зон, которые могут быть объединены по разновидностям в порядка 20 групп (18, с. 36).

Привлекая предпринимателей в оффшорные зоны, в том числе и внутренние, государства одновременно получают значительные денежные средства нерезидентов. При этом развертывание оффшорного центра не является капиталоемким проектом, так как не требует от местных властей значительных инвестиций, если этот центр «привязывается» к крупным городам с достаточно развитой деловой инфраструктурой и соответствующей международной репутацией. Например, стоимость регистрации в эколого-экономической зоне «Алтай» стоит порядка \$500, а стоимость абонентского обслуживания — порядка \$700 в год (10, с. 11). Согласно другим данным, стоимость регистрации организации в СЭЗ колеблется от \$1100 в Эвенкийском автономном округе до \$2400 в ЭЭР «Алтай», а ежеквартально уплачиваемый взнос составляет от \$149 в Смоленской области до \$600 в Республике Калмыкия (13, с. 34).

Используя накопленный различными странами опыт создания зон свободного предпринимательства (свободных экономических зон), Россия сможет привлекать в страну дополнительные инвестиции для решения своих социальных задач, а российские предприниматели за счет налоговой экономии внутри страны будут иметь дополнительные условия для экономического роста, повышения своей финансовой значимости, а следовательно, и увеличения налоговых платежей.

Отметим, во-первых, что в российских законодательных актах и энциклопедических изданиях определение свободных экономических зон (СЭЗ) отсутствует. Во-вторых, несмотря на то что данный термин широко обсуждается в специальной экономической литературе, отсутствует его системный анализ с точки зрения внутрифирменного налогового планирования. СЭЗ, в частности, определяется как «особые территориально-хозяйственные образования, как правило, открытые для финансово-хозяйственной деятельности любой страны, благоприятствующей экономическому, научно-техническому, экологическому, социальному развитию России; специально создаваемые путем дополнительного делегирования им федеральными и муниципальными органами России прав и полномочий, с жестко закрепленными и соблюдаемыми границами, с собственным зональным законодательством, бюджетом, налоговой системой, органами управления» (11, с. 76); «часть территории страны, на которой товары рассматриваются как объекты, находящиеся за пределами национальной таможенной территории и потому не подвергающиеся обычному таможенному контролю и налогообложению» (18, с. 16);¹ «суверенная территория государства, являющаяся составной частью хозяйственного комплекса страны, где обеспечивается производство и распределение общественного продукта для достижения определенной конкретной общенациональной

¹ Такое определение дано в приложении XIII Киотской конвенции 1973 г.

интегрированной, корпоративной цели с использованием специальных механизмов регулирования общественно-экономических отношений производства и распределения, способных к диффузионному расширению и распространению ее границ» (11, с. 9); «участок или участки территории Санкт-Петербурга и территорий, административно подчиненных Санкт-Петербургу, на которых действует льготное налогообложение хозяйственной деятельности лиц — резидентов зоны, направленной на реализацию планов развития зоны» (9, ст. 3). В проекте Федерального закона «О свободных экономических зонах» предлагается следующее определение: «Свободная экономическая зона представляет собой ограниченный участок территории РФ, в пределах которого в соответствии с настоящим Федеральным законом таможенным законодательством РФ и законодательством РФ о налогах и сборах устанавливается особый режим предпринимательской деятельности для субъектов предпринимательской деятельности».

Как видно из приведенных выше определений, большинство из них достаточно громоздки, носят порой псевдонаучный характер, вступают в противоречие с правилами формальной логики. Поэтому, критически рассмотрев специальную экономическую литературу и законодательство ряда стран, считаем возможным дать свое определение, в котором определяется специфика СЭЗ через специфику регулятивных инструментов, используемых на конкретном участке территории государства. Под **СЭЗ** целесообразно понимать *участок территории государства, на котором в целях решения социальных и инвестиционных задач для хозяйствующих субъектов создаются привилегированные условия в области регулирования их финансово-хозяйственной деятельности в виде получения существенных таможенных, налоговых, финансовых и других экономических и административных преференций (таможенного регулирования экспортно-импортных операций, налогообложения, лицензирования, визового оформления, имущественных и залоговых взаимоотношений, предоставления концессий, управления свободной зоной).*

Именно такие разделы в основном содержатся как в законодательстве зарубежных стран, регулирующем вопросы СЭЗ, так и в соответствующих законодательно-нормативных актах РФ, рассматриваемых далее в этом параграфе. Следует также отметить, что авторы считают возможным отождествлять понятия СЭЗ, зоны свободного предпринимательства, особой экономической зоны (в Калининграде и Магадане).

Теперь кратко рассмотрим историю создания и функционирования СЭЗ в Российской Федерации, отметив, что их создание, бесспорно, представляло прорыв в подходах к решению экономических задач государства, которое пыталось использовать самые различные механизмы для придания ускорения своему развитию. Одновременно следует указать на то, что льготы, предоставляемые хозяйствующим субъектам в СЭЗ, определялись не только объективными, но зачастую и субъективными, в том числе политическими, факторами и устанавливались не только в соответствии с экономически обоснованными требованиями, но и на основе не всегда объективных предложений администрации территорий, которые боролись за возможность получения определенных привилегий.

В экономической литературе сложилось обоснованное мнение, что в своем становлении свободные экономические зоны России прошли несколько этапов (11, с. 230). *Первый этап* охватывает вторую половину 1980-х гг., когда разрабатыва-

лись проекты, готовились документы, выдвигались различные предложения главами местного самоуправления. *Второй этап* — 1990–1991 гг. В России на площади в 1 млн км² (7% всей территории страны) с июля 1990 г. по июнь 1991 г. были организованы СЭЗ различных типов — от свободных таможенных до комплексных. Статус СЭЗ был закреплен за 11 регионами с численностью населения 18,5 млн чел. (13% населения страны). Однако при этом не были сформированы соответствующие экономические и правовые условия даже для начала их работы. В 1990 г. был создан специальный орган — Консультативный совет по СЭЗ при Антимонопольном комитете. В 1991 г. в России была создана Международная ассоциация развития свободных экономических зон для поддержки территориальных инициатив, разработки законодательно-нормативных документов, программ практической реализации создания СЭЗ и отработки новых форм и методов управления СЭЗ в период перехода к рынку. *Третий период* в создании СЭЗ охватывает 1992–1994 гг. — когда стало ясно, что из числа созданных СЭЗ, лишь единицы начали успешно функционировать. В 1992 г. вышли указы Президента России: «О некоторых мерах по развитию свободных экономических зон» и «О совершенствовании работы с иностранными инвестициями». В 1994 г. выходит Указ Президента России «Об урегулировании вопросов создания и функционирования свободных экономических зон Российской Федерации». В этот период принимаются решения и по конкретным зонам: Шереметьево, «Московский Франко-Порт» и др. *Четвертый период* начался с 1995 г., когда, по оценкам экспертов, должна была завершиться работа над Законом «О свободных экономических зонах», но который до настоящего момента не принят и по каждой СЭЗ принимается самостоятельный нормативный акт. Так как Закон «О свободных экономических зонах» до настоящего момента не принят, то четвертый этап еще не закончился.

Правовую основу для появления СЭЗ заложили постановления Верховного Совета РФ от 14 июля 1990 г. № 106-1 «О создании зон свободного предпринимательства» и от 13 сентября 1990 г. № 165-1 «О первоочередных мерах по развитию свободных экономических зон», а также ряд постановлений Правительства РФ. В сентябре 1990 г. создана первая свободная экономическая зона «ЕВА» в Еврейской автономной области. Позднее Закон РСФСР от 4 июля 1991 г. «Об иностранных инвестициях в РСФСР» продекларировал возможность создания свободных экономических зон на территории РФ, а распоряжением Верховного Совета РФ от 9 июля 1991 г. № 1588-1 «О первоочередных мерах по развитию свободных экономических зон в Кемеровской, Новгородской областях и г. Выборге Ленинградской области» были утверждены положения о СЭЗ «Кузбасс», СЭЗ «Садко», СЭЗ «Выборг».

В положениях указывалось, что эти зоны создаются для стабилизации социально-экономической обстановки в соответствующем регионе, повышения качества жизни, привлечения иностранных капиталовложений для развития экспортного потенциала и производительных сил, внедрения новых технологий и управленческого опыта. Однако положения не содержали обоснования необходимости создания зон именно на данных территориях и указаний на какие-либо критерии отбора этих территорий среди прочих, несомненно, не менее остро нуждавшихся в достижении вышеперечисленных целей.

Общее представление об основных отличительных особенностях использовавшейся в то время модели свободной экономической зоны может дать, в частности, Положение о СЭЗ «Кузбасс». Действие этого документа распространялось на все предприятия, организации, учреждения, находившиеся на этой территории и именовавшиеся предприятиями — резидентами СЭЗ. Административные органы, осуществлявшие управление СЭЗ, а также представительные органы соответствующих административных единиц наделялись обширными дополнительными полномочиями, в частности правом вводить зональные налоги. В рамках предоставленного государством СЭЗ «Кузбасс» на коммерческо-договорных условиях 5-летнего налогового кредита ставки и льготы по всем видам налогов в СЭЗ устанавливались Кемеровским областным Советом народных депутатов. При этом к предприятиям — резидентам СЭЗ «Кузбасс» не применялось повышение налога с прибыли, превышавшей установленный уровень рентабельности, и в целом налог на прибыль предприятий-резидентов в первые пять лет функционирования СЭЗ не мог превышать 30%.

Кроме того, для юридических лиц с участием иностранных инвестиций в размере 30% и более, действовавших в сфере материального производства с договорными сроками функционирования не менее 10 лет, устанавливались следующие налоговые льготы: освобождение от уплаты налогов на прибыль на срок до 5 лет после получения объявленной прибыли, в последующие 5 лет ставка налогообложения прибыли составляла 10%, за исключением части прибыли, переводимой за границу; для предприятий с объемом экспорта не менее 50% годового объема производства ставка налогообложения прибыли на текущий год по решению Кемеровского облисполкома могла быть снижена до 5%.

Другие предприятия — резиденты СЭЗ «Кузбасс» с участием иностранных инвестиций в размере 30% и более освобождались от уплаты налогов на прибыль на срок до 3 лет после получения объявленной прибыли; в последующем ставка налогообложения прибыли составляла 20%. Иностранным инвесторам, реинвестировавшим свою долю прибыли в СЭЗ «Кузбасс», могло быть возвращено до 40% суммы налога в пределах объема реинвестирования по решению Кемеровского облисполкома.

Наиболее интересными для сравнения с российскими СЭЗ и близкими к ним с точки зрения исторических условий возникновения являются особые экономические районы (зоны), возникшие в Китайской Народной Республике в начале 1980-х гг. Именно эти зоны послужили прообразом СЭЗ, получивших развитие в нашей стране, и обеспечили им некоторый «романтический ореол» достижения моментального благополучия без излишних усилий.

Согласно ст. 1 Положения КНР об особых экономических зонах провинции Гуандун, для развития внешнеэкономического сотрудничества и технического обмена, содействия социалистической модернизации три города провинции (Шенчжень, Чжухай и Шаньтоу) были выделены в качестве отдельных районов и образовали особые экономические зоны. По сути, созданные на этих территориях зоны стали анклавом, предназначенными для изучения и практического использования в интересах КНР системы свободного предпринимательства. При этом осуществлялся отбор наемных работников из числа граждан КНР для работы в зонах, что не нашло отражения в практике работы предприятий в особых зонах России.

В России независимо от реального положения дел в зоне «Кузбас» и степени ее эффективности область получала на 5-летний срок налоговый кредит, а все указанные субъекты — фиксированную ставку налога на прибыль, что вело к существенному сокращению налоговых поступлений. В первую очередь потери бюджета были связаны с уменьшением налогообложения деятельности по добыче и реализации угля и продуктов его переработки, в том числе по осуществлению экспортных операций.

Таким образом, вместо создания некоего анклава, способного абсорбировать различные иностранные нововведения и капиталы на базе учреждаемых специально для этих целей предприятий с иностранным участием и прошедшим отбор персоналом, в России в качестве подобных свободных зон предпочли видеть обширные территории со сложившимся разнопрофильным промышленным производством и традиционным составом населения.

В 1990-е гг. создание СЭЗ в Кемеровской области не привело к повышению уровня жизни и стабилизации социально-экономической обстановки в регионе. Однако к концу 1990-х гг. положение в регионе стабилизировалось. По опубликованным данным (15), в настоящее время по своему экономическому весу область занимает 15-е место в рейтинге субъектов РФ.

Большинство других субъектов Федерации, на территории которых в разные годы создавались свободные зоны, изначально имевшие менее развитую производственную базу, не наделенные богатыми природными ресурсами или же выгодным географическим положением, имеют в рейтинге существенно худшие позиции. В частности, Читинская область (52-е место), Магаданская область (70-е), Ингушетия (71-е), Кабардино-Балкария (72-е), Калмыкия (73-е место). Ведущие позиции занимают наиболее крупные центры, в частности 3-е место Московская область (зона свободной торговли «Шереметьево» и парк высоких технологий «Зеленоград») и 4-е место г. Санкт-Петербург (СЭЗ «Санкт-Петербург»). Однако вряд ли при отсутствии СЭЗ экономический вес данных территорий среди российских регионов был бы иным. Ленинградская область (СЭЗ «Выборг»), Сахалинская область (СЭЗ «Сахалин»), Калининградская область (СЭЗ «Янтарь») занимают соответственно 20-е, 34-е и 42-е места и могут быть отнесены к числу сравнительно благополучных регионов. Эти регионы также отличаются выгодным местоположением и богатыми природными ресурсами. Следует отметить, что на практике ни одна из созданных СЭЗ не заработала на полную «проектную» мощность. И одной из основных причин стало отсутствие на федеральном уровне четкого механизма предоставления льгот, гарантий и других мер поддержки.

Всего, по имеющимся данным, с начала 1990-х гг. в различных регионах были учреждены 24 зоны с особым правовым режимом. Впрочем, судить не только об экономическом состоянии, в котором находятся такие зоны в настоящее время, но даже об их точном количестве и реальном функционировании весьма затруднительно. Российская общественность и потенциальные зарубежные инвесторы не получают объективной, подкрепленной статистическими обзорами и экспертными оценками информации как в целом о состоянии инвестиционного рынка в России, так и о положении дел в отдельных свободных (особых) зонах (21, с. 433). К недостаткам особых экономических зон следует отнести увлечение гигантскими территориальными масштабами, гипертрофированные инвестиционные ожи-

дания и недостаточную четкость механизма предоставления льгот хозяйствующим субъектам зон.

Обобщая приведенное выше, мы считаем необходимым внести следующее предложение. При принятии решений о создании очередных внутренних СЭЗ в условиях повышения значения договорной дисциплины не только на корпоративном, но и на государственном уровне, администрацией соответствующей зоны должны быть представлены определенные технико-экономические обоснования необходимости ее создания и планируемых результатов функционирования. В этой связи мы считаем целесообразным внедрение специфического *паспорта зоны*, где должно определяться как базовое состояние зоны по ряду характеристик (объем ВВП, промышленной продукции, индекс промышленного производства, число действующих предприятий по основным отраслям экономики, доходы и расходы соответствующего бюджета, поступления налогов и сборов в бюджетную систему РФ, инвестиции в основной капитал с указанием удельного веса их финансирования за счет бюджетных средств, индекс потребительских цен и другие показатели), так и критерии (обобщающие и частные) для оценки эффективности СЭЗ. Считаем необходимым указать, что СЭЗ можно рассматривать как системную реструктуризацию участков территорий, подходы к организации которой и контроль целесообразно осуществлять, используя большой научный и практический опыт, накопленный на уровне хозяйствующих субъектов. Так как создание СЭЗ оборачивается для государства существенными первоначальными налоговыми потерями, то уже в технико-экономическом обосновании необходимо четко определить те показатели, которые повышаются в результате функционирования зон. Администрация территорий, подписываясь под этими показателями, не только будет бороться за их выполнение, но и нести ответственность.

Таковы, по нашему мнению, перспективы СЭЗ, которые должны найти отражение в разрабатываемом законе наряду с другими моментами, рассматриваемыми далее в данном параграфе.

Кратко охарактеризуем основные предоставляемые налоговые льготы в имеющихся в настоящее время российских СЭЗ.

В данный момент относительно нормально функционируют, в частности, СЭЗ «Находка», «Янтарь» (в Калининградской области) и ряд зон экономического развития в Москве и Санкт-Петербурге. Активно функционировала ЗЭБ «Ингушетия», которая с 1997 г. прекратила свое существование. Имеется ряд СЭЗ, которые созданы с противоречиями действующему законодательству и могут быть названы «налоговыми аномалиями»: зона Туакон города Тувы, о которой ничего неизвестно в Минэкономике РФ; ОГИС-АРТ-Инвест, предусматривающий освобождение от 60% всех налогов, включая федеральные, и не прекращающий свое существование, несмотря на указания прокуратуры, и др. (14).

Территории Приморского края (в том числе города Находки) и Калининградской области были объявлены зонами свободного предпринимательства Постановлением Верховного Совета РСФСР от 14 июля 1990 г. Несколько позже были утверждены положения об указанных зонах, где содержался конкретный перечень дополнительных стимулов для привлечения инвестиций (в основном иностранных) в создаваемые зоны.

Так, положение о СЭЗ «Янтарь» в Калининградской области, утвержденное Постановлением Совета Министров РСФСР от 25 сентября 1991 г. № 497 «О первоочередных мерах по развитию свободных экономических зон в Калининградской и Читинской областях» (с изменениями от 13 октября 1996 г.), предусматривало широкий перечень налоговых и таможенных льгот. Возникновение на территории Литвы и Латвии целого ряда СЭЗ (в первую очередь свободных портов и приграничных СЭЗ) вместе с введением общих льгот для иностранных инвесторов подтолкнуло Россию к принятию решения об установлении особого режима хозяйственной деятельности на территории Калининградской области — был принят Федеральный закон от 22 января 1996 г. № 13 «Об особой экономической зоне в Калининградской области»¹ (с изменениями от 27 декабря 2000 г., 30 декабря 2001 г.). В числе немногочисленных льгот, предоставленных законом, — освобождение от НДС выручки от оказания транспортных услуг, услуг по погрузке, разгрузке, перегрузке и хранению при перевозке и перевалке товаров из зоны на остальную часть таможенной территории Российской Федерации и с остальной части таможенной территории в зону. Следует отметить, что действие этой льготы Федеральным законом РФ от 27 декабря 2000 г. № 150-ФЗ было приостановлено на 2001 г., а Федеральным законом РФ от 30 декабря 2001 г. № 194-ФЗ — на 2002 г. в части льгот по уплате акцизов и налога на добавленную стоимость на подакцизные товары, ввозимые из других стран на территорию Особой экономической зоны.

Положение о СЭЗ «Находка», утвержденное Постановлением Совета Министров РСФСР от 23 ноября 1990 г. № 540 «О первоочередных мерах по развитию свободной экономической зоны в районе г. Находки (СЭЗ “Находка”) Приморского края», и ряд других документов определили следующие основные льготные положения:

- 1) от уплаты таможенных пошлин освобождаются товары и иное имущество, импортируемые на территорию СЭЗ «Находка» и экспортируемые с этой территории;
- 2) в случае вывоза с территории СЭЗ товаров и иного имущества в другие регионы РСФСР таможенная пошлина может взиматься только с той части товаров и имущества, которая имеет иностранное происхождение, и устанавливается по правилу определения страны происхождения;
- 3) для расположенных в СЭЗ предприятий с иностранными инвестициями, доля иностранного участника в уставном фонде которых составляет более 30%, устанавливаются следующие налоговые льготы:
 - налог на прибыль, перечисляемый в государственные бюджеты, взимается по ставке 7%, а местный налог на прибыль, перечисляемый в бюджеты г. Находки и Партизанского района, — не более 3%;
 - налог на вывозимую за рубеж часть прибыли, перечисляемый в вышестоящие бюджеты, взимается по ставке 7%, а местный налог на вывозимую за рубеж часть прибыли, перечисляемый в бюджеты Находкинского горсовета и Партизанского райсовета, — не более 3%;

¹ Следует отметить, что это первый в России федеральный закон, регулирующий вопросы создания и функционирования СЭЗ.

- предоставляется полное освобождение от выплаты налогов на прибыль и на вывозимую за рубеж часть прибыли на срок до 5 лет после получения объявленной прибыли;
- освобождается от налогообложения реинвестируемой на территории СЭЗ «Находка» части прибыли в развитие социальной сферы и формирование инфраструктурных объектов зоны;
- декларировано право Находкинского горсовета и Партизанского райсовета на снижение местных налогов или освобождение предприятий с иностранными инвестициями от местных налогов;
- для расположенных в СЭЗ предприятий без иностранных инвестиций и предприятий с иностранными инвестициями, доля иностранного участника в уставном фонде которых составляет менее 30%, не облагается налогом часть прибыли, реинvestированная в развитие социальной инфраструктуры СЭЗ «Находка»;
- предприятия и организации, расположенные в СЭЗ, освобождаются от налогов на экспорт и импорт, регулирующих расходование средств, направляемых на потребление, а также к ним не применяется повышение налога с прибыли, превышающей установленный уровень рентабельности.

Кроме того, Положением о СЭЗ «Находка» предусмотрено, что в течение 5 лет с момента создания зоны все налоги и платежи в бюджет направляются в распоряжение Находкинского горсовета и Партизанского райсовета. В бюджеты этих советов также направляется 50% средств, полученных за счет реализации государственного имущества. Иностранная валюта, зарабатываемая в СЭЗ предприятиями без иностранных инвестиций и предприятиями с иностранными инвестициями, доля иностранного участника в уставном фонде которых составляет менее 30%, остается в их распоряжении, за исключением 20% валютной выручки, перечисляемых в первые 5 лет функционирования СЭЗ Находкинскому горсовету и Партизанскому райсовету. Также предусмотрено, что налог с оборота по группам товаров, импортируемым, произведенным или потребляемым СЭЗ, полностью перечисляется в бюджеты города Находки и Партизанского района по ставкам, утверждаемым Находкинским горсоветом и Партизанским райсоветом.

Необходимо добавить, что кроме льгот, предоставляемых на основании Положения о зоне (часть из которых устарела и не действует), на лиц, осуществляющих свою деятельность в зоне, в полной мере распространяются льготы, предусмотренные законом Приморского края «Об индустриальных (промышленных) комплексах на территории СЭЗ («Находка» Приморского края)», вступившим в силу с ноября 1995 г. Данный закон распространяется на индустриальные (промышленные) комплексы (один из видов зон экспортного производства), создаваемые на территории СЭЗ «Находка».

Экспортерам и предприятиям инфраструктуры комплекса предоставляются следующие налоговые льготы:

- 1) освобождение от налога на прибыль в части средств, направляемых в краевой бюджет, на 5 лет с момента объявления первой прибыли; в последующие 5 лет указанные предприятия вносят 50% налога на прибыль в части

средств, зачисляемых в краевой бюджет; в последующее время и до момента ликвидации этих предприятий уплачивается 75% налога на прибыль в части средств, зачисляемых в краевой бюджет;

- 2) освобождение от налога на прибыль в части зачисляемых в краевой бюджет средств, реинвестируемых в создание инженерной и социальной инфраструктуры на территории СЭЗ «Находка»;
- 3) освобождение от уплаты налогов в пределах сумм, зачисляемых в территориальный дорожный фонд, с владельцев транспортных средств и на приобретение транспортных средств.

Кроме того, продекларировано, что органы местного самоуправления принимают решения о полном или частичном освобождении от местных налогов и платежей на основании обращений администрации комплексов.

Помимо льгот на основании указанного закона в июле 1997 г. принят Закон Приморского края «Об инвестиционной деятельности в Приморском крае», в соответствии с которым крупные инвесторы и предприятия, финансирующие не менее 20% от стоимости инвестиционного проекта, реализуемого на территории Приморского края, освобождаются от налоговых платежей в краевой бюджет. Закон также предусматривает некоторые дополнительные льготы для предприятий с иностранными инвестициями.

На территории СЭЗ «Находка» организуется российско-корейский индустриальный комплекс (РКИК), которому предполагается предоставить определенные льготы.

В соответствии с Постановлением Совета Министров РСФСР от 8 ноября 1991 г. № 595 «О первоочередных мерах по развитию эколого-экономической зоны «Алтай» Указом Президента РФ от 2 марта 1993 г. «О мерах государственной поддержки социально-экономического развития Республики Горный Алтай» в эколого-экономическом регионе «Алтай» был введен режим льготного налогообложения. Органами власти Республики Алтай соответственно принят Закон от 23 ноября 1998 г. № 4–14 «О совершенствовании правовой и экономической основы функционирования ЭЭР «Алтай», согласно которому участники ЭЭР «Алтай» освобождаются от уплаты налога на прибыль и НДС в части, поступающей в республиканский бюджет, а также от всех региональных налогов и сборов Республики Алтай. Дополнительные льготы получают организации, работающие по упрощенной системе налогообложения, которые, согласно Закону Республики Алтай от 27 ноября 1997 г. № 16–8 «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», уплачивают единый налог по ставке 3,33% от суммы валовой выручки. При этом совокупный годовой размер валовой выручки не должен превышать 100 тыс. МРОТ.

В Башкирии также имеются льготы для организаций, работающих по упрощенной системе налогообложения, а также созданы зоны экономического благоприятствования «Агидель» и «Кумертау». Следует отметить, что деятельность участников этих СЭЗ регулируется не федеральным законодательством, а указами Президента Республики Башкортостан соответственно от 4 июля 1996 г. и от 9 октября 1996 г. Предприятия, участники эксперимента, освобождаются от уплаты налога на прибыль в части, поступающей в республиканский бюджет, от уплаты налога на имущество, на пользователей автомобильных дорог и с владельцев

транспортных средств. В зоне экономического благоприятствования «Агидель» в настоящее время существует более 700 предприятий (в целом в Башкортостане около 60 тыс.), которые производят 64% процента продукции и формируют около 80% бюджета г. Агидель. При этом налоговая база по сравнению с 1996 г. увеличилась в 3,7 раза (20, с. 10).

В отношении Калмыкии в последнее время возникает достаточно много вопросов. Республика является одной из оптимальных моделей создания СЭЗ не только по российским, но и по мировым стандартам. Привлечение сюда инвесторов осуществляется преимущественно за счет собственных источников. Коммерческие организации, зарегистрированные в Калмыкии, но не использующие в своей деятельности ее сырьевые и природные ресурсы, освобождаются от налога на прибыль в части, зачисляемой в республиканский бюджет; на имущество; на рекламу; сборов на нужды образования, на содержание милиции, на содержание жилищного фонда и на благоустройство территории; налогов с владельцев транспортных средств. Тем не менее даже с учетом предлагаемых льгот весьма сомнительна привлекательность этой территории для иных инвесторов, кроме заинтересованных в использовании природных ресурсов республики, а к таковым применяется уже обычный (не льготный) налоговый режим.

Согласно Федеральному закону от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области» с изменениями и дополнениями, при осуществлении хозяйственной деятельности на территории Особой экономической зоны (ОЭЗ) и в пределах Магаданской области участники ОЭЗ до 31 декабря 2005 г. освобождаются от уплаты налогов в части, поступающей в федеральный бюджет (за исключением отчислений в Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования РФ).

В период с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2014 г. участники Особой экономической зоны при осуществлении ими хозяйственной деятельности на территории ОЭЗ и в пределах Магаданской области освобождаются от уплаты налога на прибыль, инвестируемую в развитие производства и социальной сферы на территории Магаданской области.

Иностранные товары, приобретаемые участниками ОЭЗ для собственных производственных нужд и используемые на территории Магаданской области, при ввозе с территории ОЭЗ на остальную территорию Магаданской области освобождаются от ввозных таможенных пошлин и других платежей (за исключением таможенных сборов), взимаемых при таможенном оформлении товаров в порядке, определенном Государственным таможенным комитетом РФ. Действие льгот по уплате акцизов и налога на добавленную стоимость на подакцизные товары, ввозимые из других стран на территорию ОЭЗ, приостановлено на 2000–2003 гг.

Транспортные средства, находящиеся под таможенным режимом свободной таможенной зоны, в пределах административной границы Магаданской области могут выезжать из ОЭЗ без обязательного таможенного оформления, изменения таможенного режима и взыскания таможенных платежей при соблюдении условий, требований и ограничений, которые могут быть установлены таможенными органами. Действие льгот по уплате акцизов и налога на добавленную стоимость на подакцизные товары, ввозимые из других стран на территорию ОЭЗ, приостановлено на 2000–2003 гг.

Товары, произведенные участниками ОЭЗ в Особой экономической зоне, при вывозе с ее территории на остальную часть таможенной РФ или за пределы территории РФ освобождаются от таможенных пошлин и других платежей (за исключением таможенных сборов), взимаемых при таможенном оформлении товаров.

Указом Президента РФ от 8 декабря 1992 г. № 1549 «О социально-экономическом развитии Курильских островов» с изменениями и дополнениями и Постановлением Правительства РФ от 17 декабря 2001 г. № 872 утверждена Федеральная целевая программа «Социально-экономическое развитие Курильских островов Сахалинской области (1994–2005 гг.)», но для данной зоны налоговых льгот не предусмотрено.

Согласно Федеральному закону РФ от 17 декабря 1998 г. № 191-ФЗ «Об исключительной экономической зоне Российской Федерации» с изменениями и дополнениями, под исключительной экономической зоной РФ понимается морской район, находящийся за пределами территориального моря РФ и прилегающий к нему, с особым правовым режимом, установленным указанным законом, международными договорами РФ и нормами международного права. Данную экономическую зону можно рассматривать в качестве возможного варианта создания в ее рамках определенных зон свободного предпринимательства.

Развитие СЭЗ в Санкт-Петербурге началось с Постановления СМ РСФСР от 11 июня 1991 г. № 328 «О первоочередных мерах по развитию зоны свободного предпринимательства г. Ленинграда (ЛЗСП)». Его основы заложены также Законом Санкт-Петербурга от 8 мая 1996 г. № 52–17 «О зонах экономического развития в Санкт-Петербурге», в котором впервые было дано определение зоны и было предусмотрено, что налоговые льготы распространяются только на деятельность и суммы, направленные на развитие зон.

В 1994 г. в Петербурге появилась первая субзона «Пушкинская». За время работы объем привлеченных инвестиций составил около 3,5 млн руб., на 15% увеличилось число рабочих мест (12, с. 30). В том же году была создана субзона «Гавань» со сроком работы 10 лет, которая имеет достаточно положительный опыт работы. В частности, в 1999 г. за счет льгот по налогам был создан фонд субзоны, использованный на приобретение необходимых материалов и оборудования и на мероприятия, связанные с продвижением на рынок выставочных услуг (12, с. 30). В отдельных субзонах не были достигнуты поставленные задачи: это проекты «Северная верфь» и «Полюстрово». По ряду причин не была создана зона «Невская».

Однако общий итог деятельности СЭЗ в Санкт-Петербурге можно считать положительным. За время деятельности резидентов в СЭЗ объем их продукции и услуг в зонах увеличился примерно в полтора раза. Сумма налоговых поступлений не уменьшилась, несмотря на предоставленные льготы, и составила более 18 млн руб., привлечено иностранных инвестиций на \$34 млн, создано около 400 рабочих мест (12, с. 30).

Следует отметить, что, несмотря на то что развитие СЭЗ в России, согласно приведенной в начале параграфа градации находится на четвертом этапе, в Санкт-Петербурге данный этап характеризуется качественными изменениями и на уровне данного субъекта федерации уже разработана целостная концепция развития СЭЗ в городе, которая утверждена в 1999 г. Согласно данной концепции,

определено, что зоны экономического развития должны создаваться преимущественно по трем направлениям: в районах с низкой деловой активностью, в транспортном комплексе; на проектах крупных промышленных предприятий, имеющих не только общегородское, но и общероссийское значение.

5 мая 1999 г. принят Закон Законодательного собрания Санкт-Петербурга о зоне экономического развития «Кронштадтская», согласно которому на период до 2010 г. предоставляются следующие налоговые льготы:

- 1) при исчислении налогооблагаемой прибыли предприятий и организаций в части сумм, зачисляемых в бюджет Санкт-Петербурга, налогооблагаемая прибыль уменьшается на суммы, составляющие 80% от ее ежегодного прироста, по сравнению с 1999 г., до 2004 г. и на 40% — с 2005 по 2010 г.;
- 2) при исчислении суммы платежа по налогу на имущество, зачисляемой в бюджет Санкт-Петербурга, стоимость имущества уменьшается по 2004 г. на суммы, с учетом сумм износа, равные 80% балансовой стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию после предоставления статуса резидента, а с 2005 по 2010 г. на суммы, без учета износа, равные 40% балансовой стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию после предоставления статуса резидента. По одному объекту основных средств льгота предоставляется один раз, и в случае отчуждения объекта до истечения 4 лет со времени получения льготы сумма налога на имущество подлежит внесению в бюджет в течение трех месяцев после даты отчуждения в полном объеме за время пользования льготой;
- 3) не подлежат обложению земельным налогом находящиеся в распоряжении Санкт-Петербурга земельные участки, не переданные в доверительное управление, аренду или иное пользование и используемые в целях осуществления нового строительства и реконструкции объектов недвижимого имущества, начиная со времени фактического начала капитальных вложений на время всего нормативного срока строительства до времени истечения закона, т. е. до 2010 г.

Согласно Закону Санкт-Петербурга от 23.10.2000 г. № 493–59 «О ЗЭР “Ижора”»,¹ резидентам зоны экономического развития «Ижора» в период по 2010 г. предоставляются налоговые льготы в виде освобождения от уплаты налога на имущество предприятий и налога с владельцев транспортных средств в части сумм, зачисляемых в бюджет Санкт-Петербурга.

Законом Санкт-Петербурга от 23.10.2000 г. № 501–60 «О туристско-рекреационной зоне экономического развития “Царскосельская”» юридическим лицам (резидентам), осуществляющим реализацию Программы туристско-рекреационной зоны экономического развития «Царскосельская», предоставляются налоговые льготы в виде освобождения от уплаты всех налогов, сборов и платежей в части сумм, подлежащих зачислению в бюджет Санкт-Петербурга, на период реализации и расчетного срока окупаемости проекта. При этом финансовые средства, образующиеся от введения благоприятного налогового режима на территории зоны, используются резидентом в соответствии с договором, целевым назначением на финансирование: совершенствования и расширения производства, научно-

¹ Действия данных СЭЗ в настоящее время прекращено.

исследовательских и проектных работ; проектных работ по развитию территории зоны; строительства объектов инфраструктуры зоны; решения социальных программ; обеспечения деятельности органа управления зоны.

На рассмотрении в Законодательном собрании находятся предложения о создании на территории Санкт-Петербурга таких зон, как «Пулково», «Морской порт».

Обобщая результаты рассмотрения налоговых льгот, предоставляемых хозяйствующим субъектам в СЭЗ (см. приложение 9), необходимо прежде всего отметить, что наиболее распространенным вариантом снижения налогового бремени в настоящее время является уменьшение ставок региональных и местных налогов. Следует подчеркнуть, что органы власти субъектов и местные органы власти вправе предоставлять льготы только в части, подлежащей уплате в соответствующий бюджет. В этой связи важно отметить, что с 1 января 2002 г. исчисление и уплата налога на прибыль организаций осуществляются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ. Исходя из положений ст. 284 Налогового кодекса СЭЗ теперь могут предоставлять льготы по региональной части налога не в полном размере, как это было до 2002 г., а лишь в размере, не превышающем 4%. Конечно, данное нововведение несколько уменьшит привлекательность СЭЗ в плане оптимизации налогообложения, однако даже незначительное снижение налоговой ставки по налогу на прибыль и отсутствие ряда местных налогов по-прежнему будет оказывать влияние на принятие предприятиями решений о деятельности на территории различных внутренних оффшоров России.

Тем не менее можно сделать некоторые общие выводы о практике создания и функционирования СЭЗ в России:

- их создание не носило системного и стратегического характера для развития экономики России в целом, а в ряде случаев СЭЗ формировались под «давлением» местных администраций и способствовали формированию регионального «административного капитализма»;
- не существовало ни единой методики, ни статистики для определения реальной социальной и бюджетной эффективности функционирования этих зон;
- изменения российского налогового законодательства вступали в противоречия с ранее установленными специфическими льготами в СЭЗ в различных регионах.

В заключение хотелось бы отметить, что пришло время всесторонне обобщить и проанализировать не только зарубежный опыт, но и практику деятельности отечественных СЭЗ, что затруднено целым рядом причин, указанных выше. В итоге процесс создания зон следует продолжить лишь в том случае, если на основе анализа всех имеющихся данных будет доказано, что создание зон окажет реальный положительный эффект на экономику и социальную сферу тех административных единиц, в рамках которых они были образованы.

Создавая свободные экономические зоны, Россия сможет привлекать в страну дополнительные инвестиции для решения своих социальных задач, а российские предприниматели за счет налоговой экономии внутри страны будут иметь условия для экономического роста и повышения своей финансовой конкурентоспособности.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение свободной экономической зоны.
2. Какова история создания и функционирования свободных экономических зон в Российской Федерации?
3. Каковы перспективы развития свободных экономических зон в Российской Федерации?
4. Охарактеризуйте основные налоговые льготы, предоставляемые в российских внутренних оффшорах.
5. В чем состоят особенности регулирования деятельности хозяйствующих субъектов в свободных экономических зонах в Российской Федерации с 1 января 2002 г.?

4.2. Система налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях

В современных российских условиях в рамках международного налогового планирования целесообразно использование вариантов не только свободных экономических зон, расположенных на территории Российской Федерации, но и закрытых административно-территориальных образований (ЗАТО), что является чисто российской спецификой налогового планирования.

Резкое сокращение оборонных заказов на поставки вооружений и выполнение оборонных НИОКР поставили ряд ЗАТО в исключительно тяжелое положение, так как большинство их жителей лишились ранее сравнительно высоких заработков, а местные администрации — основных доходных поступлений. Это крайне обострило социально-экономическое положение этих районов, быстро перешедших в категорию «депрессивных», и потребовало принятия ряда экстраординарных мер, в том числе и в сфере налогообложения.

Рассмотрим основные моменты по налогообложению предпринимательской деятельности в ЗАТО. В настоящее время на территории РФ есть 42 ЗАТО, перечень которых утвержден Постановлением Правительства от 5.07.01 г. № 508.

В соответствии с Законом РФ от 14 июля 1992 г. № 3297–1 «О закрытом административно-территориальном образовании» (с изменениями от 24 декабря 2002 г.) установлен правовой статус закрытого административно-территориального образования, регулируются особенности местного самоуправления, определены меры по социальной защите граждан, проживающих и (или) работающих в нем, и их права.

Закрытым административно-территориальным образованием признается имеющее органы местного самоуправления территориальное образование, в пределах которого расположены промышленные предприятия по разработке, изготовлению, хранению и утилизации оружия массового поражения, переработке радиоактивных и других материалов, военные и иные объекты (далее предприятия и (или) объекты), для которых устанавливается особый режим безопасного функционирования и охраны государственной тайны, включающей специальные условия проживания граждан.

Закрытое административно-территориальное образование является административно-территориальной единицей.

Территория и границы закрытого административно-территориального образования определяются исходя из особого режима безопасного функционирования предприятий и (или) объектов, а также с учетом потребностей развития населенных пунктов. Границы закрытого административно-территориального образования могут не совпадать с границами субъектов Российской Федерации и районов, входящих в их состав. В ведение районов местного самоуправления закрытого административно-территориального образования передаются другие населенные пункты, расположенные на его территории.

В случае установления вредного воздействия предприятий и (или) объектов, расположенных в закрытых административно-территориальных образованиях, на территории, прилегающие к границам закрытого административно-территориального образования, этим территориям в соответствии с положением, утвержденным Правительством Российской Федерации, присваивается статус зоны воздействия.

Закрытое административно-территориальное образование находится в ведении федеральных органов государственной власти по вопросам:

- установления административной подчиненности, границ указанного образования и земель, отводимых предприятиям и (или) объектам;
- определения полномочий органов государственной власти субъектов Российской Федерации в отношении указанного образования;
- обеспечения особого режима безопасного функционирования предприятий и (или) объектов, включающего специальные условия проживания граждан, охраны общественного порядка и обеспечения противопожарной безопасности.

Федеральные законы, законы и иные нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации, а также нормативные правовые акты органов местного самоуправления действуют в отношении закрытого административно-территориального образования с учетом особенностей, устанавливаемых Законом РФ от 14 июля 1992 г. № 3297–1 «О закрытом административно-территориальном образовании».

Решение об обеспечении особого режима в отношении конкретного закрытого административно-территориального образования принимается Президиумом Верховного Совета Российской Федерации по представлению Правительства Российской Федерации.

Формирование бюджета закрытого административно-территориального образования осуществляется в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации, с учетом определенных особенностей.

Действие положения, что в доходы бюджета закрытого административно-территориального образования зачисляются все налоги и другие поступления с его территории, было приостановлено в 2000–2002 гг. и Федеральным законом от 24 декабря 2002 г. № 176-ФЗ по 31 декабря 2003 г., что усугубляет и без того крайнее бедственное финансовое положение данных регионов.

Дополнительные льготы по налогам и сборам предоставляются соответствующими органами местного самоуправления организациям, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков в налоговых органах закрытых административно-территориальных образований в соответствии с настоящим законом. Право на получение указанных льгот имеют организации, имеющие не менее 90% основных средств и осуществляющие не менее 70% своей деятельности на территориях соответствующих закрытых административно-территориальных образований (в том числе не менее 70% среднесписочной численности работников таких организаций должны составлять лица, постоянно проживающие на территории соответствующего закрытого административно-территориального образования, и не менее 70% фонда оплаты труда должно выплачиваться работникам, постоянно проживающим на территории соответствующего закрытого административно-территориального образования).

Дефицит бюджета закрытого административно-территориального образования покрывается субсидиями, субвенциями и дотациями из средств федерального бюджета в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации. Статьи федерального бюджета, предусматривающие выделение указанных средств, являются защищенными статьями. Согласно ст. 59 Федерального закона РФ от 24.12.2002 г. № 176 «О федеральном бюджете на 2003 год», предусмотрено распределение субвенций и дотаций бюджетам закрытых административно-территориальных образований на 2003 г. в сумме 13 млрд 974 млн руб.

Решение о перераспределении планируемого превышения доходов бюджета закрытого административно-территориального образования над его расходами принимается по представлению Правительства Российской Федерации при принятии федерального закона о федеральном бюджете на очередной год с учетом установленной для данного образования бюджетной обеспеченности населения. Средства превышения доходов бюджета над его расходами направляются на финансирование государственных и региональных экологических и социальных программ по преодолению последствий деятельности предприятий и (или) объектов. Перераспределению не подлежат средства превышения доходов бюджета над его расходами, полученные дополнительно в ходе исполнения бюджета в результате перевыполнения доходов или экономии в расходах.

Осуществление в закрытом административно-территориальном образовании за счет ассигнований из федерального бюджета строительства предприятий и (или) объектов, а также их реконструкции с сохранением оборонной направленности производства влечет за собой обязательность отчисления части ассигнований органам местного самоуправления.

Средства в размере не менее 10% от затрат на производственное строительство сверх предусмотренных в соответствии с действующими нормативами в сводных сметных затратах единовременно либо частями по срокам строительства перечисляются предприятиями и (или) объектами в распоряжение органов местного самоуправления на социально-экономическое развитие соответствующей территории.

При финансировании государственного оборонного заказа предприятия и (или) объекты, выполняющие государственный оборонный заказ, производят отчисле-

ния в бюджет закрытого административно-территориального образования для дополнительного финансирования программ в области экологии и здравоохранения в размере 1% от объема финансирования, включаемые в стоимость государственного оборонного заказа.

На производителей сельскохозяйственной продукции, снабжающих население закрытого административно-территориального образования, распространяются меры государственной поддержки, предусмотренные для сельскохозяйственных товаропроизводителей агропромышленного комплекса.

В закрытом административно-территориальном образовании в соответствии с законодательством Российской Федерации по согласованию с органами местного самоуправления может устанавливаться особый режим использования земель.

Проживание или работа граждан в условиях особого режима закрытого административно-территориального образования подлежат общей социальной компенсации. Общая социальная компенсация включает повышенный уровень бюджетной обеспеченности населения, меры социальной защиты, льготы в оплате труда, государственном страховании и гарантии занятости. Меры общей социальной компенсации устанавливаются федеральными законами, а также решениями Правительства Российской Федерации.

Имеются также особенности приватизации, совершения иных сделок с недвижимым имуществом, находящимся на территории закрытого административно-территориального образования.

Таким образом, налоговые льготы могут предоставлять органы местного самоуправления указанным выше предприятиям. В соответствии со ст. 64 Закона РФ от 24.12.2002 г. № 176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год» могут предоставляться дополнительные налоговые льготы по региональным и местным налогам и сборам, зачисляемым в бюджеты ЗАТО. По федеральным налогам и сборам органами местного самоуправления ЗАТО дополнительные льготы не предоставляются.

Использование преимуществ, предоставляемых оффшорами и свободными экономическими зонами, а также в закрытых административно-территориальных образованиях позволяет хозяйствующим субъектам более эффективно управлять своими финансовыми ресурсами и принимать грамотные предпринимательские решения с учетом возможностей оптимизации их налоговых последствий.

Рассмотрев во втором разделе «внешние факторы» налогового планирования хозяйствующих субъектов, мы можем перейти к изложению «внутренних факторов», т. е. внутренних возможностей оптимизации налоговых платежей в рамках действующего законодательства РФ. Это прежде всего определяется учетной и договорной политикой, спецификой налогового и гражданского законодательства, порядка исчисления и уплаты соответствующих налогов и рядом других факторов, которые должны учитывать организации при реализации налогового планирования.

Эти вопросы будут рассмотрены в следующей главе.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение закрытого административно-территориального образования.
2. В чем состоит специфика формирования бюджета закрытого административно-территориального образования?
3. Какие налоговые льготы могут предоставляться на территории закрытого административно-территориального образования?

Список литературы к главе 4

1. Закон РФ от 14 июля 1992 г. № 3297–1 «О закрытом административно-территориальном образовании».
2. Федеральный закон от 22 января 1996 г. № 13 «Об особой экономической зоне в Калининградской области» с изменениями и дополнениями.
3. Федеральный закон РФ от 17 декабря 1998 г. № 191-ФЗ «Об исключительной экономической зоне Российской Федерации» с изменениями и дополнениями.
4. Федеральный закон от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ «Об особой экономической зоне в Магаданской области» с изменениями и дополнениями.
5. Федеральный закон РФ от 24.12.02 № 176 «О федеральном бюджете на 2003 год».
6. Постановление Совета Министров РСФСР от 25 сентября 1991 г. № 497 «О первоочередных мерах по развитию свободных экономических зон в Калининградской и Читинской областях» с изменениями и дополнениями.
7. Постановление Совета Министров РСФСР от 8 ноября 1991 г. № 595 «О первоочередных мерах по развитию эколого-экономической зоны “Алтай”» с изменениями и дополнениями.
8. Постановление Правительства от 5.07.2001 г. № 508 «Об утверждении перечня закрытых административно-территориальных образований и расположенных на их территориях населенных пунктов».
9. Закон Санкт-Петербурга от 8 мая 1996 г. № 52–17 «О зонах экономического развития в Санкт-Петербурге» с изменениями и дополнениями.
10. Богородская Е. Внутренние офшоры России. Алтай // Экономика и жизнь. Юрист. — 2001. № 31.
11. Данько Т. П., Округ З. М. Свободные экономические зоны в мировом хозяйстве: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 1998.
12. Иванов Д. Вход в зону ограничен, но идея СЭЗ прижилась на питерской почве // Экономика и жизнь. СПб регион вып. — 2000. № 40.
13. Кокорев И. Оффшор по-русски // Аудит и налогообложение. — 2002. № 6.
14. Локоткова Е., Кузнецов А. // Новая газета Ru № 93. — 2001. 24 декабря.
15. Между Москвой и Чукоткой. Рейтинг регионов // Известия. — 2000. 24 октября.

16. *Неклюдова Е.* Венгрия: свободные экономические зоны как средство привлечения иностранных инвестиций // Инвестиции в России. — 2001. № 7.
17. *Неклюдова Е.* О специальных экономических зонах в Польше // Инвестиции в России. — 2001. № 4.
18. *Савин В. А.* Действующие условия свободных экономических зон в России // Международный бизнес России. — 1996. № 6.
19. *Савин В.* Свободные экономические зоны как аккумулятор иностранных инвестиций // Инвестиции в России. — 2001. № 1.
20. *Садыков Р.* Внутренние оффшоры России. Башкирия // Экономика и жизнь. Юрист. — 2001. № 31.
21. *Фишер П.* Прямые иностранные инвестиции для России: стратегия возрождения промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1999.

РАЗДЕЛ III
ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

Глава 5

УЧЕТНАЯ И ДОГОВОРНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЙ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВ

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- определить содержание учетной политики и ее основных элементов;
- оценить влияние альтернативных вариантов элементов учетной политики на величину различных налогов;
- объяснить взаимосвязь налогового и гражданского законодательства;
- понять влияние договорной политики на налоговые обязательства хозяйствующих субъектов;
- изучить влияние учетной и договорной политики на показатели эффективности финансово-хозяйственной деятельности организаций.

5.1. Содержание учетной политики и ее основных элементов

Текущее налоговое планирование состоит в разработке учетной и договорной политики, а также в планировании хозяйствующими субъектами отдельных налогов.

Ведение учетной политики ставит перед бухгалтерами и финансистами ряд сложных проблем не только в области формирования бухгалтерских показателей, но и по учету налоговых последствий принимаемых предпринимательских решений. С принятием части II Налогового кодекса РФ налоговый аспект проработки учетной политики резко усилился. С 2002 г. в условиях введения налогового учета особое значение приобретает учетная политика для целей налогообложения прибыли, которая может либо оформляться отдельным документом, либо включаться отдельным самостоятельным разделом в приказ по учетной политике хозяйствующего субъекта.

Действующими законодательно-нормативными документами в области бухгалтерского учета и, в частности, «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» предусмотрены альтернативные варианты бухгалтерского учета, от выбора которых зависит размер уплачиваемых налогов и сборов, а также формирование показателей эффективности финансовой деятельности хозяйствующего субъекта.

Термин «учетная политика» предприятия является весьма вольным переводом на русский язык английского словосочетания «accounting policies», употребляемого в документах, издаваемых Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета.

Первое упоминание об учетной политике содержалось в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина России от 20 марта 1992 г. № 10. Широкое применение термин «учетная политика» началось с 1995 г., после введения в действие первого российского стандарта бухгалтерского учета ПБУ1/94 «Учетная политика предприятия», утвержденного приказом Минфина России от 28 июля 1994 г. № 100.

С появлением Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» значение учетной политики еще более возросло, поскольку ст. 6 данного закона в целом была посвящена организации бухгалтерского учета и, в частности, такому существенному для организации учета документу, как учетная политика.

Приказом Минфина РФ от 31 декабря 1998 г. № 60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ1/98» стандарт бухгалтерского учета по учетной политике был изложен в новой редакции. В приказе Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ1/98» под *учетной политикой организации* понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

По конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета либо осуществляется выбор одного из нескольких способов, допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ; либо организация при формировании учетной политики сама осуществляет разработку соответствующего способа исходя из существующих Положений по бухгалтерскому учету, а также других законодательно-нормативных актов.

При этом учетной политике присущи следующие основные принципы:

- 1) единство учетной политики на предприятии;
- 2) полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;
- 3) большая готовность к отражению в бухгалтерском учете потерь (расходов) и пассивов, чем потенциальных доходов и активов (так называемый принцип осмотрительности). К учету по возможности должны приниматься лишь те доходы, которые уже получены, а потери могут отражаться не только состоявшиеся, но и потенциальные;
- 4) отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

- 5) тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на 1-е число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (требование непротиворечивости);
- 6) рациональность и экономность ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности (требование рациональности).

Помимо этого, при формировании учетной политики изначально предполагается, что:

- активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);
- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);
- принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);
- факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

Основными факторами, влияющими на выбор и обоснование учетной политики, являются следующие:

- организационно-правовая форма (ООО, ЗАО, ОАО, ГУП, производственный кооператив и т. д.), форма собственности;
- отраслевая принадлежность или вид деятельности (промышленность, строительство, торговля, посредническая деятельность, услуги и т. д.);
- масштабы деятельности, (объем продаж, среднесписочная численность работающих и т. п.);
- соотношение с системой налогообложения (освобождение от различных налогов, ставки, льготы и освобождения);
- возможность принятия самостоятельных решений в вопросах ценообразования либо ее отсутствие из-за антимонопольного регулирования и из-за регулирования цен в естественных монополиях (связи, газа, электроэнергетики), регулирования цен на социально значимые товары;
- система информационного обеспечения деятельности предприятия;
- наличие необходимой базы данных;
- наличие определенного квалификационного уровня персонала и действующей системы его материальной заинтересованности в эффективной хозяйственной деятельности предприятия и ответственности за выполняемые функции;
- цели и задачи экономического развития предприятия на перспективу;

- внешние факторы (наличие или отсутствие инфляционных процессов, сезонных факторов, конкуренции, состояние рынка, нормы гражданского и налогового законодательства, макроэкономическая ситуация и т. д.).

Следует иметь в виду, что выбор одного из нескольких вариантов конкретного элемента учетной политики зависит от многих внешних и внутренних факторов.

Существенную роль среди внутренних факторов, определяющих учетную политику, играет стратегия предпринимательской деятельности, обозначенная собственником и обуславливающая выбор одного из двух следующих направлений финансовой политики:

- удовлетворение сиюминутных материальных потребностей собственника, т. е. увеличение чистой прибыли для выплаты максимума дивидендов (процентов) в каждом отчетном периоде;
- стабилизация функционирования, привлечение дополнительных финансовых ресурсов в целях развития предприятия, укрепления его конкурентоспособности и т. п.

Приступая к разработке учетной политики, необходимо установить достаточность имеющихся в распоряжении хозяйствующего субъекта информативных материалов, в частности:

- стратегические планы организации;
- существующий приказ об учетной политике организации за предыдущие годы (если это не вновь создаваемая организация);
- бухгалтерские данные об основных параметрах финансово-хозяйственной деятельности организации за предыдущий финансовый год (для организаций, ведущих деятельность не менее 6 месяцев);
- сведения о сумме дохода и выручки по видам деятельности организации и структурных подразделений;
- данные о составе и численности сотрудников организации;
- сведения о структуре и организационно-правовой форме организации;
- сведения о специфике затрат на производство товаров (работ, услуг).

Содержание и альтернативные варианты бухгалтерского учета организации раскрываются в соответствующем приказе учетной политике, который позволяет организовать ведение бухгалтерского учета таким образом, чтобы максимально воздействовать на финансовые результаты деятельности предприятия, повышать его платежеспособность, избегать различного рода разногласий с налоговыми органами при документальных проверках и финансовых санкций за нарушение налогового и бухгалтерского законодательства.

Базовое содержание приказа по учетной политике установлено ст. 6 Федерального Закона РФ М 129-ФЗ от 21.11.1996 г. «О бухгалтерском учете» и п. 8 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», в соответствии с которыми утверждается:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для его ведения;
- формы первичных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных

документов в соответствии с правилами, изложенными в п. 13, приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ»;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- перечень статей затрат;
- перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов;
- перечень подотчетных лиц и сроки представления отчетов по выданным подотчетным суммам, в том числе командировочным расходам;
- создание комиссии по приему и выбытию основных средств, списанию МБП и т. д.;
- порядок и сроки хранения документов;
- системное положение о премировании;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

В организационно-распорядительной документации (приказе, распоряжении по бухгалтерскому учету) подлежит раскрытию следующая совокупность способов ведения бухгалтерского учета, выбранная организацией, а именно:

- выбранный способ ведения бухгалтерского учета (мемориально-ордерная, журнал–Главная, журнально-ордерная, автоматизированная и т. д.);
- определение перечня доходов от обычных видов деятельности и способа признания выручки;
- определение состава операционных доходов и способа признания выручки;
- определение состава внереализационных доходов;
- определение состава чрезвычайных доходов;
- способ начисления амортизации основных средств;
- способ начисления амортизации нематериальных активов;
- применение ускоренной амортизации или понижающих коэффициентов;
- порядок применения арендных и лизинговых отношений;
- оценка производственных запасов;
- оценка товаров;
- оценка незавершенного производства;
- оценка готовой продукции;
- оценка обмениваемого имущества;
- порядок переоценки основных средств;
- порядок списания расходов будущих периодов;
- порядок списания себестоимости покупных товаров и ценных бумаг;
- способ учета затрат;
- создание резервного фонда в соответствии с законодательством РФ;
- создание резервов сомнительных долгов, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.;
- создание резервов для равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства;

- нормирование расходов на природоохранные мероприятия, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- обоснования критериев разграничения расходов, связанных с производством и реализацией продукции, работ, услуг и внереализационных расходов;
- определение готовности работ, услуг, изделия;
- отнесение видов деятельности к текущей, инвестиционной и финансовой;
- порядок признания коммерческих и управленческих расходов;
- ведение раздельного учета;
- порядок начисления и выплаты дивидендов;
- отражение условных фактов хозяйственной деятельности;
- отражение событий после отчетной даты;
- оценка существенности события;
- сроки проведения инвентаризации активов и обязательств (в том числе дебиторской и кредиторской задолженности);
- сроки составления и представления бухгалтерской отчетности руководству предприятия;
- внесение изменений в учетную политику;
- прочее.

Разработка и реализация учетной политики связаны с практическим осуществлением бухгалтерского учета на предприятии.

Основным документом ведения бухгалтерского учета является бухгалтерский баланс, который состоит из двух частей: средств (активов) и источников их формирования (пассивов).

Актив баланса содержит сведения на определенную дату о размещении имеющихся в распоряжении предприятия капиталов. Актив баланса состоит из двух разделов: внеоборотные активы (недвижимое имущество) и оборотные активы (текущие активы). Внеоборотные активы предназначены для сравнительно долгосрочного использования в производственной деятельности предприятия (более одного года). Текущие (оборотные) активы — это средства, предназначенные для краткосрочного использования и обращаемые в денежную наличность в течение хозяйственного цикла, не превышающего один год.

Комплексное управление активами предприятия осуществляется в том числе и на основе выбора методики бухгалтерского учета (учетной политики), позволяющей оптимизировать финансовые текущие потребности предприятия; ускорять оборачиваемость оборотных средств.

Обоснованный выбор учетной политики позволяет организации законным путем оптимизировать налоговые платежи.

В 1995 г. Правительством РФ была впервые предпринята попытка выделения из единого учетного процесса элементов налогового учета. До этого времени избранные организацией способы ведения бухгалтерского учета в основном непосредственно влияли на формирование налоговых обязательств. Начиная с 1995 г. ситуация изменилась и многие организации в приказ об учетной политике стали включать отдельный раздел, характеризующий избранные способы ведения учета

для целей налогообложения. В первую очередь речь шла о выборе метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, касавшегося НДС, налога на пользователей автомобильных дорог, иных оборотных налогов, а также налога на прибыль предприятий и организаций.

В ст. 167 НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2001 г., впервые появился термин «Учетная политика для целей налогообложения», используемый для определения даты реализации товаров (работ, услуг) при исчислении НДС. С 1 января 2002 г. введена в действие глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Двадцать одна статья главы 25 НК РФ (ст. 313–333 НК РФ) непосредственно посвящены налоговому учету, причем ст. 313 НК РФ предписывает устанавливать порядок ведения налогового учета в учетной политике для целей налогообложения.

Таким образом, в настоящее время существует учетная политика двух видов:

- для целей ведения бухгалтерского учета;
- для целей налогообложения.

Данные учетные политики могут оформляться как единым приказом, так и двумя разными приказами по учетной политике. В силу необходимости определения организацией одновременно вариантов и бухгалтерского и налогового учета, а также их тесной взаимосвязи, логичнее составлять общий приказ об учетной политике предприятия, который включал бы две части: «Бухгалтерская учетная политика» и «Налоговая учетная политика».

Определение налоговой учетной политики в НК РФ отсутствует, поэтому по аналогии с определением бухгалтерской учетной политики ее можно определить как совокупность способов ведения налогового учета.

Несмотря на существенные отличия, бухгалтерская учетная политика и налоговая учетная политика — это две стороны учетного процесса в организации. В связи с этим возможно определить современную учетную политику организации в целом как совокупность способов ведения бухгалтерского и налогового учета. Обоснованием такого подхода и применения принципа единства учетной политики служат следующие две причины.

Во-первых, бухгалтерский и налоговый учет организуются на основе практически одних и тех же первичных документов. Поэтому полное разделение учетной политики на бухгалтерскую и налоговую политику на практике произвести, скорее всего, не удастся.

Во-вторых, правила формирования и применения налоговой учетной политики, внесения в нее изменений и дополнений в НК РФ по многим позициям совпадают с положениями нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Иными словами, учетная политика организации в целом формируется по практически одинаковым правилам, хотя установление бухгалтерской учетной политики и налоговой политики регулируется различными актами.

* * *

В современных условиях законодательно закреплена необходимость учитывать налоговые аспекты при составлении приказа по учетной политике. В частности, организация в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ может в своей учетной политике определить следующие основные моменты:

- организационно-технические вопросы (ст. 313 НК РФ);
- метод определения доходов и расходов (ст. 271, 273 НК РФ);
- порядок уплаты налога на прибыль и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации (п. 2 ст. 288 НК РФ);
- налоговый учет амортизируемого имущества (ст. 259 НК РФ);
- метод оценки сырья и материалов при их списании в производство (п. 6 ст. 254 НК РФ);
- метод оценки покупных товаров при их реализации (п. 1 ст. 268 НК РФ);
- метод оценки ценных бумаг при их реализации и ином выбытии (п. 9 ст. 280 НК РФ);
- порядок формирования резервов сомнительных долгов (ст. 266 НК РФ);
- порядок формирования резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 НК РФ);
- порядок уплаты налога на прибыль (ст. 286 НК РФ);
- другие моменты.

Кроме того, согласно ст. 167 НК РФ, организация может закрепить в учетной политике для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате НДС: по мере отгрузки и предъявлению покупателю расчетных документов или по мере поступления денежных средств. В соответствии со ст. 339 главы 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» налогоплательщик может утвердить в учетной политике для целей налогообложения прямой или косвенный метод определения количества добытого полезного ископаемого. Особенно-сти исчисления налогов, связанные с учетной политикой организации, закреплены и в других законодательных актах по налогам и сборам.

Приведем несколько примеров.

Под *порядком определения доли расходов*, подлежащих отражению в соответствующем налоговом или отчетном периоде, понимается схема распределения косвенных расходов, не относимых непосредственно на увеличение объемов незавершенного производства, стоимости готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Это общепроизводственные, общехозяйственные расходы, а также расходы на продажу. При определенных условиях распределению могут подлежать расходы вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств, а также расходы по возмещению производственного брака. Разница в подходах к распределению затрат для целей финансового учета и для целей налогообложения определяется периодами, за которые производится распределение: для целей бухгалтерского учета себестоимость готовой продукции (работ, услуг) и незавершенного производства определяется по состоянию (как минимум) на конец каждого отчетного месяца, а для целей налогообложения — на конец отчетного (квартала) или налогового (календарного года) периода. Кроме того, следует учитывать и такую немаловажную деталь: при формировании себестоимости продукции (работ, услуг) для целей финансового учета определяющим является наиболее правильное определение доли расходов в отношении отдельных видов продукции или ее переделов, а для целей налогообложения — в отношении реализованной (проданной) продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Принципиально различается порядок формирования сумм создаваемых резервов для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Например, Инструкция по применению Плана счетов устанавливает порядок образования резерва по сомнительным долгам посредством единовременного списания суммы, подтвержденной материалами инвентаризации расчетов, с дебета счета 91 «Прочие доходы и расходы» в кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». В течение всего года, на который этот резерв создан, сумма, числящаяся на счете 63, ни списанию, ни изменению не подлежит. В конце года вся сумма ранее созданного резерва обратной проводкой зачисляется на счет 91 и при необходимости создается новый резерв — уже исходя из результатов новой инвентаризации расчетов. Налоговый кодекс РФ в ст. 266 главы 25 устанавливает другой порядок: в конце года по результатам инвентаризации определяется только сумма, подлежащая зачислению в резерв, а сам резерв создается в течение всего года посредством списания со счета учета прочих расходов на счет учета резервов 1/12 расчетной суммы за каждый месяц. НК РФ прямо не устанавливает, но предполагает возможность изменения первоначально определенной суммы исходя из изменений состояния расчетов с сомнительными должниками.

Согласно ст. 167 части II Налогового кодекса Российской Федерации в целях исчисления налога на добавленную стоимость дата реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) определяется в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики для целей налогообложения. Для налогоплательщиков, принявших в учетной политике для целей налогообложения дату возникновения налогового обязательства по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов, как наиболее ранняя из дат: дата отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг); день оплаты товаров (работ, услуг); день предъявления покупателю счета-фактуры. Для налогоплательщиков, принявших в учетной политике для целей налогообложения дату возникновения налогового обязательства по мере поступления денежных средств, как день оплаты товаров (работ, услуг).

Только два приведенных примера достаточно выпукло показывают роль учетной политики в формировании налогооблагаемой базы. В следующем параграфе более детально излагаются альтернативные варианты формирования учетной политики по ее отдельным элементам.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение учетной политики.
2. Какие основные факторы определяют учетную политику?
3. Перечислите основные положения, содержащиеся в приказе по учетной политике.
4. Какие изменения происходят с 2002 г. при формировании учетной политики для целей налогообложения?
5. Какие положения по учетной политике для целей налогообложения организации должны отражать в приказе в соответствии с действующим налоговым законодательством?

5.2. Налоговые последствия альтернативных способов учета по отдельным элементам учетной политики

Налоговые последствия альтернативных вариантов учетной политики рассматриваются в работах многих экономистов (30, с. 112; 34, с. 297–298; 35, с. 56–57; 36, с. 50–62; 39, с. 14–50; 40, с. 5–21). Приводимая таблица, содержащая основные альтернативные варианты использования различных элементов учетной политики, составлена в соответствии с последними изменениями российского налогового законодательства (табл. 5.1).

Таблица 5.1
Содержание учетной политики предприятия

Элементы учетной политики	Альтернативные варианты
1. Начисление амортизации по основным средствам	<p><i>По бухгалтерскому учету:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> По основным средствам, приобретенным до 01.01.1998 г.: <ol style="list-style-type: none"> по законодательно установленным нормативам; ускоренная амортизация; замедленная амортизация. По основным средствам, купленным после 01.01.1998 г.: <ol style="list-style-type: none"> линейный способ; пропорционально объему продукции; способ уменьшенного остатка; способ суммы чисел лет срока полезного использования. Определение состава основных средств, не подлежащих амортизации. <p><i>По налоговому учету:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> Линейный способ — по 10 группам оборудования. Применяется норма амортизации $= 1 / n \times 100\%$, где n — срок полезного использования амортизируемого имущества, в мес. Нелинейный способ: норма амортизации $= 2 / n \times 100\%$ (в месяцах). Начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость амортизируемого имущества достигнет 20% от первоначальной стоимости, амортизационные отчисления производятся в следующем порядке: <ol style="list-style-type: none"> остаточная стоимость фиксируется; сумма амортизации за 1 месяц в дальнейшем определяется = сумма оставшейся амортизации / число оставшихся месяцев
2. Учет нематериальных активов и амортизации по ним	<p><i>По бухгалтерскому учету:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> Определяется состав нематериальных активов, подлежащих амортизации линейным способом, и срок их полезного использования. Определяется состав нематериальных активов, стоимость которых списывается пропорционально объему продукции (с 01.01.1999 г.). Определяется состав нематериальных активов, не подлежащих начислению амортизационных отчислений. <p><i>По налоговому учету:</i></p> <p>По аналогии с пунктом 1 по основным средствам</p>

Продолжение табл. 5.1

Элементы учетной политики	Альтернативные варианты
3. Оценка материальных ресурсов и расчет фактической себестоимости материальных ресурсов в производстве	1. Списание материальных ресурсов по себестоимости единицы продукции (с 01.01.1999 г.). 2. Списание по средней себестоимости. 3. Списание по цене первых по времени закупок (метод ФИФО). 4. Списание по цене последних по времени закупок (метод ЛИФО)
4. Оценка товаров	1. По розничным продажным ценам (для розничной торговли). 2. По покупной стоимости (для розничной и оптовой торговли). 3. По цене возможной реализации
5. Расходы будущих периодов	1. Списание на себестоимость равномерно (согласно ПБУ-1). 2. Списание пропорционально объему продукции, работ, услуг
6. Резервы предстоящих расходов и платежей	1. Создавать резервы: а) на оплату отпусков; б) за выслугу лет; в) по ремонту; г) по итогам работы за год; д) прочие. В главе 25 НК в настоящее время в числе прочих расходов обозначены: резерв по сомнительным долгам, резерв под обесценение ценных бумаг, резерв на гарантийный ремонт и обслуживание, резерв на возможные потери по ссудам, резерв на ремонт, резерв на оплату отпусков. 2. Не создавать резервов
6. Учет затрат на ремонт основных средств	<i>По бухгалтерскому учету:</i> 1. Включение затрат в себестоимость отчетного периода. 2. Создание резерва предстоящих расходов для равномерного их включения в себестоимость в разных отчетных периодах. 3. Накопление затрат предварительно в составе расходов будущих периодов без создания ремонтного фонда. Согласно положениям главы 25 НК, для целей налогообложения прибыли расходы на ремонт регулируются ст. 260. Ремонт включается в расходы в составе «прочих» в размере фактических затрат. Налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств
7. Группировка и списание затрат на производство	1. Группировка затрат на прямые и косвенные; формирование полной себестоимости товаров путем включения в нее затрат традиционным способом. 2. Группировка затрат на условно-постоянные и условно-переменные; формирование сокращенной себестоимости товаров, работ, услуг с использованием способа Direct-costing. Для целей налогового учета в ст. 318 предусмотрено, что плательщик, работающий по отгрузке, разделяет расходы на прямые и косвенные.

Окончание табл. 5.1

Элементы учетной политики	Альтернативные варианты
	<p>При этом относятся:</p> <p>к <i>прямым</i>: материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК; расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнении работ, оказания услуг, а также суммы ЕСН, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда; амортизационные отчисления по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг. Прямые расходы распределяются на остатки НЗП, готовую продукцию на складе и отгруженную, но не реализованную продукцию;</p> <p>к <i>косвенным</i>: все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов. При этом сумма косвенных расходов для целей налогообложения прибыли в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода</p>
8. Метод определения выручки от реализации продукции, работ, услуг	<p>По бухгалтерскому учету:</p> <p>1. По мере отгрузки (метод начисления).</p> <p>По налоговому учету:</p> <p>1. Метод начисления (по отгрузке).</p> <p>2. Кассовый метод (по оплате); на него имеют право перейти организации (за исключением банков), если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета НДС и налога с продаж не превысила 1 млн руб. за каждый квартал</p>
9. Учет сомнительных долгов	<p>1. Создание резерва по сомнительным долгам (только в том случае, если выручка определяется по отгрузке).</p> <p>2. Без создания резерва</p>
10. Учет рыночной стоимости ценных бумаг	<p>1. Создание резерва под обесценение вложений в ценные бумаги.</p> <p>2. Без создания резерва</p>
11. Учет инвентаризации имущества и обязательств	<p>Определяются сроки инвентаризаций, их количество в отчетном году; перечень имущества и обязательств, проверенных при каждой из них, кроме случаев обязательных по законодательству РФ инвентаризаций. Инвентаризация обязательна перед составлением годовой бухгалтерской отчетности; при смене материально-ответственных лиц; при реорганизации или ликвидации предприятия и в других случаях</p>
12. Техника ведения учета	<p>1. На основе установленного законом плана счетов.</p> <p>2. На основе самостоятельного разработанного плана счетов</p> <p>НК предусматривает в ст. 313 введение с 01.01.2002 г. налогового учета для целей налогообложения прибыли, который является системой обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с НК</p>
13. Организация бухгалтерского учета	<p>1. Осуществляется самостоятельно структурным подразделением предприятия или бухгалтерией.</p> <p>2. Осуществляется специализированной профессиональной организацией на договорной основе.</p> <p>3. Осуществляется уполномоченным представителем налогоплательщика исходя из требований части I Налогового кодекса</p>

По каждому пункту, приведенному в таблице, предприятиям целесообразно составлять специальные расчеты, обосновывающие налоговую экономию по определенным налогам, высвобождение денежных средств, финансовые результаты деятельности и финансовые показатели, характеризующие эффективность работы предприятия.

Приведем несколько примеров.

Пример расчета влияния выбора способа оценки материальных ресурсов и определения фактической себестоимости материальных ресурсов в производстве на налоги.

В соответствии с ПБУ 5 и положениями главы 25 Налогового кодекса используются 4 метода, и экономия на различных налогах можно продемонстрировать на следующем примере.

Данные для расчета приведены в табл. 5.2.

Таблица 5.2

Показатели	Количество материалов, в натуральных единицах	Цена без НДС	Сумма НДС на единицу	Фактическая себестоимость без НДС, в денежном выражении
Данные о закупках материалов: остаток на 01.01.2003 г.	40	10	2	400
Поступило: 02.01.2003 г.	10	12	2,4	120
04.01.2003 г.	10	14	2,8	140
25.01.2003 г.	20	20	4	400
С учетом сальдо начального итога	80	—	—	1060
Списано на затраты	50			
Остаток на 01.02.2003 г.	30			

Определим фактическую себестоимость 50 списанных единиц по каждому из методов.

Метод ЛИФО: $(20 \times 20) + (10 \times 14) + (10 \times 12) + (10 \times 10) = 760$ д. е.

Метод ФИФО: $(40 \times 10) + (10 \times 12) = 520$ д. е.

Метод средней себестоимости: $1060 \times 50 / 80 = 662,5$ д. е.

Метод списания по себестоимости единицы продукции. При наличии на предприятии необходимого уровня учета и контроля отпускаемых в производство материалов метод себестоимости каждой единицы позволяет списать любые 50 единиц продукции из 80.

Предполагается, что предприятие решило списать 30 единиц из залежавшейся на складе партии на 01.01.2003 г., чтобы это резко не сказалось на налогообложении — 20 наиболее дорогих единиц, поступивших 25.01.2003 г.

Следовательно, фактическая себестоимость равна: $(30 \times 10) + (20 \times 20) = 700$ д. е.

Расчет экономии по налогу на прибыль приведен в табл. 5.3.

Таблица 5.3

Показатели	Метод ЛИФО	Метод ФИФО	Метод средней себестоимости	Метод по себестоимости единицы
1. Отпущено в производство	760	520	662,5	700
2. Остатки на 01.02.2002 г.	300	540	397,5	360
3. Сумма налога на имущество в части материальных затрат*	6	10,8	7,95	7,2
4. Сумма всех затрат, за исключением материальных, включаемая в себестоимость продукции и во внереализационные расходы	1000	1000	1000	1000
5. Выручка от реализации продукции	2000	2000	2000	2000
6. Налогооблагаемая прибыль	234	469,2	329,55	292,8
7. Налог на прибыль (24%)	56,16	112,61	79,1	70,3
8. Чистая прибыль	177,84	356,69	250,45	222,5

* При расчете сделано допущение, что не рассчитывается среднегодовая стоимость имущества, как этого требует законодательство, а берется 2% от материальных затрат. Налог на имущество уплачивается раз в квартал и требует данных за весь отчетный квартал, но в примере применяется упрощенный расчет, берутся остатки на 01. 02. 2003 г. и умножаются на ставку налога на имущество.

В данном примере рассмотрена ситуация, при которой цены на материалы растут, а в конце месяца происходит их скачок.

В подобной ситуации метод ФИФО неоправданно максимально завышает налогооблагаемую базу и сумму налога на прибыль. Таким образом, при сложившейся динамике цен он наименее выгодный. Однако следует отметить, что для отчетности перед акционерами и кредиторами он показывает не только максимальную сумму налога на прибыль, но и максимальную сумму чистой прибыли.

Метод ЛИФО наиболее выгоден в данной ценовой ситуации, так как максимально занижает уплачиваемую сумму налога на прибыль. Если бы цены падали, то имела бы место обратная тенденция.

Методы средней себестоимости и фактической себестоимости каждой единицы продукции имеют среднее значение между двумя первыми методами, и, таким образом, эти методы в определенной степени сглаживают увеличение или уменьшение цен.

Влияние выбора в учетной политике метода списания материальных затрат на сумму налога на имущество аналогично влиянию на налог на прибыль, т. е. в данной ценовой ситуации применение метода ЛИФО занижает налог, а метода ФИФО — завышает.

Метод по себестоимости списания каждой единицы, если его возможно применить, является наиболее оптимальным, и его можно довести до уровня метода

ЛИФО в случае необходимости. В условиях волнообразного изменения цен данный метод может быть абсолютно лучшим по сравнению с другими методами, но необходимо обеспечить соответствующий учет. Кроме того, возникают определенные трудности при применении этого метода, особенно тогда, когда применяются материалы, неспособные заменить друг друга полностью.

Определение вариантов начисления амортизации по основным средствам, вариантов переоценки основных средств, оказывает влияние на налог на прибыль на налог на имущество. Поэтому необходимо производить одновременно расчеты по всем налогам, на размер которых оказывает влияние тот или иной элемент учетной политики.

По элементу учетной политики «Начисление амортизационных отчислений по основным средствам» необходимо отметить следующее.

Налоговым кодексом РФ для целей налогообложения прибыли с 1.01.2002 г. предусмотрено использование линейного и нелинейного способа, а ПБУ 6/01 предусматривает возможность применения для целей бухгалтерского учета четырех методов. Поэтому по данному элементу учетной политики для целей оптимизации налога на прибыль и налога на имущество необходимо учитывать несколько моментов.

Во-первых, ст. 4 Инструкции ГНС РФ от 8. 06. 95 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» предусматривает, что «налоговая база по налогу на имущество предприятий определяется исходя из стоимости основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, отражаемой в активе баланса по следующим счетам бухгалтерского учета». Таким образом, для целей налогообложения налогом на имущество возможно использовать четыре метода начисления амортизации согласно ПБУ 6/01:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Во-вторых, следует отметить, что предусмотренный ст. 259 главы 25 Налогового кодекса РФ линейный метод по своей сути совпадает с линейным методом по ПБУ 6/01, однако базируется на группировке амортизируемого имущества по группам, предусмотренным Налоговым кодексом, классификация которых определена в Постановлении Правительства РФ от 01.01.2002 г. Поэтому приведенные расчеты по налогу на имущество строятся на оптимистическом прогнозе, что по рассматриваемому в примере основному средству срок полезного использования для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения совпадают.

В-третьих, нелинейный метод, предусмотренный ст. 259 главы 25 Налогового кодекса, по своей сути совпадает с методом уменьшаемого остатка по ПБУ 6/01 при применении повышающего коэффициента, равного двум. Однако основное отличие указанного метода, согласно НК, состоит в том, что остаточная стоимость определяется на начало каждого месяца, а для целей бухгалтерского учета — на начало года.

В-четвертых, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) в примере не рассматривается, так как результаты его применения для

оптимизации налога на прибыль и налога на имущество напрямую зависят от способности предприятия правильно прогнозировать объемы своей деятельности. В случае снижения объемов выпускаемой продукции в первые годы амортизационные отчисления больше и налог на имущество меньше, а в последующие годы наблюдается тенденция увеличения налога на имущество за счет уменьшения амортизационных отчислений. В случае же увеличения объемов выпускаемой продукции в первые годы амортизационные отчисления меньше и налог на имущество больше, а в последующие годы наблюдается тенденция уменьшения налога на имущество за счет увеличения амортизационных отчислений.

Пример. Для иллюстрации налоговых последствий выбора в учетной политике метода начисления амортизационных отчислений произведем расчеты налога на прибыль и налога на имущество по основному средству стоимостью 600 тыс. руб. и сроком полезного использования 5 лет (табл. 5.4 – 5.9).

Таблица 5.4
Линейный метод начисления амортизации

Дата	Срок полезного использования	Норма амортизационных отчислений	Первоначальная стоимость	Ежемесячная амортизация	Остаточная стоимость	Налог на имущество			Амортизационные отчисления за год
						сумма налога за квартал	взнос в бюджет	сумма к уплате за год	
1.01.2003 г.	60	0,017	600	10	600				
1.02.2003 г.	60	0,017	600	10	590				
1.03.2003 г.	60	0,017	600	10	580	2,925	2,925		
1.04.2003 г.	60	0,017	600	10	570				
1.05.2003 г.	60	0,017	600	10	560				
1.06.2003 г.	60	0,017	600	10	550	5,700	2,775		
1.07.2003 г.	60	0,017	600	10	540				
1.08.2003 г.	60	0,017	600	10	530				
1.09.2003 г.	60	0,017	600	10	520	8,325	2,625		
1.10.2003 г.	60	0,017	600	10	510				
1.11.2003 г.	60	0,017	600	10	500				
1.12.2003 г.	60	0,017	600	10	490	10,800	2,475	10,8	120
1.01.2004 г.	60	0,017	600	10	480				

Продолжение табл. 5.4

Дата	Срок полезного использования	Норма амортизационных отчислений	Первоначальная стоимость	Ежемесячная амортизация	Остаточная стоимость	Налог на имущество			Амортизационные отчисления за год
						сумма налога за квартал	взнос в бюджет	сумма к уплате за год	
1.02.2004 г.	60	0,017	600	10	470				
1.03.2004 г.	60	0,017	600	10	460	2,325	2,325		
1.04.2004 г.	60	0,017	600	10	450				
1.05.2004 г.	60	0,017	600	10	440				
1.06.2004 г.	60	0,017	600	10	430	4,500	2,175		
1.07.2004 г.	60	0,017	600	10	420				
1.08.2004 г.	60	0,017	600	10	410				
1.09.2004 г.	60	0,017	600	10	400	6,525	2,025		
1.10.2004 г.	60	0,017	600	10	390				
1.11.2004 г.	60	0,017	600	10	380				
1.12.2004 г.	60	0,017	600	10	370	8,400	1,875	8,4	120
1.01.2005 г.	60	0,017	600	10	360				
1.02.2005 г.	60	0,017	600	10	350				
1.03.2005 г.	60	0,017	600	10	340	1,725	1,725		
1.04.2005 г.	60	0,017	600	10	330				
1.05.2005 г.	60	0,017	600	10	320				
1.06.2005 г.	60	0,017	600	10	310	3,300	1,575		
1.07.2005 г.	60	0,017	600	10	300				
1.08.2005 г.	60	0,017	600	10	290				
1.09.2005 г.	60	0,017	600	10	280	4,725	1,425		
1.10.2005 г.	60	0,017	600	10	270				
1.11.2005 г.	60	0,017	600	10	260				
1.12.2005 г.	60	0,017	600	10	250	6,000	1,275	6,0	120
1.01.2006 г.	60	0,017	600	10	240				

Окончание табл. 5.4

Дата	Срок полезного использования	Норма амортизационных отчислений	Первоначальная стоимость	Ежемесячная амортизация	Остаточная стоимость	Налог на имущество			Амортизационные отчисления за год
						сумма налога за квартал	взноск в бюджет	сумма к уплате за год	
1.02.2006 г.	60	0,017	600	10	230				
1.03.2006 г.	60	0,017	600	10	220	1,125	1,125		
1.04.2006 г.	60	0,017	600	10	210				
1.05.2006 г.	60	0,017	600	10	200				
1.06.2006 г.	60	0,017	600	10	190	2,100	0,975		
1.07.2006 г.	60	0,017	600	10	180				
1.08.2006 г.	60	0,017	600	10	170				
1.09.2006 г.	60	0,017	600	10	160	2,925	0,825		
1.10.2006 г.	60	0,017	600	10	150				
1.11.2006 г.	60	0,017	600	10	140				
1.12.2006 г.	60	0,017	600	10	130	3,600	0,675	3,6	120
1.01.2007 г.	60	0,017	600	10	120				
1.02.2007 г.	60	0,017	600	10	110				
1.03.2007 г.	60	0,017	600	10	100	0,525	0,525		
1.04.2007 г.	60	0,017	600	10	90				
1.05.2007 г.	60	0,017	600	10	80				
1.06.2007 г.	60	0,017	600	10	70	0,900	0,375		
1.07.2007 г.	60	0,017	600	10	60				
1.08.2007 г.	60	0,017	600	10	50				
1.09.2007 г.	60	0,017	600	10	40	1,125	0,225		
1.10.2007 г.	60	0,017	600	10	30				
1.11.2007 г.	60	0,017	600	10	20				
1.12.2007 г.	60	0,017	600	10	10	1,200	0,075	1,2	120
Итого				600				30,0	600

Таблица 5.5
Нелинейный метод начисления амортизации

Дата	Оставшееся время	Норма амортизационных отчислений	Остаточная стоимость	Ежемесячная амортизация	Сумма амортизации за год
1.01.2003 г.	60	0,033	600,000	20,000	
1.02.2003 г.	59	0,033	580,000	19,333	
1.03.2003 г.	58	0,033	560,667	18,689	
1.04.2003 г.	57	0,033	541,978	18,066	
1.05.2003 г.	56	0,033	523,912	17,464	
1.06.2003 г.	55	0,033	506,448	16,882	
1.07.2003 г.	54	0,033	489,567	16,319	
1.08.2003 г.	53	0,033	473,248	15,775	
1.09.2003 г.	52	0,033	457,473	15,249	
1.10.2003 г.	51	0,033	442,224	14,741	
1.11.2003 г.	50	0,033	427,483	14,249	
1.12.2003 г.	49	0,033	413,233	13,774	200,541
1.01.2004 г.	48	0,033	399,459	13,315	
1.02.2004 г.	47	0,033	386,144	12,871	
1.03.2004 г.	46	0,033	373,272	12,442	
1.04.2004 г.	45	0,033	360,830	12,028	
1.05.2004 г.	44	0,033	348,802	11,627	
1.06.2004 г.	43	0,033	337,175	11,239	
1.07.2004 г.	42	0,033	325,936	10,865	
1.08.2004 г.	41	0,033	315,072	10,502	
1.09.2004 г.	40	0,033	304,569	10,152	
1.10.2004 г.	39	0,033	294,417	9,814	
1.11.2004 г.	38	0,033	284,603	9,487	
1.12.2004 г.	37	0,033	275,116	9,171	133,513
1.01.2005 г.	36	0,033	265,946	8,865	
1.02.2005 г.	35	0,033	257,081	8,569	
1.03.2005 г.	34	0,033	248,512	8,284	
1.04.2005 г.	33	0,033	240,228	8,008	
1.05.2005 г.	32	0,033	232,220	7,741	
1.06.2005 г.	31	0,033	224,480	7,483	

Окончание табл. 5 5

Дата	Оставшееся время	Норма амортизационных отчислений	Остаточная стоимость	Ежемесячная амортизация	Сумма амортизации за год
1.07.2005 г.	30	0,033	216,997	7,233	
1.09.2005 г.	28	0,033	202,772	6,759	
1.10.2005 г.	27	0,033	196,013	6,534	
1.11.2005 г.	26	0,033	189,479	6,316	
1.12.2005 г.	25	0,033	183,163	6,105	88,888
1.01.2006 г.	24	0,033	177,057	5,902	
1.02.2006 г.	23	0,033	171,155	5,705	
1.03.2006 г.	22	0,033	165,450	5,515	
1.04.2006 г.	21	0,033	159,935	5,331	
1.05.2006 г.	20	0,033	154,604	5,153	
1.06.2006 г.	19	0,033	149,451	4,982	
1.07.2006 г.	18	0,033	144,469	4,816	
1.08.2006 г.	17	0,033	139,653	4,655	
1.09.2006 г.	16	0,033	134,998	4,500	
1.10.2006 г.	15	0,033	130,498	4,350	
1.11.2006 г.	14	0,033	126,148	4,205	
1.12.2006 г.	13	0,033	121,943	4,065	59,179
1.01.2007 г.	12	0,033	117,879	9,823	
1.02.2007 г.	11	0,033	108,055	9,823	
1.03.2007 г.	10	0,033	98,232	9,823	
1.04.2007 г.	9	0,033	88,409	9,823	
1.05.2007 г.	8	0,033	78,586	9,823	
1.06.2007 г.	7	0,033	68,763	9,823	
1.07.2007 г.	6	0,033	58,939	9,823	
1.08.2007 г.	5	0,033	49,116	9,823	
1.09.2007 г.	4	0,033	39,293	9,823	
1.10.2007 г.	3	0,033	29,470	9,823	
1.11.2007 г.	2	0,033	19,646	9,823	
1.12.2007 г.	1	0,033	9,823	9,823	117,879
Итого				600000	600000

Таблица 5.6
Метод уменьшаемого остатка¹

Дата	Остав- шееся время	Остаточная стоимость	Ежемесячная амортизация	Налог на имущество		
				сумма налога за квартал	взнос в бюджет	сумма к уплате за год
1.01.2003 г.	60	600,000	20,000			
1.02.2003 г.	59	580,000	20,000			
1.03.2003 г.	58	560,000	20,000	2,850	2,850	
1.04.2003 г.	57	540,000	20,000			
1.05.2003 г.	56	520,000	20,000			
1.06.2003 г.	55	500,000	20,000	5,400	2,550	
1.07.2003 г.	54	480,000	20,000			
1.08.2003 г.	53	460,000	20,000			
1.09.2003 г.	52	440,000	20,000	7,650	2,250	
1.10.2003 г.	51	420,000	20,000			
1.11.2003 г.	50	400,000	20,000			
1.12.2003 г.	49	380,000	20,000	9,600	1,950	9,600
1.01.2004 г.	48	360,000	12,000			
1.02.2004 г.	47	348,000	12,000			
1.03.2004 г.	46	336,000	12,000	1,710	1,710	
1.04.2004 г.	45	324,000	12,000			
1.05.2004 г.	44	312,000	12,000			
1.06.2004 г.	43	300,000	12,000	3,240	1,530	
1.07.2004 г.	42	288,000	12,000			
1.08.2004 г.	41	276,000	12,000			
1.09.2004 г.	40	264,000	12,000	4,590	1,350	
1.10.2004 г.	39	252,000	12,000			
1.11.2004 г.	38	240,000	12,000			
1.12.2004 г.	37	228,000	12,000	5,760	1,170	5,760
1.01.2005 г.	36	216,000	7,200			
1.02.2005 г.	35	208,800	7,200			
1.03.2005 г.	34	201,600	7,200	1,026	1,026	
1.04.2005 г.	33	194,400	7,200			
1.05.2005 г.	32	187,200	7,200			
1.06.2005 г.	31	180,000	7,200	1,944	0,918	
1.07.2005 г.	30	172,800	7,200			
1.08.2005 г.	29	165,600	7,200			
1.09.2005 г.	28	158,400	7,200	2,754	0,810	
1.10.2005 г.	27	151,200	7,200			

¹ В табл. 5.6 и 5.7 сумма годовой амортизации не рассчитывается, так как для целей налогообложения прибыли данные методы не использовались и не применяются с 1 января 2002 г.

Окончание табл. 5.6

Дата	Остав- шееся время	Остаточная стоимость	Ежемесячная амортизация	Налог на имущество		
				сумма налога за квартал	взно с в бюджет	сумма к уплате за год
1.11.2005 г.	26	144,000	7,200			
1.12.2005 г.	25	136,800	7,200	3,456	0,702	3,456
1.01.2006 г.	24	129,600	4,320			
1.02.2006 г.	23	125,280	4,320			
1.03.2006 г.	22	120,960	4,320	0,616	0,616	
1.04.2006 г.	21	116,640	4,320			
1.05.2006 г.	20	112,320	4,320			
1.06.2006 г.	19	108,000	4,320	1,166	0,551	
1.07.2006 г.	18	103,680	4,320			
1.08.2006 г.	17	99,360	4,320			
1.09.2006 г.	16	95,040	4,320	1,652	0,486	
1.10.2006 г.	15	90,720	4,320			
1.11.2006 г.	14	86,400	4,320			
1.12.2006 г.	13	82,080	4,320	2,074	0,421	2,074
1.01.2007 г.	12	77,760	6,480			
1.02.2007 г.	11	71,280	6,480			
1.03.2007 г.	10	64,800	6,480	0,340	0,340	
1.04.2007 г.	9	58,320	6,480			
1.05.2007 г.	8	51,840	6,480			
1.06.2007 г.	7	45,360	6,480	0,583	0,243	
1.07.2007 г.	6	38,880	6,480			
1.08.2007 г.	5	32,400	6,480			
1.09.2007 г.	4	25,920	6,480	0,729	0,146	
1.10.2007 г.	3	19,440	6,480			
1.11.2007 г.	2	12,960	6,480			
1.12.2007 г.	1	6,480	6,480	0,778	0,049	0,778
Итого				600,000		21,667

Таблица 5.7
Метод суммы чисел лет

Дата	Остав- шееся время	Остаточная стоимость	Ежемесячная амортизация	Налог на имущество		
				сумма налога за квартал	взно с в бюджет	сумма к уплате за год
1.01.2003 г.	60	600,000	16,667			
1.02.2003 г.	59	583,333	16,667			
1.03.2003 г.	58	566,667	16,667	2,875	2,875	

Продолжение табл. 5.7

Дата	Остав- шееся время	Остаточная стоимость	Ежемесячная амортизация	Налог на имущество		
				сумма налога за квартал	взно- с в бюджет	сумма к уплате за год
1.04.2003 г.	57	550,000	16,667			
1.05.2003 г.	56	533,333	16,667			
1.06.2003 г.	55	516,667	16,667	5,500	2,625	
1.07.2003 г.	54	500,000	16,667			
1.08.2003 г.	53	483,333	16,667			
1.09.2003 г.	52	466,667	16,667	7,875	2,375	
1.10.2003 г.	51	450,000	16,667			
1.11.2003 г.	50	433,333	16,667			
1.12.2003 г.	49	416,667	16,667	10,000	2,125	10,000
1.01.2004 г.	48	400,000	13,333			
1.02.2004 г.	47	386,667	13,333			
1.03.2004 г.	46	373,333	13,333	1,900	1,900	
1.04.2004 г.	45	360,000	13,333			
1.05.2004 г.	44	346,667	13,333			
1.06.2004 г.	43	333,333	13,333	3,600	1,700	
1.07.2004 г.	42	320,000	13,333			
1.08.2004 г.	41	306,667	13,333			
1.09.2004 г.	40	293,333	13,333	5,100	1,500	
1.10.2004 г.	39	280,000	13,333			
1.11.2004 г.	38	266,667	13,333			
1.12.2004 г.	37	253,333	13,333	6,400	1,300	6,400
1.01.2005 г.	36	240,000	10,000			
1.02.2005 г.	35	230,000	10,000			
1.03.2005 г.	34	220,000	10,000	1,125	1,125	
1.04.2005 г.	33	210,000	10,000			
1.05.2005 г.	32	200,000	10,000			
1.06.2005 г.	31	190,000	10,000	2,100	0,975	
1.07.2005 г.	30	180,000	10,000			
1.08.2005 г.	29	170,000	10,000			
1.09.2005 г.	28	160,000	10,000	2,925	0,825	
1.10.2005 г.	27	150,000	10,000			
1.11.2005 г.	26	140,000	10,000			
1.12.2005 г.	25	130,000	10,000	3,600	0,675	3,600
1.01.2006 г.	24	120,000	6,667			
1.02.2006 г.	23	113,333	6,667			
1.03.2006 г.	22	106,667	6,667	0,550	0,550	
1.04.2006 г.	21	100,000	6,667			
1.05.2006 г.	20	93,333	6,667			

Окончание табл. 5.7

Дата	Остав- шееся время	Остаточная стоимость	Ежемесячная амортизация	Налог на имущество		
				сумма налога за квартал	взно с в бюджет	сумма к уплате за год
1.06.2006 г.	19	86,667	6,667	1,000	0,450	
1.07.2006 г.	18	80,000	6,667			
1.08.2006 г.	17	73,333	6,667			
1.09.2006 г.	16	66,667	6,667	1,350	0,350	
1.10.2006 г.	15	60,000	6,667			
1.11.2006 г.	14	53,333	6,667			
1.12.2006 г.	13	46,667	6,667	1,600	0,250	1,600
1.01.2007 г.	12	40,000	3,333			
1.02.2007 г.	11	36,667	3,333			
1.03.2007 г.	10	33,333	3,333	0,175	0,175	
1.04.2007 г.	9	30,000	3,333			
1.05.2007 г.	8	26,667	3,333			
1.06.2007 г.	7	23,333	3,333	0,300	0,125	
1.07.2007 г.	6	20,000	3,333			
1.08.2007 г.	5	16,667	3,333			
1.09.2007 г.	4	13,333	3,333	0,375	0,075	
1.10.2007 г.	3	10,000	3,333			
1.11.2007 г.	2	6,667	3,333			
1.12.2007 г.	1	3,333	3,333	0,400	0,025	0,400
Итого				600,000		22,000

Итоги расчетов налога на имущество подведены в табл. 5.8.

Таблица 5.8

Линейный метод	Метод уменьшаемого остатка	Метод суммы чисел лет
10,800	9,600	10,000
8,400	5,760	6,400
6,000	3,456	3,600
3,600	2,074	1,600
1,200	0,778	0,400
30,000	21,668	22,000

В соответствии с произведенными расчетами наиболее приемлемым для оптимизации размера налога на имущество является метод уменьшаемого остатка, метод суммы чисел лет и нелинейный метод.

Так как, согласно положениям главы 25 Налогового кодекса, для целей налогообложения прибыли с 1 января 2002 г. используются только линейный и нели-

нейный методы, то рассчитаем налоговую экономию по налогу на прибыль по ставке 24% с учетом того, что экономия по налогу на имущество увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (табл. 5.9).

Таблица 5.9
Расчет налога на прибыль

Амортизационные отчисления линейным методом	Амортизационные отчисления нелинейным методом	Разница по амортизации	Разница по налогу на имущество	Экономия по налогу на прибыль
120	200,541	80,541	0,933	19,55376
120	133,513	13,513	1,831	3,68256
120	88,888	-31,112	1,626	-7,07664
120	59,179	-60,821	0,688	-14,43192
120	117,879	-2,121	0,021	-0,504
600	600			1,22376

Таким образом, расчеты показывают, что применение нелинейного метода начисления амортизационных отчислений дают в первые годы экономию по налогу на прибыль. В целом экономия по налогу на прибыль получается не столько по сумме, как по денежным потокам.

По элементу учетной политики «Порядок начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам» следует отметить следующее.

Согласно приказу по учетной политике предприятия, определяются группы нематериальных активов, не подлежащие амортизации. Как правило, это товарные знаки, ноу-хау и организационные расходы по созданию предприятия. Причем для целей налогообложения налогом на имущество и налогом на прибыль предприятие заинтересовано, чтобы как можно большее число нематериальных активов все-таки попадало под начисление амортизационных отчислений.

Приведенные примеры наглядно демонстрируют, что каждый из рассмотренных вариантов учетной политики имеет налоговые последствия. Например, выбор способа амортизации влияет на налог на имущество и на налог на прибыль как по сумме, так и по денежным потокам. И в учетной политике могут быть отражены варианты как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения прибыли. Грамотно составленная учетная политика позволяет предприятию заниматься текущим налоговым планированием и влияет на финансовые результаты его деятельности.

Конечно же, рассмотреть подробно все вопросы налогового планирования и дать все «рецепты» оптимизации налогообложения в рамках учебника не представляется возможным, тем более что конкретные схемы оптимизации налоговых платежей индивидуальны для каждой организации.

* * *

Особенности избранной учетной политики могут оказать определенное влияние не только на налогообложение, но и на финансовые результаты и показатели эффективности финансовой деятельности хозяйствующих субъектов.

Например, на объем затрат и расходов, а следовательно, и на размер прибыли как объекта налогообложения воздействуют такие элементы учетной политики, как: способы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов; способы оценки запасов для определения себестоимости материальных ресурсов при отпуске их в производство, а также стоимости товаров при их реализации; способы оценки незавершенного производства, готовой продукции и т. п.

Так как выбор учетной политики сводится к выбору методики учета, то на основе действующих общих правил ведения бухгалтерского учета организация имеет право самостоятельно: устанавливать порядок начисления износа по основным средствам и нематериальным активам; определять порядок списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции; выбирать способ начисления износа по основным средствам; выбирать вариант синтетического учета производственных запасов; выбирать способ группировки и списания затрат на производство; выбирать способ учета выпуска продукции (работ, услуг) и т. д.

На финансовые показатели воздействуют следующие основные элементы учетной политики:

- способ начисления амортизации;
- способ оценки запасов материальных ресурсов;
- способ оценки незавершенного производства;
- способ оценки остатков готовой продукции;
- создание резервных фондов.

Формируя учетную политику, организация выбирает те способы и методы учета, которые позволяют обеспечить рост собственного капитала, улучшение использования внеоборотных и оборотных активов.

В связи с отсутствием в отечественной экономической литературе каких-либо иных рекомендаций по методике оценки влияния учетной политики на финансовые показатели деятельности предприятия приводимая в настоящем учебнике оценка влияния учетной политики на финансовые показатели деятельности предприятия и налогообложение основана на рекомендациях, описанных в учебнике «Финансы предприятий» под редакцией М. В. Романовского (43, с. 108–143).

Оценивая влияние учетной политики на финансовые показатели и налогообложение, необходимо учитывать воздействие учетной политики на следующие показатели: прибыль; (нераспределенная) прибыль; налоговые обязательства; накопленная амортизация; свободные денежные средства; показатели финансовой устойчивости; доходность (рентабельность) капитала.

К наиболее известным и широко применяемым инструментам анализа финансовой отчетности относятся коэффициенты, которые характеризуют соотношения между различными статьями отчетности и дают возможность оценить показатели работы хозяйствующего субъекта в динамике (анализ тенденций) или же в сопоставлении с конкурентами и отраслью в целом (сравнительный анализ).

Анализ коэффициентов полезен для сравнения прошлых и текущих финансовых показателей организации; прогнозных финансовых расчетов; осуществления внутриотраслевых и межотраслевых.

На значение коэффициентов оказывают влияние различные методы учетной политики предприятия, в частности:

- оценка запасов в балансе;
- оценка дебиторской задолженности;
- оценка основных средств.

Перечисленные методы, применяемые в целях уменьшения суммы налога на прибыль, одновременно действуют в направлении снижения чистой прибыли хозяйствующего субъекта и тем самым оказывают влияние на любой коэффициент, относящийся к чистой прибыли, например на отношение «прибыль/активы» или «прибыль/продажи».

Коэффициент финансовой независимости $K1$ (коэффициент концентрации собственного капитала или коэффициент автономии) характеризует долю владельцев предприятия в общей сумме средств, авансированных в его деятельность.

Считается, что чем выше значение этого коэффициента, тем более финансово устойчиво, стабильно и независимо от внешних кредиторов предприятие. Минимальное пороговое значение этого коэффициента равно 0,5. Превышение свидетельствует об увеличении финансовой независимости, расширении возможностей привлечения средств со стороны.

$$K1 = \frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Валюта баланса}}.$$

В экономической литературе существуют различные мнения по поводу этого коэффициента. С одной стороны, распространено мнение, что доля собственного капитала должна быть достаточно велика. Нижний предел показателя оценивают в 60% всех источников. С другой стороны, есть мнение, что рациональна структура капитала, в которой преобладают заемные источники.

Коэффициент финансовой независимости при формировании оборотных активов (коэффициент обеспеченности собственными средствами) **$K2$** показывает наличие у предприятия собственных оборотных средств, необходимых для его финансовой устойчивости.

$$K2 = \frac{\text{Собственный капитал в обороте (собственные оборотные средства)}}{\text{Оборотные активы}}.$$

[Собственные оборотные средства = Оборотные активы – долгосрочный заемный капитал – краткосрочные финансовые обязательства = Источники собственных средств (собственный капитал) – внеоборотные активы.]

Данный коэффициент является критерием для определения неплатежеспособности (банкротства) предприятия ($K2 \geq 0,1$). Чем выше показатель (0,5), тем лучше финансовое состояние предприятия, тем больше у него возможностей проведения независимой финансовой политики.

Анализ ликвидности и платежеспособности коммерческой организации может проводиться с использованием абсолютных и относительных показателей. В этом случае может также оцениваться соотношение между запасами сырья, материалов, готовой продукции и источниками их покрытия. Этот анализ особенно важен для компаний, в балансах которых запасы занимают значительный удельный вес, например для торговых предприятий.

Коэффициент финансовой независимости при формировании запасов КЗ (коэффициент обеспеченности запасов собственными источниками финансирования).

$$K3 = \frac{\text{Собственный капитал в обороте}}{\text{Запасы}}.$$

Показывает, на какую часть (насколько) собственные источники финансирования (собственные оборотные средства) обеспечивают покрытие запасов.

Уровень этого коэффициента независимо от вида деятельности предприятия должен быть близок к 1. Однако при его оценке необходимо учитывать состав запасов (достаточны ли запасы для бесперебойной деятельности предприятия, нет ли излишних запасов). При условии $K3 > 1$ (абсолютная краткосрочная финансовая устойчивость) запасы полностью покрываются собственными оборотными средствами, т. е. коммерческая организация не зависит от внешних кредиторов. Но при этом такая ситуация также может означать, что администрация не умеет или не желает использовать внешние источники финансирования основной деятельности.

Коэффициент абсолютной платежеспособности (К4) показывает, в какой степени все текущие финансовые обязательства предприятия обеспечены имеющимися у него готовыми средствами платежа на определенную дату.

$$K4 = \frac{\begin{array}{c} \text{Сумма денежных активов} \\ \text{предприятия} \\ \text{на определенную дату} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Сумма краткосрочных} \\ \text{финансовых вложений} \\ \text{предприятия на определенную дату} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{Сумма всех краткосрочных (текущих) финансовых} \\ \text{обязательств предприятия на определенную дату} \end{array}} = \\ = \frac{\text{Имущество 1 группы ликвидности}}{\text{Краткосрочные обязательства}}.$$

Одной из первостепенных задач финансовых менеджеров является анализ ликвидности, как «текущей», так и «быстрой».

Коэффициент быстрой ликвидности (К5) (именуемый также коэффициентом «лакмусовой бумажки») — это более строгий показатель ликвидности по сравнению с текущим коэффициентом, так как он включает теоретически наиболее ликвидные оборотные активы (основан на предположении, что счета дебиторов более ликвидны, чем остальные активы). Он характеризует платежеспособность предприятия на дату составления баланса. Товарно-материальные запасы, как правило, являются наименее ликвидными оборотными средствами; вынужденная продажа этих активов нередко связана с убытками. Поэтому так важно определение способности фирмы расплатиться по краткосрочным обязательствам, не прибегая к продаже товарно-материальных запасов.

При таком расчете запасы и другие оборотные активы исключаются, а остаются лишь кассовая наличность, легкорезализуемые ценные бумаги и счета дебиторов.

Коэффициент быстрой ликвидности рассчитывается по формуле

$$K5 = \frac{\text{Оборотные средства} - \text{Запасы}}{\text{Краткосрочные пассивы}} = \frac{\text{Имущество 1, 2 групп ликвидности}}{\text{Краткосрочные обязательства}} = \\ = \frac{(\text{Касса} + \text{Легкорезализуемые ценные бумаги}) + \text{Счета дебиторов}}{\text{Краткосрочные обязательства}}.$$

Традиционно коэффициент 1 : 1 считается хорошим показателем быстрой ликвидности. Однако у розничных торговцев этот коэффициент обычно невысок, так как у них благодаря широкому распространению кредитных карточек имеется небольшая дебиторская задолженность, а большая часть наличных денег снова быстро превращается в запасы. Допустимые нижние границы $K5 \geq 0,2 - 0,5$. Низкое значение указывает на снижение платежеспособности предприятия.

Коэффициент текущей ликвидности ($K6$) соотносит текущие (оборотные) активы компании с ее текущими обязательствами, характеризует соотношение абсолютной величины оборотных активов и текущих обязательств компании на определенный момент времени. Иначе говоря, он показывает размер «гарантии», обеспечиваемой оборотными активами компании в сопоставлении с ее текущими обязательствами.

Коэффициент текущей ликвидности вычисляется по формуле

$$K6 = \frac{\text{Оборотные средства}}{\text{Краткосрочные пассивы}} = \frac{\text{Имущество 1, 2, 3 групп ликвидности}}{\text{Краткосрочные обязательства}} = \\ = \frac{(\text{Касса} + \text{Легкорезализуемые ценные бумаги}) + \text{Счета дебиторов} + \text{Запасы}}{\text{Краткосрочные обязательства}}.$$

Поскольку этот коэффициент показывает, в какой мере краткосрочные пассивы покрываются активами, которые можно обратить в денежные средства в течение определенного периода, примерно совпадающего со сроками погашения этих пассивов, его используют как один из основных показателей платежеспособности.

Коэффициент 2 к 1 (или 2 : 1, или просто 2) традиционно считался приемлемым нормативом для этого показателя на основе эмпирического правила о выручке 50% при ликвидации активов. Иными словами, если стоимость активов упадет наполовину, оставшейся выручки будет достаточно для погашения текущей задолженности в том случае, если до ликвидации коэффициент был равен 2 : 1.

Необходимость в столь высоком коэффициенте колеблется по отраслям и зависит от ряда факторов, в частности от структуры и качества оборотных активов компании. Чем выше текущий коэффициент, тем надежнее гарантия против обесценивания запасов, просроченных счетов дебиторов и неожиданной потребности компании в наличности. Однако высокий текущий коэффициент может также означать избыточную кассовую наличность, ненужные запасы и плохое взыскание дебиторской задолженности. Допустимые границы для коэффициента ликвидности $1 \leq K6 \leq 2$. Нижняя граница указывает на то, что оборотных средств должно быть достаточно, чтобы покрыть свои краткосрочные обязательства. Превышение оборотных активов над краткосрочными обязательствами более чем в 2 раза считается нежелательным, поскольку это свидетельствует о нерациональном вложении своих средств и неэффективном их использовании.

Текущий коэффициент не является абсолютным показателем способности вернуть долги, так как при нормальных обстоятельствах компания никогда полностью не ликвидирует свои оборотные активы. Кроме того, текущий коэффициент характеризует не качество оборотных активов, а лишь их наличие.

Влияние методов учетной политики на финансовые результаты предприятия можно продемонстрировать путем анализа перечисленных коэффициентов.

Влияние учетной политики на финансовые показатели связано прежде всего с функциональной зависимостью себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), расходов, прибыли, чистой прибыли и налога на прибыль от отдельных элементов учетной политики.

Оценка влияния учетной политики на финансовые показатели должна проводиться в несколько этапов:

1 этап — этап первоначального выбора, т. е. подготовка приказа по учетной политике вновь образуемого предприятия, учитывая перечисленные в параграфе 1 данной главы принципы, внешние и внутренние факторы, определяющие учетную политику.

2 этап — пересмотр содержания учетной политики по какому-либо ее элементу на год, следующий за отчетным, исходя из возможности изменения в соответствии с ПБУ1/98.

3 этап — факторное планирование финансовых показателей и анализ финансовой деятельности. Наряду с прочими факторами должны быть приняты в расчет отдельные элементы учетной политики, оказывающие влияние на финансовые показатели.

Главной целью проведения всестороннего финансового анализа является обеспечение устойчивой работы предприятия в конкретных экономических условиях. Финансовый анализ абстрагируется от более широкого взгляда на деятельность компании и рассматривает ее только как машину по производству наличных.

Для проведения финансового анализа используется бухгалтерская и налоговая отчетность, отражающая конечные результаты деятельности хозяйствующего субъекта, а также система расчетных показателей, базирующаяся на этой отчетности.

При осуществлении выбора направлений финансовой политики на основе полученных результатов финансово-экономического анализа может быть, например, принято решение о реструктуризации имущественного комплекса в результате проведенного анализа рентабельности основных средств; принято решение об изменении механизма начисления амортизации, переоценке с понижающими коэффициентами и т. д., если рентабельность основных фондов низкая, а стоимость основных фондов в структуре имущества высокая.

4 этап — при составлении бухгалтерской отчетности за период, в котором действовала измененная по сравнению с прошлым годом учетная политика.

Данный этап оценки влияния учетной политики на финансовые показатели, содержащиеся в бухгалтерской отчетности, является новым аспектом аналитической деятельности финансовых менеджеров, так как с 1999 г. они обязаны оценивать в денежном выражении последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности предприятия, и отражать эти последствия в бухгалтерской отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью (см. раздел IV ПБУ1).

При соблюдении указанного требования следует исходить из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному.

Указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

Кроме того, изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности предприятия, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской годовой отчетности, в пояснительной записке к ней. Информация должна как минимум включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

Методика оценки влияния учетной политики должна быть тождественной на всех обозначенных выше этапах.

Оценка влияния учетной политики на финансовые показатели происходит на основе сравнения значений финансовых показателей при избираемом (избранном) варианте содержания конкретного элемента учетной политики с их значениями при базовом варианте, в качестве которого может быть использован общепринятый (нейтральный, усредненный, существовавший до введения понятия «учетная политика») вариант (например начисление амортизации по стандартным нормам, списание материально-производственных запасов по средней стоимости изготовления и т. д.), или вариант, принятый на предприятии до внесения изменений в учетную политику, или иной обоснованный вариант.

Оценка влияния учетной политики на финансовые показатели на этапах ее выбора и изменения, а также планирования должна производиться на базе использования сопоставимых исходных данных при расчете значений финансовых показателей по различным вариантам отдельных элементов учетной политики, что возможно обеспечить путем осуществления необходимых корректировок и внесения соответствующих поправок.

Влияние учетной политики на финансовые показатели необходимо оценивать отдельно по каждому конкретному ее элементу с последующим суммированием результатов в целях определения итоговых влияний учетной политики на эти показатели. В ряде случаев оценка влияния одного изолированного элемента учетной политики на финансовые показатели не требует учета содержания иных элементов учетной политики.

На этапах выбора или изменения учетной политики во избежание громоздкости расчетов допустимо приравнивать объем выпуска к объему реализации продукции (товаров, работ, услуг), себестоимость товарного выпуска — к себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг), балансовые остатки на конец года — к средним остаткам и т. д.

Основываясь на вышеизложенных принципиальных положениях методики, мы рассмотрим условный пример расчета влияния основных элементов учетной политики на финансовые показатели деятельности предприятия.

Расчет влияния способа начисления амортизации основных средств на финансовые показатели

Для рассмотрения методики оценки обратимся к приведенному выше примеру (табл. 5.4–5.9), в котором в качестве базового примем используемый вариант начисления амортизации по основным средствам, приобретенным предприятием, производящим изделия из металла, линейным методом. Первоначальная стоимость объектов основных средств O_1 — 600 тыс. руб., начисленная годовая амортизация — 120 тыс. руб., среднегодовая балансовая (остаточная) стоимость основных средств O_0 составляет 540 тыс. руб.

Оценим влияние на финансовые показатели и налогообложение применения для начисления амортизации нелинейного метода с ускоряющим коэффициентом 2, а также линейного метода с понижающим коэффициентом 0,5, а также способа уменьшаемого остатка. Результаты расчетов приведены в табл. 5.10.

Таблица 5.10
Оценка влияния способа начисления амортизации основных средств на финансовые показатели

№ п/п	Показатель	Условное обозначение	Формула расчета	Способ начисления амортизации	
				нелинейный	замедленный, с коэффициентом 0,5
1	Годовая сумма амортизации	A_1	$OC \times H_a \times K \times (OC \times 5)$	200,5	60
2	Изменение [рост (+), снижение (–)] суммы амортизации	ΔA	$A_1 - A_0$	+80,5	–60
3	Изменение [рост (+), снижение (–)] балансовой (остаточной) стоимости основных средств	$\Delta O(\Delta A)$	ΔA с обратным знаком	–80,5	+60
4	Изменение [рост (+), снижение (–)] средней балансовой (остаточной) стоимости основных средств ¹	$\bar{\Delta O}(\Delta A)$	$O_1 - O_0$	–60	+30
5	Ставка налога на имущество, %	H_{cu}		2	2
6	Изменение [рост (+), снижение (–)] суммы налога на имущество	$\Delta H_{cu}(\Delta A)$	$\bar{\Delta O}(\Delta A) \times H_{cu} / 100$	–1,2	+0,6

¹ Расчет производится на основе средней хронологической, которая при замедленной амортизации равна 570 тыс. руб., а при ускоренной амортизации рассчитывается исходя из данных табл. 5.6 по методу уменьшаемого остатка, так как нелинейный метод для целей бухгалтерского учета не применяется и, следовательно, не может иметь последствий для налога на имущество, и равна 480 тыс. руб.

Окончание табл. 5 10

№ п/п	Показатель	Условное обозначение	Формула расчета	Способ начисления амортизации	
				нелиней- ный	замедленный, с коэффи- циентом 0,5
7	Изменение [рост (+), снижение (-)] себестоимости реализованной продукции	$\Delta C(\Delta A)$	$A1 - A0$	+80,5	-60
8	Изменение [рост (+), снижение (-)] прибыли	$\Delta П(\Delta A)$	$\Delta C(\Delta A)$ с обратным знаком — $\Delta H_u(\Delta A)$	-79,3	+59,4
9	Ставка налога на прибыль, %	H_{cn}		24	24
10	Изменение [рост (+), снижение (-)] суммы налога на прибыль	$\Delta H_n(\Delta A)$	$\Delta П(\Delta A) \times$ $H_{cn} / 100$	-19	+14,3
11	Всего изменение [рост (+), снижение (-)] суммы налогов	$\Delta H(\Delta A)$	$\Delta H_u(\Delta A) +$ $+ \Delta H_n(\Delta A)$	-20,2	+14,9
12	Изменение [рост (+), снижение (-)] суммы чистой прибыли	$\Delta ЧП(\Delta A)$	$\Delta П(\Delta A) \times$ $(100 - H_{cn})$	-50,3	+45,1
13	Изменение [рост (+), снижение (-)] суммы свободных денежных средств вследствие изме- нения суммы налогов	$\Delta ДС(\Delta A)$	$\Delta A - \Delta ЧП(\Delta A)$ с обратным знаком = = $\Delta H(\Delta A)$ с обратным знаком	+20,2	-14,9

Данные расчетов, приведенных в табл. 5.10, показывают, что при начислении амортизации нелинейным способом с ускоряющим коэффициентом предприятие экономит на налоге на прибыль и налоге на имущество.

При начислении амортизации нелинейным способом, который предусмотрен главой 25 НК РФ при исчислении налога на прибыль, предприятие сможет получить наиболее существенную сумму дополнительных свободных денежных средств.

Увеличение свободных денежных средств укрепляет платежеспособность предприятия, но снижение чистой прибыли снижает его финансовую устойчивость.

При использовании замедленного метода начисления амортизации наблюдается рост чистой прибыли, что улучшит показатели финансовой устойчивости предприятия и его независимость от внешних кредиторов, но платежеспособность снизится.

Как показали произведенные расчеты, ценность ускоренной амортизации для предприятия состоит в снижении обязательств по налогам на прибыль и на имущество и убыстрении процесса возврата ранее авансированного капитала (в том числе и заемного, что снижает стоимость его обслуживания).

Таким образом, применение ускоренной амортизации оказывает отрицательное влияние на зрение нормы прибыли, а с точки зрения снижения налогового бремени — эффективно до момента, пока прибыль является положительной.

Произведенные в табл. 5.10 расчеты позволяют оценить влияние способа начисления амортизации основных средств на показатели финансовой устойчивости по следующим формулам:

1. Изменение коэффициента общей финансовой независимости, $K1$:

$$\Delta K1(\Delta A) = \frac{\text{Собственный капитал при базовом варианте} + \Delta ЧП(\Delta A)}{\text{Валюта бухгалтерского баланса при базовом варианте} + \Delta ЧП(\Delta A) + \Delta H(\Delta A)} -$$

— $K1$ при базовом варианте =

$$= \frac{\text{Собственный капитал при базовом варианте} + \Delta ЧП(\Delta MЗ)}{\text{Валюта бухгалтерского баланса при базовом варианте} + \Delta O(\Delta A)} -$$

— $K1$ при базовом варианте.

2. Изменение коэффициента финансовой независимости при формировании оборотных активов, $K2$:

$$\Delta K2(\Delta A) = \frac{\text{Собственный капитал в обороте при базовом варианте} + [\Delta ЧП(\Delta A) - \Delta O(A)]}{\text{Оборотные активы при базовом варианте}} -$$

— $K2$ при базовом варианте =

$$= \frac{[\Delta ЧП(\Delta A) - \Delta O(A)]}{\text{Оборотные активы при базовом варианте}} =$$

$$= \frac{\Delta H(\Delta A)}{\text{Оборотные активы при базовом варианте}}.$$

3. Изменение коэффициента финансовой независимости при формировании запасов, $K3$:

$$\Delta K3(\Delta A) = \frac{\text{Собственный капитал в обороте при базовом варианте} + [\Delta ЧП(\Delta A) - \Delta O(A)]}{\text{Запасы при базовом варианте}} -$$

— $K3$ при базовом варианте =

$$= \frac{[\Delta ЧП(\Delta A) - \Delta O(A)]}{\text{Запасы при базовом варианте}} =$$

$$= \frac{\Delta H(\Delta A)}{\text{Запасы при базовом варианте}}.$$

4. Изменение коэффициента абсолютной (денежной) платежеспособности, $K4$:

$$\Delta K4(\Delta A) = \frac{\text{Имущество 1 группы ликвидности при базовом варианте}}{\text{Краткосрочные обязательства при базовом варианте} + \Delta H(\Delta A)} -$$

— $K4$ при базовом варианте.

5. Изменение коэффициента срочной платежеспособности (ликвидности), $K5$:

$$\Delta K5(\Delta A) = \frac{\text{Имущество 1 и 2 групп ликвидности при базовом варианте}}{\text{Краткосрочные обязательства при базовом варианте} + \Delta H(\Delta A)} - K5 \text{ при базовом варианте.}$$

6. Изменение коэффициента текущей ликвидности (текущего покрытия), $K6$:

$$\Delta K6(\Delta A) = \frac{\text{Имущество 1, 2 и 3 групп ликвидности при базовом варианте}}{\text{Краткосрочные обязательства при базовом варианте} + \Delta H(\Delta A)} - K6 \text{ при базовом варианте.}$$

Применение приведенных выше формул требует дополнительных данных, поэтому пример расчета по перечисленным коэффициентам будет приведен только при иллюстрации влияния на показатели эффективности деятельности хозяйствующего субъекта договорной политики.

Необходимо прежде всего уточнить, какой для конкретного предприятия способ начисления амортизации по основным производственным фондам наиболее приемлем и есть ли необходимость в ускоренной или замедленной амортизации. Опыт предприятий стран с развитой рыночной экономикой свидетельствует, что чаще всего организации используют комбинированный метод, при котором амортизация зданий, сооружений, передаточных устройств, хозяйственного инвентаря начисляется линейным способом, а амортизация машин, оборудования, транспортных средств, дорогостоящего инструмента — в нарастающей или убывающей прогрессии. При благоприятной конъюнктуре сбыта и цен предприятие стремится быстрее амортизировать стоимость активной части производственных основных фондов, а с ухудшением конъюнктуры — замедлить темпы амортизации.

Возможна и такая ситуация, когда предприятию в период освоения производства новой продукции, новых цехов, производств, секторов рынка целесообразно начислять амортизационные отчисления с небольших сумм, а затем компенсировать их по мере нарастания объемов производства и продаж изделий и услуг, получивших признание на рынке.

Российское налоговое и бухгалтерское законодательство разрешает применение как линейного, так и нелинейного методов начисления амортизационных отчислений. Хозяйствующим субъектам следует выбрать наиболее соответствующий данному объекту, конкретным условиям его использования метод начисления амортизационных отчислений. При высокой балансовой стоимости данного вида основных средств необходим метод, учитывающий как финансовое положение предприятия в момент принятия решения о выборе способа начисления амортизационных отчислений, так и прогноз на перспективу.

Выбор способа начисления амортизации по основным производственным фондам зависит от степени их соответствия целям предприятия, связанным с формированием финансовых результатов и налогооблагаемых показателей. Когда финансовое положение предприятия нестабильно, высокая себестоимость продукции задерживает сбыт продукции на рынке, предприятиям предоставлено право применять понижающие коэффициенты при начислении амортизации, что также является элементом учетной политики.

Значительные возможности для регулирования сумм амортизационных отчислений для целей налогообложения создает предоставленное предприятиям право самостоятельно определять срок полезного использования основных средств в рамках интервалов, установленных в Постановлении Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1. Подход к выбору оптимального срока в данном случае, в принципе, тот же, что и при выборе способа амортизации объекта, с учетом современных тенденций в области технологий и производств, расчетного времени выпуска продукции на данном оборудовании, длительности ее жизненного цикла, конкретных условий эксплуатации машин, станков и технологических комплексов, состояния окружающей среды.

Оптимизация налогообложения через регулирование сумм амортизационных отчислений и величины себестоимости продукции может осуществляться предприятием путем приостановления начисления амортизации по объектам основных средств, переведенным на консервацию, а также подлежащим реконструкции и модернизации.

Одним из способов регулирования величины налога на имущество и амортизационных отчислений является переоценка основных средств.

Таким образом, при формировании учетной политики по конкретному направлению ведения организации бухгалтерского и налогового учета осуществляется выбор одного из нескольких способов, регламентированных бухгалтерским и налоговым законодательством РФ. При этом между бухгалтерским и налоговым учетом имеются существенные различия в способах оценки имущества и обязательств.

Влияние учетной политики на финансовые показатели и налогообложение связано прежде всего с функциональной зависимостью себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) и прибыли от отдельных элементов учетной политики.

Важнейшие элементы учетной политики, которые воздействуют на объем затрат, расходов, а следовательно, и на размер прибыли предприятия:

- способ начисления амортизации;
- способ оценки запасов материальных ресурсов;
- способ оценки незавершенного производства;
- способ оценки готовой продукции;
- создание резервных фондов.

Таким образом, зависимость финансовых показателей и учетной политики проявляется через методы оценки отдельных видов имущества и обязательств.

Учетная политика в области оценки балансовых остатков имущества воздействует на среднегодовую стоимость имущества, являющуюся базой для исчисления налога на имущество предприятия. В то же время налог на имущество, учитываемый в составе прочих расходов при исчислении налога на прибыль, воздействует на величину данного налога.

Формирование оптимальной учетной политики для целей налогообложения является основным элементом налогового планирования и оказывает непосредственное влияние на финансовое положение предприятия, обеспечивая рост собственного капитала, улучшение использования внеоборотных и оборотных активов.

Учетная политика наряду с договорной политикой является одним из существенных факторов, определяющих уровень налогового бремени хозяйствующего субъекта.

Контрольные вопросы

1. Перечислите основные альтернативные варианты учетной политики.
2. На какие налоги оказывает влияние выбранный способ начисления амортизационных отчислений?
3. На какие налоги оказывает влияние выбранный способ учета материальных запасов и списания на расходы?
4. На какие коэффициенты, характеризующие эффективность финансовой деятельности хозяйствующих субъектов, оказывает влияние учетная политика?
5. Приведите примеры методов оценки активов и обязательств в учетной политике, оказывающих влияние на различные финансовые показатели эффективности деятельности организаций.

5.3. Использование взаимосвязей налогового и гражданского законодательства в целях оптимизации налогообложения

Действующая в настоящее время система законодательства, существующие соотношения между различными его отраслями — гражданским, налоговым, бухгалтерским, таможенным и т. д. — позволяют оптимизировать налоговые платежи. Из сделок налогоплательщика, совершаемых на основании договора, возникает большинство объектов налогообложения. Поэтому договорная политика организации является одним из действенных инструментов налогового планирования и фактором, определяющим уровень налогового бремени.

Гражданский кодекс РФ дает следующие определения: сделка (ст. 154) — это действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей; договор (ст. 420 ГК РФ) — это соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении прав и обязанностей.

По виду возникающих обязательств договоры, согласно второй части Гражданского кодекса РФ, делятся на 24 укрупненные группы:

- 1) договор купли-продажи — глава 30 ГК РФ (ст. 454–566);
- 2) договор мены — глава 31 ГК РФ (ст. 567–571);
- 3) договор дарения — глава 32 ГК РФ (ст. 572–582);
- 4) договор ренты и пожизненного содержания с иждивенцем — глава 33 ГК РФ (ст. 583 — 605);
- 5) договор аренды — глава 34 ГК РФ (ст. 606–670);
- 6) договор найма жилого помещения — глава 35 ГК РФ (ст. 671–688);
- 7) договор безвозмездного пользования — глава 36 ГК РФ (ст. 689–701);
- 8) договор подряда — глава 37 ГК РФ (ст. 702–768);
- 9) договор на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ — глава 38 ГК РФ (ст. 769–778);

- 10) договор возмездного оказания услуг — глава 39 ГК РФ (ст. 779–783);
- 11) договор перевозки — глава 40 ГК РФ (ст. 784–800);
- 12) договор транспортной экспедиции — глава 41 ГК РФ (ст. 801–806);
- 13) договор займа и кредита — глава 42 ГК РФ (ст. 807–823);
- 14) договор финансирования под уступку денежного требования — глава 43 ГК РФ (ст. 824–833);
- 15) договор банковского вклада — глава 44 ГК РФ (ст. 834–844);
- 16) договор банковского счета — глава 45 ГК РФ (ст. 845–860);
- 17) договор хранения — глава 47 ГК РФ (ст. 886–926);
- 18) договор страхования — глава 48 ГК РФ (ст. 927–970);
- 19) договор поручения — глава 49 ГК РФ (ст. 971–979);
- 20) договор комиссии — глава 51 ГК РФ (ст. 990–1004);
- 21) агентский договор — глава 52 ГК РФ (ст. 1005–1011);
- 22) договор доверительного управления имуществом — глава 53 ГК РФ (ст. 1012–1026);
- 23) договор коммерческой концессии — глава 54 ГК РФ (ст. 1027–1040);
- 24) договор простого товарищества — глава 55 ГК РФ (ст. 1041–1054).

Составление и заключение договора регулируется (31, с. 50):

- ***императивными нормами*** т. е. предписаниями закона, которым договор должен соответствовать в обязательном порядке. Противоречие условий договора данным предписаниям рассматривается как противоречие договора действующему законодательству. Договор, не соответствующий императивным нормам закона, недействителен (юридически ничтожен). К императивным предписаниям законодательства можно отнести установление обязательности регистрации сделок с недвижимым имуществом (ст. 131 ГК РФ), обязательной возмездности договора комиссии (ст. 991 ГК РФ) и т. д. Согласно ст. 422 ГК РФ, договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами, действующими в момент его заключения;
- ***диспозитивными нормами***, т. е. нормами законодательства относительно условий договора, при которых стороны по своему желанию могут изменить условия договора, предусмотренные ГК РФ. Таким образом, выполнив обязательные предписания закона относительно формы и содержания договора (императивные нормы), организации самостоятельно выбирают условия диспозитивных норм и строят договорные отношения с партнерами в соответствии с потребностями конкретной хозяйственной ситуации;
- ***обычаями делового оборота***, которые применяются, если условия договора не были определены сторонами или диспозитивной нормой.

По отражению в бухгалтерском учете все договоры можно условно разделить на три группы (31, с. 13):

- договоры, нейтральные к бухгалтерскому учету;
- простые договоры;
- сложные договоры.

Классификация договоров по отражению операций по ним в бухгалтерском учете приведена на схеме (рис. 5.1).

В действующем законодательстве о налогах и сборах существует прямая взаимосвязь между нормами налогового и гражданского права. Это означает, что в ряде случаев порядок расчета налогооблагаемой базы и сроки уплаты налогов зависят от того, как конкретная хозяйственная операция трактуется гражданским законодательством, и прежде всего действующим Гражданским кодексом РФ.

В большинстве случаев такие связи прямо установлены Налоговым кодексом РФ. Так, например:

- согласно п. 2 ст. 38 Налогового кодекса РФ, под имуществом для целей налогообложения понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ;
- в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров для целей налогообложения признается передача на возмездной основе права собственности на товары одним лицом для другого лица. Право собственности — гражданско-правовое понятие, возникновение и момент перехода которого по сделке относительно конкретного имущества определяется ГК РФ, а именно ст. 209 и 223 ГК РФ;
- согласно п. 1 ст. 40 НК РФ, если иное специально не предусмотрено НК РФ, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, т. е. цена договора. Порядок установления и изменения сторонами сделки цены договора определяется статьей 421 ГК РФ.

Часть II Налогового кодекса РФ ставит целый ряд своих предписаний в прямую зависимость от вида гражданско-правового договора, которым стороны оформили совершаемые хозяйственные операции. Такие положения, в частности, затрагивают особенности определения налоговых обязательств при:

- заключении договоров финансирования под уступку денежного требования или уступки требования (цессии) (в целях исчисления НДС — ст. 155, п. 8 ст. 167 НК РФ, налога на прибыль организаций — ст. 279 НК РФ);
- получении дохода на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров (в целях исчисления НДС — ст. 156, пп. 1 п. 2 ст. 167 НК РФ, налога на прибыль организаций — пп. 10 п. 1 ст. 251, пп. 9, 30 ст. 270, п. 3 ст. 271 НК РФ);
- расчетах векселями (в целях исчисления НДС — пп. 3 п. 1 ст. 162, п. 4 ст. 167, п. 2 ст. 172 НК РФ);
- заключении договоров складского хранения (в целях исчисления НДС — п. 7 ст. 167 НК РФ);
- заключении договоров доверительного управления имуществом (в целях исчисления налога на прибыль организаций — ст. 276 НК РФ);
- заключении договора займа, кредита, банковского счета, банковского вклада (в части порядка налогового учета доходов (расходов) в виде процентов, полученных (уплаченных) по этим договорам) — в целях исчисления налога на прибыль организаций ст. 328 НК РФ;

ДОГОВОРЫ ПО ОТРАЖЕНИЮ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Договоры, нейтральные к бухгалтерскому учету	Простые договоры		Сложные договоры
Порядок исполнения не влечет составления каких-либо бухгалтерских проводок	Порядок исполнения влечет составление простых типовых проводок		Порядок исполнения влечет в каждом конкретном случае специфическое бухгалтерское оформление, а также договора, из содержания которых трудно однозначно определить тип возникающих обязательств
	<u>длительные</u>	<u>единичные</u>	
	Повторяемость типовых проводок по договору (например, поставка товаров, осуществляемая в течение года)	Состоят из одной операции, отражаемой в бухгалтерском учете	
Например			
Договор о сотрудничестве и организации взаимоотношений, Предварительный договор (ст. 429 ГК РФ)	Договор купли-продажи (ст. 454–566 ГК РФ); Договор мены (ст. 567–571 ГК РФ); Договор дарения (ст. 572–582 ГК РФ); Договор ренты и пожизненного содержания с иждивенцем (ст. 583–605 ГК РФ); Договор найма жилого помещения (ст. 671–688 ГК РФ); Договор безвозмездного пользования (ст. 689–701 ГК РФ); Договор подряда (ст. 702–768 ГК РФ); Договор на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (ст. 769–778 ГК РФ); Договор возмездного оказания услуг (ст. 779–783 ГК РФ); Договор перевозки (ст. 784–800 ГК РФ); Договор транспортной экспедиции (ст. 801–806 ГК РФ); Договор банковского вклада (ст. 834–844 ГК РФ); Договор банковского счета (ст. 845–860 ГК РФ); Договор хранения (ст. 886–926 ГК РФ); Договор страхования (ст. 927–970 ГК РФ); Договор поручения (ст. 971–979 ГК РФ); Договор комиссии (ст. 990–1004 ГК РФ); Агентский договор (ст. 1005–1011 ГК РФ); Договор доверительного управления имуществом (ст. 1012–1026 ГК РФ)		Договор аренды (ст. 606–670 ГК РФ) — договор проката, договор аренды государственного (или муниципального) имущества, аренда предприятия, финансовая аренда (лизинг); Договор займа и кредита (ст. 807–823 ГК РФ) — договор целевого займа, договор займа, заключенный путем выдачи векселя, выпуска и продажи облигаций, договор государственного займа, договор товарного кредита, договор коммерческого кредита; Договор финансирования под уступку денежного требования (ст. 824–833 ГК РФ); Договор коммерческой концессии (ст. 1027–1040 ГК РФ); Договор простого товарищества (ст. 1041–1054 ГК РФ)

Рис. 5.1. Классификация договоров по отражению операций по ним в бухгалтерском учете

- заключении организациями договоров гражданско-правового характера, авторских и лицензионных договоров с физическими лицами (в целях исчисления единого социального налога (ЕСН) — п. 3 ст. 238 НК РФ;
- другие.

Таким образом, организация может влиять на трактовку осуществляемых хозяйственных операций с точки зрения гражданского законодательства, с тем чтобы изменить их налоговые последствия, создав для себя наиболее выгодный режим налогообложения.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение сделки и договора.
2. Перечислите основные группы договоров.
3. Чем регулируется составление и заключение договора?
4. Как можно сгруппировать договоры по отражению операций по ним в бухгалтерском учете?
5. Какие статьи Налогового кодекса РФ определяют связь бухгалтерского и налогового законодательства?

5.4. Формирование договорной политики предприятия в целях оптимизации налогообложения

Текущее налоговое планирование состоит в планировании хозяйствующими субъектами отдельных налогов, а также в разработке учетной и договорной политики.

Влияние договорной политики на налогообложение рассмотрено в работах многих ученых и практиков: А. В. Брызгалина, Л. В. Дуканича, Е. М. Калининой, М. Л. Пятова, М. В. Семеновой и др.

Хозяйствующие субъекты могут гибко влиять на трактовку осуществляемых хозяйственных операций с точки зрения гражданского законодательства, с тем, чтобы, изменив их налоговые последствия, создать для себя наиболее выгодный режим налогообложения. При заключении или изменении хозяйственного договора следует оценивать в комплексе все его налоговые последствия по НДС, налогу с продаж, налогу на прибыль, налогу на имущество предприятий, ЕСН и другим наиболее значимым налогам для конкретного хозяйствующего субъекта.

Договорной политикой целесообразно считать использование возможностей выбора типа договора, партнера сделки, условий хозяйственных договоров с целью достижения желаемого финансового результата или определенной структуры активов организации (31, с. 50, 59).

В процессе реализации договорной политики для каждого конкретного договора необходимо проводить *экономико-правовую экспертизу*, которая включает:

- правовую экспертизу, т. е. рассмотрение условий сделки с точки зрения гражданского законодательства (ГК РФ);
- бухгалтерскую экспертизу, т. е. анализ возможных вариантов бухгалтерского оформления заключаемого договора;

- налоговую экспертизу — рассмотрение того или иного договора с точки зрения возникновения объектов налогообложения в соответствии с действующим налоговым законодательством. При этом следует оценивать в комплексе все налоговые последствия заключаемого и (или) изменяемого хозяйственного договора, в том числе по налогу на добавленную стоимость, налогу с продаж, налогу на прибыль, налогу на имущество предприятий, другим налогам.

Кроме того, при проведении экспертизы договоров, заключаемых между организацией и физическим лицом (договоров гражданско-правового характера) необходимо определить, производятся ли начисления единого социального налога (ЕСН); возможно ли из сумм, выплаченных гражданину, рассчитать НДС и произвести налоговый вычет; удерживается ли налог на доходы физических лиц; возникает ли материальная выгода;

- финансовую экспертизу, т. е. расчет изменения показателей финансового состояния организации в результате заключения того или иного вида договора (в том числе, изменение показателей финансовой независимости, платежеспособности, рентабельности).

Конечной целью проводимой экономико-правовой экспертизы договора является заключение договора, обеспечивающего эффективное использование ресурсов организации и оптимизацию налоговых обязательств.

К основным инструментам договорной политики организации относятся (31, с. 55):

- выбор контрагента, в частности, существенное значение будет иметь, является ли партнер по сделке:
 - ◆ резидентом или нерезидентом;
 - ◆ резидентом, пользующийся льготами по НДС, или резидентом, продукция, работы, услуги которого облагаются НДС;
 - ◆ нерезидентом, со страной которого подписано соглашение об избежании двойного налогообложения, или нерезидентом из страны, с которой тако-го соглашения нет;
 - ◆ нерезидентом, зарегистрированным в налоговых органах РФ или нерезидентом, не вставшим на учет в налоговую инспекцию в России в качестве налогоплательщика;
 - ◆ юридическим или физическим лицом
- выбор вида договора (более подробно см. пример в следующем параграфе учебника);
- определение отдельных условий договора (например, установление порядка расчетов по договору).

* * *

Таким образом, одни и те же хозяйственные операции, т. е. операции с одинаковыми финансовыми и материальными потоками, юридически могут быть оформлены совершенно по-разному, что существенно изменит их последствия как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения, а следовательно, и финансовое положение организации в целом.

Налоговые аспекты договорной политики хозяйствующих субъектов проявляются при выборе между договором поставки и комиссией; между договором поставки на условиях предоплаты и комиссией; между меной и зачетом однородных денежных требований; между приобретением и арендой основного средства; установлением перехода права собственности по оплате или по отгрузке и др. Выбор того или иного вида договора в целях оптимизации налоговых обязательств организации во многом индивидуален для каждой конкретной ситуации и требует детального анализа с точки зрения правового регулирования, налогообложения, а также с точки зрения влияния на финансовые результаты деятельности организации.

С учетом того, что часть II Налогового кодекса РФ ставит целый ряд своих предписаний в прямую зависимость от вида гражданско-правового договора, которым стороны оформили совершаемые хозяйственные операции, а также в связи с изменениями, постоянно вносимыми в налоговое законодательство, хозяйствующим субъектам при осуществлении налогового планирования необходимо учитывать положения гражданского законодательства, правила бухгалтерского учета и налоговые последствия заключаемых и изменяемых договоров.

Ниже авторы попытались с учетом положений действующего законодательства проанализировать не только различие налоговых последствий договора дарения имущества и договора безвозмездного пользования имуществом с целью безвозмездной передачи в собственность (или пользование) какого-либо объекта, но и влияние данных договоров на показатели эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов. В большинстве случаев использование договора безвозмездного пользования оказывается наиболее выгодным с точки зрения оптимизации налоговых обязательств организации.

Рассмотрим более подробно каждый из этих видов договоров.¹

Договор дарения

Согласно ст. 572 Гражданского кодекса РФ, по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу, либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

При заключении договора дарения необходимо обратить внимание на следующие основные моменты:

1. Безвозмездный характер договора дарения.
2. Требование к форме договора дарения (согласно ст. 574 ГК РФ, дарение, сопровождаемое передачей дара, может быть совершено устно, исключая ситуации, когда:
 - дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает 5 МРОТ (согласно ст. 5 Федерального закона от 19.06.2000 г. № 82-ФЗ, для исчисления платежей по гражданско-правовым обязательствам, установленных в зависимости от минимального размера оплаты труда (МРОТ), с 01.01.2001 г. применяется МРОТ в размере 100 руб. 00 коп.);

¹ Подробно изложение этого вопроса см. Е. С. Вылкова, А. С. Вендеревская (33).

- предметом дарения является объект недвижимости;
- договор содержит обещание дарения в будущем).

В предусмотренных случаях несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора.

3. Запрет на договор дарения (согласно ст. 575 ГК РФ, дарение запрещается в том случае, если:

- договор от имени малолетних и граждан, признанных недееспособными, заключается их законными представителями (опекунами);
- дарение совершается работникам лечебных, воспитательных учреждений, учреждений социальной защиты и других аналогичных учреждений гражданами, находящимися в них на лечении, содержании или воспитании, супругами и родственниками этих граждан;
- дарение совершается в отношении государственных служащих и служащих органов муниципальных образований в связи с их должностным положением или в связи с исполнением ими служебных обязанностей;
- сторонами договора дарения являются коммерческие организации.

Указанные запреты не действуют, если в качестве дара передаются обычные подарки, стоимость которых не превышает 5 МРОТ (ст. 575 ГК РФ). Договор дарения, заключенный с нарушением установленных запретов, недействителен как несоответствующий закону (ст. 168 ГК РФ).

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 574 ГК РФ договор дарения недвижимого имущества подлежит обязательной государственной регистрации.

Следует отметить, что имеются различия между понятиями «пожертвование», «благотворительность» (подвиды договора дарения) и «спонсорство» (не является разновидностью договора дарения), которые для наглядности сгруппированы в табл. 5.11.

Таблица 5.11

Характерные черты	Договор дарения	Пожертвование	Благотворительность	Спонсорство
Безвозмездность договора	+	¹ +	² +	³ -
Целевое назначение передаваемого имущества	-	⁴ +	-	+
Ограничение стоимости объекта безвозмездной передачи	+	-	-	-

Примечание к табл. 5.11:

- 1) согласно ст. 582 ГК РФ, **пожертвованием** признается дарение вещи или права в **общепользовных целях**;
- 2) в соответствии со ст. 1 Федерального закона от 11. 08. 1995 г. №135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» **благотворительность** – это деятельность, направленная на оказание помощи и поддержку социально незащищенным слоям населения, на развитие культуры, науки, образования, здравоохранения, социального обслуживания, иных социальных сфер, на укрепление дружеских отношений и сотрудничества с народами других государств;

творительность — добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки. При этом направление денежных и других материальных средств, оказание помощи в иных формах коммерческим организациям, а также поддержка политических партий, движений, групп и кампаний благотворительной деятельностью не являются (п. 2 ст. 2 ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»);

- 3) согласно ст. 19 Федерального закона от 18.07.1995 г. № 108-ФЗ «О рекламе», под **спонсорством** понимается осуществление юридическим или физическим лицом (спонсором) вклада (в виде предоставления имущества, результатов интеллектуальной деятельности, оказания услуг, проведения работ) в деятельность другого юридического или физического лица (спонсируемого) на условиях распространения спонсируемым рекламы о спонсоре, его товарах, причем спонсорский вклад признается платой за рекламу, а спонсор и спонсируемый — соответственно рекламодателем и реламораспространителем;
- 4) **жертвователем** при пожертвовании имущества гражданину должно быть, а юридическим лицам может быть обусловлено использование его по определенному назначению (п. 3 ст. 582 ГК РФ). В случае установления нецелевого использования пожертвования жертвователь имеет право истребовать пожертвование обратно (п. 5 ст. 582 ГК РФ). Таким образом, главным отличием обычного дарения от пожертвования является целевое назначение имущества, передаваемого в качестве дара.

Таким образом, спонсорский договор не является разновидностью договора дарения, так как в нем отсутствует главная характерная черта последнего — безвозмездность (спонсорский вклад является по своей сути платой за рекламу), и присутствуют встречные обязанности как у одной, так и у другой стороны.

Теперь дадим комментарий к особенностям бухгалтерского учета и налогообложения по договору дарения. Причем, так как что дарение между коммерческими организациями на сумму свыше 5 МРОТ не допускается, далее будем рассматривать только те ситуации, когда одной из сторон в договоре дарения выступает физическое лицо или некоммерческая организация.

Позиция дарителя

1. Даритель — организация (юридическое лицо).

1. Оценка безвозмездно переданного имущества в целях бухгалтерского учета. Согласно п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов организации» (ПБУ 10/99), утвержденному Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н, стоимость имущества, переданного организацией безвозмездно, отражается как ее внереализационный расход. При этом оценка имущества, передаваемого по договору дарения, в бухгалтерском учете производится по учетной (балансовой стоимости).

2. Порядок налогообложения:

- Налог на добавленную стоимость.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ к объектам налогообложения НДС относятся обороты по передаче права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказанию услуг на безвозмездной основе. При безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) плательщиком НДС является сторона передающая, т. е. даритель.

В соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ сумма налогооблагаемого оборота для исчисления НДС при реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Таким образом, налогооблагаемая база для целей исчисления НДС при реализации имущества на безвозмездной основе принимается в размере, согласованном обеими сторонами сделки (дарителем и одаряемым) и зафиксированном в договоре дарения, пока налоговыми органами не доказано обратное.

В случае дарения имущества, учитываемого с НДС согласно п. 4 ст. 164 НК РФ, сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, исчисляется расчетным методом. При этом с учетом изменений, вносимых Законом РФ от 29.05.2002 № 57-ФЗ, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки (20 или 10%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (цифровое значение расчетной ставки по НДС теперь отсутствует в НК).

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, когда товары (работы, услуги), реализуемые на безвозмездной основе, не являются объектом налогообложения НДС. Так, согласно п. 3 ст. 39 части I НК РФ, не признается реализацией товаров, работ или услуг:

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью (пп. 3);
- иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ (пп. 9).

К иным операциям, не признаваемым объектом налогообложения, согласно п. 2 ст. 146 НК РФ, относятся:

- передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению), — пп. 2;
- передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям — пп. 5;
- другие.

При безвозмездной передаче имущества в соответствии со ст. 169 НК РФ передающая сторона должна составить счет-фактуру по форме, установленной Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» с учетом изменений и дополнений.

Сведения о реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе отражаются по строке 1.2 Налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденной Приказом МНС РФ от 26.12.2001 г. № БГ-3-03/572.

- Налог на прибыль.

В соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Следует указать, что в соответствии с изменениями, вносимыми Законом РФ от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ, из указанной фразы исключено слово «товары», и таким образом, с 1 января 2002 г. расходы в виде стоимости безвозмездно переданных товаров учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

II. Даритель — физическое лицо.

В случае, если дарителем по договору безвозмездной передачи (договору дарения) выступает физическое лицо, то объекты налогообложения по налогу на доходы физических лиц у передающей стороны не возникают.

Позиция одаряемого.

1. Одаряемый — организация (юридическое лицо).

- Оценка безвозмездно полученного имущества в целях бухгалтерского учета.

Порядок оценки имущества, полученного безвозмездно, для целей отражения в бухгалтерском учете регламентируется следующими нормативными документами: Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 29-ФЗ (п. 1 ст. 11); Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 4н (п. 23); Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ9/99), утвержденным Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 2н (п. 10.3); Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ5/01), утвержденным Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 4н (п. 9); Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ6/01), утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (п. 10).

Согласно вышеперечисленным документам, *первоначальной стоимостью имущества, полученного организацией по договору дарения (безвозмездно), признается его текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.* При этом в соответствии с п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

2. Порядок налогообложения.

- Налог на добавленную стоимость.

В случае, если объектом договора дарения являются денежные средства, то необходимо учитывать следующее: главой 21 НК РФ установлено, что в оборот, облагаемый НДС, включаются любые получаемые организациями денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров, работ и услуг. Таким образом, денежные средства, полученные в рамках договора дарения, не подлежат обложению НДС.

Что касается имущества, передаваемого предприятию на основании договора дарения, то у одаряемого объект налогообложения по НДС не возникает — плательщиком НДС в данном случае выступает даритель. Согласно п. 33.2 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, утвержденных Приказом МНС РФ от 20.12.2000 г. № БГ-3-03/447, безвозмездно полученное имущество учитывается организацией по стоимости, включающей суммы НДС, уплаченные передающей стороной. Следует также обратить внимание, что, согласно п. 3 ст. 154 НК РФ, при реализации имущества, учтенного таким образом (по стоимости с учетом НДС), налоговая база по НДС определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений ст. 40 НК РФ, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в нее налога с продаж, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок). При этом, согласно п. 4 ст. 164 НК РФ, в случае реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки (20 или 10%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. При этом налогоплательщик должен отразить налоговую базу и сумму НДС, подлежащую к уплате в бюджет, по строке 1.4 Налоговой декларации по НДС, утвержденной Приказом МНС РФ от 26.12.2001 г. № БГ-3-03/572.

- Налог на прибыль организаций.

В соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ для целей налогообложения имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав для целей исчисления налога на прибыль признаются внереализационными доходами налогоплательщика (п. 8 ст. 250 НК РФ).

При этом оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с главой 25 НК РФ остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Согласно п. 8 (ст. 250) Методических рекомендаций по применению главы 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций», утвержденных Приказом МНС РФ от 26.02.2002 г. № БГ-3-02/98, при определении источников информации о рыночных ценах на товары (работы или услуги) необходимо руководствоваться п. 11 ст. 40 НК РФ. При этом источниками информации о рыночных ценах могут быть признаны: официальная информация о биржевых котировках (состоявшихся сделках) на ближайшей к месту нахождения (месту жительства) продавца (покупателя) бирже, а при отсутствии сделок на указанной бирже либо при реализации (приобретении) на другой бирже — информация о биржевых котировках, состоявшихся сделок на этой другой бирже или информация о международных биржевых котировках, а также котировки Министерства финансов РФ по государственным ценным бумагам и обязательствам; информация государственных органов по статистике, органов, регулирующих ценообразование, и иных уполномоченных органов; информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации. Кроме того, оценка рыночной цены на продукцию может быть осуществлена в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ» оценщиком, получившим лицензию в установленном порядке.

В ст. 251 НК РФ предусмотрены доходы, полученные в результате передачи имущества на безвозмездной основе, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В частности, не облагаются налогом на прибыль организаций следующие доходы (п. 1 ст. 251 НК РФ в редакции Закона РФ от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ):

- средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) РФ» (пп. 6);
- имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней (пп. 8);
- имущество, полученное российской организацией безвозмездно (пп. 11):
 - ♦ от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;
 - ♦ от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;
 - ♦ от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада этого физического лица. При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение 1 года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

- имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования. При этом организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования (пп. 14).

Ставка налога на прибыль установлена в размере 24% (п. 1 ст. 284 НК РФ). При этом сумма налога распределяется следующим образом: Федеральный бюджет — 6%; бюджеты субъектов РФ — 16%; местные бюджеты — 2%. Законами субъектов РФ размер налоговой ставки может быть уменьшен для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ. При этом данная ставка не может быть ниже 12% (п. 1 ст. 284 НК РФ), что необходимо прежде всего учитывать хозяйствующим субъектам, зарегистрированным в российских свободных экономических зонах и ЗАТО.

В случае, если организацией в отчетном (налоговом) периоде было безвозмездно получено имущество (работы, услуги) или имущественные права, то в Налоговой декларации по налогу на прибыль, утвержденной Приказом МНС РФ от 07.12.2001 г. № БГ-3-02/542, по строке 030 Расчета налога за соответствующий период необходимо указать размер дохода, определенного в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ.

3. Налог на имущество организаций.

Налоговая база по налогу на имущество, которое получено на безвозмездной основе, определяется исходя из стоимости, учтенной для целей бухгалтерского учета, т. е. исходя из текущей рыночной цены (ст. 2 Закона РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий»). При этом налогообложение производится в общеустановленном порядке, т. е. налоговой базой по налогу на имущество, полученного безвозмездно (по договору дарения), является среднегодовая стоимость имущества предприятия, которая определяется путем деления на 4 суммы, полученной от сложения половины стоимости имущества на 1 января отчетного года и на первое число следующего за отчетным периодом месяца, а также суммы стоимости имущества на каждое первое число всех остальных кварталов отчетного периода (п. 3 Инструкции Госналогслужбы РФ от 08.06.1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий»).

Ставка регионального налога на имущество предприятий устанавливается законами субъектов федерации. Например, в Санкт-Петербурге ставка налога на имущество предприятий в настоящее время установлена в размере 2% (ст. 2 Закона Санкт-Петербурга от 30.12.1999 г. № 252-34 «О некоторых вопросах налогообложения в 2000–2003 годах»).

4. Расходы, связанные с текущей эксплуатацией объекта дарения. Амортизационные отчисления.

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ, для целей налогообложения амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 тыс. руб.

В Налоговом кодексе, так же как и в нормативных актах по бухгалтерскому учету, установлен перечень объектов имущества, по которым не начисляется амортизация. При этом имущество, не подлежащее амортизации (не признаваемое амортизируемым), по-разному определяется согласно положениям бухгалтерского учета, содержащимся в ПБУ6/01 «Учет основных средств», и главы 25 Налогового кодекса. Для наглядности положения перечисленных документов сгруппированы в табл. 5.12.

Таблица 5.12

Имущество, не подлежащее амортизации (не признаваемое амортизируемым)

Согласно главе 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ с учетом изменений и дополнений	Согласно ПБУ6/01 «Учет основных средств» с учетом изменений
—	Объекты жилищного фонда* (пп. 17)
Земля и иные объекты природопользования (п. 2 ст. 256)	Земельные участки и объекты природопользования* (пп. 17)
Имущество бюджетных организаций (пп. 1 п. 2 ст. 256)	—
Имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности (пп. 2 п. 2 ст. 256)	Объекты основных средств некоммерческих организаций* (пп. 17)
Имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования (за исключением имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации) — пп. 3 п. 2 ст. 256	—
Объекты внешнего благоустройства (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты (пп. 4 п. 2 ст. 256)	Объекты внешнего благоустройства (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированных сооружений судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты* (пп. 17)
Продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота) — (пп. 5 п. 2 ст. 256)	Продуктивный скот, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста* (пп. 17)
Приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства** (пп. 6 п. 2 ст. 256)	Приобретенные книги, брошюры и т. п. издания (п. 18)
Имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с пп. 11, 14, 19, 22 и 23 п. 1 ст. 251 НК РФ, а также имущество, указанное в пп. 6 и 7 п. 1 ст. 251 НК РФ (пп. 7 п. 2 ст. 256)	—

Окончание табл. 5 12

Согласно главе 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ с учетом изменений и дополнений	Согласно ПБУ6/01 «Учет основных средств» с учетом изменений
Приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора (пп. 8 п. 2 ст. 256)	—
Имущество первоначальной стоимостью менее 10 тыс. руб. (п. 1 ст. 256)	Объекты основных средств стоимостью не более 10 тыс. руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей (п. 18)
Основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование (п. 3 ст. 256)	—
Имущество, переведенное по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев (п. 3 ст. 256)	Имущество в период консервации на срок свыше 3 месяцев (пп. 23)
Имущество, находящееся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев (п. 3 ст. 256)	Имущество в период восстановления продолжительностью свыше 12 месяцев (пп. 23)

* По указанным объектам основных средств производится начисление амортизации в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. При этом движение сумм износа учитывается на отдельном забалансовом счете (п. 17 ПБУ6/01).

** Стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией в полной сумме в момент приобретения указанных объектов (пп. 6 п. 2 ст. 256 НК РФ).

Данные, содержащиеся в табл. 5.12, свидетельствуют о расхождении бухгалтерского и налогового учета по вопросам отнесения имущества к не подлежащему амортизации и их необходимо учитывать при налогообложении прибыли.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств, как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения, начисляются исходя из их первоначальной стоимости (п. 19 ПБУ6/01 «Учет основных средств»; п. 4,5 ст. 259 НК РФ). Порядок определения первоначальной стоимости имущества, полученного по договору дарения (безвозмездно), для целей начисления амортизации по бухгалтерскому учету регламентирован в п. 1 ст. 11 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» — первоначальная стоимость такого имущества определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Для целей начисления амортизационных отчислений, согласно главе 25 Налогового кодекса РФ, первоначальная стоимость основного средства, полученного налогоплательщиком безвозмездно, определяется как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ, т. е. с учетом положений ст. 40 НК РФ (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Таким образом, порядок определения первоначальной стоимости имущества, полученного безвозмездно для целей исчисления амортизации, как по бухгалтерскому, так и по налоговому учету *совпадает*.

Однако методы и порядок расчета сумм амортизации для целей бухгалтерского учета и налогообложения различны. Так, в соответствии с п. 18 ПБУ6/01 начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов: линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Главой 25 Налогового кодекса РФ предусмотрены только 2 метода начисления амортизации: линейный и нелинейный (п. 1 ст. 259 НК РФ). При этом срок полезного использования амортизируемого имущества для целей налогообложения определяется исходя из амортизационных групп, классификация которых утверждена Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Таким образом, в случае, если организация выберет различные методы расчета сумм амортизации основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета, то возникнет необходимость корректировки прибыли для целей налогообложения в соответствии с главой 25 НК РФ (см. ПБУ18/02).

Следует отметить, что организации, получившие по договору дарения объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определить норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками (п. 12 ст. 259 НК РФ).

5. Ремонт.

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 253 НК РФ, расходами, связанными с производством и реализацией, признаваемыми для целей исчисления налога на прибыль организаций, признаются расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии. Порядок отнесения на затраты расходов по ремонту основных средств для целей налогообложения регламентирован в ст. 260 НК РФ, согласно которой расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиками, рассматриваются как прочие расходы и признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (п. 1 ст. 260 НК РФ). При этом для обеспечения в течение 2 и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств в соответствии с порядком, установленным ст. 324 НК РФ.

II. Одаряемый — физическое лицо.

1. Порядок налогообложения.

- Налог на доходы физических лиц.

В случае безвозмездной передачи имущества физическому лицу у последнего возникает обязанность уплатить налог на доходы. Согласно п. 1 ст. 210 главы 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц», при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. Причем на основании п. 2 ст. 211 НК РФ к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе. Необходимо отметить также, что ст. 217 НК РФ предусмотрены доходы, не подлежащие налогообложению. Так, освобождены от уплаты налога на доходы физических лиц доходы, не превышающие 2 тыс. руб. в год, полученные в виде подарков от организаций или индивидуальных предпринимателей и не подлежащие обложению налогом с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, в соответствии с Законом РФ от 12. 12. 1991 г. № 2020-1 об этом налоге (п. 28 НК РФ).

6. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

Физические лица, которые принимают имущество, переходящее в их собственность в порядке дарения, являются плательщиками налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, — ст. 1 Закона от 12. 12. 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения». В соответствии с упомянутым законом налогооблагаемый минимум имущества, переходящего физическому лицу в порядке дарения, составляет 80 МРОТ, т. е. 8 тыс. руб. (п. 2 ст. 3 Закона № 2020-1).

В соответствии с п. 2 ст. 5 Закона № 2020-1 оценка жилого дома (квартиры), дачи и садового домика, переходящих в собственность физического лица в порядке дарения, производится органами коммунального хозяйства или страховыми организациями. Оценка транспортных средств производится страховыми организациями и другими организациями, которым предоставлено право осуществлять эти действия. Оценка другого имущества производится экспертами. Исчисление налога производится налоговыми органами на основании документов, которые предоставляют нотариусы, а также должностные лица, уполномоченные совершать нотариальные действия (п. 4 ст. 5 Закона № 2020-1).

7. Налог на имущество физических лиц.

Имущество, находящееся в собственности физического лица, является объектом обложения налогом на имущество физических лиц в соответствии с Законом РФ от 09.12.1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» (далее Закон № 2003-1). Ставки налога устанавливаются нормативными актами представительных органов местного самоуправления на строения, помещения и сооружения в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости; на транспортные средства — от мощности, вместимости соответствующего объекта (ст. 3 Закона № 2003-1). При этом непосредственно исчисление налогов на имущество физических лиц производится налоговыми органами (п. 1 ст. 5 Закона № 2003-1).

Договор безвозмездного пользования

Согласно ст. 689 ГК РФ, по договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа, или в состоянии, обусловленном договором. К договорам безвозмездного пользования применяются правила, установленные отдельными статьями главы 34 «Аренда» ГК РФ (п. 2 ст. 689 ГК РФ).

Договор ссуды от договора аренды отличается только тем, что он носит безвозмездный характер. Но именно это качество договора безвозмездного пользования устанавливает ряд специальных правил, отличающих его от общих правил по договору аренды. Например, коммерческая организация не вправе передавать имущество в безвозмездное пользование лицу, являющемуся ее учредителем, участником, руководителем, членом ее органов управления или контроля (п. 2 ст. 690 ГК РФ).

Ссудодатель обязан предоставить вещь в состоянии, соответствующем условиям договора безвозмездного пользования и ее назначению. Вещь представляется в безвозмездное пользование со всеми ее принадлежностями и относящимися к ней документами (инструкцией по использованию, техническим паспортом и т. п.), если иное не предусмотрено договором (ст. 691 ГК РФ). Если такие принадлежности и документы переданы не были, однако без них вещь не может быть использована по назначению либо ее использование в значительной степени утрачивает ценность для ссудополучателя, последний вправе потребовать предоставления ему таких принадлежностей и документов либо расторжения договора и возмещения понесенного им реального ущерба (ст. 691 ГК РФ).

Передача вещи в безвозмездное пользование не является основанием для изменения или прекращения прав третьих лиц на эту вещь. При заключении договора безвозмездного пользования ссудодатель обязан предупредить ссудополучателя о всех правах третьих лиц на эту вещь (сервитуте, праве залога и т. п.). Неисполнение этой обязанности дает ссудополучателю право требовать расторжения договора и возмещения понесенного им реального ущерба (ст. 694 ГК РФ).

Теперь рассмотрим отражение данного договора в бухгалтерском и налоговом учете.

1. Отражение в бухгалтерском учете.

В соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

В бухгалтерском учете и бухгалтерском балансе организации может быть отражено лишь имущество, которое, согласно законодательству РФ, признается его собственностью. При получении имущества по договору безвозмездного пользования право собственности на это имущество к ссудополучателю не переходит. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н объект основных средств, полученный по договору безвозмездного пользования, ссудополучателем учитывается на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре.

2. Порядок налогообложения.

- *Налог на добавленную стоимость.*

Согласно НК РФ, при передаче имущества в безвозмездное пользование объект налогообложения по НДС отсутствует (ст. 39 «Реализация товаров, работ или услуг»; ст. 146 «Объект налогообложения», ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)»).

- *Налог на прибыль организаций*

В соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» (ст. 249 «Доходы от реализации», ст. 250 «Внереализационные доходы», ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы») при получении имущества по договору безвозмездного пользования объекта обложения налогом на прибыль у предприятия не возникает.

- *Налог на имущество предприятий*

В соответствии со ст. 2 Закона РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» данным налогом облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе предприятия.

Таким образом, находящееся в безвозмездном пользовании имущество не будет включаться в налогооблагаемую базу по налогу на имущество у ссудополучателя, поскольку заключение договора безвозмездного пользования не влечет перехода права собственности на это имущество.

- *Расходы, связанные с текущей эксплуатацией объекта, и амортизация*

Как уже было отмечено выше (см. табл. 5.12), в целях налогового учета имущество, переданное (полученное) по договорам в безвозмездное пользование, не включается в состав амортизируемого имущества (п. 3 ст. 256 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 322 НК РФ, начисление амортизации приостанавливается на время фактического нахождения основных средств в безвозмездном пользовании по договору ссуды (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача). При окончании договора безвозмездного пользования и возврате основных средств налогоплательщику амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошел возврат основных средств налогоплательщику.

В нормативных документах по бухгалтерскому учету ничего не говорится о неначислении амортизации по имуществу, предоставленному в безвозмездное пользование (ссуду).

Таким образом, учет амортизации согласно бухгалтерскому и налоговому учету у ссудополучателя по имуществу, полученному в безвозмездное пользование, может не совпадать. В этом случае для целей налогообложения необходимо будет корректировать прибыль, полученную по данным бухгалтерского учета, на сумму начисленной амортизации в соответствии с положениями ПБУ 18/02.

- *Ремонт*

В главе 25 НК РФ не предусмотрен какой-либо особенный порядок учета расходов на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, полученного по договору безвозмездного пользования, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии. Таким

образом, организация может учитывать подобные расходы в общеустановленном порядке (см. изложение данного вопроса по договору дарения).

* * *

Сравнительная характеристика договора дарения и договора безвозмездного пользования с точки зрения правового регулирования и налогообложения приведена в табл. 5.13.

Таблица 5.13

Сравнительная характеристика договора дарения и договора безвозмездного пользования¹

№ п/п	Характеристика	Договор дарения имущества	Договор безвозмездного пользования имуществом
I. С правовой точки зрения			
1.1	Ограничения	Дарение запрещено между коммерческими организациями, если в качестве дара передается имущество стоимостью более 5 МРОТ (ст. 575 ГК РФ)	Нет
1.2	Возмездность договора	Имущество передается безвозмездно (ст. 572 ГК РФ)	Имущество передается безвозмездно (ст. 689 ГК РФ)
1.3	Переход права собственности	Даритель передает имущество в собственность одаряемого (ст. 572 ГК РФ)	Ссудодатель передает имущество во временное пользование ссудополучателю (ст. 689 ГК РФ)
II. С точки зрения налогообложения			
2.1	Налог на добавленную стоимость	Налогооблагаемая база у дарителя определяется исходя из ст. 40 НК РФ (п. 2 ст. 154 НК РФ)	Операции по передаче имущества в безвозмездное пользование не облагаются НДС (ст. 39, 146, 149 НК РФ)
2.2	Налог на прибыль организаций	Расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ). Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав признаются внереализационными доходами (п. 8 ст. 250 НК РФ). При этом оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом ст. 40 НК РФ	Объект налогообложения отсутствует (ст. 249, 250, 251 НК РФ)

¹ Настоящая таблица составлена исходя из условия, что сторонами сделки являются юридические лица.

Окончание табл. 5.13

№ п/п	Характеристика	Договор дарения имущества	Договор безвозмездного пользования имуществом
2.3	Налог на имущество предприятий	Налоговая база определяется исходя из стоимости имущества, учтенной для целей бухгалтерского учета (ст. 2 Закона РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий»). <i>NB:</i> Первоначальной стоимостью имущества, полученного по договору дарения, признается его текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 1 ст. 11 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»)	У ссудополучателя имущество не включается в налогооблагаемую базу (ст. 2 Закона РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий») Имущество учитывается для целей исчисления налога на имущество предприятия у ссудодателя (ст. 2 Закона РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий»)
Расходы, связанные с текущей эксплуатацией полученного имущества			
2.4	Амортизация имущества	Начисляется исходя из рыночной стоимости имущества (п. 1 ст. 257; ст. 259 НК РФ)	Не начисляется (п. 3 ст. 256 НК РФ)
2.5	Расходы на ремонт имущества	Учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 260 НК РФ)	Учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 260 НК РФ)
2.6	Расходы на техническое обслуживание, содержание, эксплуатацию и поддержание имущества в исправном (актуальном) состоянии	Признаются в составе расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 2 п. 1 ст. 253 НК РФ)	Признаются в составе расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 2 п. 1 ст. 253 НК РФ)

Необходимо отметить, что эффективность использования договорной политики в качестве инструмента налогового планирования во многом определяется конкретными условиями хозяйственной деятельности того или иного экономического субъекта. На практическом примере рассмотрим влияние договорной политики организации на ее налоговые обязательства, а именно рассчитаем налоговую экономию (перерасход) в результате выбора между договором дарения и договором безвозмездного пользования имуществом, а также влияние этих договорных отношений на финансовые показатели организации.

Пример. Организация А для транспортировки своей продукции до покупателей пользовалась услугами компаний, специализирующихся на транспортных перевозках грузов. Однако высокая стоимость услуг транспортных организаций приводила к завышению себестоимости продукции и, следовательно, к уменьшению прибыли. Учредители организации А могут принять следующие решения: 1) один из учредителей передает в собственность организации

А автомобиль на безвозмездной основе (по договору дарения); 2) кроме договора дарения организация А с целью передачи имущества на безвозмездной основе может использовать договор безвозмездного пользования.

Рассмотрим, как данная хозяйственная операция может отразиться на налоговых обязательствах и финансовых результатах деятельности организации А в зависимости от ее оформления договором дарения (вариант 1) или договором безвозмездного пользования (вариант 2).

Исходные данные:

1. Согласно Приказу «Об учетной политике на 2003 год»:

1.1) для целей налогообложения прибыли организация А в соответствии со ст. 271 НК РФ использует метод начисления;

1.2) срок полезного использования объектов основных средств как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета устанавливается на дату ввода в эксплуатацию данного объекта в соответствии с классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1. При этом срок полезного использования объектов основных средств утверждается приказом руководителя организации в пределах сроков полезного использования, установленных Постановлением Правительства РФ для соответствующей амортизационной группы. При отсутствии в амортизационных группах, установленных Постановлением Правительства РФ, объекта его срок полезного использования утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации. В данном случае срок полезного использования объекта не может превышать срока, определенного техническими условиями или иными нормативно-техническими ограничениями. Амортизация объектов основных средств производится линейным способом в соответствии со ст. 259 НК РФ по всем объектам основных средств. Амортизационные отчисления начисляются ежемесячно в размере $1/12$ годовой суммы.

2. Рыночная стоимость безвозмездно полученного автомобиля составляет 96 тыс. руб. 00 коп.

3. Мощность двигателя автомобиля, полученного организацией А на безвозмездной основе, составляет 240 л. с. Для данного вида автомобиля ставка транспортного налога установлена в размере 16 руб. 50 коп.

4. Согласно Постановлению Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», автомобили грузовые общего назначения относятся к группе 4 — имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно. Приказом руководителя организации срок полезного использования автомобиля установлен в размере 5 лет (согласно технической документации, переданный в дар автомобиль 1998 г. выпуска).

Отражение в бухгалтерском и налоговом учете получения имущества по договору дарения:

В соответствии с п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) безвозмездно полученные активы отражаются в составе внереализационных доходов. Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Минфина от 31.10.2000 г. № 94н, для учета активов, полученных организацией безвозмездно, предусмотрен счет 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2

«Безвозмездные поступления». По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 04 «Нематериальные активы» отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно. Суммы, учтенные на субсчете 98-2, списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Необходимо отметить, что аналитический учет по субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

Таким образом, в бухгалтерском учете организации А на дату получения в собственность автомобиля по договору дарения от физического лица (учредителя) будут сделаны следующие записи: см. табл. 5.14.

Таблица 5.14

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит		
08-4	98-2	96000	Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного автомобиля
01	08	96000	Автомобиль введен в эксплуатацию — акт (накладная) приемки-передачи основных средств, инвентарная карточка (форма № ОС-1, форма № ОС-6, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве»)

Ежемесячно в бухгалтерском учете организации А будут делаться записи: — табл. 5.15.

Таблица 5.15

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит		
20	02	1600	Начислена амортизация: Амортизация = (96000 руб. / 5 лет) / 12 месяцев = 1600 руб.
98-2	91-1	1600	Включена во внереализационные доходы часть стоимости безвозмездно полученного автомобиля, равная сумме амортизации

Порядок признания внереализационных доходов, в частности доходов по безвозмездно полученному имуществу, для целей бухгалтерского учета отличается от учета соответствующего дохода для целей налогообложения налогом на прибыль. Так, в соответствии с пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ датой получения

доходов в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) признается дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) и начисляется налог на прибыль — см. табл. 5.16.

Таблица 5.16

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит		
99	68-4	23040	Начислен налог на прибыль организаций в момент принятия Обществом автомобиля на учет, т. е. в момент подписания акта приемки-передачи имущества Налог на прибыль = $96000 \text{ руб.} \times 24\% = 23040 \text{ руб.}$

По полученному автомобилю по договору дарения у организации А возникает объект обложения налогом на имущество, а также транспортным налогом. Для удобства рассмотрим начисление данных налогов только за период, равный 1 календарному году (см. табл. 5.17).

Таблица 5.17

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит		
91	68-8	$86400 \times 2\% = 1728$	Начислен налог на имущество предприятий Остаточная стоимость автомобиля: на 1 января текущего года = 96000 руб.; на 1 апреля текущего года = $96000 - (1600 \text{ руб.} \times 3) = 91200 \text{ руб.}$; на 1 июля текущего года = $96000 - (1600 \text{ руб.} \times 6) = 86400 \text{ руб.}$; на 1 октября текущего года = $96000 - (1600 \text{ руб.} \times 9) = 81600 \text{ руб.}$; на 1 января следующего за отчетным годом = $96000 - (1600 \times 12) = 76800 \text{ руб.}$ Среднегодовая стоимость автомобиля = $= \frac{(96000/2 + 76800/2) + 91200 + 86400 + 81600}{4} =$ = 86400 руб.
44	68-7	3960	Начислен транспортный налог: Транспортный налог = $240 \text{ л. с.} \times 16 \text{ руб. } 50 \text{ коп.} = 3960 \text{ руб.}$

Отражение в бухгалтерском и налоговом учете получения имущества на безвозмездной основе по договору безвозмездного пользования:

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации, предназначены забалансовые счета; в частности, основные

средства, арендованные организацией, должны учитываться на счете 001 «Арендованные основные средства». Таким образом, в учете организации получение от учредителя автомобиля в безвозмездное пользование отражено в табл. 5.18.

Таблица 5.18

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит		
001		96000	Получен организацией А автомобиль от учредителя по договору безвозмездного пользования

В момент окончания действия договора безвозмездного пользования в бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи (табл. 5.19).

Таблица 5.19

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит		
	001	96000	Передан организацией А автомобиль учредителю

Что касается расходов, которые могут возникнуть в процессе эксплуатации автомобиля, то организация А, согласно пп. 2 п. 1 ст. 253, ст. 260 НК РФ, может учитывать для целей налогообложения расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии. Вышеперечисленные расходы могут быть учтены для целей налогообложения как по имуществу, полученному по договору дарения, так и по имуществу, полученному в безвозмездное пользование. Поэтому в целях расчета налоговой экономии, полученной при использовании анализируемых видов хозяйственных договоров, данные расходы приниматься не будут.

Сравнение налоговых последствий и финансовых результатов при использовании договора дарения и договора безвозмездного пользования имуществом:

Для удобства расчета налоговой экономии по анализируемым видам хозяйственных договоров будем рассматривать период, равный 1 календарному году.

Составим сводную таблицу, которая позволит произвести расчет налоговой экономии (перерасхода), полученной организацией А, в зависимости от выбора между договором дарения и договором безвозмездного пользования (табл. 5.20).

Таблица 5.20

Показатель	Условное обозначение	Комментарий	Сумма, руб.	
			договор дарения	договор безвозмездного пользования
Сумма начисленной для целей налогового учета амортизации по автомобилю	A_m	$1600 \times 12 = 19200$ руб. (см. табл. 5.15)	19200	0

Продолжение табл. 5.20

Показатель	Условное обозначение	Комментарий	Сумма, руб.	
			договор дарения	договор безвозмездного пользования
Изменение налогооблагаемой прибыли за счет амортизации, учитываемой в целях налогообложения	Δ	A_m с обратным знаком	-19200	0
Изменение налога на прибыль за счет амортизации автомобиля	$\Delta H_{np}(A_m)$	$\Delta H_{np}(A_m) \times 24\%$, где 24% — ставка налога на прибыль	-4608	0
Сумма налога на прибыль организаций, начисленная при принятии к учету автомобиля	H_{np}	См. табл. 5.16	23040	0
Сумма налога на имущество предприятий	$H_{им}$	См. табл. 5.17	1728	0
Изменение налогооблагаемой прибыли за счет налога на имущество предприятий, относимого к расходам, которые учитываются в целях налогообложения	$\Delta H_{np}(H_{им})$	$H_{им}$ с обратным знаком	-1728	0
Изменение налога на прибыль за счет налога на имущество	$\Delta H_{np}(H_{им})$	$\Delta H_{np}(H_{им}) \times 24\%$, где 24% — ставка налога на прибыль	-415	0
Сумма транспортного налога	$H_{тр}$	См. табл. 5.17	3960	0
Изменение налогооблагаемой прибыли за счет транспортного налога	$\Delta H_{np}(H_{тр})$	$H_{тр}$ с обратным знаком	-3960	0
Изменение налога на прибыль за счет транспортного налога, относимого к расходам, учитываемым в целях налогообложения	$\Delta H_{np}(H_{тр})$	$\Delta H_{np}(H_{тр}) \times 24\%$, где 24% — ставка налога на прибыль	-950	0

Окончание табл. 5.20

Показатель	Условное обозначение	Комментарий	Сумма, руб.	
			договор дарения	договор безвозмездного пользования
Общее изменение суммы налога на прибыль	Δ	$\Delta H_{np}(A_{и}) + H_{np} + \Delta H_{np}(H_{им}) + \Delta H_{np}(H_{тр})$	+17067	0
Всего изменение суммы налогов	ΔH	$\Delta H_{np} + H_{им} + H_{тр}$	+28728	0
Изменение суммы чистой прибыли вследствие изменения суммы налогов	$\Delta ЧП$	ΔH с обратным знаком	-28728	0
Изменение суммы свободных денежных средств вследствие изменения суммы налогов	$\Delta ДС(\Delta H)$	ΔH с обратным знаком	-28728	0

Таким образом, налоговый перерасход при использовании договора дарения имущества можно рассчитать по следующей формуле:

$$H_{\text{перерасход}} = \Delta H_{np} + H_{им} + H_{тр},$$

где ΔH_{np} , $H_{им}$, $H_{тр}$ определяются согласно табл. 5.20.

Результаты приведенных расчетов показывают, что при оформлении анализируемой хозяйственной операции (получение имущества на безвозмездной основе) договором дарения организация А не получает налоговой экономии, в результате чего дополнительные свободные денежные средства уменьшаются, т. е. организация лишается части своих финансовых ресурсов, в данном случае — в размере 28 728 руб. При использовании договора безвозмездного пользования автомобилем у организации А фактически не возникает налогооблагаемой базы ни по одному налогу. Таким образом, в целях оптимизации налогообложения организации А выгоднее использовать договор безвозмездного пользования имуществом, чем договор дарения.

Как уже было отмечено выше, оформление хозяйственной операции с помощью того или иного вида договора приводит не только к изменению налоговых обязательств организации, но может отразиться и на финансовых показателях деятельности организации.

Рассмотрим, на сколько изменились бы финансовые показатели деятельности организации А в I квартале 2003 г., если бы она получила от одного из своих учредителей автомобиль не по договору дарения, а по договору безвозмездного пользования.

Расчет влияния на финансовые показатели:

Для удобства расчета финансовых показателей деятельности организации А, порядок исчисления которых рассмотрен в параграфе 5.2 данной главы, при использовании договора дарения и договора безвозмездного пользования

составим вспомогательную таблицу (табл. 5.21), а затем произведем расчеты в табл. 5. 22.

Таблица 5. 21

Показатель	При использовании договора дарения, тыс. руб.	При использовании договора безвозмездного пользования, тыс. руб.
Собственный капитал	83,900	$83,900 + 28,728 / 4 = 91,028$ (28,728 — изменение суммы чистой прибыли за год (см. табл. 5.20))
Капитал	558,592	558,592 (размер капитала не изменится, так как увеличение размера чистой прибыли будет компенсировано уменьшением задолженности перед бюджетом — см. табл. 5.20)
Краткосрочные обязательства	329,192	$329,192 - 28,728 / 4 = 322,064$ (28,728 — сумма налогов, подлежащих уплате в бюджет (см. табл. 5.20))
Активы I группы	52,596	52,596
Активы II группы	253,806	253,806
Активы III группы	126,870	126,870

Таблица 5. 22

Показатель	Формула расчета	Значение		Изменение
		при использовании договора дарения	при использовании договора безвозмездного пользования	
Коэффициент автономии	$K_{автономии} = \frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Капитал}}$	0,150	0,163	+0,02
Коэффициент абсолютной платежеспособности	$K_{абсолютной\ платежеспособности} = \frac{\text{Активы I группы}}{\text{Краткосрочные обязательства}}$	0,160	0,163	+0,01

Окончание табл. 5.22

Показатель	Формула расчета	Значение		Изменение
		при использовании договора дарения	при использовании договора безвозмездного пользования	
Кoeffициент быстрой (срочной) ликвидности	$K_{\text{быстрой (срочной) ликвидности}} = \frac{\text{Активы I группы} + \text{Активы II группы}}{\text{Краткосрочные обязательства}}$	0,931	0,951	+0,03
Кoeffициент текущей ликвидности	$K_{\text{текущей ликвидности}} = \frac{\text{Активы I группы} + \text{Активы II группы} + \text{Активы III группы}}{\text{Краткосрочные обязательства}}$	1,316	1,345	+0,03

На основании приведенных выше расчетов можно сделать вывод, что в рассматриваемых условиях налогообложения организации А выгоднее использовать договор безвозмездного пользования имуществом, чем договор дарения, как с точки зрения налоговой оптимизации, так и эффективности финансовой деятельности.

По такому же алгоритму можно производить расчеты влияния налоговых факторов по другим альтернативным договорам, перечисленным выше.

На практике грань между отдельными операциями не всегда четко определена, а от квалификации рассматриваемых договоров с юридической точки зрения зависят и налоговые обязательства контрагентов, и значение показателей эффективности хозяйственной деятельности. В зависимости от выбора в той или иной ситуации договора дарения или договора безвозмездного оказания услуг, договора мены или договора купли-продажи (поставки) с последующим зачетом взаимных требований и других альтернативных вариантов стороны могут получить как налоговую экономию, так и налоговый перерасход в виде штрафных санкций, начисленных налоговыми органами.

Таким образом, на практическом примере рассмотрена эффективность использования договорной политики в целях налоговой оптимизации. Конечно же, возможность использования данного элемента налогового планирования зависит от

конкретной ситуации, при этом необходимо принимать во внимание не только нормы налогового законодательства, но и обязательно гражданского. Только тогда договорная политика может действительно способствовать оптимизации налоговых обязательств хозяйствующего субъекта и снижению размера налогового бремени.

Контрольные вопросы

1. В работах каких экономистов рассматривается влияние договорной политики на налогообложение?
2. Дайте определение договорной политики.
3. Что включает в себя экономико-правовая экспертиза договоров?
4. Проведите сравнение бухгалтерского учета по договору дарения и договору безвозмездного пользования.
5. Проведите сравнение налогообложения по договору дарения и договору безвозмездного пользования.

Список литературы к главе 5

Законодательно-нормативные документы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть I) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ с изменениями и дополнениями.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть II) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ с изменениями и дополнениями.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ с изменениями и дополнениями.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть I) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ с изменениями и дополнениями.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть II) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ с изменениями и дополнениями.
6. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ с изменениями и дополнениями.
7. Федеральный закон от 18.07.1995 г. № 108-ФЗ «О рекламе» с изменениями и дополнениями.
8. Федеральный закон от 11.08.1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» с изменениями и дополнениями.
9. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» с изменениями и дополнениями.
10. Федеральный закон от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» с изменениями и дополнениями.
11. Федеральный закон от 19.06.2000 г. № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» с изменениями и дополнениями.
12. Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части I Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах» с изменениями и дополнениями.

13. Федеральный закон от 30.12.2001 г. № 196-ФЗ «О введении в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях».
14. Закон РФ от 09.12.1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» с изменениями и дополнениями.
15. Закон РФ от 12.12.1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» с изменениями и дополнениями.
16. Закон РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
17. Закон Санкт-Петербурга от 30.12.1999 г. № 252-34 «О некоторых вопросах налогообложения в 2000–2003 гг.» с изменениями и дополнениями.
18. Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» с изменениями и дополнениями.
19. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».
20. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» с изменениями и дополнениями.
21. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Доходы организации” ПБУ9/99» с изменениями и дополнениями.
22. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ10/99» с изменениями и дополнениями.
23. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ6/01».
24. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов” ПБУ5/01» с изменениями и дополнениями.
25. Приказ МНС РФ от 20.12.2000 г. № БГ-3-03/447с изменениями и дополнениями «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации» с изменениями и дополнениями.
26. Приказ МНС РФ от 07.12.2001 г. № БГ-3-02/542 «Об утверждении формы декларации по налогу на прибыль организаций» с изменениями и дополнениями.
27. Приказ МНС РФ от 26.12.2001 г. № БГ-3-03/572 «Об утверждении форм деклараций по налогу на добавленную стоимость» с изменениями и дополнениями.
28. Приказ МНС РФ от 26.02.2002 г. № БГ-3-02/98 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 25 “Налог на прибыль организаций” части II Налогового кодекса Российской Федерации» с изменениями и дополнениями.

29. Инструкция Госналогслужбы РФ от 08.06.1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.

Монографии, статьи, учебники

30. Бакаев А. С., Шнейдман Л. З. Учетная политика предприятия. — М.: Бухгалтерский учет, 1994.
31. Богатая И. Н., Королева Н. Ю., Кузнецова Л. Н. Как минимизировать ваши налоги. Серия «50 способов». Ростов-н/Д: Феникс, 2001.
32. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Демешева Е. В.. Налоговый учет и налоговая политика предприятия. — М.: Аналитика-Пресс, 1997.
33. Вылкова Е. С. Налоговое планирование: Учебное пособие. — СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2000.
34. Вылкова Е. С., Вендеревская А. С. Сравнение налоговых последствий и показателей эффективности финансово-хозяйственной деятельности при использовании договора дарения и договора безвозмездного пользования имуществом // Налоговый вестник. — 2002. № 8, 9.
35. Дуканич Л. В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для студентов экон. специальностей вузов. — Ростов-на/Д.: Феникс, 2000.
36. Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налогового права. — М.: ИНФРА-М, 2000.
37. Козенкова Т. А. Налоговое планирование на предприятии. — М.: АиН, 1999.
38. Медведев А. Н. Профессиональный комментарий к составу затрат в свете главы 25 НК РФ. — М.: Издательство «Налоговый вестник», 2002.
39. Методы налоговой оптимизации / Под ред. А. В. Брызгалина. Изд. 2-е, перераб. и доп. — М.; Екатеринбург: Центр «Налоги и фин. право»: Аналитика-Пресс, 2000.
40. Николаева С., Мнацаканова Т., Гнездилова М. Учетная политика для целей налогообложения // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь», 2002. № 6.
41. Свод хозяйственных договоров и документооборота предприятий с юридическим, арбитражным и налоговым комментарием: В 2-х т. / Под ред. А. В. Брызгалина. Изд. 5-е, перераб. и доп. — М.: Аналитика-Пресс. Т. 1. 2001.
42. Свод хозяйственных договоров и документооборота предприятий с юридическим, арбитражным и налоговым комментарием: В 2 т. / Под ред. А. В. Брызгалина. Изд. 5-е, перераб. и доп. — М.: Аналитика-Пресс, 2001. Т. 2. — 592 с.
43. Финансы предприятий: Учебник / Под ред. М. В. Романовского. — СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. — 528 с.

Глава 6

ПЛАНИРОВАНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ НАЛОГОВ

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- изучить особенности планирования налога на прибыль при традиционной системе налогообложения и предприятиями малого бизнеса;
- охарактеризовать направления и проблемные вопросы оптимизации косвенного налогообложения;
- понять основы оптимизации налогообложения имущества;
- дать характеристику основных моментов оптимизации единого социального налога;
- изучить систему налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц;
- вспомнить систематизацию налоговых льгот, предоставляемых хозяйствующим субъектам в различных странах;
- научиться систематизировать налоговые льготы по различным критериям.

6.1. Планирование налога на прибыль

Планирование отдельных налогов осуществляется по различным элементам налогов: объекту налогообложения, налоговой базе, налоговому периоду, налоговой ставке, порядку исчисления и сроку уплаты конкретного налога. Наибольшее значение принадлежит на этом этапе налогового планирования кроме оценки влияния отдельных элементов учетной и договорной политики на налоги также использованию льгот и освобождений от налогов и от исполнения обязанностей по исчислению и уплате налогов.¹

Оптимизация налога на прибыль является важнейшим моментом принятия предпринимательских решений, так как данный налог оказывает непосредственное воздействие на финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта исходя из принятой им экономической стратегии.

Планирование налога на прибыль осуществляется при международном налоговом планировании (см. параграф 3.5 главы 3), при разработке учетной политики организации (см. параграф 5.2 главы 5), при заключении различных договоров (см. параграф 5.4 главы 5). С учетом этого и того, что порядок исчисления и уплаты налога на прибыль рассмотрены в параграф 1.4 (глава 1), здесь только систематизируются основные направления оптимизации данного налога, ориен-

¹ Так как оптимизация налогообложения по конкретным налогам требует досконального знания законодательно-нормативных документов, изложение материалов в данной главе строится на основе максимально полного воспроизведения соответствующих законодательных актов.

тируя читателя на целесообразность еще раз при знакомстве с данным кратким изложением вернуться к рассмотренным выше примерам в части планирования налога на прибыль.

Основные направления оптимизации налога на прибыль:

- 1) обоснование и документальное подтверждение расходов, направленных на получение дохода от реализации продукции, работ, услуг и внереализационного дохода;
- 2) обоснование критериев отнесения расходов к текущим, а не к расходам будущих периодов;
- 3) включение в текст договоров формулировок по расходам в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса РФ;
- 4) обоснование отнесения расходов к косвенным в целях их учета для целей налогообложения прибыли в текущем периоде в полном объеме;
- 5) осуществление контроля за размером расходов, регулируемых для целей налогообложения прибыли в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса РФ: представительские, командировочные, страхование работников и имущества и ряд других.
- 6) подписание договоров с покупателями, предусматривая во всех возможных случаях переход права собственности по мере оплаты, учитывая положения ст. 39 Налогового кодекса РФ и то обстоятельство, что контрагент по таким договорам не имеет возможности продавать такое имущество до момента его оплаты;
- 7) обоснование в договорах наличия штрафных санкций исходя из положений ст. 317 Налогового кодекса РФ;
- 8) обоснование сомнительности долгов в целях обеспечения возможности формирования резервов по сомнительным долгам в соответствии со ст. 266 Налогового кодекса РФ;
- 9) обоснование создания или нет резервов, учитываемых в соответствии с Налоговым кодексом при формировании прибыли для целей налогообложения: на ремонт, на обесценение ценных бумаг, на возможные потери по ссудам и другие;
- 10) утверждение расходов на ремонт неамортизируемого имущества в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 253 главы 25 НК РФ;
- 11) обоснование способа начисления амортизации по амортизируемому имуществу с учетом рассмотренных выше вариантов по бухгалтерскому и налоговому учету;
- 12) рассмотрение возможностей применения ускоренной амортизации, в том числе путем приобретения имущества путем финансового и оперативного лизинга;
- 13) рассмотрение возможности оптимизации расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли в части включения в них различных премиальных выплат, связанных с производственной деятельностью (за производственные результаты, за финансовые показатели деятельности организации, выполнение функций в соответствующие сроки

и др.) с учетом налоговых последствий для исчисления единого социального налога;

14) рассмотрение возможности оформления безвозмездного получения имущества от акционеров (участников), чья доля в капитале общества превышает 50%;

15) другие направления.

Занимаясь оптимизацией налога на прибыль, целесообразно исходить из общей стратегии фирмы, ориентированной на удовлетворение интересов собственников как путем максимизации чистой прибыли, так и другими путями, всесторонне оценивая влияние изменений суммы налога на прибыль и соответственно суммы чистой прибыли на величину показателей эффективности финансовой деятельности хозяйствующих субъектов.

Контрольные вопросы

1. Вспомните, как осуществляется планирование налога на прибыль при международном налоговом планировании.
2. Вспомните, как осуществляется планирование налога на прибыль при разработке учетной политики организации.
3. Вспомните, как осуществляется планирование налога на прибыль при заключении различных договоров.
4. Перечислите основные направления планирования налога на прибыль.

6.2. Налоговое планирование в сфере малого бизнеса

В 2003 г. предприятия малого бизнеса в соответствии с положениями глав 26.2, 26.3 Налогового кодекса РФ могут применять упрощенную систему налогообложения и являться плательщиками единого налога на вмененный доход, основные положения по которым рассмотрены авторами в параграфе 1. 4 главы 1. Здесь же мы рассмотрим ряд моментов по переходу на данные налоговые режимы и по планированию данных налогов.

При **упрощенной системе** не уплачиваются следующие наиболее значимые налоги:

- налог на прибыль организаций;
- налог на добавленную стоимость;
- налог с продаж;
- налог на имущество организаций;
- единый социальный налог (ЕСН) (в части, зачисляемой в федеральный бюджет, в ФСС и фонды ОМС). При этом за налогоплательщиком сохраняется обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, направляемые на выплаты страховой и накопительной части трудовой пенсии).

Пример. Проанализируем расходы, связанные с выплатой заработной платы и их налогообложение при общепринятой и упрощенной системе налогообложения на каждые 100 руб. (см. табл. 6. 1).

Таблица 6 1

Наименование показателя	Традиционная система налогообложения, руб.	Упрощенная система налогообложения, руб.
ЕСН, зачисляемый в Фонд социального страхования	4	0
ЕСН, зачисляемый в территориальный фонд ОМС	3,4	0
ЕСН, зачисляемый в федеральный фонд ОМС	0,2	
Обязательное пенсионное страхование (страховая и накопительная часть трудовой пенсии)	14	14
ЕСН, зачисляемый в федеральный бюджет	14	0
Взносы в ФСС по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (ставки различаются по группам риска)	3	3
Итого отчисления и изъятия, связанные с выплатой заработной платы	38,6	17

Таким образом, работая по упрощенной системе налогообложения, организация экономит 21,6% из начислений на расходы на оплату труда (с учетом всех вариантов оптимизации ЕСН, рассматриваемых ниже в параграфе 6.5 данной главы).

Следует обратить внимание на то, что единый налог, уплачиваемый при упрощенной системе налогообложения, заменяет собой не все налоги. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, уплачивают в соответствии с общим режимом налогообложения следующие налоги:

- транспортный налог;
- земельный налог;
- взносы на обязательное пенсионное страхование;
- таможенные платежи;
- лицензионные сборы;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование лесным фондом (в виде лесных податей или арендной платы);
- плата за пользование водными ресурсами;
- налог на рекламу и целевые сборы на содержание милиции, благоустройство территорий и т. д. (в случае, если указанные сборы не были отменены до 01.01.2004 г. на соответствующих территориях в связи с взиманием налога с продаж).

Поэтому по перечисленным налогам предприятиям, применяющим упрощенную систему налогообложения, целесообразно осуществлять налоговое планирование с учетом положений, излагаемых далее в этой главе.

Так как переход на упрощенную систему налогообложения осуществляется организациями добровольно и самостоятельно, то, выбирая объект налогообложения, следует проанализировать свои расходы с точки зрения их величины и соответствия перечню расходов, уменьшающих полученные доходы в соответствии с НК РФ. Затем следует просчитать величину налогового изъятия в каждом из вариантов налоговой базы и сделать соответствующие выводы.¹

Упрощенно расчеты могут выглядеть следующим образом:

Пример 1. Доходы предприятия за анализируемый период составляют (или планируются) 150 тыс. руб.

Расходы, уменьшающие полученные доходы, составляют до 30 тыс. руб., или 20% от величины доходов.

Если объектом налогообложения будут являться доходы, то единый налог составит 9 тыс. руб. $(150\,000 \times 6\%)$.

Если объектом налогообложения будут являться доходы, уменьшенные на величину расходов, то единый налог составит 18 тыс. руб. $[(150\,000 - 30\,000) \times 15\%]$.

Естественно, что выбор доходов в качестве объекта налогообложения экономически более выгоден для предприятия.

Пример 2. Доходы предприятия за анализируемый период составляют (или планируются) в размере 150 тыс. руб.

Расходы, уменьшающие полученные доходы, составляют 120 тыс. руб., или 80% от величины доходов.

Если объектом налогообложения будут являться доходы, то единый налог составит 9 тыс. руб. $(150\,000 \times 6\%)$.

Если объектом налогообложения будут являться доходы, уменьшенные на величину расходов, то единый налог составит 4,5 тыс. руб. $[(150\,000 - 120\,000) \times 15\%]$.

В этом случае выбор в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов, более выгоден для предприятия.

На примерах 1 и 2 видно, что основным критерием при выборе объекта налогообложения является доля расходов в составе доходов.

Математически легко вывести, что независимо от выбора объекта налогообложения размер единого налога будет одним и тем же, если расходы составляют 60% доходов.

Пример 3. Доходы предприятия за анализируемый период составляют 150 тыс. руб.

Расходы, уменьшающие полученные доходы, составляют 90 тыс. руб., или 60% от величины доходов.

Если объектом налогообложения будут являться доходы, то единый налог составит 9 тыс. руб. $(150\,000 \times 6\%)$.

Если объектом налогообложения будут являться доходы, уменьшенные на величину расходов, то единый налог также составит 9 тыс. руб. $(150\,000 - 90\,000 \times 15\%)$.

¹ Примеры 1–3 приведены из работы Ю. Ю. Лушиковой (24).

Из приведенных примеров следуют рекомендации налогоплательщикам, выбирающим объект налогообложения при упрощенной системе:

- 1) если расходы, уменьшающие принимаемые для исчисления единого налога, составляют 60% от величины доходов, то налоговое изъятие одинаково при расчете единого налога как от величины доходов, так и от величины доходов, уменьшенных на величину расходов;
- 2) если расходы составляют более 60% от величины доходов, то более выгоден объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов;
- 3) если расходы составляют менее 60% от величины доходов, то более выгоден объект налогообложения в виде доходов.

Можно также рассмотреть, как влияет уровень расходов на оплату труда на величину единого налога при каждом из возможных объектов налогообложения.¹

Пример. Зададим следующие постоянные условия:

- доход за 2003 г., определяемый в соответствии со ст. 346.15 НК РФ, 10 млн руб.;
- принимаемые к вычету расходы, в соответствии со ст. 346.16 НК РФ, 5 млн руб.;
- не принимаемые к вычету расходы — 300 тыс. руб.;
- под чистым предпринимательским доходом будем понимать сумму дохода, остающуюся в распоряжении организации (предпринимателя) после уплаты налога по УСН и вычета всех произведенных расходов, как уменьшающих налоговую базу, так и не уменьшающих.

Расходы по оплате труда будем изменять. Как следствие, будут изменяться и отчисления на обязательное пенсионное страхование.

Вариант 1. Доля расходов на оплату труда 20%.

Доход за 2003 г.	10000000
Расходы на оплату труда (20% от дохода)	2000000
Взносы на обязательное пенсионное страхование (14% от расходов на оплату труда)	280000
Прочие принимаемые к вычету расходы в соответствии со ст. 346.16 НК РФ	5000000
Иные не принимаемые к вычету расходы	300000

Объект налогообложения: доходы. Ставка налога 6%.

Сумма налога, если объектом налогообложения являются доходы	$600\,000 = 10\,000\,000 \times 6\%$
Сумма налога, если объект налогообложения доходы, уменьшается на взносы на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50%	$300\,000 = 600\,000 \times 50\%$ $280\,000 < 300\,000$ $320\,000 = 600\,000 - 280\,000$
Чистый предпринимательский доход (доход за вычетом всех произведенных расходов)	$21\,000\,000 = 10\,000\,000 - 5\,000\,000 -$ $- 2\,000\,000 - 280\,000 - 300\,000 - 320\,000$

¹ Нижеследующие расчеты приводятся по работе В. Г. Корнилова (23).

Объект налогообложения: доходы, уменьшенные на величину расходов.
Ставка налога 15%.

Уменьшаем доход на принимаемые к вычету расходы в соответствии со ст. 346.16 НК РФ	$2720000 = 10000000 - 5000000 - 2000000 - 280000$
Сумма налога: полученный результат умножаем на ставку налога 15%	$408000 = 2720000 \times 15\%$
Чистый предпринимательский доход (доход за вычетом всех произведенных расходов)	$2012000 = 10000000 - 5000000 - 2000000 - 280000 - 300000 - 408000$

При низком уровне расходов на оплату труда предпочтительнее выбрать объектом налогообложения по УСН доходы. Налоговая нагрузка в данном случае ниже, чем при другом возможном объекте.

Рассмотрим, как изменятся выходные данные в нашем примере, если мы увеличим долю оплаты труда в расходах до 30%.

Вариант 2. Доля расходов на оплату труда 30%.

Доход за 2003 г.	10000000
Расходы на оплату труда (30% от дохода)	3000000
Взносы на обязательное пенсионное страхование (14% от расходов на оплату труда)	420000
Прочие принимаемые к вычету расходы в соответствии со ст. 346.16 НК РФ	5000000
Иные не принимаемые к вычету расходы	300000

Объект налогообложения: доходы. Ставка налога 6%.

Сумма налога, если объектом налогообложения являются доходы	$600000 = 10000000 \times 6\%$
Сумма налога, если объект налогообложения доходы, уменьшается на взносы на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50%	$300000 = 600000 \times 50\%$ $420000 > 300000$ $300000 = 600000 - 300000$
Чистый предпринимательский доход (доход за вычетом всех произведенных расходов)	$980000 = 10000000 - 5000000 - 3000000 - 420000 - 300000 - 300000$

Объект налогообложения: доходы, уменьшенные на величину расходов.
Ставка налога 15%.

Уменьшаем доход на принимаемые к вычету расходы в соответствии со ст. 346.16 НК РФ	$1580000 = 10000000 - 5000000 - 3000000 - 420000$
Сумма налога: полученный результат умножаем на ставку налога 15%	$237000 = 1580000 \times 15\%$
Чистый предпринимательский доход (доход за вычетом всех произведенных расходов)	$1043000 = 10000000 - 5000000 - 3000000 - 420000 - 300000 - 237000$

В данном случае мы имеем прямо противоположный результат. Объект в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, становится предпочтитель-

нее объекта в виде доходов. Очевидно, что при более высоком уровне заработной платы разрыв в пользу первого будет увеличиваться. Рассмотрим, какой объект налогообложения будет предпочтительнее в случае уплаты минимального налога, установленного п. 6 ст. 346.18. Для этого увеличим долю заработной платы до 40%.

Вариант 3. Доля расходов на оплату труда 40%.

Доход за 2003 г.	4000000
Расходы на оплату труда (30% от дохода)	1000000
Взносы на обязательное пенсионное страхование (14% от расходов на оплату труда)	560000
Прочие принимаемые к вычету расходы в соответствии со ст. 346.16 НК РФ	5000000
Иные не принимаемые к вычету расходы	300000

Объект налогообложения: доходы. Ставка налога 6%.

Сумма налога, если объектом налогообложения являются доходы	$600000 = 10000000 \times 6\%$
Сумма налога, если объект налогообложения доходы, уменьшается на взносы на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50%	$300000 = 600000 \times 50\%$ $560000 > 300000$ $300000 = 600000 - 300000$
Чистый предпринимательский доход (доход за вычетом всех произведенных расходов)	$-160000 \text{ (убыток)} = 10000000 - 5000000 -$ $- 4000000 - 560000 - 300000 - 300000$

Объект налогообложения: доходы, уменьшенные на величину расходов. Ставка налога 15%.

Уменьшаем доход на принимаемые к вычету расходы в соответствии со ст. 346.16 НК РФ	$440000 = 10000000 - 5000000 -$ $- 4000000 - 560000$
Полученный результат умножаем на ставку налога 15%. Сравниваем его с 1% налоговой базы, которой являются доходы в соответствии со ст. 346.15 (минимальный налог). Сумму налога составит больший из результатов сравнения	$66000 = 440000 \times 15\%$ $100000 = 10000000 \times 1\%$ Принимаем к уплате большее, т. е. минимальный налог
Чистый предпринимательский доход (доход за вычетом всех произведенных расходов)	$40 = 10000000 - 5000000 -$ $- 4000000 - 560000 - 300000 -$ $- 100000$

В соответствии с п. 6 ст. 346.18 налогоплательщики, использующие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, имеют право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков. Пунктом 7 ст. 346.18 предусмотрено уменьшение налоговой базы на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов данны-

ми налогоплательщиками. Для объекта в виде доходов такое уменьшение не предусмотрено.

Из рассмотренного примера видно, что при прочих равных условиях сумма уплачиваемого налога при том или ином объекте налогообложения зависит от уровня расходов на оплату труда. Связано это с тем, что взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с п. 3 ст. 346. 21 НК РФ уменьшают сумму налога у налогоплательщиков, выбравших объектом налогообложения доходы, но не более чем на 50%. При невысоком уровне заработной платы следствием этого является предпочтительность выбора указанного объекта. При более высоком уровне заработной платы и в случае получения убытка предпочтительнее выбрать объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Если бухгалтер сделает подобный расчет применительно к условиям своей организации с учетом остальных параметров, он поможет руководителю правильно избрать политику фирмы вплоть до 2005 г. С 1 января 2005 г. объектом налогообложения будут только доходы, уменьшенные на величину расходов.

Давая экспертную оценку изменениям, вносимым в упрощенную систему налогообложения, можно констатировать снижение налоговой нагрузки налогоплательщиков по сравнению с упрощенной системой, действующей в настоящее время.

Это объясняется следующими факторами:

- снижением ставки налога для налогоплательщиков, уплачивающих единый налог с доходов без вычета из них расходов, с 10 до 6%, а для плательщиков, уплачивающих налог с доходов за вычетом из него расходов, — с 30 до 15%;
- уменьшением объекта обложения единым налогом для организаций, уплачивающих его с доходов за вычетом расходов;
- замещением единым налогом большего числа значимых с точки зрения налоговой нагрузки налогов.

Рассмотрим изменение налоговой нагрузки в результате модификации упрощенной системы налогообложения на следующих примерах.¹

Пример 4. Организация, применявшая упрощенную систему налогообложения в 2002 г., осуществляет оптовую торговлю. Объект обложения единым налогом, установленный законодательным органом субъекта РФ в 2002 г., — валовая выручка.

Ставка единого налога, зачисляемого в федеральный бюджет, была 3,33%; в бюджет субъекта РФ и муниципальный бюджет, установленная законодательным органом субъекта РФ, была 5,67%. Общая ставка единого налога составляла 9%.

Выручка от реализации, определяемая в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ, составила 10 млн руб. Кроме того, организацией реализованы нематериальные активы на 200 тыс. руб. Годовой фонд заработной платы составляет 400 тыс. руб.

В соответствии с действовавшим в 2002 г. законодательством сумма единого налога составляла 900 тыс. руб. $(10\,000\,000 \times 9\% / 100\%)$.

Если организация с 1 января 2003 г. выберет в качестве объекта обложения единым налогом доход без уменьшения его на сумму расходов, то налог будет начислен в сумме 612 тыс. руб. $[(10\,000\,000 + 200\,000) \times 6\% / 100\%]$.

¹ Примеры 4–8 приводятся из работы Ю. Подпорина (28).

Таким образом, экономия составит 288 тыс. руб. (900 000 — 612 000).

Однако в соответствии с законодательством субъекта РФ организации, рассчитывающиеся с бюджетом в общеустановленном порядке, уплачивают целевые сборы на содержание милиции, благоустройство территории и на нужды образования в размере 3% от годового фонда оплаты труда.

В связи с этим организации, находящиеся на упрощенной системе налогообложения, также должны будут уплачивать эти сборы, хотя при действовавшем в 2002 г. законодательстве от их уплаты они освобождены.

За год сумма таких сборов составит 12 тыс. руб. ($400\,000 \times 3\% / 100\%$).

ЕСН за год составляет 142,4 тыс. руб. ($400\,000 \times 35,6\% / 100\%$), в том числе взносы в Пенсионный фонд РФ в соответствии с законодательством об обязательном пенсионном страховании — 56 тыс. руб. ($400\,000 \times 14\% / 100\%$).

С 1 января 2003 г. организации, находящиеся на упрощенной системе, уплачивают только взносы в Пенсионный фонд РФ. По этой причине экономия на указанном налоге составляет 86,4 тыс. руб. (142 400 — 56 000).

В результате общая экономия на налогах составит 386,4 тыс. руб. ($288\,000 + 12\,000 + 86\,400$), или 37,1% от суммы налога, уплачиваемого в настоящее время [$386\,400 / (900\,000 + 142\,400) \times 100\%$].

Пример 5. Исходные данные те же, что и в предыдущем примере. Предположим, что законодательным органом субъекта РФ в качестве объекта обложения единым налогом в 2002 г. был установлен совокупный доход.

Организацией приобретен грузовой автомобиль за 250 тыс. руб.

Покупная стоимость реализованных товаров составила 8 млн руб., в том числе НДС — 1 333 600 руб. ($8\,000\,000 \times 16,67\% / 100\%$).

ЕСН за год составляет 142,4 тыс. руб. ($400\,000 \times 35,6\% / 100\%$), в том числе взносы в Пенсионный фонд РФ в соответствии с законодательством об обязательном пенсионном страховании — 56 тыс. руб. ($400\,000 \times 14\% / 100\%$).

Таким образом, в условиях действовавшего в 2002 г. законодательства при исчислении совокупного дохода за год будут учтены затраты в сумме 8 542 400 руб. ($8\,000\,000 + 400\,000 + 142\,400$).

Совокупный доход, облагаемый единым налогом, составит 1 457 600 руб. ($10\,000\,000 - 8\,542\,400$).

Сумма единого налога на совокупный доход составит 437 280 руб. ($1\,457\,600 \times 30\% / 100\%$).

Кроме того, в соответствии с действующим законодательством организация уплатила в бюджет ЕСН в сумме 142,4 тыс. руб.

Общая сумма налогов составляет в этом случае 579 680 руб.

Предположим, что налогоплательщик, используя предоставленное ему право, с 1 января 2003 г. в качестве объекта обложения избрал доход за вычетом расходов.

В этом случае при налогообложении будут учтены затраты в сумме 8 804 400 руб. ($8\,000\,000 + 400\,000 + 56\,000 + 12\,000 + 250\,000$).

Размер дохода, облагаемого единым налогом, составит 1 195 600 руб. ($10\,000\,000 - 8\,804\,400$).

Ставка налога 15% вместо применяемой в 2002 г. — 30%.

Сумма единого налога в новых условиях налогообложения составит 179 340 руб. ($1\,195\,600 \times 15\% / 100\%$).

Таким образом, экономия на уплате единого налога в новых условиях составит 257 660 руб. ($437\,280 - 179\,340$).

Учитывая экономию на уплате ЕСН, а также уплату сбора на содержание милиции, благоустройство территорий и образование, общая экономия на уплате налогов составит 332 060 руб. ($257\,660 + 86\,400 - 12\,000$).

Пример 6. Конечно, далеко не каждый год организациями приобретаются основные средства. Поэтому при сохранении исходных данных, приведенных в примере 5, предположим, что организация не приобретала автомобиль стоимостью 250 тыс. руб.

В этом случае сумма затрат, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, составит 8 554 400 руб. ($8\,804\,400 - 250\,000$).

Облагаемая база составит в данном случае 1 445 600 руб. ($10\,000\,000 - 8\,554\,400$), а сумма единого налога — 216 840 руб. ($1\,445\,600 \times 15\% / 100\%$).

Экономия на едином налоге составит 220 160 руб. ($437\,000 - 216\,840$), а общая сумма экономии на всех налогах — 294 560 руб. ($220\,160 + 86\,400 - 12\,000$).

Пример 7. Организациям предоставляется право переноса убытков предыдущих налоговых периодов на последующие 10 налоговых периодов в размере до 30% от суммы налога текущего налогового периода.

Предположим, что в предыдущем налоговом периоде сумма превышения расходов над доходами составила 50 тыс. руб.

Поскольку сумма указанного убытка не превысила 30% от суммы налога текущего налогового периода, исчисленного без его учета ($216\,840 \times 30\% / 100\% = 65\,052$), организация имеет право на уменьшение налоговой базы на 50 тыс. руб.

В этом случае налоговая база составит 1 395 600,0 руб. ($1\,445\,600 - 50\,000$), а сумма единого налога — 209 340 руб. ($1\,395\,600 \times 15\% / 100\%$).

Таким образом, экономия на едином налоге составит 227 660 руб. ($437\,000 - 209\,340$), а общая сумма экономии на всех налогах — 302 060 руб. ($227\,660 + 86\,400 - 12\,000$).

Анализ упрощенной системы налогообложения в сравнении с общеустановленной системой налогообложения также позволяет сделать однозначный вывод о преимуществах первой.

Пример 8. Выручка от реализации товаров организации, осуществляющей розничную торговлю, за 2003 г. составит 12,6 млн руб., в том числе НДС — 2 млн руб. и налог с продаж — 600 000 руб.

Сумма расходов, учитываемых при налогообложении, — 9 млн руб., в том числе покупная стоимость проданных товаров — 8 457 600 руб., расходы на оплату труда — 400 тыс. руб. и ЕСН с этой суммы — 142,4 тыс. руб. ($400\,000 \times 5,6\% / 100\%$).

Если организация рассчитывается по общепринятой схеме налогообложения, то сумма налога на прибыль составит 240 тыс. руб. [$(10\,000\,000 - 9\,000\,000) \times 24\% / 100\%$].

Кроме того, она заплатит НДС в сумме 308 480 руб. [$2\,000\,000 - (8\,457\,600 \times 20\% / 100\% = 1\,691\,520)$] как разницу в суммах НДС по реализованным товарам и «входным» НДС.

Помимо этих налогов организация уплатит также налог с продаж в сумме 600 тыс. руб.

Кроме того, организация должна уплатить налог на имущество. Предположим, что размер этого налога составит 20 тыс. руб.

Таким образом, общая сумма всех налогов, уплаченных организацией, составит 1,168 млн руб.

Если же организация перейдет на упрощенную систему налогообложения и выберет в качестве объекта обложения сумму дохода от реализации без ее уменьшения на сумму расходов, то она уплатит единый налог в сумме 612 тыс. руб. ($12\,600\,000 \times 6\% / 100\%$).

Экономия на налогах — 412 тыс. руб. ($1\,168\,000 - 756\,000$), что составляет свыше 35% от суммы налога по общепринятой системе налогообложения.

Предположим, что в качестве объекта обложения будут выбраны доходы за вычетом расходов.

Сумма расходов, учитываемых при исчислении единого налога, составит 1 060 512,0 руб. [$8\,457\,600 + 1\,691\,520$ (НДС) + $400\,000$ (оплата труда) + $56\,000$ (взносы по обязательному пенсионному страхованию)].

Сумма облагаемого дохода составит 1 994 880 руб. ($12\,600\,000 - 10\,605\,120$).

Сумма единого налога составит 299 232 руб. ($1\,994\,880 \times 15\% / 100\%$).

В этом случае экономия на налогах по сравнению с общепринятой системой составит 868 768 руб. ($1\,168\,000 - 299\,232$).

Таким образом, при планировании единого налога при упрощенной системе налогообложения организации должны анализировать целесообразность перехода на него (см. мнимый характер льгот по НДС в параграфе 6.3 данной главы), грамотно выбирать объект налогообложения и осуществлять планирование налогов, уплачиваемых при данном специальном налоговом режиме.

* * *

Система налогообложения в виде **единого налога на вмененный доход** для отдельных видов деятельности безусловно применяется организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими на территории субъекта Российской Федерации, в котором введен единый налог, определенные виды предпринимательской деятельности, предусмотренные в п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ.

В отличие от упрощенной системы налогообложения, которую организация или индивидуальный предприниматель имеют право добровольно применять при соответствии условиям, установленным в ст. 346.12 НК РФ, возможность применять специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход возникает при условии его введения на территории субъекта Российской Федерации.

Переход на уплату единого налога на вмененный доход не освобождает организации от уплаты следующих федеральных налогов:

- 1) государственная пошлина;
- 2) таможенные пошлины;
- 3) платежи за пользование природными ресурсами;
- 4) налог на операции с ценными бумагами;
- 5) сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний;
- 6) плата за пользование водными объектами.

Не освобождаются также организации от уплаты регионального транспортно-го налога и следующих местных налогов:

- земельный налог;

- налог на рекламу;
- иные налоги и сборы, установленные местными законодательными органами в соответствии с действующим законодательством.

При приобретении имущества, в том числе товаров для их дальнейшей перепродажи по импорту, организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога, не освобождаются от уплаты НДС при ввозе имущества на таможенную территорию Российской Федерации. При этом уплаченный НДС будет включаться в стоимость приобретаемого имущества. Если приобретаемое имущество (товары) используется как в деятельности, переведенной на уплату единого налога, так и при осуществлении иных видов деятельности, необходимо обеспечить его раздельный учет.

Уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование организациями и индивидуальными предпринимателями, которые являются плательщиками единого налога на вмененный доход, осуществляется на основании Федерального закона от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». В соответствии с Федеральным законом РФ от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» плательщики единого налога на вмененный доход также должны уплачивать взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Поэтому, занимаясь деятельностью, облагаемой единым налогом на вмененный доход, организации могут оптимизировать свое налоговое бремя по перечисленным выше налогам с учетом положений, содержащихся по ним в данной главе учебника.

Для оптимизации налогового бремени необходимо четко определить методы ведения раздельного учета доходов, расходов и имущества в случае осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с деятельностью, переведенной на уплату единого налога на вмененный доход, так как в последнем случае получается экономия по налогам, не уплачиваемым при этом специальном налоговом режиме. Целесообразно порядок ведения раздельного учета закрепить в учетной политике организации.

Контрольные вопросы

1. Опишите, как влияет уровень расходов на оплату труда на величину единого налога при каждом из возможных объектов налогообложения.
2. Проанализируйте налогообложение расходов, связанных с выплатой заработной платы при общепринятой и упрощенной системе налогообложения.
3. При какой доле расходов в составе доходов налогоплательщика он при любом объекте налогообложения по упрощенной системе будет уплачивать одинаковую сумму единого налога? Математически обоснуйте свой ответ.
4. Какие налоги уплачиваются при упрощенной системе налогообложения в общеустановленном порядке?
5. Как меняется налоговая нагрузка в результате модификации упрощенной системы налогообложения?

6. Какие налоги уплачиваются при едином налоге на вмененный доход в общеустановленном порядке и как следует их планировать?
7. Для каких целей при применении упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход целесообразно четко налаживать раздельный учет?

6.3. Оптимизация косвенного налогообложения

Оптимизация косвенного налогообложения происходит прежде всего *по налогу на добавленную стоимость*, процесс планирования которого зависит от того,

- 1) является ли анализируемое предприятие конечным в цепочке производства и реализации соответствующих товаров, работ и услуг и соответственно ему целесообразно использовать освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость и производить реализацию товаров, работ, услуг освобождаемых от НДС;
- 2) либо продукцию, работы, услуги данного предприятия потребляют другие хозяйствующие субъекты и соответственно ему не целесообразно использовать освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость и производить реализацию товаров, работ, услуг, освобождаемых от НДС, так как в данном случае льготы по НДС носят «мнимый характер».

* * *

Рассмотрим первую ситуацию.

Занимаясь в данном случае налоговым планированием налога на добавленную стоимость хозяйствующим субъектам целесообразно, *во-первых*, рассмотреть возможность освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.

Организации и индивидуальные предприниматели (кроме организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары и (или) подакцизное минеральное сырье в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев; а также по обязанностям, возникающим в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации) 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 (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога и налога с продаж не превысила в совокупности 1 млн руб.

Лица, использующие право на освобождение, в целях оптимизации налогообложения должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Следует учесть, что организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением

случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы:

- документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии с порядком, указанным выше, без учета налога и налога с продаж за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 1 млн руб.

Документами, подтверждающими право на освобождение (продление срока освобождения), являются:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур;
- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж за каждые три последовательных календарных месяца превысила 1 млн руб. либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение.

Сумма налога за месяц, в котором имело место указанное выше превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке.

В случае если налогоплательщик не представил соответствующие документы либо представил документы, содержащие недостоверные сведения, а также в случае, если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает ограничения, установленные Налоговым кодексом РФ, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ до использования им права на освобождение по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на

освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения, принимаются к вычету в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

* * *

Во-вторых, хозяйствующим субъектам, являющимся конечными звеньями в цепочке производства и реализации товаров, работ и услуг, облагаемых налогом на добавленную стоимость, занимаясь налоговым планированием налога на добавленную стоимость, целесообразно рассмотреть возможность осуществления операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии с положениями ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации:

- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники (перечень важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержден постановлением Правительства РФ от 17 января 2002 г. № 19);
- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;
- технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов (Перечень технических средств, используемых исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержден Постановлением Правительства РФ от 21 декабря 2000 г. № 998);
- очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных) (Перечень линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных), реализация которых не подлежит обложению

налогом на добавленную стоимость, утвержден постановлением Правительства РФ от 28 марта 2001 г. № 240; см. также Перечень кодов линз и оправ для очков в соответствии с ТН ВЭД России, направленный письмом ГТК РФ от 7 мая 2002 г. № 01-06/18104);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение, установленное настоящим подпунктом, не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета. В целях главы 21 Налогового кодекса РФ к медицинским услугам относятся:

- услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;
- услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;
- услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;
- услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению;
- услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;
- услуги патологоанатомические;
- услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям.

Положения настоящего подпункта применяются в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования;

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров:

- городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного). В целях настоящей статьи к услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам за проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;
- морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);

9) почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

10) до 1 января 2004 г. освобождается от налогообложения налогом на добавленную стоимость реализация на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, услуг по обеспечению технического и санитарного состояния в домах жилищно-строительных кооперативов, а также услуг по предоставлению жилья в общежитиях (за исключением использования жилья в гостиничных целях и предоставления в аренду). С 2004 г. происходит освобождение услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

11) монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств.

К коллекционным монетам из драгоценных металлов относятся:

- монеты из драгоценных металлов, являющиеся валютой Российской Федерации или валютой иностранного государства (группы государств), отчеканенные по технологии, обеспечивающей получение зеркальной поверхности;
- монеты из драгоценных металлов, не являющиеся валютой Российской Федерации или валютой иностранного государства (группы государств);

12) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

13) услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе меди-

цинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

- 14) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений.

Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса;

- 15) ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ);

- 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.

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 РФ уполномоченными им органами государственного управления;

- 17) услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномо-

моченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами);

- 18) товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;
- 19) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации».

Реализация товаров (работ, услуг), указанных в настоящем подпункте, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) при представлении в налоговые органы следующих документов:

- контракта (копии контракта) налогоплательщика с донором безвозмездной помощи (содействия) или с получателем безвозмездной помощи (содействия) на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации;
- удостоверения (нотариально заверенной копии удостоверения), выданного в установленном порядке и подтверждающего принадлежность поставляемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг) к гуманитарной или технической помощи (содействию);
- выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке за реализованные донору безвозмездной помощи (содействия) или получателю безвозмездной помощи (содействия) товары (работы, услуги).

В случае если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от покупателя указанных товаров (работ, услуг);

- 20) оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства, к которым относятся:

- услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных учреждений, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культивентаря, животных, экспонатов и книг; услуги по изготовлению копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукцией, музейных экспонатов и документов из фондов указанных учреждений;

услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, по изготовлению копий звукозаписей из фонотек указанных учреждений; услуги по доставке читателям и приему у читателей печатной продукции из фондов библиотек; услуги по составлению списков, справок и каталогов экспонатов, материалов и других предметов и коллекций, составляющих фонд указанных учреждений; услуги по предоставлению в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства, а также услуг по распространению билетов, указанных в абзаце третьем настоящего подпункта;

- реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности;
- реализация программ на спектакли и концерты, каталогов и буклетов.

К учреждениям культуры и искусства в целях главы 21 Налогового кодекса РФ относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома (в частности, кино, литератора, композитора), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки;

- 21) работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии, прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;
- 22) услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;
- 23) работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка;
- 24) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, перечисленных выше в п. 2, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации также следующие операции:

- 1) реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению религиозных организаций (объединений), производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями), организациями, находящимися в собствен-

ности религиозных организаций (объединений), и хозяйственными обществами, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций (объединений), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;

2) реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых:

- общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;
- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных в абзаце втором настоящего подпункта общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%;
- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные в абзаце втором настоящего подпункта общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

3) осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе:

- привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;
- размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;
- открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц;
- осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
- кассовое обслуживание организаций и физических лиц;
- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);
- осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- выдача банковских гарантий, а также осуществление банками следующих операций:
 - выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
 - оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент–банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;
- 4) операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;
- 5) осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе их совершать без лицензии Центрального банка Российской Федерации;
- 6) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;
- 7) оказание услуг по страхованию, со страхованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

При этом операциями по страхованию, со страхованию и перестрахованию признаются операции, в результате которых страховая организация получает:

- страховые платежи (вознаграждения) по договорам страхования, со страхования и перестрахования, включая страховые взносы, выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);
 - проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования и перечисленные перестрахователем перестраховщику;
 - страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор со страхования от имени и по поручению страховщиков;
 - средства, полученные страховщиком в порядке суброгации от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю;
- 8) проведение лотерей, организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями игорного бизнеса;
- 9) реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением указанных в пп. 6 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса) Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фон-

дам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку Российской Федерации и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком Российской Федерации и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков);

- 10) реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;
- 11) внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- 12) передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров;
- 13) реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;
- 14) оказание услуг адвокатами, а также оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;
- 15) оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме;
- 16) выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образующих для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров;

- 17) услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;
- 18) проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;
- 19) реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы.

Крайне важно, что налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные выше в п. 1–19, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование. Данное положение имеет значение для тех налогоплательщиков, продукция которых приобретается другими налогоплательщиками, желающими иметь право на налоговый вычет (см. пример далее в этом параграфе).

Такой отказ или приостановление возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими перечисленными п. 1–19. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг). Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Занимаясь вопросами налогового планирования, хозяйствующие субъекты должны помнить, что в случае, если ими осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), они обязаны вести раздельный учет таких операций.

Все перечисленные выше операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации. Освобождение от налогообложения в соответствии с положениями, рассмотренными выше, не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

При отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим налогообложению, налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

Следует иметь в виду, что в соответствии с действующим налоговым законодательством в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или

учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

* * *

Рассмотрим вторую ситуацию.

Необходимо отметить, что в результате одностороннего подхода к минимизации НДС (например, по использованию операций, не подлежащих налогообложению согласно ст. 149 Налогового кодекса или освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС) предприятие, осуществляющее последующую реализацию своей продукции, получает мнимую льготу для целей налогообложения. Например, организация, имеющая освобождение от НДС, все суммы НДС, уплачиваемые своим поставщикам, относят на расходы, в то время как реализация продукции данной компании осуществляется без предъявления НДС покупателям. При этом эти покупатели, оплачивая товары, работы, услуги, не имеют права на налоговый вычет соответствующей суммы НДС.

Пример 1. Предприятие А, освобожденное от НДС, приобретает сырье на 100 руб. плюс 20% НДС и 20 руб. налога относит на расходы.

Добавленная стоимость предприятия А составляет 200 руб., а реализация продукции без НДС — 320 руб. ($200 + 120 = 320$).

Предприятие В, которое работает без льгот, приобретает это сырье за 320 руб. Добавленная стоимость предприятия В составляет 400 руб. Реализация продукции равна 720 руб. ($400 + 320 = 720$) плюс 20% НДС. Следовательно, от покупателя предприятие В получит 864 руб. ($720 + 144 = 864$).

Не имея права на налоговый вычет по НДС, предприятие В перечислит в бюджет 144 руб., из которых НДС с его добавленной стоимости равен 80 руб., а налог на приобретение сырья составит 64 руб. Таким образом, предприятие В уплатило 64 руб. за приобретенный товар у предприятия А, из которых соответственно за сырье — 20 руб., а за добавленную стоимость — 44 руб.

Пример 2. Предприятие А не освобождено от НДС.

Предприятие А приобретает сырье за 100 руб. плюс 20% НДС. Итого предприятие платит 120 руб., имея право на налоговый вычет в размере 20 руб. Добавляет стоимость 200 руб. Реализация продукции составляет 300 руб. плюс 60 руб. НДС; итого 360 руб. В бюджет подлежит уплате 40 руб. ($60 - 20 = 40$).

Предприятие В приобретает сырье за 360 руб. На сумму 60 руб. — имеет право на налоговый вычет. Предприятие В добавляет стоимость 400 руб. Реализация равна 700 руб. ($300 + 400 = 700$) плюс 20% НДС; итого 840 руб. ($700 + 140 = 840$). В бюджет подлежит уплате 80 руб. ($140 - 60 = 80$).

В итоге бюджет получит 40 руб. от предприятия А и 80 руб. от предприятия В; итого 120 руб.

Таким образом, несмотря на то что у предприятия А отнесение сумм НДС на расходы приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли, это имеет скорее отрицательный для него, а не положительный эффект, так как не дает возможности получить реальную прибыль за счет снижения производственных издержек, к которым НДС не относится. Кроме того, увеличивается себестоимость всех последующих производственных циклов предприятий-смежников на величину НДС, которую предприятие А включило в свои издержки, в чем проявляется кас-

кадный эффект НДС. В результате этого предприятие А делается менее конкурентоспособным на рынке товаров, работ, услуг.

Следовательно, налоговое планирование НДС заключается не столько в применении освобождений, а в том, чтобы четко и правильно документально оформлять все суммы НДС, уплаченные поставщикам, так как только надлежащим образом оформленные документы позволяют производить налоговый вычет по НДС; вести счета-фактуры (прежде всего по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам);¹ отслеживать то, чтобы расходы соответствовали требованиям главы 25 НК; ускорять процесс заготовки всех материальных ценностей и минимизировать срок от предоплаты до фактического оприходования ТМЦ; ускорять процесс выполнения сторонними организациями работ и услуг производственного назначения и их приемки в отчетном периоде с подтверждением этого факта актами сдачи-приемки этих работ, чтобы была возможность произвести налоговый вычет по НДС в отчетном периоде.

* * *

При налоговом планировании налога на добавленную стоимость необходимо учитывать, что налогообложение производится по налоговой ставке 10% при реализации:

1) следующих продовольственных товаров:

- скота и птицы в живом весе;
- мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий — сырокопченых высшего сорта, сырокопченых полусухих высшего сорта, сыровяленых, фаршированных высшего сорта; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы — балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинины и говядины запеченных; консервов ветчины, бекона, карбонада и языка заливного);
- молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда);
- яйца и яйцепродуктов;
- масла растительного;
- маргарина;
- сахара, включая сахар-сырец;
- соли;
- зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов;
- маслосемян и продуктов их переработки (шротов(а), жмыхов);
- хлеба и хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия);

¹ С 18.08.1999 г. в ст. 120 Налогового кодекса РФ в качестве грубого нарушения предусмотрено систематическое (более 2 раз) отсутствие счетов-фактур. Штраф составляет 5 тыс. руб., а при повторном нарушении — 15 тыс. руб.

- крупы;
- муки;
- макаронных изделий;
- рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых (белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди), семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира);
- море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных: икры осетровых и лососевых рыб; белорыбицы, лосося балтийского, осетровых рыб — белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди; семги; спинки и теши нельмы х/к; кеты и чавычи слабосоленых, среднесоленых и семужного посола; спинки кеты, чавычи и кижуча х/к, теши кеты и боковника чавычи х/к; спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к; пресервов филе — ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного; мяса крабов и наборов отдельных конечностей крабов варено-мороженных; лангустов);
- продуктов детского и диабетического питания;
- овощей (включая картофель);

2) следующих товаров для детей:

- трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий: перчаток, варежек, головных уборов;
- швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп, верхней одежды (в том числе платьевой и костюмной группы), нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы. Положения настоящего абзаца не распространяются на швейные изделия из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика;
- обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой: малодетской, детской, школьной;
- кроватей детских;
- матрасов детских;
- колясок;
- тетрадей школьных;
- игрушек;
- пластилина;
- пеналов;

- счетных палочек;
- счет школьных;
- дневников школьных;
- тетрадей для рисования;
- альбомов для рисования;
- альбомов для черчения;
- папок для тетрадей;
- обложек для учебников, дневников, тетрадей;
- касс цифр и букв;
- подгузников;

3) следующих печатных изданий и книжной продукции:

- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера (см. Перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10%, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 23 января 2003 г. № 41, который распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 г.);
- до 1 января 2005 г. услуг по экспедированию и доставке периодических печатных изданий и книжной продукции, которые указаны выше;
- до 1 января 2005 г. редакционных и издательских работ (услуг), связанных с производством периодических печатных изданий и книжной продукции, которые указаны выше;
- до 1 января 2005 г. услуг по размещению рекламы и информационных сообщений в периодических печатных изданиях, которые указаны выше;
- до 1 января 2005 г. услуг по оформлению и исполнению договора подписки на периодические печатные издания, которые указаны выше, в том числе услуг по доставке периодического печатного издания подписчику, если доставка предусмотрена в договоре подписки.

При этом под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера периодического печатного издания;

4) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства:

- лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;
- изделий медицинского назначения.

Коды перечисленных видов продукции определяются в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

* * *

Для целей налогового планирования также важно знать, что налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации:

- 1) товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств-участников Содружества Независимых Государств), вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы соответствующих документов;
- 2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в п. 1.

Данное положение распространяется на работы (услуги) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и импортируемых в Российскую Федерацию, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы (услуги), а также работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем;

- 3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию;
- 4) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- 5) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;
- 6) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам;
- 7) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

Реализация товаров (выполнение работ, оказание услуг), указанных в настоящем подпункте, подлежит налогообложению по ставке 0% в случаях, если зако-

нодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей) либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации;

8) припасов (топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река—море) плавания), вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов. В целях настоящей статьи припасами признаются.

Для налогового планирования необходимо четко соблюдать порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%. Рассмотрим этот порядок.

1. При реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме *экспорта* и /или *припасов*, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории Российской Федерации. Если контракты содержат сведения, составляющие государственную тайну, вместо копий полного текста контракта представляется выписка из него, содержащая информацию, необходимую для проведения налогового контроля (в частности, информацию об условиях поставки, о сроках, цене, виде продукции);
- выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанного товара (припасов) на счет налогоплательщика в российском банке.

В случае если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, налогоплательщик представляет в налоговые органы выписку банка (копию выписки), подтверждающую внесение налогоплательщиком полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанных товаров (припасов).

В случае если незачисление валютной выручки от реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле, налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территории Российской Федерации.

В случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию Российской Федерации и их оприходование;

- грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи представляется полная грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляется грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

В случаях и порядке, определяемых Министерством Российской Федерации по налогам и сборам по согласованию с Государственным таможенным комитетом Российской Федерации, при вывозе отдельных видов товаров допускается представление экспортерами грузовой таможенной декларации (ее копии) с отметками таможенного органа, производившего таможенное оформление экспортируемых товаров, и специального реестра фактически вывезенных товаров с отметками пограничного таможенного органа Российской Федерации.

При вывозе с территории Российской Федерации припасов в соответствии с таможенным режимом перемещения припасов предоставляется таможенная декларация на припасы (ее копия) с отметками таможенного органа, в регионе деятельности которого расположен порт (аэропорт), открытый для международного сообщения, о вывозе припасов с таможенной территории Российской Федерации;

- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Налогоплательщик может представлять любой из перечисленных документов с учетом следующих особенностей.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта судами через морские порты для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации налогоплательщиком в налоговые органы представляются следующие документы:

- копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» пограничной таможни Российской Федерации;
- копия коносамента на перевозку экспортируемого товара, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за пределами таможенной территории Российской Федерации.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляются копии транспортных и товаросопро-

водительных документов с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

При вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации в налоговые органы налогоплательщиком представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации.

Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации, могут не представляться в случае вывоза товаров в таможенном режиме экспорта трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи.

При вывозе с территории Российской Федерации припасов в соответствии с таможенным режимом перемещения припасов предоставляются копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих вывоз припасов с таможенной территории Российской Федерации воздушными и морскими судами, судами смешанного (река–море) плавания.

2. При реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме *экспорта* и (или) *припасов через комиссионера, поверенного или агента* по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:

- договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии договоров) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом;
- контракт (копия контракта) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт или поставку припасов по поручению налогоплательщика (в соответствии с договором комиссии, договором поручения либо агентским договором), с иностранным лицом на поставку товаров (припасов) за пределы таможенной территории Российской Федерации;
- выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя товаров (припасов) на счет налогоплательщика или комиссионера (поверенного, агента) в российском банке.

В случае если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка (ее копия), подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком или комиссионером (поверенным, агентом) сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя товаров (припасов).

В случае если незачисление валютной выручки от реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле, налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территории Российской Федерации.

В случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию Российской Федерации и их оприходование;

- грузовая таможенная декларация и копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов.
3. При реализации товаров, реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме *экспорта*, в счет погашения задолженности Российской Федерации и бывшего СССР или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:
- копия соглашения между Правительством Российской Федерации и правительством соответствующего иностранного государства об урегулировании задолженности бывшего СССР (Российской Федерации) или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам;
 - копия соглашения между Министерством финансов Российской Федерации и налогоплательщиком о финансировании поставок товаров в счет погашения государственной задолженности или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам;
 - выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации товаров на экспорт из бюджета в валюте Российской Федерации на счет налогоплательщика в российском банке;
 - грузовая таможенная декларация и копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов.
4. При реализации работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме *экспорта* и работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:
- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на выполнение указанных работ (оказание указанных услуг);
 - выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица — покупателя указанных работ (услуг) на счет налогоплательщика в российском банке.

В случае если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка, подтверждающая внесение полученных налогоплательщиком сумм на его счет в российском банке,

а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного или российского лица — покупателя указанных работ (услуг).

В случае если незачисление валютной выручки от реализации работ (услуг) на территории Российской Федерации осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле, налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территории Российской Федерации;

- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенном режиме экспорта или транзита, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации (ввезен на таможенную территорию Российской Федерации), с учетом особенностей, предусмотренных выше;
 - копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации (ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации), с учетом особенностей, предусмотренных выше.
5. При оказании *железными дорогами* услуг по перевозке (транспортировке) товаров, помещенных под таможенный *режим экспорта*, и товаров, помещенных под таможенный *режим транзита*, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:
- при поступлении выручки в иностранной валюте на валютный счет Министерства путей сообщения Российской Федерации — расчетные письма уполномоченного органа Министерства путей сообщения Российской Федерации (их копии) о распределении выручки в иностранной валюте за перевозки экспортируемых и транзитных товаров;
 - при получении выручки в валюте Российской Федерации:
 - ♦ выписки банка (их копии), подтверждающие фактическое поступление выручки за оказанные услуги по перевозке (транспортировке) товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, и товаров, помещенных под таможенный режим транзита, на счет железной дороги с учетом особенностей, предусмотренных выше;
 - ♦ копии единых международных перевозочных документов, определяющих маршрут перевозки с указанием страны назначения и отметками о перевозе товаров в режиме «экспорт товаров» («транзит товаров»). При вывозе товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, и товаров, помещенных под таможенный режим транзита, судами через морские порты — копии перевозочных документов внутреннего сообщения с указанием страны назначения и отметкой о перевозе товаров в режиме «экспорт товаров» («транзит товаров»), а также с отметкой порта о приеме товаров для дальнейшего экспорта (транзита).

6. При оказании услуг по *перевозке пассажиров и багажа* при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:
- выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическое поступление выручки от российского или иностранного лица за оказанные услуги на счет российского налогоплательщика в российском банке с учетом особенностей, предусмотренных выше;
 - реестр единых международных перевозочных документов по перевозке пассажиров и багажа, определяющих маршрут перевозки с указанием пунктов отправления и назначения.
7. При реализации работ (услуг), выполняемых (оказываемых) *непосредственно в космическом пространстве*, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:
- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранными или российскими лицами на выполнение работ (оказание услуг);
 - выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическое поступление выручки от российского или иностранного лица за выполненные работы (оказанные услуги) на счет налогоплательщика в российском банке с учетом особенностей, предусмотренных выше;
 - акты и иные документы (их копии), подтверждающие выполнение работ (оказание услуг) непосредственно в космическом пространстве, а также выполнение работ (оказание услуг), технологически обусловленных и неразрывно связанных с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве.
8. При реализации *драгоценных металлов* налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:
- контракт (копия контракта) на реализацию драгоценных металлов или драгоценных камней;
 - документы (их копии), подтверждающие передачу драгоценных металлов или драгоценных камней Государственному фонду драгоценных метал-

лов и драгоценных камней Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам.

Налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта; работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров на экспорт; работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещенных под таможенный режим транзита, через указанную территорию, а также припасов, соответствующие *документы (их копии) представляются в срок не позднее 180 дней*, считая с даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта или транзита (таможенной декларации на вывоз припасов в таможенном режиме перемещения припасов).

Если по истечении 180 дней, считая с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта или транзита налогоплательщик не представил указанные документы (их копии), указанные операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10 или 20%. Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0%, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику.

Документы, указанные выше, представляются налогоплательщиками для обоснования применения налоговой ставки 0% одновременно с представлением налоговой декларации.

Порядок подтверждения права на получение возмещения суммы налога с применением налоговой ставки 0% в отношении товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством Российской Федерации.

* * *

Для целей налогового планирования НДС и оптимизации денежных потоков необходимо грамотно определять *момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг)* с учетом общих положений по учетной политике организации, изложенных в параграфе 5.1 главы 5.

В целях исчисления налога на добавленную стоимость моментом определения налоговой базы в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики для целей налогообложения является:

- 1) для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов, — день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг);
- 2) для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств, — день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

При этом оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем-векселедателем собственного векселя. Оплатой товаров (работ, услуг), в частности, признаются:

- поступление денежных средств на счета налогоплательщика либо его комиссионера, поверенного или агента в банке или в кассу налогоплательщика (комиссионера, поверенного или агента);
- прекращение обязательства зачетом;
- передача налогоплательщиком права требования третьему лицу на основании договора или в соответствии с законом.

В случаях если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его реализации.

В случае прекращения встречного обязательства покупателя товаров (работ, услуг) по оплате этих товаров (работ, услуг) путем передачи покупателем-векселедателем собственного векселя оплатой указанных товаров (работ, услуг) признается оплата покупателем-векселедателем (либо иным лицом) указанного векселя или передача налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

В случае неисполнения покупателем до истечения срока исковой давности по праву требования исполнения встречного обязательства, связанного с поставкой товара (выполнением работ, оказанием услуг), датой оплаты товаров (работ, услуг) признается наиболее ранняя из следующих дат:

- день истечения указанного срока исковой давности;
- день списания дебиторской задолженности.

При реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе момент определения налоговой базы определяется как день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

При реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, дата реализации указанных товаров определяется как день реализации складского свидетельства.

При реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также при реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг момент определения налоговой базы по указанным услугам определяется как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования.

При реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров на экспорт, работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию, а также припасов, моментом определения налоговой базы по указанным товарам (рабо-

там, услугам) является последний день месяца, в котором собран полный пакет предусмотренных документов.

В целях исчисления НДС дата выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления определяется как день принятия на учет соответствующего объекта, завершающего капитальным строительством.

В целях исчисления НДС дата передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд, признаваемой объектом налогообложения, определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Примечательно, что в Налоговом кодексе с 2001 г. по налогу на добавленную стоимость впервые были прописаны положения учетной политики для целей налогообложения. Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, считается применяемой со дня создания организации.

В случае, если налогоплательщик не определил, какой способ определения момента определения налоговой базы он будет использовать для целей исчисления и уплаты налога, то применяется способ определения момента определения налоговой базы, как день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

Индивидуальные предприниматели по налогу на добавленную стоимость также выбирают способ определения момента определения налоговой базы и уведомляют об этом налоговые органы в срок до 20-го числа месяца, следующего за соответствующим календарным годом.

* * *

Как было указано ранее, основное значение для оптимизации налога на добавленную стоимость имеет своевременное и грамотное осуществление *налоговых вычетов*. Рассмотрим порядок осуществления налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость подробнее.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные главой 21 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении:

- товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ;

- товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные покупателями налоговыми агентами. Право на указанные налоговые вычеты имеют покупатели — налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ. Налоговые агенты, осуществляющие операции по реализации на территории Российской Федерации конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству, не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм налога, уплаченных по этим операциям. Указанные положения применяются при условии, что товары (работы, услуги) были приобретены налогоплательщиком, являющимся налоговым агентом, при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории, и при их приобретении он удержал и уплатил налог из доходов налогоплательщика.

Вычету подлежат суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику — иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах Российской Федерации, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг) или уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации для его производственных целей или для осуществления им иной деятельности. Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату налогоплательщику — иностранному лицу после уплаты налоговым агентом налога, удержанного из доходов этого налогоплательщика, и только в той части, в которой приобретенные или ввезенные товары (работы, услуги) использованы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), реализованных удержавшему налог налоговому агенту. Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату при условии постановки налогоплательщика иностранного лица на учет в налоговых органах Российской Федерации.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг). Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для соб-

ственного потребления, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Так как в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ данные расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, то суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Порядок применения налоговых вычетов четко определяется в главе 21 Налогового кодекса РФ и должен строго соблюдаться в целях обеспечения права на своевременный и в соответствующем объеме вычет.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

Вычетам подлежат, если иное не установлено Налоговым кодексом РФ, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации основных средств и (или) нематериальных активов, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

При использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые проводятся в соответствии с законодательством Российской Федерации), переданного в счет их оплаты. При использовании налогоплательщиком-векселедателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) собственного векселя (либо векселя третьего лица, полученного в обмен на собственный вексель) суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком-векселедателем при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляются исходя из сумм, фактически уплаченных им по собственному векселю.

Вычеты сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0%, производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов и на основании отдельной налоговой декларации.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа.

Вычеты сумм налога, предъявленных налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства. Вычеты сумм налога производятся по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Вычеты сумм налога, исчисленных и уплаченных налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), производятся после даты реализации соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг).

* * *

Как для обоснования права на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость в частности, так и для целей налогового планирования в целом важное значение имеет правильное оформление и своевременное выставление *счетов-фактур*. (О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость см. письмо МНС РФ от 21 мая 2001 г. № ВГ-6-03/404.) Рассмотрим основные положения налогового законодательства, регулирующие вопросы, связанные со счетами-фактурами.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного Налоговым кодексом РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж:

- при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ;

- в иных случаях, определенных в установленном порядке.

Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ.

В счете-фактуре должны быть указаны:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- 4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- 5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);
- 6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- 7) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- 8) стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога;
- 9) сумма акциза по подакцизным товарам;
- 10) налоговая ставка;
- 11) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
- 12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы налога;
- 13) страна происхождения товара;
- 14) номер грузовой таможенной декларации.

Сведения, предусмотренные п. 13 и 14, указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация. Налогоплательщик, реализующий указанные товары, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

В случае если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливается Правительством Российской Федерации (см. «Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость», утвержденные Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 с изменениями от 15 марта 2001 г., 27 июля 2002 г.).

* * *

Важное значение для целей налогового планирования имеет своевременное *возмещение налога на добавленную стоимость*. В главе 21 Налогового кодекса предусмотрен следующий порядок возмещения налога.

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Указанная сумма направляется в течение трех календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, на исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налогов или сборов, включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговые органы производят зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, по согласованию с таможенными органами и в течение десяти дней после проведения зачета сообщают о нем налогоплательщику.

По истечении трех календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит *возврату* налогоплательщику *по его письменному заявлению*.

Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления принимает решение о возврате указанной суммы налогоплательщику из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства. Возврат указанных сумм осуществляется органами федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель, считая со дня получения указанного решения налогового органа. В случае если такое решение не получено соответствующим органом федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом. При нарушении уста-

новленных сроков, на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из одной трехсотшестидесятой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки.

Налоговые вычеты в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0%, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании отдельной налоговой декларации. Возмещение производится не позднее трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком данной налоговой декларации. В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении. В случае если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения указанного решения.

В случае если налоговым органом в течение установленного срока не вынесено решения об отказе и (или) указанное заключение не представлено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять решение о возмещении на сумму, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение десяти дней.

В случае наличия у налогоплательщика недоимки и пени по налогу, недоимки и пени по иным налогам и сборам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа.

Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

В случае если налоговым органом принято решение о возмещении, при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки и пени по налогу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по налогу и (или) иным налогам и сборам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации и в связи с реализацией работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

Не позднее последнего дня из трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком соответствующей налоговой декларации, налоговый орган принимает решение о возврате сумм налога из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае, когда такое решение не получено соответствующим органом федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении установленных сроков, на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

* * *

Косвенные налоги являются крайне обременительными для хозяйствующих субъектов. Поэтому крайне важно знать законные способы их оптимизации, в том числе по денежным потокам.

При налоговом планировании **акцизов** целесообразно обращать особое внимание на следующие моменты.

Есть ряд операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) акцизами.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие операции:

- 1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;
- 2) реализация организациями денатурированного этилового спирта из всех видов сырья в установленном Федеральным законом «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» порядке.

При этом денатурированным этиловым спиртом признается этиловый спирт, содержащий денатурирующие добавки в концентрациях, исключающей возможность использования указанного спирта для производства алкогольной и другой пищевой продукции, изготовленный в соответствии с утвержденными (согласованными) уполномоченными федеральными органами исполнительной власти нормативными и техническими документами, прошедший государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенный в Государственный реестр этилового спирта и спиртосодержащих растворов из непищевого сырья или в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в Российской Федерации.

Этиловый спирт признается денатурированным (освобождается от налогообложения) только при условии, если его денатурация производится на основе этилового спирта в рамках единого технологического процесса на производственных мощностях одной организации (без передачи в ходе этого технологического процесса от одного структурного подразделения организации другому ее структурному подразделению, если организация имеет такие структурные подразделения);

3) реализация организациями денатурированной спиртосодержащей продукции в установленном Федеральным законом «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» порядке.

При этом спиртосодержащей денатурированной продукцией признается спиртосодержащая непищевая продукция, содержащая денатурирующие добавки в концентрации, исключающей возможность использования этой продукции для производства алкогольной и другой пищевой продукции, изготовленная в соответствии с утвержденными (согласованными) уполномоченными федеральными органами исполнительной власти нормативными и техническими документами, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенная в Государственный реестр этилового спирта и спиртосодержащих растворов из непищевого сырья или в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в Российской Федерации;

- 4) реализация подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли, а также операции по оприходованию организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов; получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство; передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства, в дальнейшем помещенными под таможенный режим экспорта;
- 5) реализация нефтепродуктов налогоплательщиком;
- 6) первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение;
- 7) закачка природного газа в пласт для поддержания пластового давления;¹
- 8) закачка природного газа в подземные хранилища;
- 9) направление природного газа на подготовку теплоносителей для нагнетания в нефтяные пласты и других методов повышения нефтегазоотдачи, а также для газлифтной добычи нефти;
- 10) использование природного газа на собственные технологические нужды газодобывающих и газотранспортных организаций в пределах нормативов, обусловленных технологиями подготовки и транспортировки газа, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации

Напоминаем, что с 01.01.2004 г. реализация природного газа не облагается акцизами.

(см. Постановление Правительства РФ от 22 января 2001 г. № 45 «О порядке утверждения нормативов использования газодобывающими и газотранспортными организациями природного газа на собственные технологические нужды»);

- 11) реализация (передача) отбензиненного сухого и нефтяного (попутного) газа после их обработки или переработки на территории Российской Федерации;
- 12) реализация на территории Российской Федерации природного газа, предназначенного для личного потребления физическими лицами, а также для потребления жилищностроительными кооперативами, кондоминиумами и иными подобными потребителями;
- 13) передача и (или) реализация природного газа для производства (в том числе на давальческой основе) сжатого газа в случае реализации природного газа по государственным регулируемым ценам.

Для целей налогового планирования необходимо учитывать положение, что перечисленные в п. 1–13 операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) также ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

Оптимизируя акцизы, необходимо учитывать особенности освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации.

Освобождение от налогообложения операций по передаче организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства, производится только при вывозе подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта.

Налогоплательщик освобождается от уплаты акциза при реализации произведенных им подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) и (или) передаче подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), произведенных из давальческого сырья, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации при представлении в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии. Такое поручительство банка (банковская гарантия) должно (должна) предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления в порядке и сроки, которые установлены Налоговым кодексом РФ, налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им акциза и (или) пеней. При отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) налогоплательщик обязан уплатить акциз в порядке, предусмотренном для операций по реализации подакцизных товаров на территории Российской Федерации.

Налогоплательщик освобождается от уплаты акциза, начисленного по операциям по оприходованию организацией или индивидуальным предпринимателем,

не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получению нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов; получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство; передачи организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства, в части акциза, приходящегося на нефтепродукты, в дальнейшем помещенные под таможенный режим экспорта, реализованные за пределы территории Российской Федерации, при представлении в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии.

Такое поручительство банка (банковская гарантия) должно (должна) предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случае непредставления в порядке и в сроки, которые установлены Налоговым кодексом РФ, налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных нефтепродуктов, и неуплаты им акциза и (или) пеней.

При уплате акциза вследствие отсутствия у налогоплательщика поручительства банка (банковской гарантии) уплаченные суммы акциза подлежат возмещению после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

* * *

Важным моментом налогового планирования акцизов является *определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья.*

Дата реализации подакцизного минерального сырья определяется как день оплаты указанного подакцизного минерального сырья.

Дата реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров:

- по операциям оприходования организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов, датой совершения операции признается дата оприходования произведенных нефтепродуктов;
- по операциям получения нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство, датой получения нефтепродуктов признается день совершения соответствующей операции;
- по операциям передачи организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства, датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи нефтепродуктов.

Дата передачи подакцизного минерального сырья, в том числе для собственных нужд, а также при безвозмездной передаче и (или) при обмене с участием минерального подакцизного сырья определяется как день совершения соответствующей операции.

Дата реализации (передачи) алкогольной продукции с акцизного склада определяется как день завершения действия режима налогового склада. При обнаружении недостачи указанной продукции дата ее реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти).

* * *

При планировании акцизов необходимо учитывать возможность применять *налоговые вычеты*, несмотря на то что значение налоговых вычетов для оптимизации акцизов не столь велико, как по налогу на добавленную стоимость.

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам на установленные Налоговым кодексом РФ налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы акциза:

- предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) на таможенную территорию Российской Федерации, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов). В случае безвозвратной утери указанных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в процессе их хранения, перемещения и последующей технологической обработки суммы акциза также подлежат вычету. При этом вычету подлежит сумма акциза, относящаяся к части товаров, безвозвратно утерянных в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти для соответствующей группы товаров;
- уплаченные собственником указанного давальческого сырья (материалов) при его приобретении либо уплаченные им при ввозе этого сырья (материалов) на таможенную территорию Российской Федерации, выпущенного в свободное обращение (за исключением нефтепродуктов), а также суммы акциза, уплаченные собственником этого давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов) при его производстве (при передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), в случае если давальческим сырьем (материалами) являются подакцизные товары);
- уплаченные на территории Российской Федерации по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства вино-материалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции;
- уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них;

- в виде авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок либо при приобретении специальных региональных марок, по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам и (или) подакцизному минеральному сырью на сумму акциза, исчисленную им с сумм авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья.

Вычетам подлежат также суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, и (или) свидетельство на оптовую реализацию, и (или) свидетельство на оптово-розничную реализацию, при их реализации (передаче) налогоплательщику, имеющему свидетельство (при представлении соответствующих документов).

Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, в части сумм акциза, начисленных при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу, вычетам не подлежат. (При этом реализацией нефтепродуктов в розницу признается отпуск нефтепродуктов посредством топливозадаточных колонок.);

- начисленные налогоплательщиком по оприходованию организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получению нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов; получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство; передаче организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства, в части акциза, приходящегося на нефтепродукты, — при дальнейшем использовании подакцизных нефтепродуктов в производстве других подакцизных нефтепродуктов, в том числе при розливе и (или) смешении (при представлении соответствующих документов);
- уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на таможенную территорию Российской Федерации (при представлении соответствующих документов).

* * *

Для целей налогового планирования необходимо четко соблюдать *порядок применения налоговых вычетов*.

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации и уплату соответствующей суммы акциза.

Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров, либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации, выпущенных в свободное обращение.

В случае оплаты подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства других товаров, третьими лицами налоговые вычеты производятся, если в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата.

В случае если в качестве давальческого сырья использовались подакцизные товары, по которым на территории Российской Федерации уже был уплачен акциз, налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиками копий платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт уплаты акциза владельцем сырья (материалов) либо факт оплаты владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз.

Налоговые вычеты, предусмотренные при использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, ранее произведенных налогоплательщиком из давальческого сырья, производятся на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления налогоплательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных подакцизных товаров, акта выработки, акта возврата в производство подакцизных товаров), и платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты собственником сырья стоимости изготовления подакцизного товара с учетом акциза.

Вычеты сумм акциза, уплаченных на территории Российской Федерации по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции, производятся при представлении налогоплательщиками платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты продавцом, производящим виноматериалы, спирта этилового, произведенного из пищевого сырья по ценам, включающим акциз. При этом вычету подлежит сумма акциза в размере, не превышающем сумму акциза, исчисленную по формуле:

$$C = (A \times K) / 100\% \times O,$$

где: C — сумма акциза, уплаченная по спирту этиловому, использованному для производства вина; A — налоговая ставка за 1 литр 100%-ного (безводного) этилового спирта; K — крепость вина; O — объем реализованного вина.

Сумма акциза, превышающая сумму акциза, исчисленную по указанной формуле, относится за счет расходов, остающихся в распоряжении налогоплательщиков после уплаты налога на прибыль организаций.

Вычеты сумм акциза производятся в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других реализованных (переданных) подакцизных товаров, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В случае если в отчетном налоговом периоде стоимость подакцизных товаров (сырья) отнесена на расходы по производству других реализованных (переданных) подакцизных товаров без уплаты акциза по этим товарам (сырью) продавцам, суммы акциза подлежат вычету в том отчетном периоде, в котором проведена его уплата продавцам.

Вычеты сумм акциза, предъявленных продавцами и уплаченных налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) либо уплаченных налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) на таможенную территорию Российской Федерации, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), в отношении подакцизных товаров, вывезенных в режиме экспорта за пределы территории Российской Федерации, осуществляются при наличии документального подтверждения таможенными органами факта вывоза соответствующих подакцизных товаров с таможенной территории Российской Федерации и не распространяются на вывоз товаров для переработки вне таможенной территории Российской Федерации.

Вычеты сумм акциза, уплаченных налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата этих товаров или отказа от этих товаров.

Вычеты сумм авансового платежа, уплаченных при приобретении акцизных марок либо при приобретении специальных региональных марок, по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке, производятся при окончательном определении налогоплательщиком суммы акциза, подлежащей уплате при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации либо по реализованным (переданным) подакцизным товарам.

Налоговые вычеты на сумму акциза, исчисленную налогоплательщиком с сумм авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, производятся после отражения в учете операций по реализации подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья.

С 1 января 2003 г. кроме перечисленных выше вычетов предусмотрено следующее:

1. Налоговые вычеты сумм акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, и (или) свидетельство на оптовую реализацию, и (или) свидетельство на оптово-розничную реализацию, при их реализации (передаче) налогоплательщику, имеющему свидетельство, производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов:
 - копии договора с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство;
 - реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) нефтепродуктов.

Налоговым органом не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации проставляется отметка в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур.

2. Налоговые вычеты сумм акциза, начисленные налогоплательщиком при дальнейшем использовании подакцизных нефтепродуктов в производстве других подакцизных нефтепродуктов, в том числе при розливе и (или) смешении, производятся при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих факт передачи нефтепродуктов в производство (накладная на внутреннее перемещение, накладная на отпуск материалов на сторону, лимитно-заборная карта, акт приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика, акт списания в производство и др.).
3. Для подтверждения права на вычет акциза, уплаченного при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации, налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы:
 - контракт (его копию) на приобретение импортируемых нефтепродуктов;
 - грузовую таможенную декларацию (ее копию);
 - платежные документы, подтверждающие факт оплаты акциза при выпуске в свободное обращение на территории Российской Федерации ввезенных нефтепродуктов.

Вычет сумм акциза, уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации, производится после оприходования ввезенных подакцизных нефтепродуктов.

* * *

Значимым моментом для целей планирования акцизов является правильное и своевременное *исчисление суммы акциза, подлежащей возврату*. Необходимо отметить, что исчисление сумм акциза, подлежащих возврату, практически полностью совпадает с порядком, рассмотренным ранее по налогу на добавленную стоимость.

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами и подакцизным минеральным сырьем, являющимся объектом налогообложения в соответствии с главой 22 Налогового кодекса, по итогам налогового периода полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Указанные суммы направляются в отчетном налоговом периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним, на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговые органы производят зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации, по согласованию с таможенными органами и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления принимает решение о возврате указанной суммы налогоплательщику из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства. Возврат указанных сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае если такое решение не получено соответствующим органом федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении установленных сроков, на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из одной трехсотшестидесятой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки.

Суммы предусмотренных налоговых вычетов в отношении операций по реализации подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), помещенных под таможенный режим экспорта за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли, а также операций с нефтепродуктами, в дальнейшем помещенными под таможенный режим экспорта, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании соответствующих документов.

Возмещение производится не позднее трех месяцев со дня представления данных документов.

В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

В случае если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения соответствующего решения.

В случае если налоговым органом в течение установленного срока не вынесено решения об отказе и (или) соответствующее заключение не представлено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять решение о возмещении сумм, по которым не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

В случае если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по акцизу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа.

Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

В случае если налоговым органом принято решение о возмещении, при наличии недоимки по акцизу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, под-

лежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется.

В случае если у налогоплательщика отсутствуют недоимки и пени по акцизу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по акцизу и (или) иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров (работ, услуг) через таможенную границу Российской Федерации по согласованию с таможенными органами либо возврату налогоплательщику по его заявлению.

Не позднее последнего дня из трех месяцев со дня представления соответствующих документов налоговый орган принимает решение о возврате сумм акциза из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства.

Возврат сумм акциза осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае если указанное решение не получено соответствующим органом федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления его налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении установленных сроков, на сумму акциза, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из одной трехсотшестидесятой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки.

Таким образом, основными моментами планирования акцизов являются:

- четкое и грамотное определение операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) акцизами;
- определение особенностей освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации;
- правильное определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья;
- учет возможности применения налоговых вычетов;
- правильное и своевременное исчисление суммы акциза, подлежащей возврату.

* * *

Теперь рассмотрим основные моменты планирования *налога с продаж*. Данный налог, действующий до 1 января 2004 г., занимает существенное место в налоговом бремени предприятий торговли, прежде всего розничной, поэтому его оптимизация позволяет хозяйствующим субъектам получать значительные дополнительные финансовые ресурсы.

Так как налог с продаж является региональным налогом и устанавливается Налоговым кодексом РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводится в действие в соответствии с Налоговым кодексом законами субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате *на территории соответствующего субъекта Российской Федерации*, необходимо тщательно знакомиться с законодательством субъектов Российской Федерации, расположенных максимально близко

к месту возможного осуществления деятельности, чтобы как на стадии создания организации, так и на других стадиях принимать грамотные решения по размещению бизнеса с целью оптимизации косвенного налогообложения.

Следует учитывать, что, устанавливая налог, субъект Российской Федерации определяет *ставку налога*, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу. Поэтому при возможности следует либо размещать свой бизнес, либо осуществлять реализацию соответствующих товаров на территории тех субъектов Российской Федерации, где пока что не установлен налог с продаж или его ставка минимальна.

Организации и индивидуальные предприниматели признаются налогоплательщиками, если они реализуют товары (работы, услуги) на территории того субъекта Российской Федерации, в котором установлен налог с продаж.

Объектом налогообложения признаются операции по реализации *физическим лицам* товаров (работ, услуг) на территории соответствующего субъекта Российской Федерации в том случае, если такая реализация осуществляется за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт.

Иными словами, объектом налогообложения являются операции по реализации товаров (работ, услуг) при наличии двух обязательных условий:

- 1) реализация осуществляется физическим лицам;
- 2) реализация осуществляется за наличный расчет либо с использованием расчетных или кредитных банковских карт.

Таким образом, для целей налогового планирования необходимо учитывать, что с 2002 г. не включаются в объект налогообложения расчеты в любой форме (в том числе за наличный расчет) между:

- юридическими лицами, их филиалами, представительствами и другими обособленными подразделениями;
- иностранными юридическими лицами, компаниями и другими корпоративными образованиями, созданными в соответствии с законодательством иностранных государств, международными организациями, их филиалами и представительствами, созданными на территории Российской Федерации.

Понятие *реализации* товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем установлено в ст. 39 Налогового кодекса РФ. Согласно указанной норме реализацией товаров (работ, услуг) признается соответственно передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Положения ст. 39 Налогового кодекса РФ также необходимо учитывать для оптимизации налога с продаж в рамках договорной политики.

Налог с продаж платят хозяйствующие субъекты, которые продают товары гражданам, в том числе предпринимателям, которые зарегистрировались для ведения коммерческой деятельности (см. Письмо МНС от 29 апреля 2002 г. № ВГ-6-03/638) *за наличный расчет*. Чтобы не платить налог, физическое лицо должно оплатить предприятию приобретенный товар по поручению через банк со своего счета. При этом следует иметь в виду, что просто прийти в Сбербанк и заполнить форму № ПД-4 при этом недостаточно (см.: Письмо УМНС по г. Москве от 28 июня 2002 г. № 23-10/9/30064).

Оформление оплаты через счет в банке связано с дополнительными хлопотами, однако позволяет получать налоговую экономию хозяйствующему субъекту и более дешево приобретать соответствующий товар физическому лицу.

* * *

Налог с продаж также не уплачивается при расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) по расчетным чекам банков, в форме денежных переводов, при расчетах векселями и при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) населению в обмен на другие товары (работы, услуги).

Для целей налогового планирования следует также иметь в виду, что согласно ст. 861 Гражданского кодекса РФ расчеты с участием граждан, не связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, могут производиться наличными деньгами без ограничения суммы или в безналичном порядке. Безналичные расчеты производятся через банки, иные кредитные организации, в которых открыты соответствующие счета. При этом ст. 862 Гражданского кодекса РФ предусмотрено, что при осуществлении безналичных расчетов допускаются расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо. Также возможно осуществление безналичных расчетов в иных формах в случае, когда такие формы установлены законом, а также применяются в банковской практике в соответствии с обычаями делового оборота.

Одновременно следует иметь в виду, что объектом налогообложения признаются операции по реализации физическим лицам товаров (работ, услуг) на территории соответствующего субъекта Российской Федерации в том случае, если такая реализация осуществляется за наличный расчет, а также с использованием *расчетных или кредитных банковских карт*.

Под расчетной картой следует понимать банковскую карту, которая выдается владельцу средств на банковском счете и позволяет ему распоряжаться этими средствами в пределах расходного лимита, установленного эмитентом (банком). Кредитной картой является банковская карта, использование которой позволяет ее держателю осуществлять операции в размере предоставленной эмитентом кредитной линии в пределах расходного лимита, установленного эмитентом.

Знание перечисленных моментов позволяет оптимизировать объект налогообложения налогом с продаж.

* * *

Для целей налогового планирования хозяйствующие субъекты должны всесторонне изучить, особенно на стадии своего создания, *операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)*. К ним относятся операции по реализации физическим лицам следующих товаров (работ, услуг):

- хлеба и хлебобулочных изделий, молока и молокопродуктов, масла растительного, маргарина, муки, яйца птицы, круп, сахара, соли, картофеля, продуктов детского и диабетического питания;
- детской одежды и обуви;
- лекарств, протезно-ортопедических изделий;
- жилищно-коммунальных услуг, услуг по сдаче в наем населению жилых помещений, а также услуг по предоставлению жилья в общежитиях;

- зданий, сооружений, земельных участков и иных объектов, относящихся к недвижимому имуществу, а также ценных бумаг;
- путевок (курсовок) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, реализуемых инвалидам;
- товаров (работ, услуг), связанных с учебным, учебно-производственным, научным или воспитательным процессом и производимых образовательными учреждениями;
- учебной и научной книжной продукции;
- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- услуг в сфере культуры и искусства, оказываемых учреждениями и организациями культуры и искусства (театрами, кинотеатрами, концертными организациями и коллективами, клубными учреждениями, в том числе сельскими, библиотеками, цирками, лекториями, планетариями, парками культуры и отдыха, ботаническими садами, зоопарками) при проведении ими театрально-зрелищных, культурно-просветительных мероприятий, в том числе операции по реализации входных билетов и абонементов;
- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях и уходу за больными и престарелыми;
- услуг по перевозке пассажиров транспортом общего пользования муниципального образования (за исключением такси), а также услуг по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении морским, речным, железнодорожным и автомобильным транспортом;
- услуг, оказываемых кредитными организациями, страховщиками, негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг в рамках их деятельности, подлежащей лицензированию, а также услуг, оказываемых коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями;
- ритуальных услуг похоронных бюро, кладбищ и крематориев, услуг по проведению обрядов и церемоний религиозными организациями;
- услуг, оказываемых уполномоченными органами государственной власти и органами местного самоуправления, за которые взимаются соответствующие виды пошлин и сборов;
- предметов культа и религиозного назначения религиозными организациями.

В соответствии с отмеченным выше региональные законы не могут дополнять перечень товаров (работ, услуг), освобожденных от обложения налогом с продаж. Поэтому с 2002 г. этот налог уплачивается при продаже физическим лицам любого товара (работы, услуги), которые не перечислены выше.

Оптимизации налогообложения способствует то, что налогоплательщик обязан вести раздельный учет операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения). Раздельный учет реализации для целей обложения налогом с продаж предполагает: выделение в первичных учетных документах (счетах, актах выполненных работ, накладных, приходных кассовых ордерах и т. п.) и регистрах синтетического учета

(мемориальных ордерах, бухгалтерских проводках, журналах, книгах, ведомостях, оборотно-сальдовых ведомостях, главной книге и др.) сумм налога с продаж по операциям, связанным с реализацией товаров, работ и услуг за наличный расчет; отражение операций, связанных с реализацией товаров, работ и услуг за наличный расчет, по отдельным субсчетам соответствующих балансовых счетов.

* * *

Если у хозяйствующего субъекта есть *обособленные подразделения*, находящиеся на территории субъекта Российской Федерации, то необходимо использовать перечисленные выше моменты по оптимизации налога с продаж с учетом особенностей исчисления и уплаты налога по месту нахождения обособленных подразделений организации. То положение, что организация, осуществляющая операции по реализации товаров (работ, услуг) через свои обособленные подразделения, находящиеся вне места нахождения этой организации, уплачивает налог на территории того субъекта Российской Федерации, в котором осуществляются операции по реализации товаров (работ, услуг), исходя из стоимости реализованных через это обособленное подразделение товаров (работ, услуг), следует по возможности организовать реализацию (диверсифицировать ее) на территории того субъекта Российской Федерации, где установлены наименьшие ставки.

* * *

Оптимизация косвенных налогов позволяет хозяйствующим субъектам получать существенную налоговую экономию и формировать значительные дополнительные финансовые ресурсы для своего экономического роста.

Контрольные вопросы

1. Обоснуйте наличие двух подходов к оптимизации налога на добавленную стоимость.
2. Перечислите основные операции, не подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость.
3. Почему освобождение от налога на добавленную стоимость может носить мнимый характер?
4. Каковы основные направления оптимизации акцизов?
5. Перечислите основные варианты уменьшения налоговой базы по налогу с продаж.

6.4. Оптимизация налогообложения имущества организаций

Для оптимизации налога на имущество необходимо обращать внимание на следующие моменты (18, 19):

- 1) необходимо произвести расчеты по тем элементам *учетной и договорной политики*, которые оказывают влияние на величину данного налога (см. параграфы 5.2 и 5.4 главы 5). К ним, в частности, относятся: определение вариантов начисления амортизации по основным средствам, вариантов переоценки основных средств, вариантов оценки материальных ресурсов и расчетов себестоимости материальных ресурсов в производстве и других. При этом сле-

дует помнить, что так как источником налога на имущество у предприятий являются прочие расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, то снижение величины данного налога в определенной степени нивелируется увеличением суммы налога на прибыль. Поэтому необходимо производить одновременно расчеты по всем налогам, на размер которых оказывает влияние тот или иной элемент учетной политики;

- 2) целесообразно проанализировать возможности применения определенных *льгот* по налогу на имущество. Для обоснованного применения льгот необходимо использовать письмо МНС РФ от 11 марта 2001 г. № ВТ-6-04/197 «Методические рекомендации для использования в практической работе при осуществлении контроля за правомерностью использования налогоплательщиком льгот по налогу на имущество предприятий».

При использовании льгот по налогу на имущество следует различать две категории льгот:

1. Полное освобождение от налога при соответствии определенным критериям

Показателями, которые дают право на применение данных льгот, могут быть: отраслевая принадлежность предприятия, размер выручки от определенного вида деятельности, состав работающих. Если предприятие по какому-либо из этих показателей имеет право воспользоваться льготой, то льготируется все его имущество независимо от функционального назначения или фактического использования тех или иных единиц этого имущества.

Данным налогом не облагается имущество:

- бюджетных учреждений и организаций (о понятиях «бюджетные учреждения и организации» см.: Письмо МНС РФ от 17 апреля 2000 г. № АП-6-01/293), органов законодательной (представительной) и исполнительной власти, органов местного самоуправления, Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации, Государственного фонда занятости населения Российской Федерации, Федерального фонда обязательного медицинского страхования. Следует учесть, что перечисленные учреждения и организации не являются плательщиками налога на имущество, даже если они занимаются предпринимательской деятельностью и приобретают имущество за счет доходов от этой деятельности;
- коллегий адвокатов, адвокатских бюро, адвокатских палат субъектов Российской Федерации (их учреждений), Федеральной палаты адвокатов;
- предприятий по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, выращиванию, лову и переработке рыбы и морепродуктов при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг) (к сельскохозяйственной продукции, согласно Общероссийскому классификатору ОК 005-93, относится продукция с кодами 97000 и 98000);
- специализированных протезно-ортопедических предприятий (в том числе, например, компьютер и легковой автомобиль, не используемые непосредственно для лечения и протезирования);
- используемое исключительно для нужд образования и культуры. При этом к учебно-технической литературе, согласно Общероссийскому классифика-

тору продукции ОК 005-93, относится продукция с кодами 953005 (литература учебная), 954130 (иллюстрированные каталоги учебные), 954201 (печатные учебно-наглядные таблицы), 954420 (учебные наглядные пособия), 955200 (карты листовые учебные) и др.

Чтобы воспользоваться льготой, организации должны отдельно учитывать эту продукцию и имущество, которое непосредственно используется для ее производства и реализации. Если организация использует свое имущество для производства и реализации не только учебно-технической продукции, то доля необлагаемого имущества определяется исходя из доли выручки, полученной от реализации указанной продукции, в общей сумме выручки:

- религиозных объединений и организаций, национально-культурных обществ;
- предприятий народных художественных промыслов;
- используемое для образования страхового и сезонного запасов на предприятиях, связанных с сезонным (природно-климатическим) циклом поставок и работ, а также запасов, созданных в соответствии с решениями федеральных органов исполнительной власти, соответствующих органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления;
- жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ;
- общественных объединений, ассоциаций, осуществляющих свою деятельность за счет целевых взносов граждан и отчислений предприятий и организаций из оставшейся в их распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей прибыли на содержание указанных общественных объединений, ассоциаций, если они не осуществляют предпринимательскую деятельность;
- общественных организаций инвалидов, а также других предприятий, учреждений и организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников;
- научно-исследовательских учреждений, предприятий и организаций Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств, составляющих их научно-исследовательскую, опытно-производственную или экспериментальную базу;
- государственных научных центров, а также научно-исследовательских, конструкторских учреждений (организаций), опытных и опытно-экспериментальных предприятий независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, в объеме работ которых научно-исследовательские, опытно-конструкторские и экспериментальные работы составляют не менее 70%. Для оптимизации налогообложения следует помнить, что согласно Федеральному закону от 23.08.1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» осуществляется государственная аккредитация научных организаций и свидетельство о государственной аккредитации является основанием для предоставления научной организации льгот

на уплату налогов, предусмотренных налоговым законодательством РФ. Несмотря на то что данное условие в Законе РФ «О налоге на имущество предприятий» не указано, считаем, что для обоснования данной льготы научной организации целесообразно иметь свидетельство об аккредитации (хотя в Методических рекомендациях по налогу на имущество МНС России указывает со ссылкой на пп. «к» п. 5 Инструкции № 33, что указанная льгота предоставляется научной организации независимо от того, есть у нее свидетельство об аккредитации или нет);

- используемое (предназначенное) исключительно для отдыха или оздоровления детей в возрасте до 18 лет;
- предприятий учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;
- Российского фонда федерального имущества, фондов имущества субъектов Российской Федерации, районов (за исключением районов в городах), городов (за исключением городов районного подчинения);
- специализированных предприятий (по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации), производящих медицинские и ветеринарные иммунобиологические препараты, предназначенные для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;
- органов управления и подразделений Государственной противопожарной службы при осуществлении ими своих функций, установленных законодательством Российской Федерации;
- иностранных и российских юридических лиц, используемое на период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления.

Перечень юридических лиц, которые освобождаются от уплаты налога, определяется Правительством Российской Федерации;

- профессиональных аварийно-спасательных служб, профессиональных аварийно-спасательных формирований;
- используемое исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями о разделе продукции, в случае если такое имущество находится в собственности инвесторов в соответствии с указанными соглашениями, а также в случае, если в соответствии с условиями указанных соглашений такое имущество передано инвесторами в собственность государства при сохранении за ними исключительного права на пользование указанным имуществом.

2. Уменьшение стоимости имущества для целей налогообложения происходит по определенному виду имущества

Данная льгота предоставляется только при использовании имущества по целевому назначению, вне зависимости от его отраслевой принадлежности, показателей выручки или состава работающих (указанных в качестве показателей в пункте А). Так, например, имущество, используемое в целях пожарной безопасности, подлежит льготированию у любого хозяйствующего лица — его владельца.

Стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую (нормативную) стоимость:

- объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе налогоплательщика;
- объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны (Письмом Госналогслужбы РФ от 16 февраля 1995 г. № НИ-4-04/6н утвержден перечень объектов, используемых для охраны природы и пожарной безопасности). К объектам, которые используются исключительно для пожарной безопасности или гражданской обороны, в частности относятся:
 - ◆ пожарное оборудование и пожарно-техническое вооружение;
 - ◆ пожарная сигнализация и другие средства против пожара;
 - ◆ бомбоубежища, или помещения под бомбоубежище;
 - ◆ противогазы;
 - ◆ медикаменты и пр.;
- имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы. При этом следует иметь в виду, что согласно письму Департамента налоговой политики Минфина РФ от 29 августа 2000 г. № 04-05-06/68 данная льгота может применяться организацией, являющейся балансодержателем имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, даже в случае сдачи его в аренду, при условии, что оно используется арендатором по целевому назначению, а согласно письму Департамента налоговой политики Минфина РФ от 6 июня 2000 г. № 04-05-06/47 данная льгота может применяться организацией, являющейся балансодержателем имущества, используемого для выращивания, лова и переработки рыбы, даже в случае сдачи его в аренду, при условии, что оно используется арендатором строго по целевому назначению;
- ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания; магистральных трубопроводов, железнодорожных путей сообщения, автомобильных дорог общего пользования, линий связи и энергопередачи, а также сооружений, предназначенных для поддержания в эксплуатационном состоянии указанных объектов;
- спутников связи;
- земли;
- специализированных судов, механизмов и оборудования, необходимых для использования не более трех месяцев в году для обеспечения нормального

функционирования различных видов транспорта, а также автомобильных дорог общего пользования;

- эталонного и стендового оборудования территориальных органов Комитета Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации;
- мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей. Закон не предусматривает применение данной льготы только на законсервированные и не используемые в текущем производстве мобилизационные мощности. Следовательно, льготируются все мобилизационные мощности, находящиеся на балансе у организации, независимо от их фактического использования. Основанием для предоставления льготы является соответствующее решение (постановление, приказ и т. п.) органа государственной власти, определившего конкретной организации мобилизационный план, а также перечень мобилизационного имущества, согласованный с этим органом власти (см. письма Минфина РФ от 23 августа 2000 г. №04-05-06/66, от 5 октября 2000 г. №04-05-06/77, от 16 ноября 2000 г. №04-05-06/84 и от 23 января 2001 г. №04-05-06/9);
- имущества, полученного за счет безвозмездной помощи (содействия) в первые два года, а также имущества, используемого для непосредственного осуществления безвозмездной помощи (содействия), на срок его использования в данных целях.

Когда хозяйствующие субъекты сдают в текущую аренду основные фонды, которые по своему функциональному назначению не подлежат обложению налогом на имущество и имущество продолжает учитываться на балансе арендодателя, то, по нашему мнению, использовать льготу возможно при условии использования арендатором имущества по целевому назначению.

Для оптимизации налогообложения имущества организаций следует помнить, что основными требованиями, предъявляемые к имуществу, по которому предприятие пользуется льготным порядком налогообложения, являются: раздельный учет льготируемого имущества (соответствующий объект должен быть учтен как отдельная инвентарная единица) и использование его по целевому назначению, что требует особого контроля со стороны налоговых менеджеров организации.

Раздельный учет необходим прежде всего тем предприятиям, которые имеют на балансе объекты основных фондов, которые используются как в предусмотренных для льготирования целях, так и для иных нужд, чтобы иметь право уменьшить в целях налогообложения стоимость такого имущества в части доли стоимости, приходящейся на оказание услуг, льготирование которых предусмотрено законодательством. Раздельный учет необходим также предприятиям, являющимся плательщиками налога на вмененный доход и осуществляющими также другие виды деятельности.

Поскольку налог на имущество является региональным налогом, то для целей налогового планирования целесообразно внимательно ознакомиться с налоговым законодательством на территории соответствующего субъекта, так как законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления могут устанавливать для отдельных категорий платель-

щиков дополнительные льготы по налогу в пределах сумм, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации.

При применении льгот по налогу на имущество следует руководствоваться нормами, закрепленными в ряде специальных документов, строго придерживаясь определений, содержащихся в которых, предприятие будет застраховано от ошибок при применении конкретной льготы. К таким документам относятся:

- Классификатор отраслей народного хозяйства № 1-75-018;
- Общероссийский классификатор продукции ОК 005-93;
- Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94.

Следует иметь в виду, что в отдельных случаях для применения льготы требуется решение государственного органа власти или местного самоуправления. Так, согласно действующему налоговому законодательству из налогооблагаемой базы исключается стоимость имущества, используемого для образования запасов, созданных в соответствии с решениями соответствующих органов государственной власти и управления. Это могут быть основные средства, другие материальные ценности, временно законсервированные или выведенные в резерв в соответствии с решением органов государственной власти и органов местного самоуправления. Для обоснования уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на имущество необходимы не только приказ руководителя о решении перевести на консервацию определенный перечень основных фондов, но также и справка с точным перечнем имущества, переводимого на консервацию, стоимость, начисленный износ на определенную дату; а кроме того, решение органа государственной власти или органа местного самоуправления о переводе на консервацию именно этого перечня оборудования. Без наличия соответствующего распоряжения органа государственной власти или органа местного самоуправления это является нарушением действующего законодательства и ведет к незаконному занижению налогооблагаемой базы налога на имущество.

Для целей налогового планирования налога на имущество важно, что в ряде случаев, если предприятие не может воспользоваться льготой в полном объеме, то можно применить иную льготу и уменьшить сумму налога частично.

Например, если выручка от производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции составляет менее 70%. Есть смысл попробовать воспользоваться положением, что для целей налогообложения стоимость имущества предприятия уменьшается на балансовую стоимость (за вычетом суммы износа по соответствующим объектам) имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, если предприятие имеет документальное подтверждение того, что данное имущество используется именно для этих целей.

Таким образом, использование льгот по налогу на имущество для целей его оптимизации требует:

- определения вида используемой в полном объеме либо частично льготы;
- подтверждения правомерности использования соответствующей льготы с учетом действующих требований;
- обеспечения раздельного учета льготируемого и нельготируемого имущества.

Все это позволяет минимизировать налог на имущество.

3. Еще одним направлением оптимизации налога на имущество является использование предоставляемых законом возможностей по *уплате налога по месту нахождения обособленных подразделений*, где законодательными органами субъектов Российской Федерации могут быть установлены разные ставки.

Согласно закону предприятия, в состав которых входят территориально обособленные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего) счета, зачисляют налог на имущество предприятий в доходы бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов по месту нахождения указанных подразделений в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории субъекта РФ, на которой расположены эти подразделения, на стоимость налогооблагаемого имущества этих подразделений. При этом уплате в бюджет по месту нахождения головного предприятия подлежит разница между суммой налога на имущество, исчисленной головным предприятием в целом по предприятию, и суммами налога, уплаченными головным предприятием в бюджеты по месту нахождения территориально обособленных подразделений, не имеющих отдельного баланса и расчетного (текущего) счета.

Организации, в состав которых входят филиалы и другие обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет, уплачивают налог на имущество предприятий по месту нахождения указанных подразделений в порядке, предусмотренном для уплаты налога на имущество предприятий по месту нахождения территориально обособленных подразделений, не имеющих отдельного баланса и расчетного (текущего) счета.

Причитающаяся к уплате в бюджет сумма налога по месту нахождения головного предприятия уменьшается также на исчисленные суммы налога по филиалам и другим аналогичным подразделениям этого предприятия, имеющим отдельный баланс и расчетный (текущий) счет, которые вносятся ими в доходы бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов в общеустановленном порядке.

Данные, необходимые для исчисления и уплаты налога, подразделения должны направить головному предприятию в сроки, создающие возможность для своевременной оптимизации налогообложения и обеспечивающие своевременное представление налоговым органам бухгалтерской отчетности.

Контрольные вопросы

1. Вспомните, какие элементы учетной и договорной политики организации оказывают влияние на налогообложение ее имущества.
2. На какие две группы возможно разделить льготы по налогу на имущество?
3. Перечислите основные льготы по налогу на имущество и условия их применения.
4. Для каких целей необходимо осуществлять раздельный учет по налогу на имущество?
5. Каковы варианты оптимизации налога на имущество при уплате налога по месту нахождения подразделений предприятия?

6.5. Оптимизация единого социального налога

Налогоплательщиками налога признаются:

- 1) лица, производящие выплаты физическим лицам: организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Рассмотрим варианты оптимизации единого социального налога (ЕСН) организациями и индивидуальными предпринимателями, производящими выплаты физическим лицам.

Планирование ЕСН для них возможно прежде всего путем оптимизации объекта налогообложения. *Объектом налогообложения* для них признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Согласно Гражданскому кодексу РФ к договорам, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг, относятся следующие:

- договор подряда находит отражение в ст. 702–768;
- договор возмездного оказания услуг: ст. 779–783;
- договор на выполнение НИОКР: ст. 769–778;
- договор перевозки груза: ст. 784–785;
- договор транспортной экспедиции: ст. 801–806;
- договор хранения: ст. 896–926;
- договор поручения: ст. 971–979;
- договор комиссии: ст. 990–1004;
- агентский договор: ст. 1005–1011;
- договор доверительного управления имуществом: ст. 1012–1026.

При планировании ЕСН следует ориентироваться на содержание договоров, заключенных с работниками, а не на название договоров.

Таким образом, по всем остальным договорам гражданско-правового характера, не связанным с выполнением работ и оказанием услуг, не производится исчисление ЕСН (например, по договорам купли-продажи, мены и т. д.). В главе 24 Налогового кодекса указано, что не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Для целей налогового планирования необходимо учитывать, что указанные выше выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если:

- у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;

- у налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Согласно ст. 270 главы 25 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются следующие расходы, которые соответственно не будут включаться в объект обложения ЕСН:

- 1) суммы начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода;
- 2) взносы в уставный (складочный) капитал, вклады в простое товарищество;
- 3) взносы на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в ст. 255 Налогового кодекса РФ;
- 4) взносы на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в ст. 255 Налогового кодекса РФ;
- 5) средства, перечисляемые профсоюзным организациям;
- 6) расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);
- 7) премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- 8) суммы материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности);
- 9) оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;
- 10) надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, доходы (дивиденды, проценты) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационные начисления в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства Российской Федерации, компенсации удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставление его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами);
- 11) оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

- 12) оплата ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;
- 13) оплата ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;
- 14) оплата путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и оплата товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников;
- 15) стоимость переданных налогоплательщиком-эмитентом акций; распределяемых между акционерами — физическими лицами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента;
- 16) суммы выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством Российской Федерации;
- 17) компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату суточных, полевого довольствия и рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством Российской Федерации;
- 18) иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Налоговое планирование ЕСН возможно также на основе грамотного определения *сумм, не подлежащих налогообложению*.

В соответствии с действующим законодательством не подлежат налогообложению:

1. Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам (основные виды данных пособий предусмотрены следующими законами: Федеральным законом от 19 мая 1995 г. № 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей»; Законом РФ от 12 февраля 1993 г. № 4468-1 «О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, и их семей»; Законом РФ от 19 февраля 1993 г. № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» (из средств работодателя); Федеральным законом от 12.01.96 г. № 8-ФЗ «О погребении и похоронном деле»).

2. Все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья (согласно ст. 2, 22 Трудового кодекса РФ работодатель обязан возмещать вред, причиненный работникам в связи с исполнением ими трудовых обязанностей. Вопросы обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний регулируются Федеральным законом от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ);
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения (Государственные гарантии и компенсации для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, закреплены Законом РФ от 19.02.1993 г. № 4520-1; см. также Закон РСФСР от 18 октября 1991 г. № 1761-1 «О реабилитации жертв политических репрессий»; Федеральный закон от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации»; Федеральный закон от 10 января 1996 г. № 6-ФЗ «О дополнительных гарантиях социальной защиты судей и работников аппаратов судов Российской Федерации»; Федеральный закон от 27 мая 1998 г. № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»);
- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия (см. Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 118-ФЗ «О судебных приставах»; Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 114-ФЗ «О службе в таможенных органах Российской Федерации»; Федеральный закон от 27 мая 1998 г. № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»; Федеральный закон от 3 декабря 1994 г. № 55-ФЗ «О некоторых вопросах организации и деятельности военных судов и органов военной юстиции»; Федеральный закон от 10 января 1996 г. № 6-ФЗ «О дополнительных гарантиях социальной защиты судей и работников аппаратов судов Российской Федерации»; Федеральный закон от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации»);
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск (Трудовым кодексом РФ предусмотрены следующие виды компенсационных выплат: выплата выходного пособия в случае нарушения правил заключения трудового работника не по вине работника (ст. 84); денежная компенсация за неиспользованные отпуска (ст. 127); компенсация в связи со сменой собственника организации (ст. 181); компенсация при увольнении работникам, заключившим трудовой договор на срок до

двух месяцев (ст. 291); выходное пособие лицам, уволенным из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (ст. 318). Кроме того, данные компенсации предусмотрены Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 114-ФЗ «О службе в таможенных органах Российской Федерации»; Федеральным законом от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации»; Законом Российской Федерации от 19 февраля 1993 г. № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях»;

- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников. В Трудовом кодексе РФ гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с обучением, предусмотрены главой 26 (ст. 173–177). Кроме того, Трудовым кодексом РФ предусматривается: возмещение расходов при использовании личного имущества работника и компенсация работникам за использование личных автомобилей для служебных поездок производится на основании приказа руководителя юридического лица — работодателя в случаях, когда должностные обязанности работника связаны со служебными разъездами (ст. 188, 310); оплата ученичества (ст. 204); обязанности работодателя по обеспечению безопасных условий и охраны труда (ст. 212); медицинские осмотры некоторых категорий работников (ст. 213); обеспечение средствами индивидуальной защиты, молоком, лечебно-профилактическим питанием (ст. 221, 222);
- трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации (эти выплаты указаны в следующих статьях Трудового кодекса РФ: выходные пособия (ст. 178), дополнительная компенсация (ст. 180), выходное пособие работникам, занятым на сезонных работах (ст. 296);
- выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законода-

тельством Российской Федерации. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

3. Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:
 - физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;
 - членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.
4. Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками, финансируемыми из федерального бюджета, государственными учреждениями или организациями — в пределах размеров, установленных законодательством Российской Федерации.
5. Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства. Настоящая норма применяется в отношении доходов тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой.
6. Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла.
7. Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей. Ограничения, в пределах которых производится отнесение к расходам на оплату труда суммы платежей (взносов), уплаченных работодателем за своих работников, содержатся в п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ.
8. Суммы, выплачиваемые за счет членских взносов садоводческих, садоводогородных, гаражно-строительных и жилищно-строительных кооперативов

(товариществ) лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций.

9. Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации.
10. Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты Государственной думы, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы исполнительной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в выборный орган местного самоуправления, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы муниципального образования, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность в ином федеральном государственном органе, государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном Конституцией Российской Федерации, конституцией, уставом субъекта Российской Федерации, и избираемых непосредственно гражданами, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на иную должность в органе местного самоуправления, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений и избирательных блоков за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний.
11. Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании (см. ст. 41. 3 Федерального закона от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации»; ст. 25 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 114-ФЗ «О службе в таможенных органах Российской Федерации»; п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 118-ФЗ «О судебных приставах»; ст. 38 Положения о прохождении службы в органах налоговой полиции Российской Федерации, утвержденного Постановлением Верховного Совета РФ от 20.05.93 г. № 4991-1). Подлежит налогообложению стоимость форменной одежды и обмундирования, выдача которых не установлена законодательством РФ.
12. Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников (льготируется бесплатный проезд работников предприятий и учреждений железнодорожного транспорта в соответствии со ст. 16 Федерального закона от 25 августа 1995 г. № 153-ФЗ «О федеральном железнодорожном транспорте»; студентов, обучающихся по заочной форме в высших учебных

заведениях, которые имеют государственную аккредитацию, в соответствии со ст. 17 Федерального закона от 22 августа 1996 г. № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании»; граждан, занятых на работах с химическим оружием в соответствии со ст. 6 Федерального закона от 07 ноября 2000 г. № 136-ФЗ «О социальной защите граждан, занятых на работах с химическим оружием»). Суммы возмещения стоимости проезда, не установленные законодательством РФ, подлежат налогообложению в установленном порядке.

13. Выплаты в денежной и натуральной формах, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза, при условии, что данные выплаты в денежной и натуральной формах производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10 тыс. руб. в год.
14. Выплаты в натуральной форме товарами собственного производства: сельскохозяйственной продукцией и (или) товарами для детей — в размере до 1 тыс. руб. (включительно) в расчете на одно физическое лицо — работника за календарный месяц.

Не подлежат налогообложению выплаты работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджетов, не превышающие 2 тыс. руб. на одно физическое лицо за налоговый период по каждому из следующих оснований:

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;
- суммы возмещения (оплата) работодателями своим бывшим работникам (пенсионерам по возрасту и (или) инвалидам) и (или) членам их семей стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации), помимо выплат, указанных выше, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

Для оптимизации ЕСН необходимо учитывать существующие *налоговые льготы* по данному налогу.

От уплаты налога освобождаются:

1. Организации любых организационно-правовых форм — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. руб. на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы. Использование льгот должны быть подтверждено сведениями о работающих инвалидах с указанием группы инвалидности, номера и даты выдачи справки учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности на каждого инвалида; а также сведениями о величине выплат, начисленных в пользу работающих инвалидов (см. Постановление Правительства РФ от 13.08.1996 г. № 965 «О порядке признания граждан инвалидами»).

2. Следующие категории налогоплательщиков-работодателей — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника:

- общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные отделения;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;
- учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

3. Российские фонды поддержки образования и науки — с сумм выплат гражданам Российской Федерации в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставляемых учителям, преподавателям, школьникам, студентам и (или) аспирантам государственных и (или) муниципальных образовательных учреждений.

Кроме того, от уплаты налога освобождаются Министерство обороны Российской Федерации, Министерство внутренних дел Российской Федерации, Государственная противопожарная служба Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, Федеральная служба безопасности Российской Федерации, Федеральное агентство правительственной связи и информации при Президенте Российской Федерации, Федеральная служба охраны Российской Федерации, Служба внешней разведки Российской Федерации, Федеральная пограничная служба Российской Федерации, Федеральная служба специального строительства Российской Федерации и другие федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят службу военнослужащие, Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации, Министерство юстиции Российской Федерации, Государственная фельдъегерская служба Российской Федерации, Государственный таможенный комитет Российской Федерации, военные суды, Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации, Военная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов

внутренних дел, Государственной противопожарной службы, сотрудниками органов налоговой полиции, уголовно-исполнительной системы и таможенной системы Российской Федерации, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством Российской Федерации. Федеральные суды и органы прокуратуры не включают в налоговую базу для исчисления, налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, суммы денежного содержания судей, прокуроров и следователей, имеющих специальные звания.

Для исчисления и уплаты единого социального налога установлена *регрессивная шкала налоговых ставок* и ставок распределения платежей между различными бюджетами в зависимости от величины выплаченных доходов: до 100 тыс. руб., от 100 001 до 300 тыс. руб., от 300 001 до 600 тыс. руб. и свыше 600 тыс. руб. (см. параграф 1.6 главы 1), которая является существенным элементом налогового планирования.

В случае если на момент уплаты авансовых платежей по налогу накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, составляет сумму менее 2,5 тыс. руб., налог уплачивается по максимальной ставке независимо от фактической величины налоговой базы на каждое физическое лицо. Налогоплательщики, у которых налоговая база удовлетворяет указанному критерию, не вправе *до конца налогового периода* использовать регрессивную шкалу ставки налога. При расчете величины налоговой базы в среднем на одного работника у налогоплательщиков с численностью работников свыше 30 чел. не учитываются выплаты в пользу 10% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы, а у налогоплательщиков с численностью работников до 30 чел. (включительно) — выплаты в пользу 30% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы.

При расчете налоговой базы в среднем на одного работника учитывается средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом Государственным комитетом Российской Федерации по статистике. При этом в расчет принимается средняя численность работников, учитываемых при расчете суммы налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет.

Таким образом, с января 2002 г. все налогоплательщики вправе претендовать на применение регрессивной шкалы налоговых ставок. Если налогоплательщик получил право на применение регрессивной шкалы ставок налогообложения, то соответствующая шкала применяется ко всем выплатам, признаваемым объектом налогообложения.

Для целей исчисления и уплаты единого социального налога в федеральный бюджет и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование расчет права на применение регрессивных ставок налога и тарифов страховых взносов производится *ежемесячно* с учетом численности инвалидов и выплат, произведенных в их пользу и без учета численности авторов и суммы вознаграждений по авторским договорам.

Если в результате расчета накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, составляет менее 2,5 тыс. руб., то налог и страховые

взносы исчисляются по максимальным ставкам. При этом налогоплательщик теряет право на применение регрессивной шкалы *до конца налогового периода* и применяет максимальную ставку к налоговой базе, рассчитываемой нарастающим итогом независимо от фактической величины налоговой базы на каждое физическое лицо.

Для целей налогового планирования важное значение имеет также грамотное определение *даты осуществления выплат и иных вознаграждений* или получения доходов, которая определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты).

Контрольные вопросы.

1. Сформулируйте варианты оптимизации объекта обложения и налоговой базы по единому социальному налогу.
2. Выплаты по каким гражданско-правовым договорам не облагаются единым социальным налогом?
3. Приведите примеры расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли, которые не включаются в объект обложения единым социальным налогом.
4. Какие суммы и на основании каких документов не подлежат обложению единым социальным налогом?
5. Перечислите льготы по единому социальному налогу.
6. Каковы правила применения регрессивной шкалы ставок по единому социальному налогу?

6.6. Оптимизация налога на доходы физических лиц

При планировании налога на доходы физических лиц необходимо учитывать, что *не подлежат налогообложению следующие виды доходов* физических лиц:

1. Государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам.
2. Государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством.
3. Все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных:
 - с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - с бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- с гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

4. Вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь.
5. Алименты, получаемые налогоплательщиками.
6. Суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ.
7. Суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области

науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ.

8. Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

- налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, а также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является РФ, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями;
- работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), включенными в перечни, утверждаемые Правительством РФ;
- налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти;
- налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, независимо от источника выплаты.

9. Суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые:

- за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций;
- за счет средств Фонда социального страхования РФ.

10. Суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков.

11. Стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессионального образования или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями, стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами законодательной (представительной) или исполнительной власти РФ, органами субъектов РФ, благотворительными фондами, стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости.
12. Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, — в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством об оплате труда работников.
13. Доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории РФ, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убой в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления налогоплательщиком документа, выданного соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества.

14. Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, — в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства.

Настоящая норма применяется к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась.

15. Доходы налогоплательщиков, получаемые от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции организациям и (или) индивидуальным предпринимате-

- лям, имеющим разрешение (лицензию) на промысловую заготовку (закупку) дикорастущих растений, грибов, технического и лекарственного сырья растительного происхождения, за исключением доходов, полученных индивидуальными предпринимателями от перепродажи указанной продукции.
16. Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла.
 17. Доходы охотников-любителей, получаемые от сдачи обществам охотников, организациям потребительской кооперации или государственным унитарным предприятиям добытых ими пушнины, мехового или кожаного сырья или мяса диких животных, если добыча таких животных осуществляется по лицензиям, выданным в порядке, установленном действующим законодательством.
 18. Доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов.
 19. Доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций или иных имущественных долей, распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале.
 20. Призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами за призовые места на следующих спортивных соревнованиях:
 - Олимпийских играх, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов;
 - чемпионатах, первенствах и кубках РФ от официальных организаторов.
 21. Суммы, выплачиваемые организациями и/или физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, либо за их обучение указанным учреждениям.
 22. Суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов.
 23. Вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов.

24. Доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также при налогообложении которых применяется упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).
25. Суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, РФ и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления.
26. Доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов, зарегистрированных в установленном порядке, и религиозных организаций.
27. Доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, если:
 - проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, в течение периода, за который начислены указанные проценты;
 - проценты по срочным пенсионным вкладам, внесенным до 1 января 2001 г. на срок не менее шести месяцев, выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, в течение периода, за который начислены указанные проценты;
 - установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте.
28. Доходы, не превышающие 2 тыс. руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:
 - стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей и не подлежащих обложению налогом на наследование или дарение в соответствии с действующим законодательством;
 - стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;
 - суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;
 - возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообло-

жения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов;

- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях с целью рекламы товаров (работ, услуг).

29. Доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы либо по месту прохождения военных сборов.
30. Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств соответствующих избирательных фондов за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний.
31. Выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) членам профсоюзов за счет членских взносов, за исключением вознаграждений и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей, а также выплаты, производимые молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий.
32. Выигрыши по облигациям государственных займов Российской Федерации и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций.

При налоговом планировании необходимо также обращать пристальное внимание на *возможность получения соответствующих налоговых вычетов*.

При определении размера налоговой базы, подпадающей под ставку 13%, представляются следующие *стандартные налоговые вычеты*:

1. В размере *3 тыс. руб. за каждый месяц* налогового периода — распространяется на следующие категории налогоплательщиков:
 - лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;
 - лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС из числа лиц, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных), военнослужащих и военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных к выполнению работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от места дислокации указанных лиц и выполняемых ими работ, а также лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, проходивших (проходящих) службу в зоне отчуждения, лиц, эвакуированных из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС и переселенных из зоны отселения либо выехавших в добровольном

порядке из указанных зон, лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от времени, прошедшего со дня проведения операции по трансплантации костного мозга и времени развития у этих лиц в этой связи инвалидности;

- лиц, принимавших в 1986–1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, и в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленных или командированных);
- военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ;
- лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, в том числе граждан, уволенных с военной службы, проходивших в 1986–1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;
- военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на военные сборы и принимавших участие в 1988–1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;
- ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, из числа лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957–1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949–1956 гг., лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1959–1961 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии на производственном объединении «Маяк» в 1957 г., лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения (при этом к выехавшим добровольно гражданам относятся лица, выехавшие в период с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязне-

нию вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также лица, выехавшие в период с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча), лиц, проживающих в населенных пунктах, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности), лиц, выехавших добровольно на новое место жительства из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 мЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности);

- лиц, непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 г.;
 - лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях нештатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия;
 - лиц, непосредственно участвовавших в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке Министерством обороны РФ;
 - лиц, непосредственно участвовавших в работах (в том числе военнослужащих) по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г.;
 - лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;
 - инвалидов Великой Отечественной войны;
 - инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.
2. Налоговый вычет в размере *500 руб. за каждый месяц* налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:
- Героев Советского Союза и Героев РФ, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;
 - лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности

СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лиц, находившихся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

- участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;
- лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания;
- бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;
- инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;
- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;
- младший и средний медицинский персонал, врачей и других работников лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получивших сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986 г., а также лиц, пострадавших в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющихся источником ионизирующих излучений;
- лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей;
- рабочих и служащих, а также бывших военнослужащих и уволившихся со службы лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получивших профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;
- лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957–1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949–1956 гг.;

- лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывших военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения. При этом к выехавшим добровольно лицам относятся лица, выехавшие с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также выехавшие с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;
 - лиц, эвакуированных (в том числе выехавших добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенных (переселяемых), в том числе выехавших добровольно, из зоны отселения в 1986 г. и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития;
 - родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;
 - граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.
3. Налоговый вычет в размере *400 руб. за каждый месяц* налогового периода распространяется на те категории налогоплательщиков, которые не перечислены в п. 1–2, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%) работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. руб., налоговый вычет не применяется.
- Налогоплательщикам, имеющим в соответствии с п. 1–3 право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из соответствующих вычетов.
4. В дополнение к перечисленным выше налоговым вычетам право на налоговый вычет в размере *300 руб. за каждый месяц* налогового периода на каждого

ребенка имеется у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями, и действуют до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%) работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 тыс. руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. руб., налоговый вычет не применяется. Данный стандартный налоговый вычет предоставляется независимо от предоставления стандартного налогового вычета, установленного п. 1–3.

Налоговый вычет расходов на содержание ребенка (детей) производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов, опекунов или попечителей.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере. Предоставление указанного вычета вдовам (вдовцам), одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак.

Указанный вычет предоставляется вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный вычет. При этом иностранным физическим лицам, у которых ребенок (дети) находятся за пределами РФ, такой вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает ребенок (дети).

Под одиноким родителем для целей настоящей главы понимается один из родителей, не состоящий в зарегистрированном браке. Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка (детей) или месяца, в котором установлена опека (попечительство), и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг указанного возраста или в случае смерти ребенка (детей).

Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

В случае начала работы налогоплательщика не с первого месяца налогового периода налоговые вычеты, предусмотренные п. 3 и 4, предоставляются по этому месту работы с учетом дохода, полученного с начала налогового периода по другому месту работы, в котором налогоплательщику предоставлялись налоговые вычеты. Сумма полученного дохода подтверждается справкой о полученных налогоплательщиком доходах, выданной налоговым агентом.

В случае если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено законом, то по окончании налогового периода на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации,

и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов в предусмотренных размерах.

* * *

Налогоплательщик имеет право на следующие *социальные налоговые вычеты*:

1. В сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, — в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде.
2. В сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 25 тыс. руб., а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 25 тыс. руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение.

Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

3. В сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

Общая сумма социального налогового вычета, предусмотренного настоящим подпунктом, не может превышать 25 тыс. руб.¹

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается Постановлением Правительства РФ.

¹ С 01.01.2003 г. размер вычетов, указанных в п. 2–3, составляет 38 тыс. руб.

Вычет сумм оплаты стоимости лечения предоставляется налогоплательщику, если лечение производится в медицинской деятельности, а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение и приобретение медикаментов.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов не была произведена организацией за счет средств работодателей.

Социальные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

Налогоплательщик имеет право на следующие *имущественные налоговые вычеты*:

1. В суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее пяти лет, но не превышающих в целом 1 млн руб., а также в сумме, полученной в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающей 125 тыс. руб. При продаже жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика пять лет и более, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества, т. е. налог на доходы физических лиц не взимается.

Вместо использования права на получение данного имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализаций налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг.

При реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета, исчисленного в соответствии с настоящим подпунктом, распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности).

В случае если расходы налогоплательщика по ценным бумагам не могут быть подтверждены документально, он также вправе воспользоваться указанным имущественным налоговым вычетом.

Имущественный налоговый вычет или вычет в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов предоставляется налогоплательщику при расчете и уплате налога в бюджет у источника выплаты дохода (брокера, доверительного управляющего, управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, или у иного лица, совершающего операции по договору поручения или по иному подобному договору в пользу налогоплательщика) либо по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговый орган.

Если расчет и уплата налога производятся источником выплаты дохода (брокером, доверительным управляющим, управляющей компанией, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, или иным лицом, совершающим операции по договору поручения или по иному подобному договору в пользу налогоплательщика) в налоговом периоде, имущественный налоговый вычет предоставляется источником выплаты дохода с возможностью последующего перерасчета по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговый орган. При наличии нескольких источников выплаты дохода имущественный налоговый вычет предоставляется только у одного источника выплаты дохода по выбору налогоплательщика.

Положения настоящего подпункта не распространяются на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности;

2. В сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках РФ и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры.

Общий размер имущественного налогового вычета, предусмотренного настоящим подпунктом, не может превышать 600 тыс. руб. (с 01.01.2003 г. — 1 млн руб.) без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках РФ и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры.

Указанный имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих право собственности на приобретенный (построенный) жилой дом или квартиру, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей собственности либо с их письменным заявлением (в случае приобретения жилого дома или квартиры в общую совместную собственность).

Указанный имущественный налоговый вычет не применяется в случаях, когда оплата расходов на строительство или приобретение жилого дома или квартиры для налогоплательщика производится за счет средств работодателей или иных лиц, а также в случаях, когда сделка купли-продажи жилого дома или квартиры совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии с п. 2 ст. 20 НК.

Повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета, предусмотренного настоящим подпунктом, не допускается.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Право на получение *профессиональных налоговых вычетов* имеют следующие категории налогоплательщиков:

1. Физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности.

При этом указанные расходы принимаются к вычету в составе затрат, принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Суммы налога на имущество физических лиц, уплаченного налогоплательщиками, указанными в настоящем подпункте, принимаются к вычету в том случае, если это имущество, являющееся объектом налогообложения в соответствии со статьями главы «Налог на имущество физических лиц» (за исключением жилых домов, квартир, дач и гаражей), непосредственно используется для осуществления предпринимательской деятельности.

Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Настоящее положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

2. Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).
3. Налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету, размеры которых приведены в табл. 6.2.

К расходам налогоплательщика относятся также суммы налогов, предусмотренных действующим законодательством о налогах и сборах для видов деятельности, указанных выше (за исключением налога на доходы физических лиц), начисленные либо уплаченные им за налоговый период.

При определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Таблица 6.2

Нормативы затрат (% к сумме начисленного дохода)

Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и киностудийного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
Других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

Индивидуальным предпринимателям и другим лицам, занимающимся частной практикой, профессиональные налоговые вычеты предоставляются на основании их письменного заявления при подаче ими налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

Налогоплательщикам, получающим вознаграждения по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам, профессиональные налоговые вычеты предоставляются на основании их письменного заявления налоговыми агентами.

Налогоплательщикам, получающим вознаграждения по договорам гражданско-правового характера от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, профессиональные налоговые вычеты предоставляются на основании их письменного заявления при подаче ими налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

Следует иметь в виду, что в пределах размеров социальных налоговых вычетов и имущественных налоговых вычетов законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут устанавливать иные размеры вычетов с учетом своих региональных особенностей.

Контрольные вопросы

1. Перечислите основные суммы, не облагаемые налогом на доходы физических лиц.
2. Какие виды стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц вы знаете?

3. На какие цели предоставляются социальные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц?
4. Каким образом необходимо подтверждать право на имущественные вычеты по налогу на доходы физических лиц?
5. Охарактеризуйте профессиональные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц.

6.7. Планирование прочих налогов

При планировании прочих налогов необходимо особое внимание уделять возможности использования соответствующих льгот и освобождений.

Согласно Федеральному закону от 18 октября 1995 г. № 158-ФЗ «О внесении изменений в Закон РСФСР *«О налоге на операции с ценными бумагами»* с изменениями объектом обложения данным видом налога не является:

- номинальная сумма выпуска акций акционерного общества, размещаемого среди учредителей акционерного общества при учреждении акционерного общества;
- номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерных обществ, осуществляющих увеличение уставного капитала на величину переоценок основных фондов, производимых по решению Правительства Российской Федерации;
- номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества, образованного в результате реорганизации в форме слияния, разделения или выделения акционерных обществ;
- номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества, конвертируемых в акции акционерного общества, к которому осуществляется присоединение, не превышающая размера уставного капитала присоединяемого акционерного общества;
- номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества при консолидации или дроблении размещенных ранее акций без изменения размера уставного капитала акционерного общества;
- номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества при конвертации размещенных ранее акций одного типа в акции другого типа без изменения размера уставного капитала акционерного общества;
- номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества в случае уменьшения им своего уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций.
- номинальная сумма выпуска акций акционерного общества в случае увеличения им своего уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости размещенных акций в части, равной величине уставного капитала акционерного общества до его увеличения;
- номинальная сумма выпуска эмиссионных ценных бумаг юридического лица, за исключением номинальной суммы выпуска акций, при конвертации в них эмиссионных ценных бумаг указанного юридического лица в слу-

чае его преобразования в части, равной размеру ранее зарегистрированного (до преобразования) выпуска эмиссионных ценных бумаг этого юридического лица;

- номинальная сумма выпуска акций акционерного общества, созданного путем преобразования юридического лица иной организационно-правовой формы, в части, не превышающей размера уставного капитала (складочного капитала, паевого фонда кооператива) преобразуемого юридического лица;
- номинальная сумма выпуска эмиссионных ценных бумаг юридического лица, за исключением номинальной суммы акций, при конвертации в них размещенных ранее эмиссионных ценных бумаг присоединяемого к юридическому лицу другого юридического лица (других юридических лиц) в части, равной размеру ранее зарегистрированного (до присоединения) выпуска эмиссионных ценных бумаг;
- номинальная сумма выпусков государственных ценных бумаг Российской Федерации, государственных ценных бумаг субъектов Российской Федерации и муниципальных ценных бумаг;
- номинальная сумма выпусков эмиссионных ценных бумаг акционерных обществ, выпускаемых в целях реструктуризации их задолженности перед бюджетами всех уровней, в случае если указанные ценные бумаги переданы и (или) обременены в пользу уполномоченного органа исполнительной власти при соблюдении условий указанной реструктуризации задолженности перед указанными бюджетами;
- номинальная сумма выпуска облигаций, эмитируемых Центральным банком Российской Федерации в целях реализации денежно-кредитной политики в соответствии с действующим законодательством.

* * *

Согласно ст. 5 Федерального закона от 31 декабря 1995 г. № 226-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации “О государственной пошлине”» с изменениями имеется ряд льгот по уплате *государственной пошлины*.

1. От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в *судах общей юрисдикции*, арбитражных судах (по делам о несостоятельности (банкротстве)) и Конституционном Суде Российской Федерации, органах, совершающих нотариальные действия, и в органах, осуществляющих государственную регистрацию актов гражданского состояния, а также за выдачу заграничного (общегражданского) паспорта или продление срока его действия освобождаются Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы, участники и инвалиды Великой Отечественной войны, а также лица, имеющие право на эту льготу в соответствии с Законами Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении “Маяк” и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча», Федеральным законом «О социальной защите граждан, подвергшихся радиационному воздействию вследствие

ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне» и Постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2123-1 «О распространении действия Закона РСФСР «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» на граждан из подразделений особого риска».

2. От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в *судах общей юрисдикции*, освобождаются:
 - 1) истцы — по искам о взыскании заработной платы (денежного содержания) и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений;
 - 2) истцы — по спорам об авторстве, авторы — по искам, вытекающим из авторского права, из права на изобретение, полезную модель, промышленный образец, а также из других прав на интеллектуальную собственность;
 - 3) истцы — по искам о взыскании алиментов;
 - 4) истцы — по искам о возмещении вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, а также смертью кормильца;
 - 5) органы социального страхования — по регрессным искам о взыскании с причинителя вреда сумм пособий, выплаченных потерпевшему или членам его семьи;
 - 6) истцы — по искам о возмещении материального ущерба, причиненного преступлением;
 - 7) юридические лица и граждане — за выдачу им документов в связи с уголовными делами и делами о взыскании алиментов;
 - 8) стороны — с кассационных жалоб по делам о расторжении брака;
 - 9) органы внутренних дел, выступающие в качестве истцов, — по делам о взыскании расходов по розыску лиц, уклоняющихся от уплаты алиментов и других платежей, а также по делам о возмещении дополнительных затрат, связанных с пресечением побега содержащихся под стражей подозреваемых или обвиняемых, их розыском, а равно лечением в случае умышленного причинения вреда своему здоровью;
 - 10) налоговые, финансовые, таможенные органы и органы по валютному и экспортному контролю, выступающие в качестве истцов и ответчиков, — по искам о взыскании налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей в бюджет и возврате их из бюджета, а также по делам особого производства;
 - 11) федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий управление государственным резервом, его территориальные органы, предприятия, учреждения и организации системы государственного резерва — по искам, связанным с нарушением их прав;
 - 12) органы управления и подразделения Государственной противопожарной службы Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий при осуществлении своих функций, установленных законодательством Российской Федерации, по искам, связанным с нарушением их прав;

- 13) органы государственной власти, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и общественных интересов, а также юридические лица и граждане, обращающиеся в случаях, предусмотренных законом, в защиту охраняемых законом прав и интересов других лиц;
- 14) общественные организации инвалидов, их учреждения, учебно-производственные организации и объединения — по всем искам;
- 15) истцы — по искам об истребовании имущества, имеющего историческую, художественную или иную ценность, из незаконного владения;
- 16) юридические лица и граждане — при подаче в суд заявлений об отсрочке или о рассрочке исполнения решений, об изменении способа и порядка исполнения решений, о повороте исполнения решения, восстановлении пропущенных сроков, пересмотре решения, определения или постановления суда по вновь открывшимся обстоятельствам о пересмотре заочного решения судом, вынесшим это решение; жалоб на действия судебного исполнителя, а также жалоб на постановления по делам об административных правонарушениях, вынесенных уполномоченными на то органами; частных жалоб на определения суда, в том числе об обеспечении иска или о замене одного вида обеспечения другим, о прекращении или приостановлении дела, об отказе в сложении или уменьшении размера штрафа, наложенного судом;
- 17) граждане — с кассационных жалоб по уголовным делам, в которых оспаривается правильность взыскания материального ущерба, причиненного преступлением;
- 18) прокурор — по искам, подаваемым в интересах юридических лиц и граждан;
- 19) Пенсионный фонд Российской Федерации и его органы — по искам о взыскании с граждан обязательных платежей;
- 20) потребители — по искам, связанным с нарушением их прав;
- 21) стороны — по спорам, связанным с возмещением материального ущерба, причиненного гражданину незаконным осуждением, незаконным привлечением к уголовной ответственности, незаконным применением в качестве меры пресечения заключения под стражу либо незаконным наложением административного взыскания в виде ареста;
- 22) реабилитированные лица и лица, признанные пострадавшими от политических репрессий, — при обращении по вопросам, возникающим в связи с применением Закона Российской Федерации «О реабилитации жертв политических репрессий», за исключением споров между этими лицами и их наследниками;
- 23) вынужденные переселенцы и беженцы — по жалобам на отказ в регистрации ходатайства о признании их вынужденными переселенцами или беженцами;
- 24) ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий на территориях других государств, ветераны военной службы, ветераны ор-

ганов внутренних дел, прокуратуры, юстиции и судов, ветераны труда, обращающиеся за защитой своих прав, установленных Федеральным законом «О ветеранах»;

- 25) федеральный антимонопольный орган (его территориальные органы), а также федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие контроль за качеством и безопасностью для потребителя товаров (работ, услуг), органы местного самоуправления по защите прав потребителей, общественные организации потребителей (их ассоциации, союзы) — по искам, предъявляемым в интересах потребителя, группы потребителей, неопределенного круга потребителей;
- 26) ликвидационные комиссии — по искам о взыскании просроченных задолженностей к дебиторам должника в пользу потребителей;
- 27) граждане — при обращении в суд с исками о возмещении убытков, связанных с невозвратом в сроки, предусмотренные договорами или учредительными документами, денежных или имущественных вкладов, внесенных в акционерные общества, товарищества, банки и другие коммерческие организации;
- 28) граждане — при подаче в суд заявлений об установлении усыновления (удочерения) ребенка;
- 29) учреждения и органы уголовно-исполнительной системы — по искам о возмещении дополнительных затрат, связанных с пресечением побега содержащихся под стражей подозреваемых или обвиняемых, а равно осужденных к ограничению свободы, аресту или лишению свободы, их розыском, а также лечением в случае умышленного причинения вреда своему здоровью;
- 30) истцы — при рассмотрении в судах дел о защите прав и законных интересов ребенка.

Суд или судья, исходя из имущественного положения гражданина, вправе освободить его от уплаты государственной пошлины, а также отсрочить или рассрочить одной или обеим сторонам уплату государственной пошлины либо уменьшить ее размер.

3. От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в *арбитражных судах*, освобождаются:

- 1) прокурор, органы государственной власти, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и общественных интересов;
- 2) общественные организации инвалидов, их учреждения, учебно-производственные организации и объединения;
- 3) федеральный антимонопольный орган (его территориальные органы) — по искам о взыскании штрафов с хозяйствующих субъектов за невыполнение ими предписаний указанных органов, данных в пределах их компетенции.
- 4) органы управления и подразделения Государственной противопожарной службы Министерства Российской Федерации по делам гражданской

обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий при осуществлении своих функций, установленных законодательством Российской Федерации, по искам, связанным с нарушением их прав, за исключением случаев, когда указанные органы являются стороной, не в пользу которой состоялось решение;

- 5) налоговые, финансовые, таможенные органы и органы по валютному и экспортному контролю, выступающие в качестве истцов и ответчиков, по искам о взыскании налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей в соответствующий бюджет и возврате их из соответствующего бюджета, за исключением случаев, когда указанные органы являются стороной, не в пользу которой состоялось решение;
- 6) государственные учреждения, финансируемые из федерального бюджета, выступающие в качестве истцов и ответчиков;
- 7) истцы по искам, связанным с нарушением прав и законных интересов ребенка.

Арбитражный суд, исходя из имущественного положения сторон, может отсрочить или рассрочить уплату государственной пошлины или уменьшить ее размер.

4. Конституционный Суд Российской Федерации своим решением может освободить гражданина с учетом его имущественного положения от уплаты государственной пошлины либо уменьшить ее размер.

5. От уплаты государственной пошлины в органах, совершающих нотариальные действия, освобождаются:

- 1) органы государственной власти, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в случаях, предусмотренных законом, — за совершение нотариальных действий в защиту государственных и общественных интересов;
- 2) инвалиды I и II групп — на 50% по всем видам нотариальных действий, за исключением удостоверения сделок, предметом которых является отчуждение недвижимого имущества и автотранспортных средств;
- 3) граждане — за свидетельствование верности копий документов, подлинности подписи на документах, за удостоверение доверенностей на получение пенсий и пособий, предоставление льгот, а также по делам опеки и усыновления (удочерения);
- 4) граждане — за удостоверение завещаний и договоров дарения имущества в пользу государства;
- 5) общественные организации инвалидов, их учреждения, учебно-производственные организации и объединения — по всем нотариальным действиям;
- 6) граждане — за выдачу свидетельств о праве на наследство жилого дома, квартиры, если эти лица проживали совместно с наследодателем на день смерти наследодателя и продолжают проживать в этом доме, в этой квартире после его смерти; имущества лиц, погибших в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей либо с выполнением долга гражданина Российской Федерации по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка, а также

имущества лиц, подвергшихся политическим репрессиям; вкладов в банках, страховых сумм по договорам личного и имущественного страхования, сумм оплаты труда, авторских прав и сумм авторского вознаграждения, предусмотренных законодательством об интеллектуальной собственности.

Наследники, не достигшие совершеннолетия ко дню открытия наследства, а также лица, страдающие психическим расстройством, над которыми в порядке, определенном законодательством, установлена опека, освобождаются от уплаты государственной пошлины при получении свидетельства о праве на наследство во всех случаях независимо от вида наследственного имущества:

- 1) наследники работников, которые были застрахованы за счет предприятий и организаций на случай смерти и гибели в результате несчастного случая по месту работы (службы), — за выдачу свидетельств, подтверждающих право наследования страховых сумм;
 - 2) финансовые и налоговые органы — за выдачу им свидетельства о праве государства на наследство;
 - 3) школы-интернаты — за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в этих школах;
 - 4) финансовые и налоговые органы — за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание детей в специальных учебно-воспитательных учреждениях для детей и подростков с девиантным поведением Министерства образования Российской Федерации;
 - 5) воинские части, учреждения, предприятия и организации Вооруженных Сил Российской Федерации, внутренних войск Министерства внутренних дел Российской Федерации — за совершение исполнительных надписей о взыскании задолженности в возмещение ущерба;
 - 6) лица, получившие ранения при защите Союза ССР, Российской Федерации и исполнении служебных обязанностей в Вооруженных Силах Союза ССР и Вооруженных Силах Российской Федерации, — за свидетельствование верности копий документов, необходимых для предоставления льгот;
 - 7) органы управления и подразделения Государственной противопожарной службы Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий при осуществлении своих функций, установленных законодательством Российской Федерации, по всем нотариальным действиям;
 - 8) граждане, признанные в установленном порядке нуждающимися в улучшении жилищных условий, — за удостоверение сделок по приобретению жилья полностью или частично за счет средств субсидий на строительство или приобретение жилья.
6. В органах, осуществляющих государственную регистрацию актов гражданского состояния, от уплаты государственной пошлины освобождаются:
- 1) органы народного образования, опеки и попечительства, комиссии по делам несовершеннолетних за выдачу повторных свидетельств о рождении

для направления детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, в детские дома и школы-интернаты, а также свидетельств о смерти родителей этих детей;

- 2) граждане — за государственную регистрацию рождения, смерти, усыновления (удочерения) и установления отцовства, за выдачу свидетельств при изменении, дополнении и исправлении записей актов о рождении в случаях усыновления (удочерения), установления отцовства, а также в связи с ошибками, допущенными при регистрации актов гражданского состояния по вине работников органов записи актов гражданского состояния;
 - 3) граждане — за выдачу им справок о регистрации актов гражданского состояния, необходимых для представления в органы социального обеспечения по вопросам назначения либо перерасчета пенсий и пособий;
 - 4) граждане — за выдачу им повторных свидетельств или замену выданных свидетельств о смерти реабилитированных родственников.
7. От уплаты государственной пошлины за *государственную регистрацию юридических лиц*, в том числе за государственную регистрацию изменений, вносимых в учредительные документы юридических лиц, освобождаются:
- 1) органы государственной власти, органы местного самоуправления;
 - 2) профессиональные союзы, объединения (ассоциации) профессиональных союзов, первичные профсоюзные организации при их государственной регистрации в качестве юридических лиц, в том числе при государственной регистрации изменений, вносимых в их учредительные документы.
8. По делам, связанным с приобретением *гражданства* Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с выездом из Российской Федерации и въездом в Российскую Федерацию, от уплаты государственной пошлины освобождаются органы управления и подразделения Государственной противопожарной службы Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий за выдачу личному составу этой службы заграничных паспортов на выезд за границу по служебным делам.
9. От уплаты государственной пошлины за регистрацию граждан Российской Федерации по месту их жительства, а также за регистрацию иностранных граждан и лиц без гражданства, проживающих на территории Российской Федерации по видам на жительство, освобождаются:
- 1) лица, проживающие в домах-интернатах для престарелых и инвалидов;
 - 2) учащиеся образовательных учреждений для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, и учреждений начального профессионально-технического образования, находящиеся на полном государственном обеспечении и проживающие в общежитиях.
10. Законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации имеют право устанавливать дополнительные льготы по уплате государственной пошлины для отдельных категорий плательщиков, за исключением льгот по уплате государственной пошлины по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, арбитражными судами и Конституционным Судом Российской Федерации.

Органы местного самоуправления, наделенные представительными полномочиями, имеют право устанавливать для отдельных плательщиков дополнительные льготы по уплате государственной пошлины, зачисляемой в местный бюджет, за выполнение нотариальных действий и выдачу документов, которые осуществляются государственными нотариальными конторами и уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти и органов местного самоуправления.

* * *

Согласно п. 2 ст. 2 Федерального закона от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами» с изменениями не признается объектом *платы за пользование водными объектами* в целях:

- забора воды для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- забора воды сельскохозяйственными предприятиями и (или) крестьянскими (фермерскими) хозяйствами для орошения земель сельскохозяйственного назначения, централизованного водоснабжения животноводческих ферм и животноводческих комплексов, включая птицефермы и птицефабрики, а также садоводческих и огороднических объединений граждан;
- забора воды для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- размещения плавательных средств, коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей природной среды от вредного воздействия вод, если иное не установлено законодательством Российской Федерации;
- проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также государственных научных исследований, геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- осуществления рекреации без применения сооружений, спортивной охоты и любительского рыболовства;
- осуществления организованной рекреации лечебными и оздоровительными учреждениями, находящимися в государственной и муниципальной собственности, а также учреждениями и организациями, предназначенными для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей, финансируемыми за счет средств соответствующих бюджетов или профсоюзов;
- забора воды для санитарных, экологических и судоходных допусков;
- проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;
- использования водных объектов для размещения и строительства отдельно стоящих гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водно-транспортного, водопроводного и канализационного назначения;
- строительства (реконструкции) осушительных систем на участках низовых болот (водно-болотные угодья);
- сброса дренажных, шахтных и карьерных вод, если концентрация вредных веществ в них не превышает концентрацию таких веществ в водоприемнике.

Законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе устанавливать льготы по плате для отдельных категорий плательщиков в пределах суммы платы, поступающей в бюджет соответствующего субъекта Российской Федерации.

* * *

Согласно ст. 12 Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» с изменениями от уплаты **земельного налога** полностью освобождаются:

- 1) заповедники, национальные и дендрологические парки, ботанические сады;
- 2) предприятия, а также граждане, занимающиеся традиционными промыслами в местах проживания и хозяйственной деятельности малочисленных народов и этнических групп, а также народными художественными промыслами и народными ремеслами в местах их традиционного бытования;
- 3) научные организации, опытные, экспериментальные и учебно-опытные хозяйства научно-исследовательских учреждений и учебных заведений сельскохозяйственного и лесохозяйственного профиля, а также научные учреждения и организации другого профиля за земельные участки, непосредственно используемые для научных, научно-экспериментальных, учебных целей и для испытаний сортов сельскохозяйственных и лесохозяйственных культур (о порядке освобождения научных учреждений и организаций от платы за землю см. письмо Миннауки РФ и Госналогслужбы РФ от 22 марта, 4 апреля 1994 г. №№ ЭП1-7-87, НП-4-02/41н).

Согласно Лесному кодексу Российской Федерации лица, внесшие платежи за пользование лесным фондом, а также лесхозы федерального органа управления лесным хозяйством освобождаются от внесения платы за землю;

- 4) учреждения искусства, кинематографии, образования, здравоохранения, государственные и муниципальные учреждения социального обслуживания, финансируемые за счет средств соответствующих бюджетов либо за счет средств профсоюзов (за исключением курортных учреждений), детские оздоровительные учреждения независимо от источников финансирования, государственные органы охраны природы и памятников истории и культуры, а также религиозные объединения, на земле которых находятся используемые ими здания, охраняемые государством как памятники истории, культуры и архитектуры;
- 5) предприятия, учреждения, организации, а также граждане, получившие для сельскохозяйственных нужд нарушенные земли (требующие рекультивации) на первые 10 лет пользования или в целях добычи торфа, используемого для повышения плодородия почв;
- 6) участники Великой Отечественной войны, а также граждане, на которых законодательством распространены социальные гарантии и льготы участников Великой Отечественной войны;
- 7) инвалиды I и II групп;
- 8) земли, занятые полосой слежения вдоль Государственной границы Российской Федерации;
- 9) земли общего пользования населенных пунктов;

- 10) учреждения культуры, физической культуры и спорта, туризма, спортивно-оздоровительной направленности и спортивные сооружения (за исключением деятельности не по профилю спортивных сооружений, физкультурно-спортивных учреждений) независимо от источника финансирования;
- 11) высшие учебные заведения, научно-исследовательские учреждения, предприятия и организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, государственные научные центры, а также высшие учебные заведения и научно-исследовательские учреждения министерств и ведомств Российской Федерации по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;
- 12) государственные предприятия связи, акционерные общества связи, контрольный пакет акций которых принадлежит государству, обеспечивающие распространение (трансляцию) государственных программ телевидения и радиовещания, а также осуществляющие деятельность в интересах обороны Российской Федерации, государственные предприятия водных путей и гидросооружений Министерства транспорта Российской Федерации, предприятия, государственные учреждения и организации морского и речного транспорта, в том числе за земли, покрытые водой, и искусственно созданные территории при строительстве гидротехнических сооружений, за земли, занятые федеральными автомобильными дорогами общего пользования, аэродромами, аэропортами и ремонтными заводами гражданской авиации, сооружениями и объектами аэронавигации, отнесенными к федеральной собственности (о перечне вышеназванных предприятий см. письмо Минфина РФ и Госналогслужбы РФ от 13 января 1993 г. № 2; ВГ-6-02/18);
- 13) предприятия, научные организации и научно-исследовательские учреждения за земельные участки, непосредственно используемые для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв Российской Федерации;
- 14) земли, предоставляемые для обеспечения деятельности органов государственной власти и управления, а также Министерства обороны Российской Федерации;
- 15) санитарно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, находящиеся в государственной и муниципальной, а также профсоюзной собственности;
- 16) внутренние, железнодорожные и пограничные войска, войска гражданской обороны за земли, предоставленные для их размещения и постоянной деятельности;
- 17) граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС и других радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

- 18) с 1 января 2003 г. военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями и имеющие общую продолжительность военной службы двадцать лет и более, члены семей военнослужащих и сотрудников органов внутренних дел, сотрудников Государственной противопожарной службы, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, потерявшие кормильца при исполнении им служебных обязанностей;
- 19) Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, Герои Социалистического Труда и полные кавалеры орденов Славы, Трудовой Славы и «За службу Родине в Вооруженных Силах СССР»;
- 20) учреждения и органы уголовно-исполнительной системы;
- 21) профессиональные аварийно-спасательные службы, профессиональные аварийно-спасательные формирования;
- 22) земли, используемые пожарной охраной;
- 23) государственные унитарные предприятия и государственные учреждения, осуществляющие эксплуатацию государственных мелиоративных систем и отдельно расположенных гидротехнических сооружений, в том числе за земли водного фонда, занятые водохранилищами, каналами, дамбами и другими гидротехническими сооружениями в пределах полосы их отвода, а также государственные унитарные предприятия и государственные учреждения, осуществляющие строительство государственных мелиоративных систем и отдельно расположенных гидротехнических сооружений, за земли, временно предоставленные им для строительства указанных объектов.

Граждане, впервые организующие крестьянские (фермерские) хозяйства, освобождаются от уплаты земельного налога в течение пяти лет с момента предоставления им земельных участков.

Налог за землю, расположенную в полосе отвода железных дорог, взимается с предприятий, учреждений и организаций железнодорожного транспорта в размере до 25% от ставки земельного налога, установленной за сельскохозяйственные угодья согласно приложению 1 (о налоге на землю, расположенную в полосе отвода железных дорог, см. также письмо Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 28 октября 1994 г. №№ НП-6-02/410, 9-2-2).

С юридических лиц и граждан, освобожденных от уплаты земельного налога, при передаче ими земельных участков в аренду (пользование) взимается земельный налог с площади, переданной в аренду (пользование).

Органы законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации имеют право устанавливать дополнительные льготы по земельному налогу в пределах суммы земельного налога, находящейся в распоряжении соответствующего субъекта Российской Федерации.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать льготы по земельному налогу в виде частичного освобождения на определенный срок, отсрочки выплаты, понижения ставки земельного налога для отдельных плательщиков в пределах суммы налога, остающейся в распоряжении соответствующего органа местного самоуправления.

Контрольные вопросы

1. Что не является объектом налогообложения налогом на операции с ценными бумагами?
2. Какие основные льготы по уплате государственной пошлины вы знаете?
3. Кто имеет право предоставлять дополнительные льготы по уплате государственной пошлины?
4. Что не признается объектом платы за пользование водными объектами?
5. Перечислите основные категории юридических и физических лиц, полностью освобождаемых от земельного налога.

6.8. Налоговые льготы в системе налогового планирования

Одним из важных факторов, определяющих уровень корпоративного налогового бремени, является возможность использовать различные налоговые льготы, которые занимают важное место в текущем налоговом планировании хозяйствующих субъектов. Одновременно это один из способов для государства стимулировать те направления деятельности и сферы экономики, которые ему необходимы в силу их социальной значимости или из-за невозможности государственного финансирования. Налоговые льготы позволяют одновременно удерживать от слишком высоких темпов развития отрасли, находящиеся на подъеме, при этом поддерживать те отрасли, которые находятся на спаде. Снижение ставок прежде всего налога на прибыль и существование льгот по данному налогу создает для хозяйствующих субъектов возможности более интенсивного развития. Наличие налоговых льгот имеет кумулятивный эффект, так как оказывает влияние не только на участников экономического процесса, но и на государство в целом, гарантируя ему получение стабильных налоговых доходов, обеспечивая снижение безработицы и повышение конкурентоспособности отечественной продукции на мировом рынке. Еще в 1865 г. К. Гок указывал на целесообразность льготирования построек, служащих высшим целям — религиозным, государственным, общественным, художественным, научным (22, с. 173). Много внимания льготам, направленным на стимулирование определенных направлений деятельности, уделяется в работах В. Лебедева, И. Н. Тургенева, А. Твируса и других ученых начала XX в.

По оценкам специалистов, потери бюджетной системы России из-за предоставления льгот составляют 100–160 млрд руб. в год, однако никто не посчитал выгоды в связи с выполнением налогами стимулирующей роли (29, с. 122). Поэтому необходимо еще раз указать на недопустимость превалирования текущих фискальных интересов государства над стратегией экономического роста. Применяемые в современной российской налоговой системе налоговые льготы следует не отменять, а глубоко реформировать, систематизировать, упорядочивать, рассчитывать их экономический эффект и контролировать избирательный характер и целевое использование льготизируемых средств.

В ст. 56 Налогового кодекса РФ «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по

сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере». Необходимо отметить, что определенный в части I Налогового кодекса РФ термин «льготы» крайне редко используется во второй части, где законодательно определяются, как правило, освобождения от соответствующих налогов. Мы считаем данные экономические термины синонимичными и поэтому в учебнике во избежание терминологической путаницы используем термин «льготы». Следует также указать на существование отдельной проблемы, которую составляют налоговые льготы, зафиксированные в действующих неналоговых законах, и которую возможно разрешить только путем тщательной согласованности принимаемых законодательных актов.

Налоговое законодательство устанавливает необходимые условия и требования, соблюдение которых дает налогоплательщикам право использования соответствующих льгот: например, наличие лицензий для освобождения определенных операций от НДС и т. п. Кроме того, могут устанавливаться основания, ограничивающие применение льгот во времени: например, установление временных ограничений для пролонгированных льгот по налогу на прибыль, по льготам соответствующих российских свободных экономических зон и т. д. На практике большинство льгот достаточно жестко очерчивает круг тех, кто может ими воспользоваться. Это определено тем, что именно эти структуры сами и предлагают, и лоббируют введение таких льгот, что вполне закономерно.

Льготы в значительной степени различаются в зависимости от вида налога, по которому они действуют, и от местного законодательства. Каждому субъекту Федерации в этой области предоставлены определенные права и, как правило, значительную часть льгот предоставляют законы субъектов Федерации, даже в условиях ужесточения подхода к льготам по налогу на прибыль в главе 25 НК РФ.

Налоговые льготы рассматриваются практически в каждом учебнике по налогам и налогообложению применительно к конкретным налогам и сборам, им уделяется значительное внимание в публикациях по проблемам налогового планирования. Однако следует констатировать, что отсутствует обобщение существующих в современных условиях налоговых льгот. Нами предпринята попытка частично восполнить данный пробел, не претендуя на абсолютную полноту приведенного в параграфе 3.2 (глава 3) обобщения.

Налоговое законодательство большинства из проанализированных нами стран предоставляет значительное количество льгот своим предприятиям, стимулируя различные направления деятельности.

Таким образом, практика показывает, что государство применяет льготы в тех отраслях, в ускоренном развитии которых оно нуждается на соответствующем этапе своего развития в зависимости от проводимой политики в сфере экономики, науки, социальной сфере и т. п. Занимаясь вопросами налогового планирования, как в своей стране, так и за рубежом, необходимо тщательно изучать вопросы льготирования определенных направлений деятельности в соответствующей стране, в чем существенную помощь может оказать знакомство с проведенной нами систематизацией льгот.

Налоговые льготы в современных российских условиях стимулируют экономические процессы через налоговую систему и выражаются:

- 1) в полном освобождении от уплаты налога и (или) сбора;
- 2) в уменьшении размера подлежащего уплате налога и (или) сбора;
- 3) в предоставлении отсрочки, рассрочки по уплате налога и (или) сбора, инвестиционного налогового и налогового кредита, а также в реструктуризации задолженности по налогам, сборам и штрафным санкциям.

В экономической литературе предоставляемые российским законодательством льготы обычно классифицируются следующим образом (20, с. 111):

- 1) по номенклатуре продукции (товары народного потребления, продукция средств массовой информации и т. д.);
- 2) по направлению расходования средств (благотворительность, пожарная безопасность и т. п.);
- 3) по составу работников (льготы для предприятий, на которых трудятся инвалиды);
- 4) по численности работников (малые предприятия);
- 5) по принадлежности предприятия (протезно-ортопедические, расположенные в районах Крайнего Севера и т. п.).

Льготы также подразделяются на личные и для юридических лиц; общие для всех налогоплательщиков и специальные для отдельных категорий; безусловные и условные; общеэкономические и социальные налоговые льготы (16, с. 39–40) и другие.

Считаем возможным предложить классификацию налоговых льгот, предоставляемых российским налоговым законодательством в историческом аспекте:

- 1) первый период рыночных реформ (1991–1995 гг.) характеризовался значительным количеством льгот, большими правами по их введению и регулированию, предоставляемыми субъектам РФ, и наличием индивидуальных льгот;
- 2) в последующем (1995–2001 гг.) индивидуальные льготы отменяются и устанавливается право местных органов власти и управления устанавливать льготы для отдельных категорий налогоплательщиков;
- 3) с 2001 г. (с момента введения в действие части II Налогового кодекса РФ) и по настоящее время наблюдается тенденция ужесточения налоговой политики России по вопросу льгот на уровне законодательства РФ и субъектов Федерации.

Налоговые льготы по определению направлены на стимулирование как отдельных видов деятельности, так и эффективного использования прибыли. В основном предприятия используют льготы в чистом виде, но более правильным подходом в рамках проведения грамотного налогового планирования является использование льгот в сочетании с другими приемами: учетной и договорной политикой и т. д.

Снижение налогового бремени при формально высоких налоговых ставках в России доступно для большинства организаций, хотя и носит избирательный характер. В частности, существуют особые льготы для предприятий, осуществляющих социально значимые виды деятельности, в рамках которых применяются значительные льготы, вплоть до полной отмены ряда налогов. В большей части

это касается налогов, устанавливаемых на уровне субъектов Федерации и уровне муниципальных образований (местных органов власти).

Для максимально эффективного применения в налоговом планировании льгот, предоставляемых законодательством, необходимо иметь специальную подборку льгот из законодательной базы (подборка по налогам хозяйствующих субъектов в настоящее время содержит более 250 льгот, предоставляемых действующим законодательством). Проведенный нами анализ существующих льгот для хозяйствующих субъектов в РФ позволяет сделать вывод, что они носят несистемный, разрозненный, разнонаправленный характер, что свидетельствует об отсутствии на государственном уровне достаточно четкой стратегии по стимулированию определенных направлений деятельности и сфер экономики.

Набор льгот для каждого предприятия строго индивидуален и зависит в значительной степени от возможности интерпретации хозяйственно-финансовой политики, а также диверсификации деятельности организации. Значительные ограничения на использование льготного налогообложения накладывает часто жестко целевой характер использования средств, полученных от их использования. К наиболее льготизируемым сферам традиционно относятся общественные объединения инвалидов, организации, использующие труд инвалидов;¹ организации образования и социально-культурной сферы и др.

На начальной стадии налогового планирования необходимо из федерального, регионального и местного законодательства по налогам и сборам выбрать льготы возможные и целесообразные к применению в конкретной организации. Необходимо также определить, соблюдение каких условий и требований дает налогоплательщикам право на использование соответствующих льгот; какие временные ограничения для этих льгот установлены.

Так как задачей налогового планирования является удовлетворение интересов собственников, в том числе путем максимизации чистой прибыли, то наибольший интерес, с нашей точки зрения, представляет изучение льгот инвестиционного характера. С учетом отмены с 2002 г. определенных льгот по налогу на прибыль, необходимо отметить, что по этому налогу в настоящее время имеется возможность включения в расходы, учитываемые для целей налогообложения расходов на НИОКР, расходов на ремонт и на освоение природных ресурсов.

Стимулирование инвестиционной активности с помощью налоговых льгот осуществляется по НДС, налогу на имущество и другим налогам. Анализ налогового законодательства показывает, что из имеющихся в настоящее время более 250 льгот на стимулирование инвестиций направлены только порядка 10. Такое положение вряд ли соответствует ориентации государственной политики России на экономический рост. Следует отметить, что отрицательное влияние на инвестиционную политику оказывает не только уровень налогообложения, но и высокая ставка процента и рост доли прибыли, выплачиваемой в виде дивидендов. Наибольший интерес по налоговым льготам, стимулирующим предпринимательскую активность в развитых странах Запада, представляют материалы, обобщен-

¹ Следует отметить, что льготы для данной категории хозяйствующих субъектов существенно сократились с 2002 г. в условиях действия главы 25 НК РФ.

ные С. М. Никитиным, А. С. Никитиным и М. П. Степановой (27). Некоторые страны, в частности Япония, Франция, США, Канада и Австралия, осуществляют дополнительное стимулирование исследований и разработок путем предоставления налогового кредита. Например, во Франции за каждые дополнительные 1 тыс. франков, потраченных на исследования, из налоговых обязательств компании вычитаются 500 франков. Тем не менее до недавнего времени считалось, что степень реакции стоимости исследований и разработок на изменение налогового режима очень низка и составляет приблизительно 0,2–0,3%.

В условиях происходящих в мире процессов всесторонней, в том числе налоговой, глобализации необходимо разработать мероприятия по повышению привлекательности налогового кредита и инвестиционного налогового кредита, предусмотренных действующим российским законодательством. В настоящее время они используются крайне незначительным количеством хозяйствующих субъектов (см. материалы главы 7).

Использование хозяйствующими субъектами налоговых льгот позволяет им получать налоговую экономию и снижать налоговое бремя. Мультипликативная модель расчета налогового бремени, предлагаемая в параграфе 9.2 главы 9, позволяет рассчитывать влияние на налоговое бремя в числе прочих факторов также и льгот по различным налогам. Здесь же представляется целесообразным сгруппировать налоговые льготы по вариантам расчета их влияния на налоговую экономию.

Налоговая экономия (Эн) представляет собой разницу между суммой налога, исчисленной до и после проведения мероприятий по налоговому планированию, в данном случае — после использования соответствующей льготы.

Возможно выделить следующие варианты расчета налоговой экономии, получаемой в результате использования хозяйствующими субъектами существующих налоговых льгот:

1. Налоговая экономия рассчитывается как произведение ставки налога (H_c) на сумму льгот ($L1$), уменьшающих налоговую базу, изымающих из-под налогообложения определенные объекты налогообложения, освобождающих от уплаты налога или сбора полностью или частично отдельные категории налогоплательщиков или виды продукции. В данном случае формула расчета налоговой экономии принимает вид:

$$\mathcal{E}_n = H_c \times L1.$$

В качестве примера можно привести использование организацией льготы по налогу на имущество. $L1$ в данном случае может быть стоимостью объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны. Например, стоимость пожарной сигнализации, имеющейся у организации, равняется 10 тыс. руб., тогда при условии абстрагирования от расчета среднегодовой стоимости имущества налоговая экономия составит $10\,000 \times 0,02 = 200$ руб. $L1$ может также равняться стоимости всего имущества соответствующей организации, подпадающей под полное освобождение от налога на имущество. Аналогичные расчеты возможно производить и по другим налогам.

2. Налоговая экономия рассчитывается как произведение изменения ставки налога (ΔH_c) на налоговую базу (H_g) в случае применения пониженных налоговых ставок. Формула расчета налоговой экономии в данном случае принимает следующий вид:

$$\mathcal{E}_n = \Delta H_c \times H_g.$$

В качестве примера можно привести различные варианты снижения налоговой ставки по НДС с 20 до 10% в случае выпуска продукции, облагаемой по пониженной ставке вследствие неэластичности изменения ставок НДС и цены; по налогу с продаж с 5% до более низкого уровня в случае реализации продукции в регионе с меньшими ставками данного налога и др.

Налоговая экономия является одним из показателей, характеризующих эффективность налогового планирования. Однако, как и любому абсолютному показателю, ей присущи определенные недостатки. Более того, в условиях взаимосвязи отдельных налогов и налоговых баз, налоговая экономия по одному налогу может оказывать влияние на повышение суммы другого налога (например, уменьшение налога на имущество приводит к увеличению налога на прибыль).

Показатель налогового бремени позволяет наиболее полно судить об уровне налоговой нагрузки на хозяйствующий субъект, а уменьшение данного показателя свидетельствует об эффективности налогового планирования. Кроме того, именно показатель налогового бремени концентрирует в себе факторы и международного налогового планирования, рассмотренные в 3 и 4 главах учебника, и элементы учетной, договорной политики, и налоговые льготы, проанализированные в данной разделе. Показатель налогового бремени целесообразно относить к системе показателей, характеризующих финансовое состояние хозяйствующего субъекта, и именно на его основе возможно производить расчеты эффективности процесса налогового планирования.

Использование льгот, являющихся одним из факторов налогового бремени, по различным налогам позволяет хозяйствующим субъектам получать налоговую экономию и комплексно решать проблемы налогового планирования.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение льгот по налогам и сборам.
2. Вспомните систематизацию льгот по налогам в различных странах из параграфа 3.2 (глава 3).
3. В чем выражаются льготы по налогам и сборам в современных российских условиях?
4. Как льготы по налогам и сборам классифицируются в современной экономической литературе?
5. Дайте классификацию налоговых льгот в исторической ретроспективе.
6. Перечислите налоговые льготы инвестиционного характера, действующие в современных российских условиях.
7. Сгруппируйте налоговые льготы по вариантам расчета их влияния на налоговую экономию.

Список литературы к главе 6

Законодательно-нормативные документы

1. Лесной кодекс РФ от 29.01.1997 г. № 22-ФЗ с дополнениями и изменениями.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный Закон РФ от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ с дополнениями и изменениями.
3. Налоговый кодекс РФ. Часть II. Федеральный Закон РФ от 5.08.2000 г. № 17-ФЗ с дополнениями и изменениями.
4. Закон РФ от 09.12.1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине» с изменениями и дополнениями.
5. Закон РФ от 19.12.1991 г. № 2060-1 «Об охране окружающей природной среды».
6. Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы» с изменениями и дополнениями.
7. Закон РФ от 31.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
8. Закон РФ от 21.02.1992 г. № 2395-1 «О недрах» с изменениями и дополнениями.
9. Закон РФ от 06.05.1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами».
10. Закон РФ от 31.07.1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» с изменениями.
11. Закон РФ от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ».
12. Закон РФ от 30.12.2001 г. № 194-ФЗ «О федеральном бюджете на 2002 год».
13. Закон РФ от 24.12.2002 г. № 176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год».
14. Инструкция МНС РФ от 8.06.1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
15. Закон Санкт-Петербурга от 14.07.1995 г. № 81-11 «О налоговых льготах» с изменениями.

Монографии, статьи, учебники

16. Барулин С. В., Макрушин А. В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // Финансы. — 2002. № 2.
17. Бюджетная система РФ: Учебник / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской, 2-е изд., испр. и перераб. — М.: Юрайт, 2002.
18. Вылкова Е. С. Оптимизация налога на имущество при разработке учетной политики // Налоговый вестник. — 2002. № 1.
19. Вылкова Е. С., Корниенко О. Ю. Налог на имущество предприятий. — М.: Налоговый вестник, 2002.
20. Галимзянов Р. Ф. Управление налогами на предприятии. Т. 1. — М.: Эксперт, 1998.
21. Глухов В. В., Дольдэ И. В. Налоги: Теория и практика: Учебное пособие. — СПб.: Спец. литер., 1996.

22. Гок К. Налоги и государственные долги, 1865. — Киев: Университетская типография.
23. Корнилов В. Г., специалист первой категории Областного управления по налогам и сборам, г. Иваново. Влияние уровня расходов на оплату труда на выбор объекта налогообложения для применения упрощенной системы налогообложения в 2003 году // Юридическая правовая система «Гарант».
24. Лущикова Ю. Ю. Особенности применения налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения // Консультант бухгалтера. 2002. № 11.
25. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. — М.: Аналитика-Пресс, 1998.
26. Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. — СПб.: Питер, 2003.
27. Никитин С. М., Никитин А. С., Степанова М. П. Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада // Мировая экономика и международные отношения. — 2000. № 11.
28. Подпорин Ю. Новые старые знакомые: упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». 2002. № 38.
29. Финансовые аспекты экономики России / Под ред. проф. Б. М. Сабанти. Сборник научных трудов. Вып. 1. — СПб.: СПбГУЭФ, 2001.

РАЗДЕЛ IV
ФОРМЫ ИЗМЕНЕНИЯ
СРОКА УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Глава 7

ФОРМЫ ИЗМЕНЕНИЯ СРОКА УПЛАТЫ НАЛОГОВ

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- уяснить условия изменения срока уплаты налога и сбора, пени;
- изучить порядок предоставления отсрочек и рассрочек по уплате налога и сбора;
- охарактеризовать порядок предоставления налогового кредита и инвестиционного налогового кредита;
- понять алгоритм зачета и возврата излишне уплаченных в бюджет сумм;
- вспомнить специфику осуществления возврата сумм отдельных налогов.

7.1. Условия изменения срока уплаты налога и сбора, пени

Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок. Изменение срока уплаты налога и сбора допускается исключительно в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в форме отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита.

Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора по решению органов, уполномоченных принимать решения об изменении срока уплаты налога и сбора, может производиться под залог имущества либо при наличии поручительства в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ.

Изменение срока уплаты пени также производится в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

Перечисляемые ниже правила применяются также в отношении изменения срока уплаты налога и сбора в государственные внебюджетные фонды. При этом органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой этих налогов или сборов, пользуются правами и несут обязанности финансовых органов.

Существует ряд обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога.

Срок уплаты налога *не может быть изменен*, если в отношении лица, претендующего на такое изменение (заинтересованного лица):

- 1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- 2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах;
- 3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

При наличии на момент вынесения решения об изменении срока уплаты налога обстоятельств, указанных выше, решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица. Заинтересованное лицо вправе обжаловать такое решение в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты налога и сбора (уполномоченные органы), являются:

- 1) по федеральным налогам и сборам — Министерство финансов Российской Федерации, за исключением ряда случаев, перечисляемых ниже (см. Порядок организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита по уплате федеральных налогов и сборов, а также пени, подлежащих зачислению в федеральный бюджет, утвержденный приказом Минфина РФ от 30 сентября 1999 г. № 64н;
- 2) по региональным и местным налогам и сборам — соответственно финансовые органы субъекта Российской Федерации и муниципального образования, за исключением ряда случаев, перечисляемых ниже;
- 3) по налогам и сборам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, — Государственный таможенный комитет Российской Федерации или уполномоченные им таможенные органы;
- 4) по государственной пошлине — уполномоченные органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины;
- 5) по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды, — органы соответствующих внебюджетных фондов. При этом следует иметь в виду, что согласно письму МНС РФ от 14 марта 2001 г. № ШС-6-07/206 государственные социальные внебюджетные фонды с 1 января 2001 г. утратили право на заключение с налогоплательщиками соглашений о погашении задолженности по страховым взносам перед этими фондами. В настоящее время действуют «Порядок организации работы по предоставлению налогоплательщикам отсрочки или рассрочки по уплате авансового платежа по единому социальному налогу, зачисляемого в федеральный бюджет», утвержденный постановлением Правления ПФР от 5 сентября 2001 г. № 146, а также «Порядок организации работы по предоставлению отсрочек или рассрочек

по уплате авансового платежа по единому социальному налогу в части суммы, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации», утвержденный постановлением Фонда социального страхования РФ от 19 марта 2002 г. № 28.

Если законодательством Российской Федерации предусмотрено перечисление федерального налога и сбора в бюджеты разного уровня, срок уплаты такого налога и сбора в части сумм, поступающих в федеральный бюджет, изменяется на основании решения Министерства финансов Российской Федерации, а в части сумм, поступающих в бюджет субъекта Российской Федерации или местный бюджет, — на основании решения соответствующего финансового органа.

В Разъяснении Минфина РФ от 6 февраля 2001 г. № 03-07-28/25 указывается, что в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога или сбора, т. е. исчислить и перечислить в бюджеты разного уровня только те федеральные налоги и сборы; по которым установлены ставки: налог на прибыль, налог на игорный бизнес, единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Следовательно, полномочия субъекта Российской Федерации на предоставление отсрочек, рассрочек и налогового кредита в части сумм, подлежащих уплате в бюджет субъекта Российской Федерации, распространяются только на вышеперечисленные налоги.

Органы федерального казначейства (а не налогоплательщик или налоговый орган) распределяют доходы от уплаты федеральных налогов и сборов в порядке межбюджетного регулирования в разные уровни бюджетов в соответствии с нормативами отчислений, установленными федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год

Причем все нормы федерального закона о федеральном бюджете на соответствующий год применяются в период действия самого закона. Именно ограничение во времени действия закона о бюджете на очередной финансовый год отличает его от других законодательных актов (например, законодательства о налогах и сборах). Кроме того, кассовый принцип исполнения бюджета предусматривает четкое исполнение норм закона о бюджете на очередной финансовый год применительно к операциям, которые отражаются по счетам федерального бюджета в конкретный отчетный период, равный бюджетному периоду.

Учитывая вышеизложенное, с момента вступления в силу федерального закона о федеральном бюджете на конкретный финансовый год по всем поступающим в бюджетную систему Российской Федерации платежам необходимо применять при их распределении в разные уровни бюджетов *нормативы отчислений, утвержденные на этот конкретный год*, независимо от периода начисления этих платежей.

Если законодательством о налогах и сборах или бюджетным законодательством соответствующего субъекта Российской Федерации предусмотрено перечисление регионального налога и сбора в бюджеты разного уровня, срок уплаты такого налога и сбора в части сумм, поступающих в бюджет субъекта Российской Федерации, изменяется на основании решения финансового органа этого субъекта Российской Федерации, а в части сумм, поступающих в местный бюджет, — на основании решения финансового органа муниципального образования.

Контрольные вопросы

1. В какой форме осуществляется изменение срока уплаты налога и сбора?
2. В каких случаях не может быть изменен срок уплаты налога и сбора?
3. Перечислите органы, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты налога и сбора.
4. На какие налоги распространяются полномочия субъекта Российской Федерации на предоставление отсрочек, рассрочек и налогового кредита?
5. Как регулируется размер предоставляемых отсрочек, рассрочек и налогового кредита в Бюджетном кодексе РФ?

7.2. Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора

Отсрочка или рассрочка по уплате налога и сбора позволяет хозяйствующим субъектам оптимизировать денежные потоки и осуществлять экономию оборотного капитала.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных Налоговым кодексом, на срок *от одного до шести месяцев* соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Пример 1. Предприятие в январе 2003 г. осуществило поставку произведенной продукции для государственных нужд. Согласно принятой на предприятии учетной политике, выручка для целей налогообложения определяется по отгрузке. Поэтому до 20 февраля предприятие обязано было уплатить в бюджет НДС по совершенным в январе оборотам. Однако государственный заказчик не выполнил в установленный срок не оплатил поставленную продукцию. В связи с этим предприятие обратилось в Минфин РФ с просьбой предоставить отсрочку по уплате НДС по оборотам за январь на три месяца. Просьба предприятия была удовлетворена. В результате этого предприятие получило право заплатить сумму НДС по январским оборотам в срок до 20 мая. Таким образом, предприятие сэкономило оборотный капитал и оптимизировало денежные потоки.

Пример 2. В результате стихийного бедствия заводу был причинен значительный ущерб. В связи с этим завод не смог в установленный законом срок заплатить причитающиеся к уплате суммы налогов. На сумму задолженности стали начисляться пени. Чтобы прекратить начисление пеней на сумму задолженности, завод обратился в Минфин РФ с просьбой о предоставлении ему рассрочки по уплате налогов в федеральный бюджет сроком на 4 месяца. Завод обязался погасить имеющуюся у него задолженность перед федеральным бюджетом в течение указанных четырех месяцев равными долями в три этапа.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу при наличии *хотя бы одного* из следующих оснований:

- 1) причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- 2) задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

- 3) угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога (см. Правила дачи заключений о возможности наступления банкротства организаций в случае единовременной уплаты сумм налогов, утвержденные распоряжением ФСФО РФ от 13 апреля 2001 г. № 111-р);
- 4) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- 5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер. Перечень сезонных отраслей и видов деятельности, применяемый при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога, утвержден Постановлением Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. № 382.

К сезонным отраслям и видам деятельности относятся: в сельском хозяйстве – растениеводство, механизированные работы в полевых условиях, заготовки сельскохозяйственной продукции и сырья, звероводство; в перерабатывающей промышленности – сезонное производство в организациях мясной и молочной промышленности, сезонное производство в организациях сахарной и консервной промышленности; в рыбном хозяйстве – рыбохозяйственная деятельность на промысловых судах и в береговых перерабатывающих организациях, искусственное воспроизводство рыбных запасов, выращивание прудовой товарной рыбы и рыбопосадочного материала, добыча и переработка водорослей и морских млекопитающих; в нефтедобывающей и газовой промышленности – обустройство месторождений и строительство объектов на болотистых местах и под водой в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях; в торфяной промышленности – добыча, сушка и уборка торфа, ремонт и обслуживание технологического оборудования в полевых условиях; в медицинской промышленности – заготовка растительного лекарственного и эфирно-масличного сырья; в лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности – заготовка и вывозка древесины, сплавные и лесоперевалочные работы, работы по выгрузке древесины из судов водного транспорта и выкатке древесины из воды, заготовка живицы, пневого осмола и бересты; в лесном хозяйстве – подготовка почвы, посев и посадка леса, уход за лесными культурами, работа в лесопитомниках, полевые лесоустроительные работы, заготовка дикорастущих лесных продуктов; в охотничьем хозяйстве – охотничий промысел и заготовка продукции охоты, охрана, учет и воспроизводство охотничьих животных, включая биотехнические мероприятия и дичеразведение, полевые охотоустроительные работы; в водном хозяйстве – дноуглубительные и берегоукрепительные работы; в геолого-разведочных работах – полевые экспедиционные работы; в промышленности нерудных строительных материалов – добыча песчано-гравийной смеси из русел рек; в промышленности по добыче и обработке драгоценных металлов и драгоценных камней – добыча драгоценных металлов и драгоценных камней из россыпных месторождений, добыча драгоценных металлов из рудных месторождений малой мощности (малые золоторудные месторождения); в речном и морском транспорте – перевозки пассажиров и грузов, погрузочно-разгрузочные работы в районах с ограниченными сроками навигации; во всех отраслях экономики – досрочный завоз продукции (товаров) в районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по основаниям, указанным в п. 1 и 2, на сумму задолженности проценты не начисляются. При

отсутствии возбужденного уголовного дела по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах, уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке по уплате налога по основаниям, указанным в п. 1 или 2, в пределах соответствующей суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа. При наличии оснований, указанных в п. 1 или 2, в решении об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должны быть приведены имеющее место обстоятельство, исключающее изменение срока исполнения обязанности по уплате налога.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по основаниям, указанным в п. 3–5, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Российской Федерации в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. Порядок расчета процентов за пользование бюджетными средствами определен в письме МНС РФ от 12 мая 1999 г. № АС-6-09/398;

6) ст. 121 Таможенного кодекса Российской Федерации в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, предусмотрен следующий порядок предоставления отсрочки и рассрочки уплаты таможенных платежей (о порядке предоставления отсрочек или рассрочек уплаты таможенных платежей см. также приказ ГТК РФ от 22 февраля 1996 г. № 100).

Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных платежей может быть предоставлена плательщику в исключительных случаях.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных платежей принимается таможенным органом Российской Федерации, производящим таможенное оформление. Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных платежей не может превышать *двух месяцев* со дня принятия таможенной декларации.

При предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных платежей обеспечивается в порядке, предусмотренном Таможенным кодексом РФ.

За предоставление отсрочки или рассрочки взимаются проценты по ставкам, устанавливаемым Центральным банком Российской Федерации по предоставляемым этим банком кредитам (о порядке начисления процентов при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате таможенных платежей см. письмо ГТК РФ от 5 июля 2002 г. № 01-06/26819).

Лицам, предпринимавшим попытку уклониться от уплаты таможенных платежей, отсрочка или рассрочка уплаты таких платежей не предоставляется.

* * *

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога с указанием оснований подается в соответствующий уполномоченный орган. К этому

заявлению прилагаются документы, подтверждающие наличие оснований, указанных выше. Копия указанного заявления направляется заинтересованным лицом в десятидневный срок в налоговый орган по месту его учета.

По требованию уполномоченного органа заинтересованным лицом представляются уполномоченному органу документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица.

По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Копия такого решения представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня принятия решения.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно содержать указание на сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении. При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу этого решения включаются в сумму задолженности, если указанный срок уплаты предшествует дню вступления этого решения в силу.

Пример 3. Срок уплаты налога — 20 февраля 2003 г. Организацией подано заявление об изменении срока уплаты этого налога. По результатам рассмотрения заявления принято решение о предоставлении отсрочки уплаты налога. В решении указывается, что оно вступает в силу с момента его принятия — 1 марта 2003 г. Сумма налога, на который предоставляется отсрочка, составляет 5 тыс. руб., сумма пеней за период с 21 по 28 февраля 2003 г. — 400 руб. Общая сумма отсроченной задолженности включает в себя сумму пеней: $5000 + 400 = 5400$ руб.

На эту сумму начиная с 1 марта 2003 г. производится начисление процентов.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно быть мотивированным. Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

Правила, рассмотренные выше, применяются также при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, за исключением предоставления отсрочки или рассрочки в случае, если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты региональных и местных налогов.

Рассмотренные правила применяются также в отношении порядка и условий предоставления отсрочки или рассрочки по уплате сборов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Контрольные вопросы

1. В чем отличие отсрочки и рассрочки по уплате налога и сбора?
2. На какой срок предоставляется отсрочка и рассрочка по уплате налога и сбора?
3. В каких случаях может быть предоставлена отсрочка и рассрочка по уплате налога и сбора?
4. Когда на сумму задолженности по отсрочке и рассрочке по налогу и сбору начисляются проценты?
5. Раскройте специфику отсрочки и рассрочки по таможенным платежам.
6. Опишите процедуру по предоставлению отсрочек и рассрочек по налогам и сборам.

7.3. Порядок и условия предоставления налогового кредита, инвестиционного налогового кредита

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок *от трех месяцев до одного года* при наличии *хотя бы одного* из следующих оснований:

- 1) причинение хозяйствующему субъекту ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- 2) задержка хозяйствующему субъекту финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- 3) угроза банкротства хозяйствующего субъекта в случае единовременной выплаты им налога.

Если налоговый кредит предоставлен по основаниям, указанным в п. 1 и 2, проценты на сумму задолженности не начисляются.

Если налоговый кредит предоставлен исходя из угрозы банкротства хозяйствующего субъекта в случае единовременной выплаты им налога, проценты на сумму задолженности начисляются исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в период договора о налоговом кредите.

Налоговый кредит может быть предоставлен по одному или нескольким налогам.

Пример 1. В связи с задержкой финансирования из бюджета организация не имела возможности в полном объеме производить налоговые платежи и обратилась в финансовый орган субъекта РФ и Минфин РФ с просьбой предоставить ей налоговый кредит по федеральным и региональным налогам сроком на полгода. Поручителем за организацию выступил коммерческий банк. По условиям договора о предоставлении налогового кредита организация обязалась погасить имеющуюся у нее задолженность (т. е. вернуть сумму налогового кредита) единовременно по истечении шести месяцев со дня заключения договора.

Налоговый кредит предоставляется заинтересованному лицу по его заявлению и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и указанным лицом.

Подача и рассмотрение заявления заинтересованного лица о предоставлении налогового кредита, принятие по нему решения и вступление его в действие производятся в порядке и в сроки, рассмотренные выше для отсрочек и отсрочек по налогам и сборам.

Решение уполномоченного органа о предоставлении заинтересованному лицу налогового кредита является основанием для заключения договора о налоговом кредите, который должен быть заключен в течение семи дней после принятия такого решения.

Договор о налоговом кредите должен предусматривать сумму задолженности (с указанием на налог, по уплате которого предоставлен налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон. Копия договора о налоговом кредите представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

* * *

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных ниже, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен *по налогу на прибыль (доход) организации, а также по региональным и местным налогам.*

Решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль (доход) организации в части, поступающей в бюджет субъекта Российской Федерации, принимается финансовым органом субъекта Российской Федерации.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен *на срок от одного года до пяти лет.*

Пример 2. На предприятии был утвержден план технического перевооружения производства и закуплено новое оборудование. Данное обстоятельство послужило основанием для обращения предприятия в Минфин РФ с заявлением о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на

прибыль, поступающему в доход федерального бюджета. Просьба предприятия была удовлетворена, и с предприятием был заключен договор. В соответствии с договором предприятие в течение двух лет уменьшало свои платежи по налогу на прибыль, поступающему в федеральный бюджет, до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в бюджет в результате всех таких уменьшений, не стала равной сумме инвестиционного налогового кредита, предусмотренного договором. С этого момента предприятие стало погашать образовавшуюся у него задолженность перед бюджетом, т. е. возвращать налоговый кредит и предусмотренные договором проценты.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите.

Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

Пример 3. Организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит в размере 50 тыс. руб.

За первый после предоставления кредита отчетный период сумма налога была уменьшена на 20 тыс. руб. Таким образом, накопленная сумма кредита составляет 20 тыс. руб.

В следующем отчетном периоде за счет кредита сумма налога была уменьшена на 10 тыс. руб. Накопленная сумма кредита составит 30 тыс. руб. ($20\ 000 + 10\ 000$).

Сумма налога, на которую могут быть уменьшены платежи в последующих налоговых периодах, исчисляется как разница между суммой, указанной в договоре инвестиционного налогового кредита, и накопленной к этому моменту суммой кредита 20 тыс. руб. ($50\ 000 - 30\ 000$).

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

В каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50% размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период. Если накопленная сумма кредита превышает предель-

ные размеры, на которые допускается уменьшение налога для такого отчетного периода, то разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии *хотя бы одного* из следующих оснований:

- 1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- 2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
- 3) выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется:

- 1) по основаниям, указанным в п. 1, — на сумму кредита, составляющую 30% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных в этом подпункте целей;
- 2) по основаниям, указанным в п. 2 и 3, — на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией. Форма договора об инвестиционном налоговом кредите устанавливается органом исполнительной власти, принимающим решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом в течение одного месяца со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите по иным основаниям.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по

которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи). Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее одной второй и превышающей три четвертых ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Законом субъекта Российской Федерации и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления по региональным и местным налогам, соответственно могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

* * *

В заключение необходимо рассмотреть порядок прекращения действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита.

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита прекращается по истечении срока действия соответствующего решения или договора либо может быть прекращено до истечения такого срока в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита прекращается досрочно в случае уплаты налогоплательщиком всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

При досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки налогоплательщик должен в течение 30 дней после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно.

При этом оставшаяся неуплаченной сумма задолженности определяется как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.

Пример 4. Предприятию была предоставлена отсрочка по уплате налога на четыре месяца: с 1 января по 31 апреля 2003 г. Основание предоставления отсрочки — угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога. Сумма задолженности, на которую была предоставлена отсрочка, составляет 200 тыс. руб. Проценты уплачиваются ежемесячно не позднее 3-го числа месяца, следующего за истекшим.

Ставка рефинансирования составляет 20% годовых. Ежедневная ставка пеней за несвоевременную уплату налогов в соответствии с НК РФ составляет одну трехсотую ставки рефинансирования в день.

Сумма процентов, подлежащая уплате до 4 февраля 2003 г., составит:

$$200\,000 \times (20\% \times 1/2) \times 1/365 \times 34 \text{ дня} = 1863 \text{ руб.},$$

где 34 — количество дней, в течение которых начисляются проценты до 4 февраля 2003 г.

Поскольку эта сумма в срок погашена не была, орган, предоставивший отсрочку, принял решение о ее прекращении. Соответствующее решение было принято 10 февраля 2003 г., направлено налогоплательщику и налоговой инспекции 14 февраля 2003 г. и получено ими 20 февраля 2003 г.

В течение 30 дней после получения решения, т. е. до 22 марта 2003 г., предприятие должно уплатить просроченную сумму задолженности и пеней, а налоговая инспекция до этого момента не вправе принудительно взыскивать просроченные суммы.

До 22 марта 2003 г. задолженность не была погашена. Сумма задолженности и сумма начисленных на нее пеней на эту дату составит:

- сумма процентов в период с 5 февраля до 20 февраля:

$$200\,000 \times (20\% \times 1/2) \times 1/365 \times 16 \text{ дней} = 878 \text{ руб.};$$
- всего процентов:

$$1863 + 878 = 2741 \text{ руб.};$$
- сумма задолженности, на которую начисляются пени:

$$200\,000 + 2741 = 202\,741 \text{ руб.};$$
- сумма пеней в период с 21 февраля по 22 марта:

$$202\,741 \times 20\% / 300 / 100\% \times 30 \text{ дней} = 4055 \text{ руб.};$$
- итого по состоянию на 22 марта 2003 г. подлежит уплате:

$$200\,000 + 2741 + 4055 = 206\,796 \text{ руб.}$$

Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется принявшим это решение уполномоченным органом налогоплательщику или плательщику сбора по почте заказным письмом не позднее пяти рабочих дней со дня принятия решения. Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Копия такого решения в те же сроки направляется в налоговый орган по месту учета этих лиц.

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано налогоплательщиком или плательщиком сбора в суд в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Действие договора о налоговом кредите или договора об инвестиционном налоговом кредите может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Если в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия

реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления инвестиционного налогового кредита, эта организация в течение 30 дней со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные на каждый день действия договора об инвестиционном налоговом кредите исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора.

Если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит по основаниям, указанным в пп. 3 п. 1 ст. 67 Налогового кодекса, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получен инвестиционный налоговый кредит в течение установленного договором срока, то не позднее трех месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Применение организацией налогового кредита и инвестиционного налогового кредита позволяет получать экономию денежных средств, направляя их на решение текущих и стратегических задач.

Контрольные вопросы

1. Дайте определения налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.
2. При соблюдении каких условий может предоставляться налоговый кредит?
3. При соблюдении каких условий может предоставляться инвестиционный налоговый кредит?
4. На какой срок может предоставляться инвестиционный налоговый кредит?
5. По каким налогам может быть предоставлен инвестиционный налоговый кредит?
6. В каком размере должны устанавливаться проценты на сумму инвестиционного налогового кредита?
7. Опишите порядок прекращения действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита.

7.4. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора, а также пени

Сумма **излишне уплаченного налога** подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса РФ (о возврате или зачете излишне уплаченной (взысканной) суммы федерального налога, сбора и пеней — см. также письмо Минфина РФ и МНС РФ от 17 ноября 2000 г. № 03-01-12/07-437, ФС-6-09/880; о порядке учета процентов,

начисленных за несвоевременный возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы налога (сбора) и процентов, начисленных за несвоевременное возмещение сумм налога на добавленную стоимость, см. приказ МНС РФ и Минфина РФ от 12 сентября 2001 г. №№ БГ-3-10/345, 74н).

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится, если иное не установлено Налоговым кодексом РФ, налоговым органом по месту учета налогоплательщика без начисления процентов на эту сумму. Таможенные органы обязаны в десятидневный срок сообщить в налоговый орган по месту учета налогоплательщика о всех излишне уплаченных суммах налогов, которые были зачтены в счет предстоящих налогов или были возвращены таможенными органами.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известном налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта. В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, налоговый орган вправе направить налогоплательщику предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов. Результаты такой выверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Такое решение выносится в течение пяти дней после получения заявления при условии, что эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога.

По заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа сумма излишне уплаченного налога может быть направлена на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки, если эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога.

Налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам.

Налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика о вынесенном решении о зачете сумм излишне уплаченного налога не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика. В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат налогоплательщику излишне уплаченной суммы производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение

одного месяца со дня подачи заявления о возврате, если иное не установлено Налоговым кодексом.

При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей на дни нарушения срока возврата. В случае если уплата налога производилась в иностранной валюте, то проценты, установленные настоящим пунктом, начисляются на сумму излишне уплаченного налога, пересчитанную по курсу Центрального банка Российской Федерации на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в валюте Российской Федерации. В случае если уплата налога производилась в иностранной валюте, то суммы излишне уплаченного налога принимаются к зачету или подлежат возврату в валюте Российской Федерации по курсу Центрального банка Российской Федерации на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Рассмотренные правила применяются также в отношении зачета или возврата излишне уплаченных сумм сбора и пеней и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов. Они применяются также при зачете или возврате излишне уплаченной суммы налога и сбора в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. При этом таможенные органы пользуются правами и несут обязанности, предусмотренные для налоговых органов.

Указанные правила применяются также при зачете или возврате излишне уплаченных сумм налога и сбора, поступающих в государственные внебюджетные фонды. При этом органы государственных внебюджетных фондов, осуществляющие контроль за уплатой указанных налогов и сборов, пользуются правами и несут обязанности, предусмотренные для налоговых органов.

* * *

Сумма **излишне взысканного налога** подлежит возврату налогоплательщику. В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат налогоплательщику излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности).

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика, с которого взыскан этот налог, в течение двух недель со дня регистрации указанного заявления, а судом — в порядке искового судопроизводства.

Заявление о возврате суммы излишне взысканного налога в налоговый орган может быть подано в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, а исковое заявление в суд — в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о акте излишнего взыскания налога.

В случае признания факта излишнего взыскания налога орган, рассматривающий заявление налогоплательщика, принимает решение о возврате излишне взысканных сумм налога, а также процентов на эти суммы, начисленных в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

Налоговый орган, установив факт излишнего взыскания налога, обязан сообщить об этом налогоплательщику не позднее одного месяца со дня установления этого факта.

Сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который были зачислены суммы излишне взысканного налога.

Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом не позднее одного месяца со дня принятия решения налоговым органом, а в случае вынесения судом решения о возврате излишне взысканных сумм — в течение одного месяца после вынесения такого решения.

Возврат суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов производится в валюте Российской Федерации.

Перечисленные правила применяются также в отношении сборов и пеней и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов. Они также применяются при возврате излишне взысканной суммы налога и сбора в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

* * *

В ряде законодательных актов по налогам предусмотрены самостоятельные положения по возврату налогов и сборов (см. параграф 1.5 — глава 1 по косвенным налогам). Также, например, уплаченная государственная пошлина согласно ст. 6 Федерального закона от 31 декабря 1995 г. № 226-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации “О государственной пошлине”» с изменениями подлежит возврату частично или полностью в случаях:

- 1) внесения государственной пошлины в большем размере, чем это требуется по закону;
- 2) возвращения или отказа в принятии заявления, жалобы и иного обращения судами, а также отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами;
- 3) прекращения производства по делу или оставления иска без рассмотрения, если спор не подлежит рассмотрению в суде общей юрисдикции или арбитражном суде, а также когда истцом не соблюден установленный досудебный (претензионный) порядок урегулирования спора с ответчиком либо когда иск предъявлен недееспособным лицом;
- 4) отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия или от получения документа до обращения в орган, совершающий данное юридически значимое действие;
- 5) отказа в выдаче заграничного (общегражданского) паспорта;
- 6) удовлетворения исковых требований арбитражным судом, если ответчик освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с указанным законом.

Государственная пошлина, внесенная за исправление и изменение акта гражданского состояния, за государственную регистрацию брака или государственную регистрацию расторжения брака по решению суда, за перемену фамилии, имени, отчества, если акт впоследствии не был зарегистрирован, возврату не подлежит.

Возврат уплаченной в федеральный бюджет государственной пошлины производится по заявлениям, подаваемым в налоговый орган, в течение года со дня принятия соответствующего решения суда. Возврат уплаченной в местный бюджет государственной пошлины производится по заявлениям, подаваемым в налоговый орган, в течение года со дня поступления ее в указанный бюджет.

Контрольные вопросы

1. Как осуществляются зачет и возврат излишне уплаченного налога и сбора?
2. Каковы обязанности налогового органа по зачету излишней уплаты налога и сбора?
3. В каком случае на невозвращенную сумму налога или сбора начисляются проценты?
4. Как осуществляется возврат налогоплательщику излишне взысканный налог?
5. Каков порядок возврата сумм НДС и акцизов?

Список литературы к главе 7

1. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ с дополнениями и изменениями.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть II. Федеральный закон РФ от 5.08.2000 г. № 117-ФЗ с дополнениями и изменениями.
3. Закон РФ от 09.12.1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине» с изменениями и дополнениями.
4. Приказ Минфина РФ от 30 сентября 1999 г. № 64н «Порядок организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита по уплате федеральных налогов и сборов, а также пени, подлежащих зачислению в федеральный бюджет».
5. Постановление Правления ПФР от 5 сентября 2001 г. № 146 «Порядок организации работы по предоставлению налогоплательщикам отсрочки или рассрочки по уплате авансового платежа по единому социальному налогу, зачисляемого в федеральный бюджет».
6. Постановление Фонда социального страхования РФ от 19 марта 2002 г. № 28 «Порядок организации работы по предоставлению отсрочек или рассрочек по уплате авансового платежа по единому социальному налогу в части суммы, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации».
7. Распоряжение ФСФО РФ от 13 апреля 2001 г. № 111-р «Правила дачи заключений о возможности наступления банкротства организаций в случае одновременной уплаты сумм налогов».

8. Постановление Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. № 382 «Перечень сезонных отраслей и видов деятельности, применяемый при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога».
9. Приказ ГТК РФ от 22 февраля 1996 г. № 100 «О порядке предоставления отсрочек или рассрочек уплаты таможенных платежей».
10. Письмо ГТК РФ от 5 июля 2002 г. № 01-06/26819 «О порядке начисления процентов при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате таможенных платежей».
11. Письмо Минфина РФ и МНС РФ от 17 ноября 2000 г. № 03-01-12/07-437, ФС-6-09/880 «О возврате или зачете излишне уплаченной (взысканной) суммы федерального налога, сбора, а также пеней».
12. Приказ МНС РФ и Минфина РФ от 12 сентября 2001 г. №№ БГ-3-10/345, 74н «О порядке учета процентов, начисленных за несвоевременный возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы налога (сбора), а также процентов, начисленных за несвоевременное возмещение сумм налога на добавленную стоимость».

РАЗДЕЛ V
КОРПОРАТИВНЫЙ НАЛОГОВЫЙ
МЕНЕДЖМЕНТ

Глава 8

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- определить направления воздействия налогов на принятие предпринимательских решений;
- изучить исторические аспекты налогового планирования в условиях развития теорий финансового менеджмента;
- сформулировать основные направления развития теории финансового менеджмента в современных условиях;
- выявить специфику налогового сегмента управления финансами хозяйствующих субъектов;
- обосновать правовую регламентацию и институциональные аспекты корпоративного налогового планирования.

8.1. Воздействие налогов на принятие предпринимательских решений

Целью деятельности хозяйствующего субъекта является, как правило, увеличение стоимости фирмы, повышение благосостояния акционеров. И важнейшим фактором для достижения этой цели является получение предпринимательской прибыли, т. е. прибыли, очищенной от налогов. Именно поэтому крайне актуально рассмотрение влияния налогов на принятие предпринимательских решений.

Впервые, хотя и не в явной форме, это предположил А. Смит. Явно провозгласил это его последователь Дж. Хикс (42, с. 177). Именно эта уточненная концепция повсеместно развивается в рамках основного — «mainstream» — (но не единственного) течения современной экономической науки. Такой позиции придерживается большинство российских авторов учебников по финансовому менеджменту (15, с. 402; 17, с. 255; 41, с. 363; 40, с. 37; 37, с. 79 и др.).

Признав всю важность прибыли, следует, однако, отметить несколько моментов, свидетельствующих, что это не единственная цель деятельности хозяйствующего субъекта.

Во-первых, согласно существующей *теории агентских отношений* (agency theory), возникает конфликт между заинтересованностью в прибыли со стороны акционеров и другими интересами финансовых менеджеров, занимающихся в том числе и вопросами налогового планирования.

Во-вторых, утверждение о преобладающей роли прибыли верно *не для всех компаний и сфер деятельности*. На определенном этапе своего развития органи-

зации могут преследовать такие цели, как увеличение доли рынка, в том числе и за счет отказа от получения части возможной прибыли в результате снижения цен. Для ряда сфер деятельности не только прибыль, но и социальный эффект являются целью их деятельности: социально-культурная и жилищно-бытовая сфера.

Более того, на Западе в настоящее время к утверждению, что прибыль является основной целью деятельности, подходят все более и более осторожно, не отрицая его всецело, но и не абсолютизируя, а пытаясь увязать с конкретными обстоятельствами. Тем более что абсолютное увеличение прибыли хозяйствующего субъекта не всегда отражает реальное изменение эффективности его функционирования. Современная западная экономическая теория выделяет множество подходов к целям фирмы, которые можно классифицировать на: 1) технологическую концепцию, являющуюся основой классической и неоклассической теорий; 2) институциональную теорию и 3) теорию игр (34, с. 23–31). Например, такой представитель неоклассической теории, как Й. Шумпетер, считает целью предпринимательской фирмы не максимизацию прибыли, а поиск стратегического преимущества на основе продуктовых, технологических или организационных инноваций (43, с. 130). У. Баумоль в качестве такой цели предполагает максимизацию совокупной выручки (46, с. 187–189). Р. Маррис считает такой целью максимизацию темпов роста производства (48, с. 185–209). Наиболее известный представитель институциональной теории Р. Коуз выдвигает предположение, что главное для фирмы — минимизация транснациональных издержек (47, с. 33–37). В теории игр целью фирмы является выживание в условиях постоянно меняющейся окружающей среды. Б. Коласс (25, с. 27) группирует цели фирмы следующим образом: выживание предприятия; получение прибыли, что четко выражено классическими и неоклассическими экономистами; экономический рост, что предложено сторонниками теории управления, но разделяется также и бихевиористами.

Стремление организаций к максимизации прибыли в современных условиях часто сопровождается существенными нарушениями действующего в государстве законодательства о правилах ведения бухгалтерского учета и аудита. Недалеким летом 2002 г. весь мир потрясли последствия обнаруженных значительных искажений финансовой и бухгалтерской отчетности международной телекоммуникационной компании *WorldCom*, что отразилось на биржах, курсе доллара и внесло нестабильность в финансовые рынки. Если рыночная экономика не терпит убыточных предприятий и, имея убытки, даже на Западе при развитой системе аудита компании идут на искажение отчетности, то в российской экономике по инерции сохраняется значительное количество убыточных предприятий. Так, в середине 1980-х гг. доля убыточных предприятий в СССР составляла от 13% в промышленности до 33% в коммунальном хозяйстве (32, с. 24). И к сожалению, более 10 лет реформ и перехода на рыночные отношения не изменили эту статистику в лучшую сторону. Различие целей, как преследуемых, так и реально достигаемых хозяйствующими субъектами, наглядно демонстрируют статистические данные: в 2000 г. удельный вес убыточных предприятий и организаций в РФ составлял 39,8% в целом, в сельском хозяйстве 50,7%, а в 1998 г. даже был отрицательный сальдированный финансовый результат в размере 115 111 млн руб. в целом по хозяйствующим субъектам России (33, с. 520). За первые 6 месяцев 2002 г.

по сравнению с 2001 г. доля убыточных предприятий выросла на 8% и составила 46,7% (24, с. 1). Это говорит не только о неразвитости рыночных отношений, но и, к сожалению, о традиционно нигилистическом отношении к прибыли со стороны отечественных финансовых менеджеров.

Следует отметить, что налоговое планирование имеет специфику в зависимости от целей, стоящих перед хозяйствующим субъектом.

Оптимизация налогообложения хозяйствующего субъекта в теории должна вести к увеличению размера чистой прибыли и отвечать интересам как акционеров, так и менеджеров и наемных работников. При планировании как зарубежные, так и российские предприятия часто ориентируются на сводный показатель накоплений, включающий кроме прибыли и другие доходы (35, с. 54). Во-первых, это часть реальных денежных накоплений в форме избыточных амортизационных отчислений по сравнению с реальным износом оборудования и различных резервных фондов. Во-вторых, это нереализованный прирост стоимости принадлежащих предприятию активов: недвижимого имущества, товарных запасов, пакетов акций и т. п. В-третьих, это находящиеся в обороте предприятия средства, передача которых в пользу других лиц может быть на определенное время задержана: суммы налогов, по которым предоставлена отсрочка; фонды привлечения работников к участию в капитале предприятия, образуемые путем начислений на их заработную плату. С позиций такого планирования все налоги, уплачиваемые хозяйствующими субъектами, рассматриваются как его собственные издержки и являются «встроенным регулятором» для предпринимательских решений. Так как размер налоговых платежей в общей сумме расходов хозяйствующего субъекта составляет значительную величину, то налоговое планирование осуществляется на всех стадиях его жизненного цикла и во всех сферах его финансово-хозяйственной деятельности.

В идеале налоги не должны занимать доминирующую позицию в принятии предпринимательских и управленческих решений хозяйствующими субъектами, не должны существенно менять философию бизнеса. Однако на практике налоги, являясь мощнейшим инструментом экономического регулирования, подчиняясь принципам корпоративных финансов, оказывают существенное влияние на принятие стратегических и тактических решений. Налоги вносят «смущение» (*distortion*) в экономические взаимоотношения хозяйствующих субъектов и принятие решений. Еще в XIX в. Д. Львов (один из российских исследователей налоговых отношений) писал относительно тяжести промыслового налогообложения в Средние века, что «промышленная деятельность составляет священную собственность человека, дарованную ему творцом» (26, с. 21). Бизнес-решения и в прошлом, и в настоящее время анализируются исходя из наличия или отсутствия того или иного налога, размера налоговых ставок, вычетов и освобождений и других положений налогового законодательства — упрощенная схема этого приведена на рис. 8.1.

Предпринимательские решения должны приниматься только с учетом действующих налогов, возможностей их оптимизации с учетом прогнозируемых изменений налогового законодательства. Поэтому одной из целей налогового планирования является сокращение влияния налоговой системы на разработку стратегии и тактики организации и использование возможностей, ею предоставляемых, с выгодой для бизнеса. Побеждает не тот, кто просто минимизирует на-

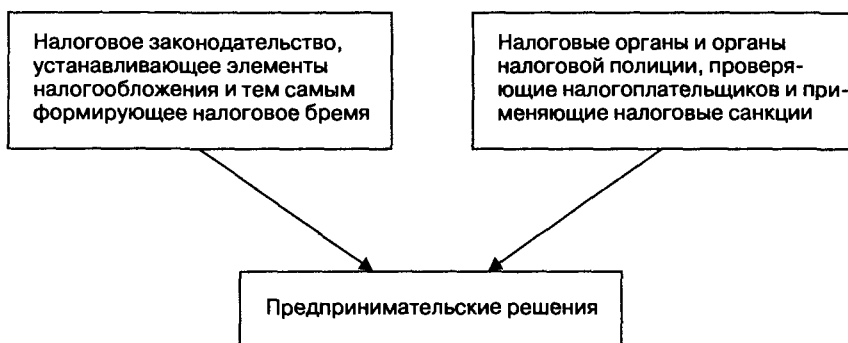


Рис. 8.1. Влияние налогов на принятие предпринимательских решений

логи, а тот, кто сокращает их негативное влияние на процесс принятия и изменения стратегических и тактических предпринимательских решений.

Как было отмечено ранее, налоговое планирование осуществляется на различных стадиях, на которых принимаются предпринимательские решения. И налоговый фактор играет огромную роль, начиная от принятия решения: где и какую компанию создать — и заканчивая инвестиционными решениями с учетом дисконтирования. Рассмотрим влияние налогов на принятие предпринимательских решений на различных *стадиях* налогового планирования.

На *первой стадии* происходит принятие решений о наиболее выгодном с точки зрения налогового планирования территориальном расположении самого предприятия, его руководящих органов, филиалов, дочерних и зависимых обществ для оптимизации налогов, исходя из целей деятельности предприятия и особенностей налоговых режимов отдельных стран (данные вопросы подробно освещены в параграфе 2.4 главы 2 и в главе 3 по аспектам международного налогового планирования).

Следует отметить, что на принятие решений о размещении бизнеса существенное влияние оказывает принцип резидентства, обобщенный нами ранее для различных стран. Грамотное использование этого принципа позволяет хозяйствующим субъектам планировать операции в нескольких юрисдикциях, избегая двойного и более налогообложения. В этой связи необходимо четко определять степень связи компании с конкретной налоговой юрисдикцией.

Различия в налоговых режимах, имеющиеся в разных странах, помогают уйти от налогообложения с использованием «*принципа неограниченной налоговой ответственности*». На практике возможно использование двухстороннего и многостороннего соглашения о ликвидации двойного налогообложения. В частности, существует налоговое соглашение, заключенное между Нидерландами и Антильскими островами, которое получило в международной практике наименование «Голландский сэндвич». Ряд стран ограничивают свою налоговую юрисдикцию только доходами, извлекаемыми на их территории, и не облагают доходы, полученные за рубежом. В Российской Федерации используются свободные экономические зоны и закрытые административно-территориальные образования, где происходит снижение налогового бремени (см. материалы главы 4).

Необходимо также отметить, что на данной стадии налогового планирования для хозяйствующего субъекта важно не только *где*, но и *когда* создавать свой бизнес, так как права и обязанности (в том числе налоговые), согласно российского законодательства, возникают с момента государственной регистрации. Если предприятие создается после 1 октября, первым отчетным периодом является период по 31 декабря следующего года.

На **второй стадии** осуществляется выбор организационно-правовой формы юридического лица его размера и внутренней структуры с учетом характера и целей деятельности и соответствия режима налогообложения юридического лица с его гражданско-правовой ответственностью по обязательствам.

В западных странах сложилась общая тенденция: чем меньше ответственность по обязательствам перед своими кредиторами, тем больше налоговые обязательства, и наоборот.

В российских условиях хозяйствующие субъекты должны учитывать, что участие государства при формировании уставного капитала в размере более 25% ограничивает возможности проведения реструктуризации, передачи имущества и распределения полученных доходов, а также участие в создании аффилированных групп. Согласно Налоговому и Гражданскому кодексам при наличии доли одного из участников в размере более 25% возможно привлечение его к солидарной ответственности по налоговым обязательствам.

Для целей налогового планирования важен не только размер, но и способ формирования уставного капитала. Например, внесение имущества в уставной капитал создает первоначальные налоговые обязательства в виде налога на имущество. Уже на стадии создания предприятия необходимо проанализировать структуру капитала, так как повышение доли заемного капитала в структуре пассива предприятия может иметь положительные последствия для роста рентабельности собственного капитала.

На стадии создания предприятия возможно определить его будущую структуру — наиболее оптимальную с налоговой точки зрения. Необходимо проанализировать как возможности применения упрощенной системы налогообложения и отчетности, единого налога на вмененный доход, так и создания групп предприятий, филиалов и структурных подразделений. Формировать структуру бизнеса с учетом возможных налоговых последствий необходимо на более ранней стадии развития предприятия, так как в последующем налоговым и государственным органам будет сложно доказывать, что такая структура вызвана желанием уменьшить налоговое бремя. Хозяйствующие субъекты должны обеспечить себе гарантии, что они обладают максимальным количеством доступной информации перед тем, как будут приняты какие-либо решения, чтобы уже на ранней стадии развития бизнеса принять грамотную стратегию будущего экономического роста.

Выбор основных направлений деятельности на стадии подготовки учредительных документов будет иметь налоговые последствия, например, для расчета отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Создание филиалов в юрисдикциях с повышенным налоговым бременем снижает общие доходы организации, а с минимальным — создает дополнительные возможности для налогового планирования.

Третья стадия заключается в текущем налоговом планировании, которое состоит из следующих основных элементов:

- 1) использование налоговых освобождений и льгот по основным налогам с учетом изменения налогового законодательства с целью оперативного реагирования на эти изменения, включая реорганизацию предприятия (см. материалы главы 6);
- 2) использование оптимальных форм договоров при прогнозировании и определении налогооблагаемого дохода и показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, планирование сделок, опосредствующих предпринимательскую деятельность организации (см. материалы главы 5);
- 3) разработка учетной политики для целей оптимизации налогообложения (см. параграфы 5.1 и 5.2 главы 5);
- 4) осуществление вариантных расчетов по различным элементам конкретных налогов (см. материалы главы 6);
- 5) использование возможностей изменения сроков уплаты налогов и сборов, в том числе реструктуризация задолженности, отсрочка и рассрочка уплаты, налоговый кредит и инвестиционный налоговый кредит (см. материалы главы 7).

Оптимизация налоговых платежей возможна также в результате изменения сроков оформления хозяйственных операций, имеющих существенные налоговые последствия для НДС, налога на прибыль и налога на имущество. В рамках текущего налогового планирования решаются вопросы ценообразования, в том числе трансферт-прайсинга. На данной стадии необходимо грамотно использовать различия и общие черты бухгалтерского, управленческого и налогового учета (20, с. 17–42). Все перечисленные факторы учитываются при моделировании налогового бремени хозяйствующего субъекта на оптимальном для него уровне в зависимости от этапа развития предприятия и целей, стоящих перед ним.

На **четвертой стадии** принимаются решения по наиболее рациональному размещению активов и прибыли и по инвестированию и аккумулированию средств, с учетом возможностей получения дополнительных налоговых льгот или обеспечения возврата части уплаченных налогов.

* * *

Рассматривать влияние налогов на принятие предпринимательских решений возможно также с позиций *процессного подхода*, представляющего качественно новую концепцию внутрифирменного менеджмента, состоящую в коренном пересмотре традиционных основ построения организаций и их организационной культуры.

Подход к рассмотрению деятельности организации как к упорядоченной во времени и пространстве совокупности функций, с указанием начала и конца и точным определением входов и выходов называется процессным. Процессный подход при разработке, внедрении и улучшении результативности системы менеджмента является одним из восьми принципов, положенных разработчиками в основу стандартов ISO серии 9000:2000: ориентация на потребителя; лидерство руководства; вовлечение работников; процессный подход; системный подход

к менеджменту; постоянное улучшение (или непрерывное совершенствование); принятие решений, основанное на фактах; взаимовыгодные отношения с поставщиками.

Процесс (по определению ГОСТ Р ИСО 9000–2000) — совокупность взаимосвязанных или взаимодействующих видов деятельности, преобразующая входы в выходы. Его можно схематично изобразить так, как это показано на рис. 8.2.

Систему процессов организации целесообразно подразделять на две основные группы процессов: бизнес-процессы и обслуживающие процессы.

Бизнес-процессы — процессы, изначальной целью которых является удовлетворение потребностей внешних потребителей, готовых платить за результаты процесса.

Обслуживающие процессы — процессы, конечной целью которых является решение внутренних задач организации по обслуживанию бизнес-процессов. Данная группа не является единственной группой процессов, направленных на решение внутренних задач организации.

Могут быть отдельно выделены группы процессов, не направленных непосредственно на обслуживание бизнес-процессов, но обеспечивающих функционирование организации. Данные процессы следует считать *управленческими процессами*.

Налоговое планирование, с одной стороны, может быть представлено как обслуживающий процесс, так как оно направлено на решение внутренних задач организации по обслуживанию бизнес-процессов, выполняется исходя из интересов собственников и способствует улучшению финансово-хозяйственной деятельности предприятия и повышению его финансовой значимости. Однако следует признать, что налоговое планирование является и специфическим управленческим процессом, так как призвано сопровождать (способствовать оптимизации) практически каждую функцию любого бизнес- и обслуживающего процесса хозяйствующего субъекта.

При этом под функцией следует понимать сжатый процесс, который имеет своих потребителей и поставщиков, свои входы и выходы и, в свою очередь, может быть раскрыт и описан функциями следующего уровня.

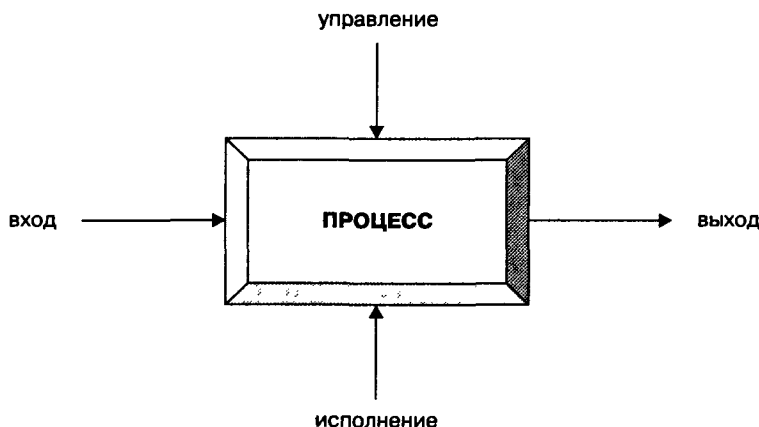


Рис. 8.2. Процессный подход к внутрифирменному менеджменту

Классификаторы процессов имеют иерархическую структуру — процессы верхнего уровня состоят из более «мелких» процессов, вплоть до «элементарных». «Элементарный» процесс — это закрепленная за одним исполнителем функция нижнего уровня классификатора. При описании элементарных процессов возможно дальнейшее их деление на операции и процедуры, детализующие последовательность действий исполнителя.

Деятельность организации представляет собой систему взаимодействующих процессов. Для того чтобы управлять этими процессами, необходимо их установить, классифицировать и описать, т. е. идентифицировать.

Первоначально устанавливаются виды продукции, являющиеся источником дохода конкретной организации. Результат бизнес-процесса — это продукция, которая является источником дохода организации, следовательно, для определения бизнес-процессов необходимо выделить такие виды продукции (группы однородной продукции). Для группировки продукции можно руководствоваться внутрифирменными положениями или использовать Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОКДП).

Для установления бизнес-процессов организации необходимо полученные данные проанализировать с учетом особенностей конкретной организации на соответствие определению бизнес-процесса как процесса, изначальной целью которого является удовлетворение потребностей внешних потребителей, готовых платить за результаты процесса.

Каждый бизнес-процесс выполняется путем совершения определенной последовательности функций:

- 1) формирование портфеля заказов;
- 2) разработка параметров продукции и упаковки (тары);
- 3) приобретение основных материально-производственных запасов (сырья, материалов, комплектующих);
- 4) выработка готовой продукции (производство);
- 5) складирование (хранение) и отпуск готовой продукции.

Каждая из этих функций одновременно является сжатым бизнес-процессом, который может быть раскрыт функциями следующего уровня, которые также могут быть описаны как бизнес-процессы и т. д. Степень дальнейшего раскрытия уровней функций определяется потребностью организации в более детальном описании конкретной функции.

В случае осуществления налогового планирования на предприятии, оно присутствует в каждой перечисленной функции. При формировании портфеля заказов в процессе договорной компании предприятия и разработке параметров продукции и упаковки (тары) необходимо тщательно анализировать налоговые последствия заключаемых сделок. В действующих условиях налогообложения прибыли необходимо учитывать специфику налогообложения штрафов за нарушение договорных обязательств в соответствии с положениями ст. 317 НК РФ и другие моменты. Приобретение основных материально-производственных запасов (сырья, материалов, комплектующих), выработка готовой продукции (производство), складирование (хранение) и отпуск готовой продукции также пред-

полагают использование налогового планирования в форме налоговых освобождений и льгот, элементов учетной политики и т. д.

Рассмотрим направления налогового планирования на примере одной функции. При осуществлении функции бизнес-процесса по приобретению основных материально-производственных запасов (сырья, материалов, комплектующих) налоговое планирование включает:

- 1) экономическое обоснование принятия расходов для целей налогообложения прибыли в свете положений главы 25 Налогового кодекса РФ;
- 2) определение экономической сути закупок и права на скорейший налоговый вычет по НДС или отнесение на расходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли организаций;
- 3) установление учетной политики по применению метода списания приобретаемых товарно-материальных ценностей в производство и на основе этого расчет экономии по налогу на прибыль и налогу на имущество;
- 4) определение источников приобретения материально-производственных запасов: собственных или заемных и расчет эффекта финансового рычага;
- 5) расчет влияния уменьшения перечисленных налогов на изменение показателей эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Следует отметить, что для осуществления данной функции необходимо учитывать налоговые последствия предыдущей функции бизнес-процесса — формирования портфеля заказов, так как форма, сроки и порядок осуществления договорной политики оказывают непосредственное влияние на размер налоговых обязательств. Таким образом, налоги оказывают многоплановое влияние на рассмотренный бизнес-процесс, что необходимо учитывать при проведении договорной политики, текущей деятельности хозяйствующего субъекта и ее анализа. Причем необходимо учитывать взаимосвязанность налоговых последствий предпринимательских решений предыдущих функций бизнес-процессов для последующих.

Решение внутренних задач организации по обслуживанию бизнес-процессов связано с созданием необходимой инфраструктуры.

Согласно рекомендациям ГОСТ Р ИСО 9004–2001 инфраструктура включает в себя такие ресурсы, как производственное помещение, рабочее пространство, средства труда и оборудование, вспомогательные службы, информационные и коммуникационные технологии, а также транспортные средства.

Обслуживающие процессы в зависимости от задач, на решение которых они направлены, могут содержать все или отдельные из нижеследующих функций:

- 1) приобретение имущества;
- 2) перемещение имущества;
- 3) выбытие имущества;
- 4) использование (применительно к трудовым ресурсам).

Каждая из этих функций является сжатым процессом, который может быть раскрыт функциями следующего уровня, которые также могут быть описаны как процессы и т. д. Степень дальнейшего раскрытия определяется потребностью организации в более детальном описании конкретной функции.

Так же как в каждом бизнес-процессе, так и в каждом из обслуживающих процессов присутствует налоговое планирование. При приобретении, перемещении, выбытии и использовании имущества предприятие осуществляет процесс оптимальных законных налоговых способов и методов установления своего будущего имущественного состояния.

Таким образом, налоговое планирование целесообразно считать специфическим управленческим процессом, которое может присутствовать в виде функции в составе как бизнес-, так и обслуживающих процессов и призвано способствовать оптимизации практически каждой функции любого процесса хозяйствующего субъекта. Эффективность налогового планирования можно существенно повысить, решая его задачи с позиций процессного подхода.

Необходимо также рассмотреть влияние налогов на принятие предпринимательских решений с точки зрения *структуры решаемых вопросов* (рис. 8.3).

При ответе на каждый из перечисленных вопросов необходимо оценивать налоговый фактор принятия предпринимательских решений с учетом особенностей налогового планирования как на различных стадиях, так и на различных функциях процессов, осуществляемых хозяйствующими субъектами, которые рассмотрены выше.

Обобщая результаты рассмотрения влияния налогов на принятие предпринимательских решений, можно констатировать, что оно происходит на различных стадиях налогового планирования, при выполнении различных функций бизнес-процессов и зависит от структуры решаемых вопросов.

Повышению предпринимательской активности призвано способствовать развитие теорий финансового менеджмента, рассматриваемое в следующем параграфе.

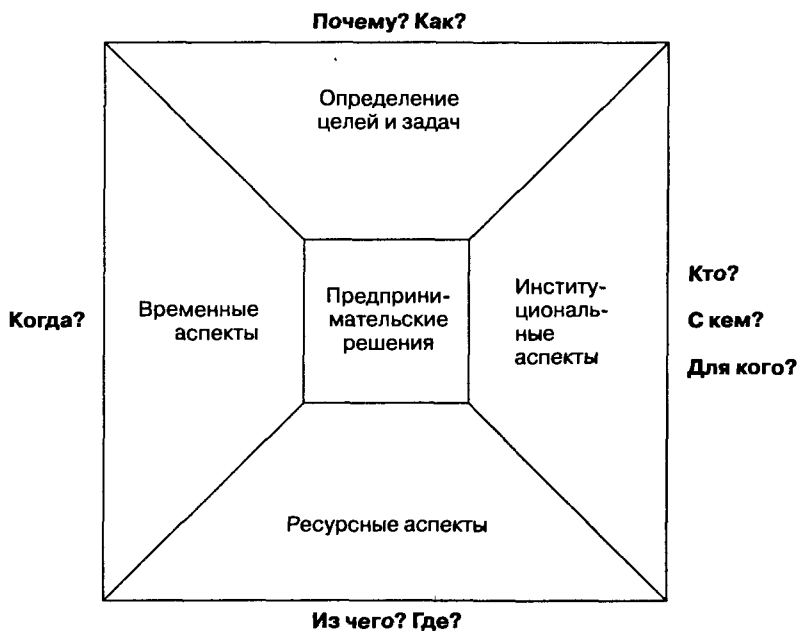


Рис. 8.3. Структуризация вопросов в предпринимательских решениях

Контрольные вопросы

1. Каковы основные цели деятельности хозяйствующего субъекта в современных условиях?
2. Какое влияние на принятие предпринимательских решений оказывает налоговое планирование на различных стадиях?
3. Охарактеризуйте налоговое планирование с точки зрения процессного подхода.
4. Приведите пример налогового планирования по какой-либо функции бизнес-процесса или обслуживающего процесса.
5. Как можно оценивать влияние налогов на принятие предпринимательских решений с точки зрения структуры решаемых вопросов?

8.2. Исторические аспекты налогового планирования в условиях развития теорий финансового менеджмента

Не отрицая, что подход западных и российских ученых к рассмотрению вопросов финансового менеджмента во многом совпадает, необходимо, однако, отметить, что именно западные экономисты в условиях относительно стабильного европейского и американского экономического развития смогли определить и последовательно рассмотреть основные проблемы финансового менеджмента, которые в российских условиях только возникают и находятся на стадии первоначально-го теоретического осмысления. Поэтому рассмотрение становления и развития теорий финансового менеджмента строится прежде всего на основе учений различных зарубежных авторов.

Еще до Второй мировой войны велись отдельные разработки по теории финансового менеджмента. Например, в 1938 г. Дж. Вильямс предложил модель оценки стоимости финансового актива. Однако общепринято считать, что свое начало процессу становления теории финансового менеджмента положили работы Марковица, заложившие основы современной теории портфеля. Следует отметить, что эволюция теории финансового менеджмента достаточно подробно изложена в различных книгах.

Покажем место, роль и значение налогового планирования в различных теориях и определим направления их развития.

В основе многих теорий финансового менеджмента лежит понятие *идеальных* или *совершенных рынков капитала* (perfect, or frictionless, capital markets), которое предполагает в числе прочих условий отсутствие каких-либо налогов. На практике такое условие выполнимо только для хозяйствующих субъектов, имеющих полное освобождение от налогов. Таким образом, результаты, предсказанные теорией, исходящей из отсутствия налогов, совпадут с действительностью лишь у незначительного количества организаций. Например, такое возможно для организаций, осуществляющих деятельность через оффшорные юрисдикции, или имеющих практически полное освобождение от налогов на территории конкретной страны.

Дж. Б. Уильямс и М. Г. Гордон первыми применили анализ *дисконтированного денежного потока* (Discounted Cash Flow, DCF) для управления финансами корпораций.

В 1958 г. Ф. Модильяни и М. Миллер разработали *теорию структуры капитала*, согласно которой стоимость фирмы определяется только ее будущими доходами и не зависит от структуры ее капитала. Первоначально в этой теории они исходили из жестких условий, в том числе, включающих и нулевое налогообложение. Однако уже в 1963 г. они ввели в свою модель такой фактор, как налоги с корпораций. С учетом наличия корпоративного налога, чем выше доля заемного капитала, тем выше и цена акций. Такая ситуация обусловлена тем, что система налогообложения в США строится таким образом, что доходы акционеров выплачиваются из прибыли, остающейся после уплаты налога, а проценты за кредит — за счет прибыли до уплаты налогов. В таких условиях при увеличении доли заемного капитала фирма уплачивает меньше налога на корпорации, а акционерам достается большая доля прибыли. Следует отметить, что аналогичная по своей сути ситуация существует в России, когда согласно действующему законодательству проценты учитываются для целей налогообложения (однако определенным образом лимитируется их размер). Такая же практика налогообложения прибыли и процентов за кредит существует в Великобритании, Венесуэле, Гане, Гватемале, Греции, Дании, Замбии, Индии, Иране, Камбодже, Конго, Мексике, Мозамбике, Монако, Марокко, Нидерландах, Норвегии, Омане, Панаме, Польше, Сингапуре, Словацкой Республике, Таиланде, Танзании, Турции, Фарерских островах, Франции, Швейцарии, Швеции, Шри-Ланке, Эстонии, Эквадоре, Японии. Регулирование размера процентов за кредит для целей налогообложения оказывает влияние также на методику расчета эффекта финансового рычага, что будет рассмотрено в следующем параграфе.

В дальнейшем различными исследователями предприняты попытки модифицировать теорию Модильяни–Миллера. В частности, было доказано, что экономия за счет снижения налогов обеспечивает повышение стоимости фирмы по мере увеличения доли заемного капитала только до момента достижения оптимальной структуры капитала. С определенного момента при увеличении стоимости заемного капитала стоимость фирмы снижается, так как налоговая экономия более чем перекрывается ростом затрат вследствие необходимости поддержания более рискованной структуры источников средств (банки по мере роста удельного веса заемного капитала в источниках средств хозяйствующего субъекта увеличивают уровень платы за кредит). Данная теория получила название *теории компромисса между экономией от снижения налоговых выплат и финансовыми затратами* (tax saving-financial costs trade of theory).

Модильяни и Миллер разработали также *теорию дивидендов*, рассмотрев влияние политики выплаты дивидендов на курс акций фирмы и доказав отсутствие такового в условиях идеальных рынков капитала (в том числе при нулевом налогообложении). Введение в последующем в базовые модели дополнительных условий позволяет исследователям доказывать, что как структура капитала, так и политика выплаты дивидендов оказывают влияние на стоимость фирмы.

В 1952 г. Г. Марковиц разработал *теорию портфеля*, доказав, что объединение рискованных активов в портфели позволяет снижать уровень риска. В дальнейшем взаимосвязь между уровнем риска и доходности нашла свое отражение в разработанной Д. Линтнером, Я. Мойссином и У. Шарпом модели оценки доходности финансовых активов (Capital Asset Pricing Model, CAPM), которая также базиру-

ется на принципах идеальных рынков капиталов, предполагающих в числе прочих и нулевое налогообложение.

Теория ценообразования опционов в виде формализованной модели нашла свое отражение в работах Ф. Блэка и М. Шоулза. Данная теория может быть признана относительно частной, однако при определенных условиях ее целесообразно использовать при дисконтировании и в других финансовых моделях.

Еще одной теорией является *гипотеза эффективности рынков* (Efficient Markets Hypothesis, ЕМН). В рамках слабой формы эффективности данной модели в качестве аномалии выделяется «январский эффект», когда в январе доходность ценных бумаг существенно возрастает. Одним из объяснений такого явления в литературе указывается, что инвесторы до 31 декабря стремятся продать не оправдавшие себя ценные бумаги и уменьшить налоговое бремя за счет списания возникающих при продаже убытков, а затем в январе реинвестировать полученные таким образом средства в другие ценные бумаги (18, с. 13). Однако вряд ли такое объяснение можно считать достаточно обоснованным, так как учет убытков для целей налогообложения во многих странах, в том числе и в России, происходит в течение нескольких лет. Гипотеза эффективности рынков ведет непосредственно к концепции *компромисса между риском и доходностью* (risk/return tradeoff).

Следующей теорией является *теория агентских отношений*, уже упоминавшаяся в предыдущем параграфе. Преодоление агентских конфликтов возможно путем применения стимулов, ограничений и наказаний. Необходимо отметить, что осуществление прежде всего стимулирования зависит от налогообложения, определяющего его источник и налоговые последствия его выбора.

К числу теорий финансового менеджмента относится и *теория асимметричной информации*, когда менеджер знает о будущем своей фирмы больше, чем наблюдающие за ней аналитики и инвесторы.

Несмотря на несомненную ценность ранних теорий, они не отражают реальную картину практических явлений, принимая допущения идеального рынка капитала, в том числе отсутствие налогов. Последующее развитие теорий финансового менеджмента происходит в направлении большего приближения теории к реальной практике, в том числе и по вопросам учета налогового фактора при принятии финансовых решений.

Несмотря на молодость науки финансового менеджмента в России и отсутствие фамилий российских ученых на мировом небосклоне управления финансами хозяйствующих субъектов, уже возможно произвести периодизацию ее развития в нашей стране (36, с. 17) — табл. 8. 1.

Соглашаясь с приведенной периодизацией этапов финансового менеджмента в России, необходимо отметить два момента. Во-первых, назрела настоятельная необходимость выделения такого элемента системы финансового менеджмента, как налоговое планирование, и определения его взаимосвязи с другими элементами, что и является целью данного исследования. Во-вторых, возможным направлением развития финансового менеджмента является системный процессный подход, рассмотренный ранее.

При изучении *риска и доходности* экономисты справедливо исходят из того, что при формировании портфеля, состоящего из множеств акций, степень воздействия добавления новых акций на снижение риска портфеля зависит от уров-

Таблица 8.1

Этапы развития финансового менеджмента в России

Период	Этап	Основные постулаты
1985–1994 г.	Формирование самостоятельной области финансового менеджмента	Строжайший контроль Оптимизация издержек Правильное проведение финансовых операций
1994–1999 г.	Функциональный подход	Выделение функций финансового планирования, организации и контроля Разработка универсальных процедур для принятия решений
1999–настоящее время	Системный подход	Выделение элементов системы финансового менеджмента Определение их взаимосвязи

ня корреляции между отдельными акциями: чем ниже значение коэффициента корреляции, тем меньше риск крупного портфеля. Необходимо отметить, что такие факторы, как специфика ставок и порядка налогообложения государственных ценных бумаг снижают степень их корреляции с другими ценными бумагами. Поэтому в том числе и с этой позиции включение в портфель корпоративных ценных бумаг еще и государственных ценных бумаг позволяет говорить о возможности тем самым снизить его риск. Поэтому необходимо выделять в числе недиверсифицированных рыночных рисков возможность изменения налогового законодательства в мире и конкретной стране, а в числе несистематических рисков в рамках диверсификации ценных бумаг — в том числе и диверсификацию их по уровню налогообложения.

В числе основных исходных предпосылок модели *SAPM* называется то, что не принимаются во внимание налоги (18, с. 75). Данные ограничения необходимо учитывать для целей практической работы и многие проблемы, касающиеся финансовой стороны *SAPM*, требуют детальной проработки, в том числе и по добавлению в эту однофакторную модель других факторов. Стивен Росс предложил метод, названный *теорией арбитражного ценообразования* (Arbitrage Pricing Theory, АРТ), согласно которой требуемая и рыночная доходность любой акции — это функция не одного фактора (среднерыночная доходность), а нескольких экономических факторов: экономическая ситуация в стране, стабильность мировой экономики, темп инфляции, изменения в налоговом законодательстве. Концепция АРТ находится на ранней стадии развития и одним из ее недостатков является то, что заранее не обосновывается перечень факторов. Дальнейшее развитие данной концепции должно происходить в направлении детального учета фактора изменения элементов налогов.

Анализ развития теорий финансового менеджмента показал, что значительный вклад в них внесли экономисты-математики, предлагающие довольно абстрактные модели и формулы. Однако на практике принятие конкретных решений на уровне хозяйствующего субъекта в настоящее время не может происходить на основе моделей, обладающих достаточной условностью. Дальнейшее развитие теории финансового менеджмента должно происходить на основе более тесной

связи с реальными условиями хозяйствования предприятий, определяющим фактором которых являются налоги. Поэтому нами предпринята попытка ранее известные в теории финансового менеджмента модели оценки первичных ценных бумаг дополнить учетом налогового фактора в современных условиях налогообложения дохода и дивидендов, что является существенным вкладом в развитие теории и практики финансового менеджмента.

Так, для оценки первичных ценных бумаг (акций и облигаций) применяется DCF-модель. При этом так как доходы инвестора подлежат налогообложению, то релевантными являются денежный поток и доходность, очищенные от налогов. И инвестор должен иметь в виду, что разные виды доходов по-разному облагаются налогами (18, с. 106–107, 112). Специфика налогообложения ценных бумаг в различных странах представляет интерес для развития теории DCF. В большинстве стран, в том числе и в России, доходы инвестора облагаются налогом на прибыль в рамках общей ставки, а дивиденды выплачиваются за счет чистой прибыли (уже с учетом уплаченного налога на прибыль), и происходит двойное налогообложение. Данное положение должно найти отражение в моделях расчета доходности по ценным бумагам. Таким образом, с нашей точки зрения, общеизвестную формулу

$$K = K_p \times (1 - T)$$

целесообразно преобразовать следующим образом:

$$K = K_p \times (1 - D) \times (1 - T) \times (1 - T_d),$$

где K — номинальная доходность по первичным ценным бумагам с учетом налогообложения (как налога на прибыль, так и налога на выплачиваемые дивиденды); K_p — ожидаемая (требуемая) доходность; D — доля резерва под обесценение ценных бумаг в структуре расходов хозяйствующего субъекта; T — реальная ставка налога на прибыль; T_d — ставка налога на дивиденды.

Для наглядности приведем несколько условных примеров, которые обосновывают правильность такого подхода.

В современных российских условиях, когда ставка налога на прибыль равна 24%, а ставка на дивиденды — 6% при ожидаемой доходности 10% и доле резерва на обесценение ценных бумаг в расходах — 5%, номинальная доходность по акциям с учетом налогообложения составит:

$$10\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,06) = 6,7868.$$

Если на тех же условиях выплачиваются не дивиденды, а доходы, то результат будет следующим:

$$10\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 7,22.$$

Если выплачиваются доходы по государственным ценным бумагам (ставка налога по ним 15%), то результат будет следующим:

$$10\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,15) = 6,137.$$

Следует отметить, что аналогичный результат получится при выплате дивидендов российскими организациями иностранным юридическим лицам.

При выплате дивидендов иностранными компаниями юридическим лицам как российским, так и иностранным с учетом того, что ставка налога на прибыль для них установлена на уровне 10 и 20%, результат получается следующий:

$$10\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) \times (1 - 0,15) = 6,46;$$

$$10\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,10) \times (1 - 0,15) = 7,2675.$$

Из расчетов следуют два основных вывода. Во-первых, наименьшие потери в доходах при выплате дивидендов в современных российских условиях налогообложения получают у иностранных компаний, подлежащих налогообложению налогом на прибыль по ставке 10% (согласно ст. 284 Налогового кодекса это фирмы, занимающиеся фрахтом). Во-вторых, к сожалению, наибольшие потери в доходности сегодня происходят при получении доходов по государственным ценным бумагам. Это служит еще одним доводом за возврат России к мировой практике, когда доходы по государственным ценным бумагам не подлежат налогообложению. Если это произойдет, то доходность при изложенных выше условиях увеличится и составит:

$$10\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 7,22.$$

Из расчетов следует также, что наиболее существенное влияние на уменьшение ожидаемой доходности оказывает ставка налога на прибыль. Поэтому налоговое планирование, в том числе прежде всего в результате использования международных схем, рассмотренных в главе 3, позволяет хозяйствующим субъектам увеличивать доходность по ценным бумагам. Увеличение доходности получается и в результате использования внутренних свободных зон. Например, в соответствии с положениями, изложенными в параграфе 4 главы 1, ставка налога на прибыль в российских свободных экономических зонах может быть снижена до уровня 20%. Тогда доходность по акциям будет составлять:

$$10\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) \times (1 - 0,06) = 7,144,$$

т. е. повысится по сравнению с традиционной системой налогообложения на 0,3572.

Одновременно очень важно подчеркнуть, что минимизация суммы налога на прибыль путем увеличения расходов хозяйствующего субъекта оказывает на доходность акций такое же влияние, как образование резерва под обесценение ценных бумаг, т. е. уменьшает доходность. По аналогии приобретение акций за счет заемных источников также уменьшает доходность, так как проценты за кредит включаются в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли. Поэтому под *D* в широком смысле в предложенной формуле возможно понимать не только долю резерва под обесценение ценных бумаг, но и прочих дополнительных расходов, возникающих по сравнению с базовыми условиями (увеличение расходов за счет процентов за кредит при привлечении заемных средств; за счет включения дополнительных расходов в целях минимизации налога на прибыль и т. п.).

Именно поэтому налоговое планирование должно быть направлено на оптимизацию финансово-хозяйственной деятельности организаций, а не на минимизацию сумм налогов.

Приведенные расчеты наглядно демонстрируют, что доходность целесообразно считать отдельно по доходам и по дивидендам, а в условиях российской налоговой системы в отдельный расчет выделять первичные ценные бумаги, обращающиеся и не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг. Несмотря на то что для отдельных стран характерно, что с учетом налогообложения владение привилегированными акциями более выгодно для юридических лиц по сравнению с физическими, в России ситуация несколько иная. С 2002 г. налог на ди-

виденды как физических, так и юридических лиц установлен на уровне 6% (30% установлен только для физических лиц, не являющихся резидентами). При этом следует также отметить, что в России не существует специфики налогообложения простых или привилегированных акций.

Ожидаемый денежный поток, генерируемый пакетом обыкновенных акций состоит из дивидендов и выручки от их возможной продажи. Модель оценки акций с равномерно возрастающими дивидендами часто называют моделью М. Дж. Гордона. При этом реинвестированная прибыль оказывает позитивное влияние на стоимость акции фирмы только в том случае, если рентабельность инвестиций превышает требуемую рентабельность собственного капитала.

В современной зарубежной и отечественной экономической литературе фактор налогообложения доходов инвесторов как по дивидендной доходности (DY — dividend yield), так и по доходности капитализированной прибыли (CGY — capital gains yield) предлагается учитывать путем умножения их на $(1 - T)$. Однако по аналогии, как это было рассмотрено выше, для России и тех стран, у которых порядок налогообложения доходов и дивидендов имеет различия не только по размеру ставок, но и по порядку определения налоговой базы, необходимо учитывать это в моделях.

Например, если у высокодоходной компании DY равняется 12%, а CGY равняется 3%, а у быстрорастущей компании DY равняется 3%, а CGY равняется 12% (доходность этих компаний до налогообложения совпадает и равняется 15%), то при введении в расчеты налоговой составляющей (ставка налога на прибыль 24%, а ставка на дивиденды 6%, доля резерва на обесценение ценных бумаг в расходах — 5%) получается:

1. Высокодоходная компания:

$$K = 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,06) + 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 8,144 + 2,166 = 10,31.$$

2. Быстрорастущая компания:

$$K = 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,06) + 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 1,989 + 8,664 = 10,653.$$

При выплате дивидендов иностранными компаниями юридическим лицам, как российским, так и иностранным, с учетом того, что ставка налога на прибыль для них установлена на уровне 10 и 20%, результат получается следующий:

1. Высокодоходная компания (ставка налога 10%):

$$K = 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,10) \times (1 - 0,06) + 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,10) = 9,644 + 2,565 = 12,209.$$

2. Быстрорастущая компания (ставка налога 10%):

$$K = 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,10) \times (1 - 0,06) + 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,10) = 2,411 + 10,26 = 12,671.$$

1. Высокодоходная компания (ставка налога 20%):

$$K = 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) \times (1 - 0,06) + 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) = 8,573 + 2,28 = 10,853.$$

2. Быстрорастущая компания (ставка налога 20%):

$$K = 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) \times (1 - 0,06) + 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) = 2,143 + 9,12 = 11,263.$$

При выплате дивидендов российскими организациями иностранным юридическим лицам получается:

1. Высокодоходная компания:

$$K = 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,15) + 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 7,364 + 2,166 = 9,53.$$

2. Быстрорастущая компания:

$$K = 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,15) + 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 1,841 + 8,664 = 10,505.$$

Из произведенных расчетов видно, что наибольшая доходность при равных базовых условиях получается при выплате доходов иностранными фирмами, занимающимися фрахтом. Наименьшая доходность получается при выплате доходов российскими организациями иностранным юридическим лицам.

Второй вывод, который можно сделать: доходы быстрорастущих компаний в современных российских условиях налогообложения получаются больше, чем у высокодоходных. В приведенном примере это получается при различии доходности в четыре раза ($12\% / 3\% = 4$).

Проверим данное утверждение при различии в 2 раза. Если у высокодоходной компании DY равняется 10%, а CGY равняется 5%, а у быстрорастущей компании DY равняется 10%, а CGY равняется 5%, т. е. доходность этих компаний до налогообложения совпадает и равняется 15%, то при введении в расчеты налоговой составляющей (ставка налога на прибыль 24%, ставка на дивиденды 6%, доля резерва на обесценение ценных бумаг в расходах — 5%) получается:

1. Высокодоходная компания:

$$K = 10\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,06) + 5\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 6,787 + 3,61 = 10,398,$$

больше, чем 10,31, что было при доходности 12 и 3%.

2. Быстрорастущая компания:

$$K = 5\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,06) + 10\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 3,393 + 7,22 = 10,613,$$

меньше, чем 10,653, что было при доходности 12 и 3%.

Таким образом, при нивелировании различий в доходности DY и CGY по-прежнему доходы быстрорастущих компаний в современных российских условиях налогообложения получаются больше, чем у высокодоходных. Однако доходы быстрорастущих компаний несколько снижаются.

И наконец, имеет смысл рассмотреть пример, когда доходность DY и CGY различается минимально. Если у высокодоходной компании DY равняется 8%, а CGY равняется 7%, а у быстрорастущей компании DY равняется 8%, а CGY равняется 7%, т. е. доходность этих компаний до налогообложения совпадает и равняется 15%, а при введении в расчеты налоговой составляющей (ставка налога на прибыль — 24%, ставка на дивиденды — 6%, доля резерва на обесценение ценных бумаг в расходах — 5%) получается:

1. Высокодоходная компания:

$$K = 8\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,06) + 7\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 5,429 + 5,054 = 10,483,$$

больше, чем было при доходности 12 и 3%; 10 и 5%.

2. Быстрорастущая компания:

$$K = 7\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) \times (1 - 0,06) + 8\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,24) = 4,75 + 5,776 = 10,526,$$

меньше, чем было при доходности 12 и 3%; 10 и 5%.

Произведенные расчеты свидетельствуют, что доходы быстрорастущих компаний в современных российских условиях налогообложения всегда больше, чем у высокодоходных. Поэтому с точки зрения доходности (а не риска) целесообразнее вкладывать средства в быстрорастущие компании, преимущественно иностранные, занимающиеся фрахтом. Можно также предположить, что инвесторы даже в условиях отмены с 2002 г. льготы по капитальным вложениям предпочтут реинвестировать прибыль в свою компанию, а не получать дивиденды, чтобы не платить налог по ставке 6 или 15%.

В связи с тем, что льготы по налогу на прибыль в России с 2002 г. отменены, варианты повышения доходности за счет их использования отсутствуют. Определенное увеличение доходности возможно достичь в результате использования внутренних экономических зон, где ставка налога на прибыль может быть снижена до уровня 20%. Тогда:

1. Высокодоходная компания:

$$K = 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) \times (1 - 0,06) + 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) = 8,573 + 2,28 = 10,853,$$

больше, чем 10,31 при ставке налога на прибыль 24%.

2. Быстрорастущая компания:

$$K = 3\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) \times (1 - 0,06) + 12\% \times (1 - 0,05) \times (1 - 0,20) = 9,12 + 2,143 = 11,263,$$

больше, чем 10,653 при ставке налога на прибыль 24%.

Налоговое планирование в целях повышения доходности по ценным бумагам возможно прежде всего в результате использования различных международных схем, оффшорных юрисдикций и стран, предоставляющих льготы по налогу на прибыль. Поэтому систематизация льгот, приведенная в параграфе 3.2 главы 3, имеет прикладное значение для решения вопросов по дивидендной политике.

В модели ценообразования опционов Блэка–Шоулза (Option Pricing Model) анализируется прибыль до налогообложения. Здесь также целесообразно дополнительно учесть налоговый фактор, что особенно актуально в российских условиях исчисления налогооблагаемой прибыли.

Определение *цены капитала фирмы* предполагает идентификацию его компонентов и исчисление их цены, что происходит на основе единого показателя средневзвешенной цены капитала (Weighted Average Cost of Capital, WACC), в алгоритме которого учитывается влияние налогов.

1. Например, считая цену источника «заемный капитал», получаем:

$$\text{Посленалоговая цена займа} = \text{Доналоговая цена долга} \times (1 - T).$$

При этом фирма не может быть абсолютно уверена в эффекте налоговых льгот на длительную перспективу и фактическая посленалоговая цена заемного капитала может быть выше или ниже прогнозной. В этой связи большое значение в данном вопросе отводится налоговому планированию. Именно в результате его возможно управление ценой данного источника капитала. Возможно дополнение указанной формулы еще одной составляющей: $(1 - D)$, которая характеризует удельный вес уменьшений налоговой базы по налогу на прибыль в результате увеличения расходов (в том числе с помощью налогового планирования).

2. При исчислении цены источника «привилегированные акции» считается, что не требуется никакой налоговой корректировки (18, с. 167), так как ди-

дивиденды как по простым, так и по привилегированным акциям не являются объектом налоговых льгот; и, несмотря на необязательный характер выплаты дивидендов по привилегированным акциям, фирмы предпочитают их выплачивать и определенным способом устанавливается срок их выкупа. Вряд ли такое утверждение можно считать абсолютно верным для всех стран, в том числе и для России. Как было показано выше, в нашей стране, во-первых, порядок налогообложения простых и привилегированных акций совпадает, во-вторых, несмотря на отсутствие льгот по дивидендам, их налогообложение происходит и должно учитываться при расчетах цены данного источника.

3. При расчете цены источника «нераспределенная прибыль» также необходимо учитывать налоговый фактор. В этой связи самым принципиальным является вопрос, использовать для расчетов бухгалтерскую нераспределенную прибыль, или чистую прибыль, получаемую по данным налогового учета. Данная проблема существует не только в России, но в других странах, в которых имеются как бухгалтерский, так и налоговый учет. В перспективе для достоверности расчетов целесообразно ориентироваться на данные налогового учета. Однако необходимо отметить, что в настоящее время налоговый учет в нашей стране применяется в усеченном варианте, когда им охвачен только лишь один налог на прибыль, а все остальные налоги считаются по правилам бухгалтерского учета. Поэтому в данный переходный период российским хозяйствующим субъектам целесообразно производить расчеты как по данным налогового, так и бухгалтерского учета с учетом положений ПБУ18. В перспективе же целесообразно ориентироваться на данные налогового учета, когда чистая прибыль учитывает, как это было рассмотрено выше по расчету доходности по ценным бумагам, все налоговые аспекты: налог на прибыль по базовой ставке, налогообложение дивидендов, а также различные методы налогового планирования.

Налоговый фактор необходимо учитывать и в других моделях, изучаемых различными теориями финансового менеджмента.

Авторы ставили своей целью в данном параграфе не доскональное изучение различных теорий финансового менеджмента, а определение влияния налогов на принятие финансовых решений. Поэтому в заключение необходимо отметить, что в историческом аспекте теории финансового менеджмента претерпевают изменения, неизбежно переходя от теории идеального рынка, когда налоги принимаются равными нулю, к всестороннему учету налогового фактора. В условиях существования неидеального рынка, внешнего воздействия со стороны налоговой системы на принятие практически любых предпринимательских решений, в теоретических концепциях все большее внимание должно уделяться налоговой составляющей, а хозяйствующие субъекты вынуждены заниматься налоговым планированием как составной частью финансового менеджмента.

Контрольные вопросы

1. Как отражается налоговый фактор в различных теориях финансового менеджмента?
2. Перечислите основные этапы развития теории и практики финансового менеджмента в России.

3. Сформулируйте основные направления развития теории и практики финансового менеджмента в России.
4. Как учитывается налоговый фактор при формировании дохода по ценным бумагам?
5. Как учитывается налоговый фактор по дивидендной доходности и по доходности капитализируемой прибыли?

8.3. Специфика налогового сегмента управления финансами хозяйствующих субъектов

Целью финансовой науки является изучение лучшего использования во времени ограниченных финансовых ресурсов. Так как налоги представляют собой одно из важнейших внешних ограничений собственных финансовых ресурсов хозяйствующих субъектов, то, естественно, наука финансового менеджмента, как таковая, должна рассматривать налоговый аспект управления финансами фирмы. Однако если мы возьмем фундаментальные труды известных авторитетов в области финансового менеджмента Ю. Бригхем и Л. Гапенски, Ван Хорна и других западных ученых, то там, хотя налогам уделяется определенное внимание, вопросы налогового планирования практически не рассматриваются. Если взять последние издания отечественных учебников по финансовому менеджменту — под редакцией В. В. Ковалева, М. Н. Крейниной, Г. Б. Поляка, Е. С. Стояновой, Э. А. Уткина и других российских ученых, которые традиционно опираются на западные разработки, — то в них много говорится о структуре, цене капитала, возможных источниках самофинансирования и т. п., а вопросам непосредственно налогового планирования уделяется крайне мало внимания и практически не рассматривается воздействие налогового планирования на предпринимательскую прибыль и оптимизацию доходов акционеров.

Как известно, развитие финансового менеджмента как науки прежде всего связано с корпоративными финансами, когда важнейшей областью принимаемых финансовых решений был сегмент, связанный с привлечением капитала и его размещением на финансовых рынках. Поэтому в переводах работ западных ученых и в самостоятельных монографиях отечественных экономистов именно этим проблемам уделяется наибольшее внимание.

Соблюдая научную корректность и не вступая в теоретическую дискуссию, хотелось бы указать также, что рассматриваемые практически каждым из перечисленных авторов вопросы рынка ценных бумаг, цены и доходности ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок являются относительно самостоятельным объектом управления финансами хозяйствующего субъекта. Более того, в современных российских условиях фирма может работать, и не используя их, особенно производные ценные бумаги. Следует отметить, что в России доля инвестиций с рынка ценных бумаг не превышает 1–2%, что даже по бухгалтерским канонам не отвечает принципам существенности. И в современной российской хозяйственной практике финансовый менеджер гораздо чаще решает вопросы, связанные с оптимизацией налогообложения, чем с управлением портфелем ценных бумаг. Тем не менее в зарубежной и отечественной литературе по финан-

совому менеджменту традиционно много места отводится вопросам финансовых инвестиций, а вопросы налогового планирования, несмотря на то что его элементы и заинтересованность в нем есть практически у каждого хозяйствующего субъекта, в работах по финансовому менеджменту в основном не рассматриваются. В лучшем случае это рассмотрение носит несистемный характер, «размыто» по разным главам и указываются только наиболее общие моменты зарубежного опыта, часто не адаптированного к современным российским условиям.

Например, в книге Дж. К. Ван Хорна «Основы управления финансами» из 799 страниц текста книги не более 45 страниц посвящено налогам, причем изложение данных вопросов распылено по всей работе, а вопросы налогового планирования не рассматриваются вовсе, за исключением отдельных фрагментов по эффекту финансового рычага.

Таким образом, традиционно налоговое планирование было выведено из системы управления финансами, не рассматривалось как составная часть финансового менеджмента. Однако в значительной степени успех или неуспех — как крупной корпорации, так и организаций малого бизнеса — зависит не столько от четкой структуры управления финансами, сколько от такого важного сегмента финансового менеджмента, как налоговое планирование. Значимость налогового планирования проявляется не только в рамках управления финансами хозяйствующих субъектов, но и в оптимизации финансовых результатов. Можно привести десятки примеров успешно работающих фирм, когда их финансово-хозяйственная деятельность осуществляется грамотными и опытными специалистами, прекрасно разбирающимися в специфике налогообложения соответствующей отрасли, правовых аспектах действующей налоговой системы, выигрывающими арбитражные процессы и виртуозно управляющими налогами. Немалую лепту в это вносят сегодня и аудиторские фирмы, которые в современных российских условиях являются своеобразным «налоговым щитом» для многих предприятий. Аудит в настоящее время не столько подтверждает достоверность бухгалтерского учета и отчетности, сколько, особенно в условиях постоянного реформирования налоговой системы, помогает предприятиям постигать премудрости налогового планирования.

Назрела настоятельная необходимость выделения налогового планирования в отдельный самостоятельный сегмент науки и практики управления финансами хозяйствующего субъекта, систематизации накопленных разрозненных теоретических знаний и фрагментарного практического опыта в целях обеспечения экономического роста.

Следует отметить, что так как расходы, доходы, конечные результаты и капитал имеются у всех хозяйствующих субъектов, то именно с них следует начинать изучение как вопросов управления финансами предприятий в целом, так и проблем налогового планирования, в частности.

Вопросы формирования **расходов** хозяйствующих субъектов и управления ими более подробно рассматриваются в работах по финансам предприятий (37–39), нежели по финансовому менеджменту. В современных российских условиях налоговое планирование в рамках управления расходами хозяйствующих субъектов целесообразно рассматривать исходя из его классификации в зависимости от целей деятельности хозяйствующего субъекта.

Если реальной *целью деятельности является получение прибыли и максимизация чистой прибыли*, то управление расходами должно быть направлено на все-стороннее их уменьшение. Налоговое планирование в этом случае должно осуществляться в направлении уменьшения суммы налогов, относимых на расходы для целей налогообложения прибыли (см. параграфы 6.4–6.7 главы 6).

Для оптимизации сумм ЕСН целесообразно, например, основываясь на положениях главы 24 Налогового кодекса РФ, заключать с работниками договора, позволяющие не начислять на производимые выплаты данный налог. Не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав) (см. подробнее в параграфе 6.5 — глава 6). Следует отметить также, что с 2002 г. производится начисление ЕСН по авторским договорам (см. Закон «Об авторском праве» № 5351–1 от 09.07.1993 г.), однако не производится по лицензионным договорам (см. Патентный закон № 3517–1 от 1992 г.). Действующее российское законодательство также предусматривает, что не признаются объектом налогообложения выплаты организаций, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль. Использование данного положения целесообразно для предприятий, имеющих целью максимизацию чистой прибыли, так как именно за счет чистой прибыли производится выплата дивидендов, не подлежащих налогообложению ЕСН, материальной помощи, оплата дополнительных отпусков, пособий и другие выплаты, на которые также не начисляется ЕСН. Конечно, чистая прибыль образуется после уплаты налога на прибыль, об оптимизации которого было рассказано в параграфе 6.1 главы 6.

В целях уменьшения налога на имущество хозяйствующие субъекты должны принимать во внимание возможность использования существующих по нему льгот, а также учитывать варианты учетной политики, влияющие на налогообложение имущества (см. подробнее в параграфе 6.5 главы 6).

Экономия на издержках и в том числе на налогах, относимых на расходы для целей налогообложения прибыли, безусловно, увеличивает сумму налога на прибыль, но, однако же, позволяет максимизировать сумму чистой прибыли хозяйствующего субъекта. Следует констатировать, что в современной российской действительности существует напрямую не противоречащее действующему законодательству завуалированное использование части расходов для удовлетворения нужд акционеров. Тем самым прибыль не максимизируется, но интересы собственников удовлетворяются. Такое уродливое положение дел обусловлено большим налоговым бременем на предприятия в условиях повышенной неопределенности внешней среды и достаточно низкой степенью развития налоговой морали финансовых менеджеров. В данном случае объективно существующая цель максимизации прибыли субъективно подменяется на удовлетворение интересов акционеров любой ценой и организация балансирует на грани нарушения налогового законодательства и теневой экономики.

Если целью деятельности конкретного хозяйствующего субъекта объективно не является получение прибыли и максимизация чистой прибыли, то управление расходами должно быть направлено прежде всего на минимизацию налога на

прибыль (см. параграф 6.1 главы 6). Для этого хозяйствующие субъекты должны учитывать соответствующие элементы учетной политики для целей налогообложения прибыли (см. параграф 5.2 главы 5): амортизационные отчисления, списание материальных ресурсов на производственные нужды и другие. Целесообразно также максимально включать в расходы обоснованные и документально подтвержденные расходы на оплату информационных и юридических услуг, на рекламу, на представительские цели, на обучение сотрудников и другие, как регулируемые, так и нет для целей налогообложения.

Организации, не стремящиеся максимизировать чистую прибыль, должны крайне взвешенно подходить к минимизации налога на имущество и ЕСН, так как это увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль. Таким образом, рассмотренные выше варианты уменьшения данных налогов (см. параграфы 6.4 и 6.5 главы 6) должны сопровождаться расчетами налоговой экономии и налоговых потерь. По ЕСН именно организации, не имеющие целью максимизацию чистой прибыли, более других заинтересованы в применении регрессивной шкалы данного налога, так как значительные суммы расходов на оплату труда, реально полученные работниками, позволяют уменьшить как сумму ЕСН, так и налога на прибыль. Поэтому данные организации в рамках налогового планирования должны ориентироваться на положения Налогового кодекса, что накопленная с начала года величина налоговой базы по ЕСН в среднем на одно физическое лицо должна быть не менее 2,5 тыс. руб.

Завершая рассмотрение налогового планирования в рамках управления расходами хозяйствующих субъектов, нельзя не указать, во-первых, что налоговое регулирование расходов оказывает влияние не только на уровень себестоимости единицы продукции, но и на конечные результаты деятельности организации. Во-вторых, необходимо учитывать специфику российских условий, когда расходы для целей налогообложения не совпадают с расходами по бухгалтерскому учету. В таких условиях хозяйствующие субъекты неизбежно большее внимание вынуждены уделять расходам, учитываемым для целей налогообложения прибыли.

Налоговое планирование в рамках управления *доходами* хозяйствующих субъектов также имеет важное значение, так как он является одним из обобщающих показателей деятельности хозяйствующего субъекта.

Налоговое планирование в системе управления доходами организаций целесообразно осуществлять по различным направлениям. Ценовая политика предприятий в современных условиях тесно взаимосвязана с вопросами налогообложения. Большое влияние на уровень цен, а опосредованно и на уровень прибыли, как конечного финансового результата, оказывают косвенные налоги, прежде всего налог на добавленную стоимость и налог с продаж. Оптимизация данных налогов позволяет предприятиям увеличивать свои финансовые ресурсы. Поэтому хозяйствующие субъекты должны уделять соответствующее внимание вопросам налогового планирования НДС и налога с продаж (см. параграф 6.3 главы 6).

Сущность НДС позволяет сделать вывод, что, используя освобождения по НДС «при выходе» продукции, предприятие получает мнимую льготу для целей налогообложения. Поэтому, как было указано в главе 6, налоговое планирование НДС заключается не столько в применении налоговых освобождений в соответствии с положениями ст. 149 и ст. 145 Налогового кодекса РФ, а в том, чтобы:

- 1) четко и правильно документально оформлять все суммы НДС, уплаченные поставщикам, так как только надлежащим образом оформленные документы позволяют производить вычет сумм НДС;
- 2) четко и правильно вести счета-фактуры (прежде всего по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам).
- 3) отслеживать, чтобы расходы соответствовали положениям главы 25 Налогового кодекса РФ, так как увеличение производственной себестоимости оказывает влияние не только на прибыль, но и на налоговый вычет по НДС;
- 4) минимизировать срок от предоплаты до фактического оприходования ТМЦ;
- 5) ускорять процесс выполнения сторонними организациями работ и услуг производственного назначения и их приемки в отчетном периоде с подтверждением этого факта актами сдачи-приемки этих работ, чтобы была возможность налогового вычета по НДС в отчетном периоде.

Оптимизация налога с продаж возможна в условиях введения данного налога не во всех регионах РФ, а также если у предприятий имеется возможность не осуществлять расчеты с физическими лицами-потребителями наличными деньгами в форме, предусмотренной законодательством о налоге с продаж.

В рамках управления доходами хозяйствующие субъекты также сталкиваются с проблемами трансфертного ценообразования, интерпретируемого в российских условиях положениями ст. 40 Налогового кодекса РФ (см. параграф 3.5 главы 3).

С 2002 г. формирование доходов для целей налогообложения прибыли в отличие от целей бухгалтерского учета происходит в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса РФ (см. схему в приложении 10), что необходимо учитывать при управлении доходами, уделяя особое внимание доходам, не учитываемым для целей налогообложения в соответствии со ст. 251 НК РФ: целевые поступления и финансирование; имущество и имущественные права, полученные в виде взносов в уставный капитал, и другие доходы.

Понятие выручки от реализации для целей налогообложения прибыли также отличается от выручки от продаж. Базируясь на подходах к планированию выручки, разработанных И. И. Мазуровой и М. В. Романовским (27), хотелось бы остановиться на некоторых налоговых аспектах проблемы планирования точки безубыточности.

Распределять налоги, учитываемые в составе расходов для целей налогообложения прибыли между постоянными и переменными расходами, следует исходя из налоговой базы соответствующего налога. Такие налоги, как ЕСН, налог на имущество, налог на рекламу, предпочтительнее относить к переменным расходам. Следовательно, их минимизация в соответствии с задачами, решаемыми на стадии управления расходами, рассмотренная выше, приводит к изменению структуры расходов в сторону увеличения доли постоянных расходов и, в конечном итоге, к увеличению порога рентабельности. Плату за землю, плату за пользование водными объектами и другие платежи за пользование недрами целесообразно относить к постоянным расходам, и их уменьшение оборачивается снижением значения точки безубыточности.

Для того чтобы определить минимальный объем реализации в условиях действующей российской системы налогообложения, недостаточно компенсировать

только полную себестоимость, и поэтому требуются дополнительные расчеты по параметрам, содержащимся в ст. 40 Налогового кодекса; по увеличению значения порога рентабельности на величину налогов, уплачиваемых за счет чистой прибыли.

На общий объем выручки оказывают влияние также результат от реализации основных фондов, нематериальных активов, имущества и так далее. При прогнозировании данных объемов реализации учитывают возможность дальнейшего использования ОС и нематериальных активов, возможность продажи в зависимости от спроса и предложения, остаточную стоимость и другие факторы. С 2002 г. согласно положениям главы 25 НК РФ не применяется индекс дефлятор и не учитываются для целей налогообложения результаты переоценок. Однако это преждевременно, так как уровень инфляции еще недостаточно низок, чтобы можно было одномоментно отказаться от двух факторов, стимулирующих обновление основных фондов, одновременно отменив льготу по капитальным вложениям и индекс дефлятор. К положительным аспектам налоговых нововведений следует отнести то, что для целей налогообложения учитывается как прибыль, так и убыток по операциям реализации амортизируемого имущества. Все эти моменты, а также определенные аспекты договорной политики необходимо учитывать при налоговом планировании, принимая решения по реализации основных средств и иного имущества.

Планирование доходов и выручки создает основы для планирования различных модификаций **прибыли**, которое также невозможно без учета фактора налогового планирования.

Управление различными модификациями прибыли по аналогии, как это сделано по расходам, целесообразно анализировать в зависимости от целей, стоящих перед организацией.

Если *целью деятельности хозяйствующего субъекта является получение прибыли и максимизация чистой прибыли*, то основные усилия налоговых менеджеров должны быть направлены именно на достижение этого.

Факторы первого и второго порядка, влияющие на размер прибыли, в том числе чистой, возможно дополнить группой факторов, являющихся результатом решений, принимаемых менеджером по налоговому планированию. Причем здесь также может присутствовать экономия определенных ресурсов, но вызванная не рачительным к ним отношением, а изменением правил налогообложения в результате налоговой политики организации. Именно данная группа факторов рассматривается далее в этом параграфе.

При управлении *прибылью от реализации* необходимо иметь в виду, что немаловажное значение для целей ее планирования аналитическим методом имеет фактор изменения уровня косвенного налогообложения. Такое изменение возможно не только в результате законодательных инициатив, но и вследствие налогового планирования, что рассмотрено выше при освещении вопросов управления доходами хозяйствующих субъектов. Прибыль от реализации изменяется в результате налоговой политики предприятия по расходам. Причем, как это было отмечено выше, организации, имеющие целью увеличение прибыли, стремятся к минимизации расходов, используя в числе прочих различные элементы налогового планирования.

На максимизацию *чистой прибыли* также оказывают воздействие факторы, влияющие на оптимизацию доходов и расходов в соответствии с выбранной организацией стратегией. Кроме того, увеличения чистой прибыли хозяйствующие субъекты могут добиться, используя методы международного налогового планирования, в том числе осуществляя деятельность в странах с льготным налогообложением, в оффшорах и внутренних свободных экономических зонах.

В рамках управления чистой прибылью и капиталом традиционно рассматривается показатель, отражающий уровень дополнительно генерируемой прибыли на собственный капитал при различной доле использования заемных средств, который получил название эффекта финансового рычага (левериджа). Он рассчитывается по следующей формуле:

$$\mathcal{ЭФР} = (1 - H_c) \times (R_{uo} - K_c) \times ЗК / СК, \quad (1)$$

где: $\mathcal{ЭФР}$ — эффект финансового рычага, заключающийся в приросте коэффициента рентабельности собственного капитала, %; H_c — ставка налога на прибыль, выраженная десятичной дробью; R_{uo} — коэффициент валовой рентабельности активов при условии отсутствия кредитных ресурсов (отношение прибыли к средней стоимости активов), %; K_c — средний размер процентов за кредит, уплачиваемых предприятием за использование заемного капитала, %; $ЗК$ — средняя сумма используемого предприятием заемного капитала; $СК$ — средняя сумма собственного капитала предприятия.

Показатель $(1 - H_c)$ называется в экономической литературе «налоговый корректор», «налоговый щит». В результате налогового планирования возможна его дифференциация, вплоть до доведения его значения до единицы в следующих случаях (16, с. 375):

1. Если по различным видам деятельности предприятия установлены дифференцированные ставки налогообложения прибыли.
2. Если по отдельным видам деятельности предприятие использует налоговые льготы по прибыли (как внутри страны, так и за рубежом).
3. Если отдельные структурные подразделения предприятия осуществляют свою деятельность в свободных экономических зонах своей страны, где действует льготный режим налогообложения прибыли.
4. Если отдельные структурные подразделения предприятия осуществляют свою деятельность в государствах с более низким уровнем налогообложения прибыли.

В последних двух случаях, воздействуя на отраслевую или региональную структуру производства (а соответственно и на структуру прибыли по уровню ее налогообложения), можно, снизив реальную ставку налогообложения прибыли, повысить воздействие налогового корректора на эффект финансового рычага при прочих равных условиях.

Анализируя зарубежный опыт, можно с уверенностью говорить, что в общем случае процентные платежи по заемным ресурсам учитываются при налогообложении, и с точки зрения оптимизации налогового бремени намного эффективнее финансировать зарубежные подразделения за счет заемного, а не акционерного капитала. Однако необходимо учитывать такое понятие, как «тонкая капитализация» (49, с. 23). В последние годы фискальные органы стали особенно неприяз-

ненно относиться к займам, предоставляемым зарубежным подразделениям в тех случаях, когда, по их мнению, заемное финансирование на самом деле является долгосрочным акционерным финансированием или же если объем облагаемого процентом долга, предоставляемого зарубежным партнером, значительно превышает уровень, который мог бы быть в реальности предоставлен независимой стороне. На основании этого налоговые преимущества могут быть упразднены для всего объема или для части процентных выплат.

Еще одна мера заключается в признании и приравнивании процентных платежей к дивидендам. Некоторые страны, например Франция, предъявляют довольно жесткие требования к структуре долга/капитала, тогда как другие, в том числе Великобритания и Германия, характеризуются некими неформальными правилами, позволяющими принять во внимание специфические особенности находящегося на их территории подразделения. Рассматривая пути финансирования заграничного подразделения, следует знать особенности отношения соответствующих государственных служб к проблеме тонкой капитализации.

1) В соответствии с изложенным следует отметить, что налоговый фактор оказывает влияние и на плечо рычага — $ЗК / СК$. В условиях низких ставок налога на прибыль или использования создаваемого предприятием налоговых льгот по прибыли, разница в стоимости собственного и заемного капитала снижается. Это связано с тем, что эффект налогового корректора при использовании заемных средств уменьшается. В этих условиях более предпочтительным является формирование капитала создаваемого предприятия за счет собственных источников. В то же время при высокой ставке налогообложения повышается эффективность привлечения капитала из заемных источников. Следует отметить, что страны ЕС определяют приемлемое для них соотношение заемных и собственных средств, например, в Великобритании допустимо соотношение 1 : 1, в Нидерландах 1 : 5,67. Однако при этом в Нидерландах проценты за кредит учитываются в составе расходов вне зависимости от целей, на которые они взяты, а в Великобритании важен целевой характер кредита (49, с. 66). В перспективе планируется унификация подходов к этим проблемам в рамках стран ЕС.

2) Налоговое планирование оказывает также влияние на дифференциал эффекта финансового рычага, так как увеличение прибыли в результате налогового планирования методами, рассмотренными выше для расходов и доходов, позволяет увеличить значение R_{uo} и соответственно положительное значение $\mathcal{E}ФР$.

Планирование чистой прибыли осуществляется предприятиями самостоятельно, исходя из особенностей организационно-правовой формы и возможности получения или нет кредита в банке.

Рассмотрим на условном примере, как происходит управление чистой прибылью и расчет эффекта финансового рычага в современных российских условиях налогообложения прибыли.

Предположим, что предприятие имеет возможность привлекать кредитные ресурсы по четырем различным вариантам, расчеты по которым представлены в табл. 8.2.

Таблица 8.2

Показатели	Условные обозначения	1 вариант	2 вариант	3 вариант	4 вариант	Предельная ставка процента за кредит
1. Источники средств	I	200	200	200	200	200
2. Собственные средства	I_c	200	50	50	50	50
3. Источники заемные	I_z	–	150	150	150	150
4. Процент за кредит	K_c	–	25	27,5	32,5	37,0
5. Учетная ставка для целей налогообложения	$K_{сн}^*$	–	27,5	27,5	27,5	27,5
6. Превышение кредитной ставки	ΔK_c	–	–	–	+5,0	9,5
7. Плата за кредит, относимая на расходы	$ПК = (I_z \times K_c) / 100\%$	–	37,5	41,25	41,25	41,25
8. Плата за кредит за счет чистой прибыли	$ПК_{\Delta K_c} = \Delta K_c \times I_z / 100\%$	–	–	–	7,5	14,25
9. Прибыль	$\Pi = \Pi_o - ПК$	60 Π_o	22,5	18,75	18,75	18,75
10. Экономическая рентабельность	$R_u = \Pi / I$	30	11,25	9,375	9,375	9,375
11. Ставка налога на прибыль	H_c	24	24	24	24	24
12. Сумма налога на прибыль	$H = \Pi \times H_c$	14,4	5,4	4,5	4,5	4,5
13. Чистая прибыль	$ЧП = \Pi - H - ПК_{\Delta K_c}$	45,6 $ЧП_o$	17,1	14,25	6,75	0
14. Снижение чистой прибыли в распоряжении предприятия	$\Delta ЧП = ЧП_o - ЧП$	–	28,5	31,35	38,85	
15. Рентабельность собственного капитала	$R_{ис} = ЧП / I_c$	22,8	34,2	28,5	13,5	
16. Рост рентабельности собственного капитала, ЭФР	$\Delta R_{ис} = R_{ис} - R_o$	–	11,4	5,7	–9,3	

* Согласно главе 25 Налогового кодекса РФ на расходы относятся проценты в соответствии с положениями ст. 269. Если в течение текущего квартала имеются долговые обязательства, выданные на сопоставимых условиях, то на расходы относятся суммы в пределах фактических расходов, не превышающих сопоставимые условия более чем на 20%; а сумма превышения 20% относится

за счет чистой прибыли. При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, предельная величина процентов, признаваемых расходом, рассчитывается как ставка рефинансирования ЦБ РФ, умноженная на 1,1 в рублях, а при выдаче кредита в валюте — 15%. В данном примере предполагается, что долговых обязательств в текущем квартале не выдавалось и при ставке рефинансирования ЦБ РФ $25\% K_{сн} = 25\% \times 1,1 = 27,5\%$.

Данный расчет наглядно демонстрирует следующее:

- эффект финансового рычага в варианте 2 и 3 имеет положительное значение и соответствует приведенной выше формуле 1. Подтвердим это для второго варианта:

$$(1 - 0,24) \times (30 - 25) \times 150 / 50 = 11,4;$$

для третьего варианта:

$$(1 - 0,24) \times (30 - 27,5) \times 150 / 50 = 5,7;$$

- эффект финансового рычага в четвертом варианте имеет отрицательное значение и его расчет не соответствует приведенной ранее формуле, так как в ней не учтен вариант уплаты определенных процентов за кредитные ресурсы за счет чистой прибыли по налоговому учету. Данное положение вызывает необходимость преобразования общей формулы на основе сделанных в таблице расчетов для адаптации к российским условиям налогообложения в следующий вид:

$$\Delta \Phi P = (1 - H_c) \times (R_{\text{ио}} - K_c - \Delta K_c \times H_c / (1 - H_c)) \times 3K / CK. \quad (2)$$

То есть в российских условиях налогообложения для расчета дифференциала рентабельности активов необходимо дополнительно уменьшить на $\Delta K_c \times H_c / (1 - H_c)$.

Подставим для проверки цифры из четвертого варианта:

$$(1 - 0,24) \times (30 - 32,5 - 5 \times 0,24 / 0,76) \times 150 / 50 = 9,3.$$

Несмотря на рост рентабельности собственного капитала в результате привлечения кредитных ресурсов, экономическая рентабельность снижается (см. 10 строку таблицы). Уменьшается также *сумма* чистой прибыли (см. 14 строку таблицы), т. е. не выполняется основная цель деятельности организации. Поэтому авторы не могут безоговорочно присоединить свой голос к дифирамбам, воспевающим повышение рентабельности собственного капитала такой ценой. Это безусловно актуально для хозяйствующих субъектов, не имеющих своей основной целью максимизацию чистой прибыли для выполнения обязательств перед акционерами и т. п. Именно для них целесообразно заниматься указанными выше направлениями налогового планирования по оптимизации налогового корректора.

Например, во втором варианте, в случае организации бизнеса в российской свободной экономической зоне, получается следующее значение эффекта финансового рычага:

$$(1 - 0,20) \times (30 - 25) \times 150 / 50 = 12\%,$$

что превышает 11,4%, рассчитанные для традиционной системы налогообложения.

В российской практике задача усложняется относительно высокими ставками процента и спецификой определения финансового результата, поэтому для принятия конкретного решения — привлекать кредит или нет, — необходимо последовательно:

- 1) рассчитать чистую прибыль при условии получения кредита;
- 2) рассчитать потери чистой прибыли в связи с уплатой процентов за кредит;
- 3) определить влияние кредита на уровень эффективности использования собственного капитала;
- 4) установить предельный процент за кредит, т. е. критическую точку, соблюдение которой позволяет эффективно использовать собственные и заемные средства. В данном случае мы исходим из предположения, что вся чистая прибыль будет потрачена на погашение превышения указанных процентов за кредит. Приравняв итоговое значение чистой прибыли к нулю и решив полученное уравнение относительно K_c , получаем:

$$(1 - H_c) \times (P_o - I_z \times K_{cn} / 100) - I_z \times (K_c - K_{cn}) / 100 = 0,$$

$$K_c = (1 - H_c) \times 100 \times P_o / I_z + H \times K. \quad (3)$$

Для заполнения последней графы табл. 8.2 получаем следующее значение K_c :

$$K_c = 0,76 \times 100 \times 60 / 150 + 0,24 \times 27,5 = 37\%.$$

Подставим данное значение в последнюю графу таблицы, чтобы для проверки убедиться, что чистая прибыль получится равной нулю.

Таким образом, можно сделать выводы, что, привлекая кредитные ресурсы, хозяйствующие субъекты должны иметь в виду:

- уровень экономической рентабельности, которая для получения положительного эффекта финансового рычага должна быть больше, чем ставка процента, под который им предлагается кредит;
- предельную ставку по кредиту, на которую можно согласиться, имея даже отрицательный эффект финансового рычага и доводя чистую прибыль до нуля.

Организациям, рассматривая вопросы привлечения кредитных ресурсов, необходимо сравнивать уровень предлагаемой процентной ставки как с экономической рентабельностью, так и с предельной ставкой по кредиту.

Если целью деятельности организации не является получение максимальной суммы чистой прибыли, то у них есть все основания более активно заниматься увеличением эффекта финансового рычага, в том числе и путем налогового планирования.

Кроме этого в данном случае необходимо учитывать моменты, отмеченные ранее при рассмотрении вопросов управления доходами и расходами в условиях соответствующей мотивации деятельности хозяйствующего субъекта.

Следует указать, что в отечественной экономической литературе имеются расчеты сравнительного эффекта различных способов привлечения заемных средств: банковского кредита, эмиссии акций и эмиссии облигаций (44, с. 23) с попыткой дать обоснование налоговых последствий данных способов. Однако в них не учи-

тывается специфика налогообложения доходов по ценным бумагам в современных российских условиях.

В настоящее время огромное значение для организации имеют вопросы управления *инвестиционной деятельностью*. В данном сегменте финансового менеджмента принимаются решения по осуществлению реальных и финансовых инвестиций и по управлению оборотным капиталом. Рассмотрим последовательно эти направления с точки зрения влияния налогового планирования на принятие данных решений.

По *реальным инвестициям* налоговое планирование позволяет увеличить такие источники финансирования капитальных вложений, как амортизационные отчисления, путем принятия в учетной политике соответствующего способа начисления амортизационных отчислений, и чистую прибыль, используя подходы, перечисленные выше (см. параграф 2.2 главы 2). Решая вопрос о привлечении кредитных ресурсов, следует иметь в виду, что согласно российским условиям налогообложения прибыли с 1 января 2002 г. проценты за кредитные ресурсы, привлекаемые для инвестиционных целей, относятся на расходы в том же порядке, как и прочие проценты, рассмотренные выше. Следовательно, при управлении реальными инвестициями необходимо учитывать все указанные российские особенности расчета эффекта финансового рычага. Кроме того, необходимо проводить дисконтирование по источникам финансирования и прибыли для расчетов финансового рычага (левериджа) по долгосрочным кредитам. Таким образом, при составлении инвестиционного плана хозяйствующие субъекты должны грамотно подходить к поиску источников финансирования, используя дополнительные возможности, предоставляемые налоговым планированием.

Осуществляя реальные инвестиции, необходимо учитывать, что источник их финансирования зависит от формы их осуществления. Модернизация, реконструкция, техническое перевооружение, ремонт по-разному регулируются налоговыми методами. Все перечисленные вопросы должны решаться на стадии текущего налогового планирования.

Управление *нематериальными активами* также зависит от налогового планирования. В России с 2002 г. даже перечень нематериальных активов для целей бухгалтерского и налогового учета не совпадает. Например, деловая репутация относится к нематериальным активам только по правилам бухгалтерского учета согласно ПБУ14. Такая ситуация существует и в других странах, например Испания и Италия не принимают расходы на деловую репутацию для целей налогообложения (49, с. 67).

Осуществление управления *финансовыми инвестициями* также невозможно без налогового планирования. Его влияние на оптимизацию уровня доходов по первичным и производным ценным бумагам в условиях применения различных ставок налогообложения подробно рассмотрено в предыдущем параграфе. Указанными методами налогового планирования возможно также увеличивать базуую прибыль на акцию отчетного периода.

Управление *оборотным капиталом* предполагает в числе прочих решение задач по снижению дебиторской задолженности, в том числе и путем предоставления скидок с цены при условии досрочной оплаты. В этой связи необходимо отметить, что влияние налогового планирования на ценовую политику возможно

путем оптимизации НДС и налога с продаж, что рассмотрено выше (см. параграф 3 главы 6). Кроме того, необходимо указать, что в условиях действия главы 25 Налогового кодекса РФ меняется подход к признанию штрафов со стороны контрагентов. Согласно ст. 317 НК РФ, если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. Данное положение является еще одним аргументом в пользу применения скидок при условии досрочной оплаты продукции покупателями, и его необходимо учитывать, управляя дебиторской задолженностью. При формировании оптимальной партии заказа также целесообразно учитывать влияние косвенных налогов.

Завершая обзор влияния налогового планирования на инвестиционные решения, необходимо отметить, что при их обосновании на основе временной стоимости денег необходимо использовать суммы соответствующих показателей в после-налоговой стоимости. Таким образом, методы налогового планирования, позволяющие повысить доходы и уменьшить расходы хозяйствующего субъекта, рассмотренные выше, должны активно использоваться при принятии инвестиционных решений.

Налоговому планированию принадлежит значительная роль при разработке **финансовых планов** хозяйствующих субъектов. При разработке прогнозного варианта баланса и формы 2 «Отчета о прибылях и убытках» необходимо отражать в расчетах результаты изменения различных доходов, расходов и модификаций прибыли, получаемые в результате применения элементов налогового планирования, рассмотренных выше. Планирование косвенных налогов и налога на прибыль также оказывает значительное влияние на варианты разрабатываемых финансовых планов.

В условиях введения с 2002 г. налогового учета и имеющегося существенного расхождения в данных с бухгалтерским учетом, систему финансовых планов, разрабатываемых организациями, необходимо дополнить прогнозными расчетами налоговой базы по налогу на прибыль. Это позволит наиболее полно и достоверно учитывать возможные варианты будущего финансового состояния хозяйствующего субъекта и их налоговые последствия.

В получении положительного *денежного потока* налоговому планированию отводится первостепенная роль, так как в структуре денежных платежей хозяйствующих субъектов налоги занимают существенный удельный вес (см. расчеты по конкретным хозяйствующим субъектам, содержащиеся в параграфе 9.3 главы 9). Именно поэтому оптимизация налоговых потоков, как по сумме, так и по времени их осуществления, имеет первостепенное значение для достижения превышения притока денежных средств над оттоком.

Налоговое планирование предполагает управление амортизационными отчислениями. Здесь уместно указать на разное влияние, оказываемое амортизационной политикой на результаты отчета о прибылях и убытках, где амортизационные отчисления учитываются в составе себестоимости, т. е. со знаком «-», и на денежные потоки, где амортизационные отчисления в составе притока денежных средств учитываются со знаком «+». Для целей максимизации прибыли при разработке амортизационной политики целесообразно выбирать линейный метод

начисления амортизационных отчислений, хотя для денежных потоков это не будет идеальным решением. Если целью деятельности хозяйствующего субъекта не является получение максимальной суммы чистой прибыли, то целесообразно в этом случае использовать нелинейный метод начисления амортизации, который к тому же в первые годы дает увеличение притока денежных средств (21, 22). Решению задач по минимизации налога на прибыль будет также способствовать применение ускоренной амортизации по правилам, предусмотренным главой 25 Налогового кодекса РФ.

Традиционно влияние налогов учитывается в денежных потоках по операционной деятельности, однако налоги и налоговое планирование оказывают влияние также и на инвестиционные и финансовые решения. Соответственно, налоговое бремя организации целесообразно в целях обеспечения большей достоверности распределить между текущей, финансовой и инвестиционной деятельностью, проведя его декомпозицию в соответствии с действующими стандартами МСФО, хотя данная процедура является крайне трудоемкой и требует дополнительных теоретических обоснований и эмпирических исследований.

Таким образом, налоговое планирование оказывает многоплановое влияние на оптимизацию денежных потоков и недаром составляемый хозяйствующими субъектами платежный календарь (сводный операционный бюджет) должен быть тесно взаимосвязан с налоговым календарем.

Как было отмечено выше, система финансовых отношений организаций состоит из: 1) формирования и использования доходов, 2) формирования расходов, 3) формирования и использования прибыли и капитала. Материалы данной главы наглядно свидетельствуют, что именно через влияние налогов на управление доходами, расходами и конечными результатами налоговое планирование опосредованно влияет и на другие направления финансового менеджмента. Поэтому и схема, характеризующая налоговый сегмент управления финансами хозяйствующих субъектов на различных стадиях налогового планирования (см. приложение 11), построена исходя из влияния налогового планирования на доходы, расходы и прибыль. Данная схема наглядно подтверждает, что налоговое планирование оказывает влияние на решение задач по управлению всеми финансовыми ресурсами организаций.

При принятии предпринимательских решений на каждой стадии налогового планирования решаются также вопросы оптимизации налогового бремени. Содержащиеся в приложении 12 цифровые данные арифметически подтверждают вывод о необходимости различать направления налогового планирования в зависимости от того, является или нет целью деятельности хозяйствующего субъекта получение максимальной чистой прибыли. От этого зависит выбор того или иного варианта предпринимательского решения. Если целью деятельности организации является максимизация чистой прибыли, то ей следует ориентироваться на максимальный результат представленных на схеме расчетов. Если же такой цели нет, то можно ориентироваться на другие варианты. Можно также сделать вывод, что наибольшее влияние на конечные результаты деятельности хозяйствующего субъекта оказывают относительные показатели изменения налогового бремени по доходам, нежели по расходам. Следовательно, налоги, влияющие на уровень доходов, оказывают большее влияние на конечные результаты деятельности хо-

зяйствующего субъекта, чем налоги, влияющие на уровень расходов. С учетом вышеизложенного можно сгруппировать налоги по степени влияния на результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций (рис. 8.4).

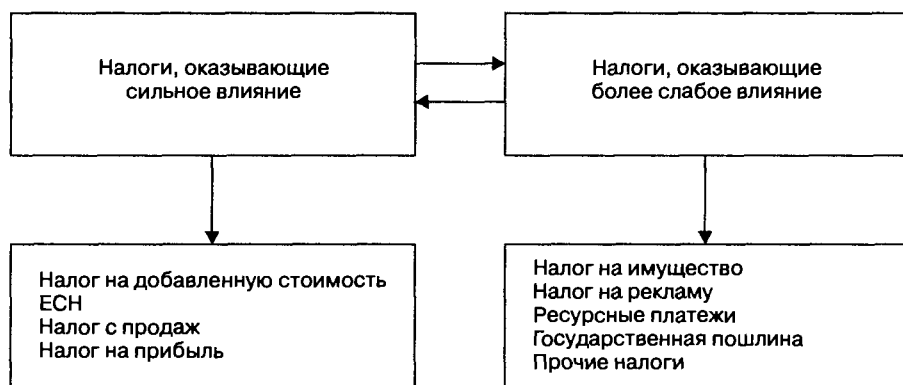


Рис. 8.4. Группировка основных налогов, уплачиваемых хозяйствующими субъектами, по степени их влияния на финансово-хозяйственную деятельность организаций

Данная группировка носит предварительный, достаточно условный характер. Окончательные выводы можно сделать только после обобщения результатов практики расчета налогового бремени конкретных хозяйствующих субъектов и его анализа.

Следует учитывать, что, когда мы говорим об осуществлении налогового планирования, речь идет не о тактике механического сокращения налогов, а о стратегии эффективного управления организацией и принятия решений таким образом, чтобы оптимальной (в том числе и по налогам) была вся структура бизнеса. Именно с этих позиций должно строиться правовое регулирование налогового планирования в условиях реформирования налоговой системы.

Контрольные вопросы

1. Как осуществляется налоговое планирование в процессе осуществления расходов хозяйствующих субъектов?
2. Как осуществляется налоговое планирование в процессе формирования доходов хозяйствующих субъектов?
3. Как осуществляется налоговое планирование в процессе формирования и использования различных модификаций прибыли хозяйствующих субъектов?
4. Как осуществляется налоговое планирование в процессе инвестиционной деятельности?
5. Как осуществляется налоговое планирование в процессе управления нематериальными активами?
6. Какова роль налогового планирования в разработке финансовых планов?
7. Какой удельный вес занимают налоги в структуре денежных платежей хозяйствующих субъектов?

8.4. Правовая регламентация и институциональные аспекты налогового планирования на уровне хозяйствующего субъекта

В настоящее время в России существуют различные альтернативные проекты дальнейшего реформирования системы налогообложения в целом и по отдельным налогам в частности, что должно учитываться налоговыми менеджерами, занимающимися вопросами налогового планирования при разработке вариантов предпринимательских решений. В послании Федеральному Собранию РФ Президент В. В. Путин указал на то, что при разработке поправок к Налоговому кодексу и дальнейшем реформировании налоговой системы нашей страны необходимо ориентироваться на следующие основные правила: стимулирование деловой активности, пополнение казны, упрощение налоговой системы.

Выше было показано, что налоговое планирование не является самоцелью хозяйствующего субъекта, а служит развитию собственного дела и экономическому росту. Причем решение инвестиционных и финансовых задач с уменьшением налогового бремени сегодня создает предпосылки не только для текущего улучшения показателей эффективности финансово-хозяйственной деятельности организаций, но и для увеличения поступлений в бюджет завтра. Таким образом, стимулирование деловой активности и пополнение казны — это два взаимосвязанных направления осуществляемой налоговой реформы. Причем сиюминутное удовлетворение фискальных потребностей бюджета может обернуться в будущем большими потерями как для хозяйствующих субъектов, так и для государства.

Обеспечение необходимых темпов роста невозможно без соответствующего стимулирования предпринимательской активности. Этому должно способствовать продуманное создание и эффективное функционирование свободных экономических зон в нашей стране, отсутствие поспешности в отмене льгот и стимулов для инвестиционной деятельности.

Развитию деловой активности способствует грамотное использование методов налогового планирования. Только в результате налогового планирования возможно реальное повышение финансовой устойчивости и значимости хозяйствующих субъектов, их развитие и последующее увеличение налоговой базы и пополнение доходов соответствующих бюджетов.

Правовое регулирование самого налогового планирования вряд ли возможно и целесообразно на федеральном, региональном или местном уровне, а должно осуществляться на уровне хозяйствующих субъектов, для отдельных случаев — на отраслевом уровне.

Однако же принятие налоговых решений строится на глубоком знании налогового законодательства всех его уровней. Поэтому, не претендуя на всестороннее исследование данной проблемы (см. подробнее 37, 45), считаем необходимым указать на отдельные недостатки проводимых налоговых реформ, которые не только создают трудности для налогового планирования, но и мешают повышению предпринимательской активности.

Прежде всего это относится к внесению поправок в законодательство о налогах и сборах в течение финансового года, когда уже размещены капиталы, заключены торговые контракты и финансовые сделки. Такие налоговые преобразования кон-

фискационного характера обуславливают потери не только для бизнеса, но и для бюджета.

Созданию благоприятного инвестиционного климата и стремлению к легализации доходов, бесспорно, способствует проводимое в России снижение налоговых ставок. Однако хотелось бы в этой связи указать на два момента. Во-первых, настораживает тот факт, что уже стали появляться мнения руководителей государства о временном характере такого снижения, что вряд ли будет способствовать заинтересованности хозяйствующих субъектов в перспективном стратегическом планировании, в том числе налоговом. Во-вторых, в условиях крайней изношенности основных фондов, недостаточных темпов экономического роста и все еще относительно высоких темпах инфляции вряд ли можно признать оправданной полную отмену льгот по финансированию капитальных вложений в сфере материального производства и отмену переоценки основных фондов для целей налогообложения прибыли и индекса дефлятора, используемого для корректировки прибыли от продажи основных фондов. Как свидетельствует проведенный анализ налоговых систем различных стран, в таких странах, как Великобритания, Венесуэла, Камбоджа, Кипр, Тайвань, и ряде других не только ставка налога на прибыль ниже, чем в России, но и одновременно с этим используются льготы по капитальным вложениям.

В условиях перманентного реформирования налоговой системы России налоговое планирование также постоянно развивается и совершенствуется. Одним из направлений такого совершенствования бесспорно является процессный подход к проблемам внутрифирменного менеджмента. Развивая изложенные ранее положения, мы считаем необходимым привести в приложении 13 схему, характеризующую процесс налогового планирования. *Целевая подсистема* устанавливает цели и задачи процесса налогового планирования на основе постоянного повышения качества налогового планирования, маркетинговых исследований, формирования конкурентных преимуществ предпринимательских решений в результате применения методов налоговой оптимизации (например, обоснование мнимого характера освобождений по НДС). *Обеспечивающая подсистема* определяет ресурсы и требования к ним, а также инструменты процесса и порядок его документального контроля. Она предназначена осуществить методическое, информационное, правовое, организационно-технологическое обеспечение процесса налогового планирования. *Функциональная подсистема* регулирует функции процесса и порядок их совершения. В рамках этой подсистемы должны решаться вопросы мотивации процесса налогового планирования, его организации и регулирования, учета и контроля. *Управляющая подсистема* определяет участников процесса и их функциональные обязанности, а также контрактные, законодательные и другие обязательные требования для налогового планирования. *Обратная связь* между входом и выходом процесса налогового планирования обеспечивается постоянным мониторингом за его осуществлением и анализом изменения критериев, характеризующих его эффективность.

Порядок выполнения любого процесса, в том числе и налогового планирования, соответствует законодательным, контрактным и другим обязательным требованиям, потребностям и ожиданиям потребителей и других заинтересованных сторон и устраивает организацию, если:

- четко определены цели процесса, результат и ресурсы;
- определена необходимость осуществления каждой функции выполняемого процесса — «ее нельзя не делать»;
- все делается там, где «и должно быть»;
- все делается тогда, когда это необходимо, «не раньше и не позже»;
- все делает тот, кто должен, и не стоит поручать это другим людям;
- все делается рационально, и нет лишних «движений».

Именно для решения перечисленных задач целесообразно разрабатывать внутренние правила (стандарты) — принятые организацией нормы, соответствующие законодательным, контрактным и другим обязательным требованиям, потребностям и ожиданиям потребителей и других заинтересованных сторон, регламентирующие процесс с целью качественного и своевременного получения результата.

Внутреннее правило (стандарт) является внутренним нормативным документом, который регламентирует и устанавливает:

- цели процесса;
- результат процесса;
- ресурсы и требования к ним;
- инструменты процесса и порядок документального контроля процесса;
- функции процесса и порядок их совершения;
- участников процесса и их функциональные обязанности;
- контрактные, законодательные и другие обязательные требования;
- мониторинг и критерии измерения качества и эффективности процесса.

Целью процесса налогового планирования является максимизация чистой прибыли хозяйствующего субъекта (оптимизация налогового бремени) и удовлетворение потребностей собственников организации в размере, сроках и других параметрах налоговых платежей, которые соответствуют их ожиданиям.

Результатом процесса налогового планирования является чистая прибыль (налоговая экономия), получаемая хозяйствующим субъектом за соответствующий период.

Ресурсы процесса включают методическое, информационное, правовое, организационно-технологическое обеспечение процесса налогового планирования. Здесь же целесообразно учитывать возможные затраты на налоговое консультирование.

Инструменты процесса и порядок документального контроля процесса определяются на основе правовых баз данных по налоговой тематике; арбитражной и общегражданской судебной практики; разъяснений налоговых и финансовых органов, специализированных консалтинговых компаний и аудиторов; специальной литературы; обычаев делового оборота.

Основными функциями процесса налогового планирования являются:

- систематический мониторинг нормативно-правовой базы, обычаев делового оборота и комментариев специалистов по налоговой тематике;
- составление прогнозов налоговых обязательств организации и последствий планируемых схем сделок;

- разработка вариантов схем налоговых составляющих денежных, документарных и товарно-материальных потоков;
- оценка риска различных вариантов оптимизации налогового бремени;
- контроль за своевременностью и правильностью исполнения налоговых обязательств;
- составление графика соответствия исполнения финансово-хозяйственных, в том числе налоговых, обязательств и изменения финансовых ресурсов организации;
- исследование причин резких отклонений от среднестатистических показателей финансово-хозяйственной деятельности организации и налоговых последствий проводимых сделок;
- оценка эффективности применяемых схем налогового планирования.

Участники процесса налогового планирования.

Следует отметить, что только грамотное и оптимальное распределение обязанностей по налоговому планированию между его участниками позволит оптимизировать данный процесс. Как говорится, «кадры решают все».

Порядок определения участников процесса основывается на предположениях:

- выполняя свои функции, участники процесса фиксируют факт их выполнения в соответствующих документах;
- регламент документа, раскрывающий его характеристику, порядок создания, использования, хранения и архивации, позволяет определить участников процесса.

Под участником процесса понимается структурное подразделение или конкретный специалист. Для определения участников процесса устанавливается регламент каждого из документов, обеспечивающих контроль этого процесса. Путем выборки структурных подразделений (специалистов), которые составляют, согласовывают, подписывают, утверждают и регистрируют документ, определяют *ключевые участники процесса*; а путем выборки структурных подразделений (специалистов), которые не участвуют непосредственно в процессе, а представляют информацию для анализа и обобщения, определяются *вспомогательные участники процесса*.

Можно согласиться с исследователями, которые выделяют в системе управленческого учета центры затрат, дохода, прибыли, инвестиций, контроля и управления (30, с. 76–77), отметив, что такие центры применимы и для градации участников налогового планирования.

В развитых странах имеется практика создания самостоятельных высококвалифицированных и хорошо оснащенных налоговых подразделений ведущими банковскими, страховыми, промышленными и другими предприятиями. В России создание таких подразделений еще не стало правилом даже для крупнейших предприятий и финансово-промышленных групп. В современных российских условиях, когда ощущается нехватка квалифицированных кадров для осуществления налогового планирования, когда предприятия не склонны решать задачи управления налогами путем расширения аппарата работников и повышения расходов вообще и на налоговое планирование в частности, вряд ли можно согла-

ситься с предложением В. В. Муравьева о создании на предприятиях трех независимых налоговых групп, задачами которых, соответственно, являются — налоговое планирование, реализация налогового плана, внутренний налоговый контроль (31, с. 42). Д. Ю. Мельник отмечает зарубежный опыт, показывающий, что финансовому менеджеру целесообразно координировать работу как минимум двух служб предприятия: бухгалтерской и юридической. А служба внутреннего аудита должна оставаться независимой в административной структуре предприятия (29, с. 25). А. Н. Медведев указывает, что вопросы налогового планирования необходимо решать на основе системного междисциплинарного подхода, объединения специалистов самых различных профессий и должностного положения: руководителей организации, внешних и внутренних аудиторов, бухгалтеров, инженеров-технологов, главных специалистов, ревизоров, представителей акционеров, консультантов, юристов, менеджеров-управленцев и т. д. (28, с. 5). Многолетний опыт работы авторов на рынке аудиторских услуг и решение задач если не комплексного, то фрагментарного налогового планирования на уровне хозяйствующих субъектов позволяет сделать вывод о том, что *ключевыми участниками* процесса налогового планирования в большинстве случаев могут являться: бухгалтерия, финансовый отдел, плановый (планово-аналитический) отдел, юридический отдел и служба внутреннего аудита. *Вспомогательными участниками* процесса налогового планирования могут являться: производственный отдел, снабженческо-сбытовой отдел, маркетинговый отдел и другие отделы или работники соответствующих отделов предприятия и его структурных подразделений.

В этой связи может быть предложена примерная схема участников процесса налогового планирования хозяйствующего субъекта (рис. 8.5).

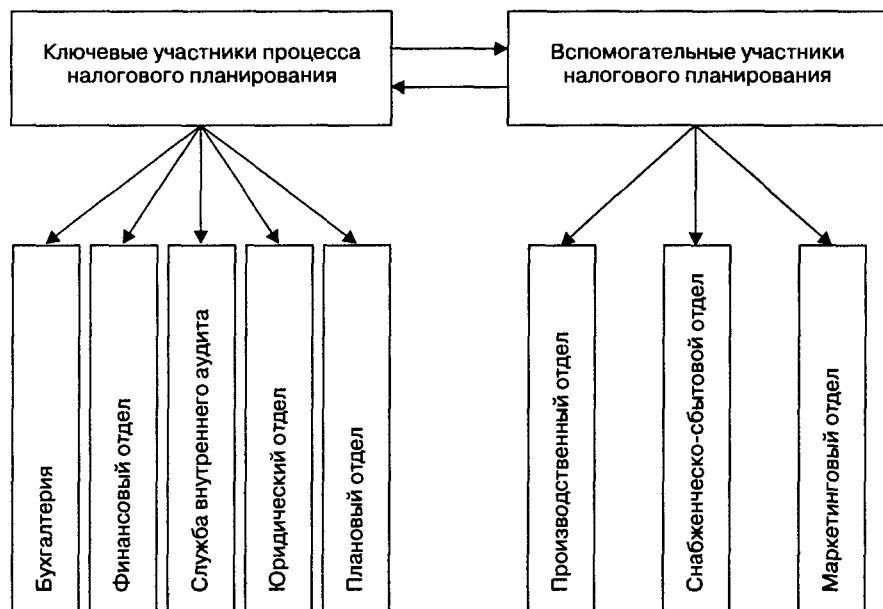


Рис. 8.5. Схема участников процесса налогового планирования

Следует отметить, что схема носит достаточно условный, а не универсальный характер. На конкретных предприятиях, отличающихся объемом деятельности, организационно-правовой формой и формой собственности, она может включать других участников и либо расширяться, либо сужаться в зависимости от задач, стоящих перед предприятием на конкретном этапе его деятельности. Однако все перечисленные структурные подразделения предприятия должны быть принципиально готовы к решению задач налогового планирования наряду с традиционными присущими им по роду их деятельности. В процессе планирования принимают участие высшее руководство организации, команда плановиков, а также руководители и специалисты подразделений.

Идеальной является такая ситуация, когда все работники высшего и среднего звена организации привлекаются к обсуждению и составлению планов. На практике координатором процесса налогового планирования является высшее руководство, которое определяет его основные фазы и последовательность планирования. Высший менеджмент должен сделать процесс налогового планирования доступным и понятным для каждого сотрудника организации, должен максимально вовлекать в него своих работников. Другая функция высшего руководства заключается в разработке стратегии фирмы и принятии решений по стратегическому планированию, в том числе налоговому.

Руководство среднего звена, а также специалисты подразделений, как правило, занимаются разработкой оперативных налоговых планов. В обязанности специалистов входят также анализ внутренней и внешней среды организации, составление прогнозов.

Роль и задачи участников процесса налогового планирования, с одной стороны, являются типовыми, а с другой — различаются в силу специфики деятельности, организационно-правовой формы и других особенностей конкретного предприятия.

Бухгалтерия проводит расчеты вариантов отражения бизнес- и обслуживающих процессов в бухгалтерском учете, используя нормы действующего налогового законодательства, нормы и правила бухгалтерского учета, рассчитывает суммы различных налогов, причитающихся к уплате в бюджет, формулирует возможные с точки зрения процедуры, требующие юридического обоснования и согласования с контрагентом.

Работники финансового отдела дают информацию по фактическим условиям бизнес- и обслуживающих процессов и результатам, которые планируется получить после их завершения, проводят расчеты вариантов финансового обеспечения сделок за счет собственных, привлеченных и заемных средств, организуют управленческий учет.

Юридическая служба анализирует сделки по бизнес- и обслуживающим процессам с точки зрения правовой защищенности, готовит документы необходимые для ее исполнения. Между юристами и бухгалтерией должно быть постоянное тесное взаимодействие, так как обособленность юридической службы организации от бухгалтерской нередко приводит к тому, что «работники юридической службы... используют в договорах и иных деловых документах не совсем корректные формулировки, ставящие бухгалтерские службы в тупик» (19, с. 35). Одновременно необходимо отметить, что не только применяемая юристами терминология должна максимально соответствовать налоговому законодательству, чтобы

не создавать излишние ненужные проблемы по доказыванию в суде обоснованности своей позиции. Бухгалтерская служба также должна консультироваться с юристами по вопросам законности совершения тех или иных операций.

Плановый отдел увязывает плановые расчеты по различным направлениям деятельности предприятия в единый стратегический план.

Служба внутреннего аудита обеспечивает достоверность используемой участниками информации, осуществляет вариационный анализ форм и методов осуществления операций и сделок и их отражения в бухгалтерском и налоговом учете. В случае необходимости привлекаются внешние аудиторы, которые могут принимать участие в разработке наиболее сложных схем налогового планирования, в том числе международных. Наибольший интерес представляет практика создания аудиторских и юридических фирм широкого профиля, которые могли бы всесторонне решать проблемы налогового планирования своих клиентов, оказывать соответствующие консультации и производить полное сопровождение. Не исключено, что в условиях существенных различий порядка исчисления и уплаты налогов и сборов хозяйствующих субъектов различных отраслей данные фирмы будут носить не только многопрофильную, но и узкоспециализированную направленность.

Решение многогранных задач, связанных с управлением внешнеэкономической деятельностью и, соответственно, ее налоговым планированием, целесообразно возложить на специальное подразделение зарубежных операций. Данная специализированная структура должна вырабатывать квалифицированные решения в отношении зарубежных дочерних фирм и филиалов с учетом характера их деятельности и условий перевода капиталов, обосновывать и реализовывать проекты по участию организации в оффшорном бизнесе. Именно с этим отделом связаны наиболее перспективные и эффективные варианты налогового планирования в современных условиях всесторонней экономической глобализации.

Приведенный перечень функций, выполняемых ключевыми участниками налогового планирования, не претендует на исчерпывающий характер, так как в современных условиях не существует типовых структур управления и должностных инструкций на предприятиях различных форм собственности и организационно-правовых форм. Вряд ли целесообразно давать однозначные рекомендации о том, кто же из перечисленных ключевых участников процесса налогового планирования должен выступать координатором данного процесса в конкретной организации. Необходимо также отметить, что на практике деятельность ключевых участников налогового планирования должна не дублироваться, а взаимно дополняться в целях совместного принятия оптимальных налоговых решений, чему также будет способствовать разработка внутренних правил (стандартов) налогового планирования.

Документами, регламентирующими выполнение процесса налогового планирования, могут быть различные внешние и внутренние документы.

Критериями измерения качества и эффективности процесса налогового планирования могут быть показатели снижения налогового бремени, более полная автоматизация процесса налогового планирования, расширение анализируемых показателей и периодов, за которые производится сравнение и другие показатели.

Результатом описания порядка выполнения процесса являются утвержденные и принятые к исполнению Внутренние правила (стандарты). Правила регламен-

тируют процесс с целью качественного и своевременного получения результата и в то же время используются наряду с другими документами в качестве входов при организации процессов управления. Правила являются внутренним нормативным документом, и его обращение в системе документооборота организации должно соответствовать порядку, установленному в организации. Необходимо заметить, что при введении в организации Правил может потребоваться внесение определенных изменений и дополнений в существующую систему документооборота, так как Правила являются особым видом документа, который ранее мог не применяться в организации.

К основным положениям, которые регулируют обращение Правил в организации, относятся следующие: порядок подготовки и оформления документа; порядок согласования и утверждения документа; регистрация с целью упорядочения обращения Правил в организации; порядок доведения документа до пользователей; порядок тиражирования документа; порядок использования и хранения документа; порядок проверки; порядок изменения; порядок переиздания документа; порядок отмены документа; порядок ликвидации документа устанавливает: основания для ликвидации документа; лиц, имеющих полномочия для принятия решения о ликвидации документа; процедуры уничтожения.

Правила предназначены для широкого круга сотрудников, в том числе новых, мало знакомых с деятельностью организации как в целом, так и с ее отдельными особенностями. По этой причине Правила должны давать необходимое и достаточное представление о деятельности организации в рамках описываемого процесса.

В будущем в каждой организации будут разработаны правила по всем бизнес-процессам, обслуживающим и управленческим процессам. К сожалению, следует констатировать, что это вряд ли дело ближайшего будущего, хотя передовые предприятия Санкт-Петербурга практически первыми в стране робко начинают работу с идентификацией своих бизнес- и прочих процессов. Причем следует отметить, что на этом пути нельзя спешить, и вряд ли удастся решать проблемы налогового планирования в первую очередь, хотя и медлить с ними тоже нельзя, так как работа с любым из бизнес- и управленческим процессом логически должна завершаться блоком по налоговому планированию.

В экономической литературе имеются определенные предложения по совершенствованию налогового менеджмента, прежде всего Р. Ф. Галимзянова (23) по созданию экспертных комиссий по налогообложению; разработке таблиц типовых хозяйственных операций и карт изменений к ним; оформлению карт налоговых решений и карт подготовки налоговых решений; ведению журналов контроля прибыли, карт контроля расходов для целей налогообложения, внебюджетных операций для целей налогообложения, отдельных видов доходов; заполнению карт изменений налогового законодательства. Данные предложения являются перспективными направлениями правового регулирования налогового планирования на уровне хозяйствующих субъектов в условиях внесения изменений в Налоговый кодекс РФ, прежде всего по налогообложению прибыли организаций.

Наряду с использованием имеющихся в экономической литературе отдельных предложений по управлению налогами и их правовому регулированию разработ-

ка хозяйствующими субъектами внутренних правил налогового планирования позволит поднять на качественно новый уровень процесс налогового планирования, позволит рационально подходить к решению проблем повышения деловой предпринимательской активности и снижения налогового бремени.

Контрольные вопросы

1. Какие подсистемы входят в процесс налогового планирования?
2. Что регламентирует внутреннее правило (стандарт) по налоговому планированию?
3. Каковы цели процесса налогового планирования?
4. Каковы ресурсы и инструменты процесса налогового планирования?
5. Перечислите участников процесса налогового планирования.
6. Каковы критерии измерения качества и эффективности процесса налогового планирования?
7. Какие основные положения регулируют обращение Внутренних правил (стандартов) по налоговому планированию в организации?

Список литературы к главе 8

Законодательно-нормативные документы

1. Бюджетный кодекс РФ. Федеральный закон РФ 31.07.1998 г. № 145 с дополнениями и изменениями.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ с дополнениями и изменениями.
3. Налоговый кодекс РФ. Часть II. Федеральный закон РФ от 5.08.2000 г. № 117-ФЗ с дополнениями и изменениями.
4. Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118–1 «Об основах налоговой системы» с изменениями и дополнениями.
5. Закон РФ от 31.12.1991 г. № 2030–1 «О налоге на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
6. Закон РФ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
7. Закон РФ от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О лизинге».
8. Закон РФ от 20.11.1999 г. № 196-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Новгороде и Твери».
9. Закон РФ от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».
10. Закон РФ от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ».
11. Закон РФ от 30.12.2001 г. № 194-ФЗ «О федеральном бюджете на 2002 год».
12. Закон РФ от 24.12.2002 г. № 176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год».
13. Инструкция МНС РФ от 8.06.1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.

14. Закон Санкт-Петербурга от 14.07.1995 г. № 81–11 «О налоговых льготах» с изменениями.

Учебники, монографии и статьи

15. Балабанов И. Т. Основы финансового менеджмента: Учебное пособие — М.: Финансы и статистика, 2000.
16. Бланк И. А. Управление прибылью. — К.: «Ника-Центр», 1998.
17. Бланк И. А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. Т. 1. — Киев: Ника-Центр, 1999.
18. Бриггем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент: Полный курс: В 2 т./ Пер. с англ. под ред. В. В. Ковалева — СПб.: Экономическая школа, 1997.
19. Брызгалов А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Бухгалтерский учет и налогообложение хозяйственных договоров. — М.: Аналитика-Пресс, 1997.
20. Букина Г. Н. Финансовый, управленческий и налоговый учет в российских организациях. // ЭКО. — 2001. — № 12.
21. Вылкова Е. С., Корниенко О. Ю. Налог на имущество предприятий. — М.: «Налоговый вестник», 2002.
22. Вылкова Е. С. Оптимизация налога на имущество при разработке учетной политики // Налоговый вестник. — 2002.
23. Галимзянов Р. Ф. Управление налогами на предприятии: В 2-х т. — М.: Эксперт, 1998.
24. Ефодимов Е. Золотая середина // Экономика и жизнь. — 2002. — № 35.
25. Ковалева А. М., Лапуста М. Г., Смакай Л. Г. Финансы фирмы — М.: ИНФРА-М, 2000.
26. Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы: Учебное пособие / Пер. с франц. Под ред. проф. Я. В. Соколова. — М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997.
27. Львов Д. Промысловый налог и методы его установления в западно-европейских государствах и России, 1880. — М.: Типография Малинского.
28. Мазурова И. И., Романовский М. В. Варианты прогнозирования и анализа финансовой устойчивости организации: Учебное пособие. — СПб.: Изд-во СПб УЭФ, 1995.
29. Медведев А. Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей. — М.: ИНФРА-М, 1996.
30. Мельник Д. Ю. Налоговый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1999.
31. Мишин Ю. А. Система управленческого учета на современном предприятии // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 3.
32. Муравьев В. В. Организация налогового планирования на предприятии // Аудит и финансовый анализ. — 2001. — № 2.
33. Народное хозяйство СССР в 1990 году. Статистический ежегодник / Госкомстат СССР. — М.: Финансы и статистика, 1991.
34. Регионы России: Статистический сборник в 2 т. Т. 2 / Госкомстат России, 2001. — М.: С. 744; Российский статистический ежегодник: Статистический сборник / Госкомстат России, 2000. — М.

35. Розанова Н. Эволюция взглядов на природу фирмы в западной науке // Вопросы экономики. — 2002. — № 1
36. Румянцев А. В. Налоговое регулирование в зарубежных странах // Менеджмент в России и за рубежом. — 1998. — № 6.
37. Самсонов Н. Ф., Баранникова Н. П., Володин А. А. и др. Финансовый менеджмент: Учебник для вузов / Под ред. Н. Ф. Самсонова — М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999.
38. Улина С. Л. Подходы к формированию системы финансового менеджмента в России // Менеджмент в России и за рубежом. — 2000. — № 2.
39. Финансы предприятий: Учебник / Под ред. М. В. Романовского. — СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000.
40. Финансы предприятий / Под ред. Н. В. Колчина. — М.: ЮНИТИ, Финансы, 1998.
41. Финансовый менеджмент: теория и практика: Учебник / Под ред. Е. С. Стояновой — М.: Перспектива, 1998.
42. Хикс Дж. Стоимость и капитал: Пер. с англ. / Общ. ред. и вступит. ст. Р. М. Энтова — М.: Прогресс, Универс., 1993.
43. Шумпетер Й. Капитализм, социализм и демократия / Пер. с англ.; отв. ред. и авт. предисл. В. С. Автономов — М.: Экономика, 1995.
44. Щиборщ К. Основные направления налогового планирования на российских предприятиях // Аудитор. — 1999. — № 10.
45. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник, 2-е изд., перераб и доп. — М. ИНФРА-М, 2002.
46. Baumol W. On the Theory of Oligopoly. // *Economica*, 1958. — Vol. 25.
47. Course R. Lecture on the Nature of the Firm. // *Journal of Law, Economics and Organization*, 1988. — Vol. 4.
48. Marris R. A model of the Managerial Enterprise. // *Quarterly Journal of Economics*, 1963. — Vol. 77.
49. Tax: Strategic Corporate Tax Planning. — Mercury books. — 1992.

Глава 9

НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА. МЕТОДЫ ЕГО РАСЧЕТА И СНИЖЕНИЯ

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- определить содержание налогового бремени и факторов, на него влияющих;
- изучить способы расчета налогового бремени, имеющиеся в отечественной экономической литературе;
- научиться считать и анализировать уровень налоговой нагрузки.

9.1. Содержание понятия налогового бремени и факторы на него влияющие

Одной из важнейших и наиболее дискуссионной в теории и практике налогового планирования является проблема расчета налогового бремени, подходы к которой претерпевают изменения на различных исторических стадиях развития экономики России.

На первом послереволюционном этапе налогового планирования (1917–1930 гг.) проблемы методологии и исчисления налогового бремени исследуются прежде всего в работе «Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки теории и методологии вопроса)», составленной П. П. Гензелем, П. В. Микеладзе, В. Н. Строгим, К. Ф. Шмелевым (1928 г.), а также в отдельно вышедших главах данной книги: П. В. Микеладзе, «Тяжесть обложения в иностранных государствах» (1924 г.) и К. Ф. Шмелев, «Проблемы тяжести обложения» (1928 г.). В 1930 г. появляется работа А. Соколова «За марксистский анализ налогов и тяжести обложения». Однако в последующее время (1930–1985 гг.) проблемам методологии налогового бремени и методике его расчета в экономической литературе практически не уделяется внимания. Только начиная с 90-х гг. XX в. в условиях рыночных преобразований и построения современной российской налоговой системы в отечественных научных кругах происходит осознание важности проблемы тяжести налогообложения и принимаются отдельные попытки его математического расчета.

В 1913 г. Е. Кун указывал, что «финансовый результат всякого налога обуславливается двумя факторами: 1) размером налога по отношению к податной единице и 2) числом налогоплательщиков» (22, с. 5). В 1928 г. К. Ф. Шмелев писал, что «под тяжестью принудительных сборов или только налогов разумеется действие бремени принудительных сборов или только налогов» (27, с. 15), приводя в сноске определение К. Брауэра: «Под бременем обложения понимается предъявление данной публичной единицей требования к налоговой платежеспособности насе-

ления путем принудительных сборов. Действие такого налогового бремени обозначается как тяжесть обложения, которая сама может быть понимаема как отношение между наложенным бременем и налоговой платежеспособностью налогоплательщика, или, если налоговый платеж является составной частью издержек производства, то как отношение между налоговым обязательством и способностью его перенесения со стороны производства. В этом смысле можно говорить о налоговом давлении на налогоплательщиков и на носителей налогов» (27, с. 15–16). С точки зрения К. Ф. Шмелева, понятие тяжести обложения включает в себя два элемента: 1) бремя обложения и 2) давление, производимое этим бременем в народном хозяйстве, или собственно тяжесть, испытываемая народным хозяйством в целом или отдельными единичными хозяйствами, его составляющими, в результате принудительных (налоговых) изъятий. К. Ф. Шмелев различал бремя обложения, представляющее тот груз, который государство непосредственно возлагает на население, и давление или тяжесть налогового бремени — это действие, которое налоги оказывают на единичные хозяйства и народное хозяйство в целом, принося им материальные потери и ущерб (27, с. 16–17).

В современной отечественной экономической литературе по-разному подходят к определению налогового бремени. Так, в современном экономическом словаре указано, что налоговое бремя — это «мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования. Количественно налоговая нагрузка может быть измерена отношением общей суммы налоговых изъятий за определенный период к сумме доходов субъекта налогообложения за тот же период. В широком смысле слова — бремя, налагаемое любым платежом» (33, с. 238). А. В. Брызгалин дает следующее определение: «На макроэкономическом уровне налоговое бремя (налоговый гнет) — это обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту» (26, с. 54). Н. В. Миляков под налоговым бременем понимает для страны в целом отношение общей суммы взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта, а для конкретного налогоплательщика — отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации (25, с. 5). В. Г. Пансков считает, что на уровне государства в качестве показателя налоговой нагрузки следует использовать показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов к ВВП (29, с. 61). В сборнике трудов СПбГУЭФ под редакцией проф. Б. М. Сабанти указывается, что понятие «налоговая нагрузка» должно включать комплексную характеристику таких показателей, как: перечень налогов и сборов, ставки налогов, налогооблагаемую базу, механизм исчисления налоговой нагрузки на предприятии (41, с. 120). Д. Г. Черник считает, что «налоговая емкость (бремя, гнет, пресс) — наиболее обобщенный показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и государства; величина, характеризующая долю налоговых отчислений в общем объеме производства и доходов, производная величина от реализуемой модели рыночной экономики. Определяется как отношение налоговых сборов к совокупному национальному продукту» (42, с. 445). Специалистами Центрального экономико-математического института РАН предлагается расчет налогового бремени по способу эффективной ставки, как отношение общей

суммы налогов к добавленной стоимости, созданной предприятием, что характеризует общее налоговое бремя с точки зрения целесообразности инвестиций. В этой связи Е. Н. Егорова и Ю. А. Петров вводят понятие «налоговой ловушки» (19, с. 9–16), считая ее уровень для России в 1995 г. порядка 58,9% эффективной ставки налогообложения. При таком ее уровне практически полностью исключается возможность развития процессов инвестирования в России. Эффективную ставку налогообложения рассматривают также В. В. Глухов и И. В. Дольдэ, определяя ее как отношение общей суммы налогов и платежей, внесенных предприятием, работником и акционерами, к добавленной стоимости в процессе производства и реализации товаров и услуг (16, с. 78–79).

Возможность переложения налога «вперед» — на покупателей своих налогов, повысив цену на размер соответствующего налога, и «назад» — на продавцов, не принимая во внимание существующие налоги, дала основание П. Самуэльсону сделать вывод, что «мы должны изучать бремя налога, т. е. изучать, на кого оно ложится в конечном счете, каково его совокупное воздействие на товарные цены, цены факторов производства, на распределение ресурсов и усилий, на структуру производства и потребления» (35, с. 176–177).

Таким образом, общепринятого определения понятия налогового бремени в зарубежной и отечественной экономической литературе нет.

Проанализировав существующие в экономической литературе подходы к содержанию налогового бремени, считаем возможным дать определение этого понятия. *Под налоговым бременем на уровне хозяйствующего субъекта нами понимается относительный показатель, характеризующий долю начисленных налогов в брутто-доходах, рассчитанных с учетом требований налогового законодательства по формированию различных элементов налога. Тяжесть налогообложения учитывает не только налоговое бремя, но и прочие косвенные факторы, снижающие или повышающие налоговое бремя.*

Несмотря на то что налоговое планирование достаточно сложно поддается ясному и формализованному описанию из-за того, что финансовая схема каждой сделки и налоговая политика каждой организации во многом уникальны и практические советы даются только в конкретном случае после предварительной экспертизы, мы считаем возможным перечислить основные факторы, оказывающие влияние на размер налогового бремени хозяйствующего субъекта:

- 1) элементы договорной и учетной политики для целей налогообложения (см. параграфы 5.1–5.4 главы 5);
- 2) льготы и освобождения, в том числе от исполнения обязанностей налогоплательщика (см. подробнее главу 6);
- 3) основные направления развития бюджетной, налоговой и инвестиционной политики государства, влияющие напрямую на элементы налогов (см. подробнее параграф 1.8 главы 1);
- 4) получение бюджетных ссуд, инвестиционного налогового кредита, налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налогам и сборам (см. подробнее главу 7);
- 5) размещение бизнеса и органов управления хозяйствующих субъектов в оффшорах, в том числе в свободных экономических зонах, действующих на территории России (см. подробнее главы 3 и 4).

Исходя из того, что механизм действия перечисленных факторов уже рассмотрен в предыдущих главах, рассмотрим теперь детально подходы к способам расчета уровня налогового бремени хозяйствующего субъекта.

Контрольные вопросы

1. Какие авторы исследовали проблемы налогового бремени в 20-х, 30-х гг. XIX в.?
2. Какие современные авторы изучают проблемы налогового бремени?
3. В чем состоит отличие налогового бремени от тяжести налогообложения?
4. Перечислите основные факторы, оказывающие влияние на уровень налогового бремени хозяйствующих субъектов. Вспомните материалы соответствующих глав учебника, где содержатся примеры по расчету этих факторов.

9.2. Способы расчета налогового бремени юридического лица

В современной экономической литературе сложилось мнение, что для понимания налогового бремени максимально подходящей базой является на макроуровне — валовой внутренний продукт, на уровне фирмы — добавленная стоимость. На практике существует такое понятие, как *полная ставка налогообложения*. Под ней следует понимать параметр, характеризующий налоговую нагрузку на фирму или тяжесть ее налогового бремени, рассчитываемый как отношение причитающихся к уплате налоговых платежей к добавленной стоимости или валовому внутреннему продукту. Исходя из размера этой ставки на основе мирового опыта обычно вносятся следующие рекомендации по выбору метода уплаты налога:

- 1) если полная ставка налогообложения 10–15%, то используется стандартный метод;
- 2) если полная ставка налогообложения 20–35%, то — пассивные элементы налогового планирования, без специальных программ;
- 3) если полная ставка налогообложения 40–50%, то используется налоговое планирование активного характера, характерны проведение налоговых экспертиз и наем налоговых консультантов.

Базируясь на том, что в современных условиях уровень налоговых изъятий в большинстве стран не превышает 40% (см. приложение 17), хозяйствующим субъектам целесообразно прибегать к налоговому планированию при любом уровне данных изъятий, так как это позволяет повысить финансовую устойчивость предприятий, снизить штрафные санкции и возможную налоговую ответственность руководства.

Ученых давно волнует вопрос об оптимальном, научно обоснованном размере налогового бремени. Еще в Пятикнижии Моисея написано: «И всякая десятина на земле из семени и из плодов дерева принадлежит Господу». В Римской империи первоначально в среднем с человека бралось около 15 сестерциев в год, что эквивалентно 40 кг пшеницы (14, с. 87), а во времена правления Цезаря Иудея должна была отдавать четверть собранного урожая (14, с. 96), что считалось чрезмерным. У В. Петти (1623–1687) в «Трактате о налогах и сборах» можно прочитать, что «двадцать пятая часть дохода всей их земли и труда должна составлять

Exigisín, или ту часть, которую надо выделить и использовать для покрытия государственных потребностей» (43, с. 24). Юсти (1705–1771) считал, что нормальным будет бюджет, расходующий 1/6 часть национального дохода. Бифельд (1716–1770) писал: «Ежели кто спросит общего правила к назначению настоящей меры податей, которые государь может наложить на своих подданных, то, мне кажется, здравая политика оправдывает на то 25% с дохода каждого. Ежели больше сего требовать, то, думаю, истощит народ; а ежели меньше, то неостанет на все государственные расходы» (32, с. 183). В 1748 г. Ш. Монтескье писал: «Ничто не должно столь четко регулироваться мудростью и разумом, как соотношение между той частью, которую забирают у подданных, и той, которую им оставляют» (14, с. 198). В работе И. Горлова «Теория финансов» (1841 г.) указывается: «По богатству промышленности, образованности и многочисленности народа величина на 25% может быть до бесконечности различна и потому иногда достаточна, иногда недостаточна для государственных издержек... Величина податей, которые может нести народ или которые необходимы для государственного управления, невыразима математически, каким-нибудь количеством, возможным и полезным для всех случаев и всякого времени» (18, с. 234–235). О сложности определения порогового значения налогового бремени писал К. Гок, справедливо указывая на невозможность расчета справедливого размера налогового бремени и его относительность: «Англия переносит легче 50 шил. податей на человека, чем Остиндия 1 шил., а Шотландия с 2 млн жителей может без вреда для себя уплачивать ту же сумму, которая вносится 6 млн жителей Ирландии» (17, с. 29). На это указывали также А. Вагнер, Е. Кун и другие экономисты. Ученых постоянно волновал вопрос снижения значения размера налоговой нагрузки. В «Трудах комиссии высочайше утвержденной для пересмотра системы податей и сборов» в 1879 г. записано о целесообразности «облегчить платежи податных сословий, привлечь к податям прочие сословия, уравнивать податную тягость между всем населением, определив размер этой тягости сообразно действительным потребностям государства, и приложив особое старание к устранению вообще препятствий к экономическому развитию благосостояния масс населения» (34, с. 7). В докладе министра финансов России о государственной росписи на 1897 г. читаем о необходимости «обратить внимание на некоторые наиболее отяготительные статьи обложения в целях облегчения податного бремени» (23, с. 23). Недаром еще К. Гок указывал на способность чрезмерного налогообложения разорить страну, что и случилось в Испании при введении не допускавшей постепенности анклавов — пошлины с перехода имущества (17, с. 204).

Еще в 1845 г. И. Горловым произведены расчеты отношения суммы налогов к общему доходу в разных странах, указанная величина составляла в 1835 г. в Великобритании и Ирландии 80%; в 1833 и в 1835 гг. во Франции соответственно 70 и 67%; в 1835 г. в Пруссии 70%; в 1834–1836 гг. в Саксонии 64%; в 1834 и 1836 гг. в Бадене соответственно 60 и 59%; в 1825–1828 гг. и 1831–1836 гг. в Баварии соответственно 52 и 49% (18, с. 75). Столь значительную величину налогового бремени необходимо воспринимать с поправкой на погрешности расчетов.

Одно из самых глубоких сравнений тяжести налогов за 1911–1912 гг. (причем раздельно прямых и косвенных) в России и в главнейших странах Европы, таких как Германия, Австрия, Франция, Великобритания и Ирландия, Италия, содер-

жится в работе Е. Куна (22, с. 54). Он рассчитал в рублях совокупность податного обременения населения перечисленных стран и России в 1911 г., а также по отдельным видам налогов: прямым, косвенным и т. д. (табл. 9.1).

Таблица 9.1
Совокупность податного обременения населения в 1911 году
(в руб. на одного жителя) (22, с. 53)

Страна	Прямые налоги	Косвенные налоги	Таможенное обложение	Налоги на обращение	Местное обложение	Всего
Россия	1,28	5,44	1,76	0,89	1,86	11,23
Германия	5,45	5,32	5,60	2,87	8,14	27,38
Австрия	5,12	8,27	2,28	2,49	6,345	24,61
Франция	6,44	10,16	5,31	10,95	8,80	41,66
Великобритания и Ирландия	10,01	7,25	7,05	7,49	16,74	48,54
Италия	5,29	5,87	3,48	3,13	5,97	23,74

Э. Селигман в 1924 г. сделал расчет относительного налогового бремени военного и послевоенного периода 1914–1917 гг. в разных странах в процентах к национальному доходу (36, с. 72–87), признавая, что произведенные расчеты не всегда соответствуют реальной тяжести налогообложения. При этом он указывал, что высший предел в истории обложения подоходным налогом достигнут в 1917 г. — 67%, и лишь во время политических схваток в средневековой Италии во Флоренции он однажды достигал уровня 50% (36, с. 77). Имеется анализ тяжести обложения довоенного и послевоенного времени для крестьянского населения в Новгородской губернии (40). С определенной долей условности следует рассматривать также расчеты, сделанные Г. Г. Соловьев (38, с. 90–91), воспроизводимые в табл. 9.2.

Таблица 9.2
Налоги в процентах к национальному доходу

Страна	Год	Налоговое бремя	Остаток подушной нормы национального дохода за вычетом налогов, руб. (довоенных)
Англия	1913/14	11,3	417,6
	1926/27	20,6	382,8
Франция	1913	13,8	305,8
	1927	23,4	283,1
Германия	1913/14	11,4	272,2
	1927/28	23,1	245,2
Италия	1913/14	12,9	190,6
	1925/26	17,8	134,0
США	1912/13	6,4	672,0
	1924/25	8,6	760,5
Россия — СССР	1913	11,5	86,7
	1927/28	13,8	82,8

Г. Г. Соловей считал, что для определения сравнительной тяжести налогообложения важно знать, сколько у данного человека остается после уплаты налогов, что отражено в графе 4 представленной таблицы.

Определенные расчеты по странам были сделаны также советским финансистом П. В. Микеладзе (27, с. 138–184), который справедливо отмечал, что «ввиду условности подсчетов следует заранее оговорить и всемерно подчеркнуть приблизительный и иллюстративный характер цифр тяжести обложения» (24, с. 23). Авторы книги «Налоговое бремя в ССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса)» подчеркивали, что «статистическое исследование о тяжести обложения может служить в вопросе о налоговой политике и налоговых реформах не лучше, чем компас Колумба для 500 тыс.-тонной “Мавритании” в вопросе достижения Нью-Йорка» (27, с. 4). В указанной книге содержится исследование В. Н. Строгого (27, с. 48–92) о тяжести налогообложения земледельческого населения в СССР в 1925–1926 гг., и П. В. Микеладзе (27, с. 93–137) о тяжести налогообложения неземледельческого населения в СССР в этих же годах. А. Соколов произвел расчеты тяжести обложения социальных групп населения в Советском Союзе в 1924–1929 гг. (37, с. 50–69).

Анализ перечисленных публикаций позволяет сделать заключение не только о приблизительности расчетов, но и показывает, что в центре внимания находились проблемы расчета налогового гнета на уровне отдельной страны или определенных групп населения, а корпоративное налоговое бремя не становилось предметом исследования. Даже краткий анализ данных о размере налоговых изъятий позволяет сделать вывод о том, что налоговое бремя, начавшееся в древности с «десятины», имеет тенденцию к увеличению. Причем исследования не останавливаются на интерпретациях общеизвестной кривой Лаффера, являющейся, в свою очередь, развитием «налоговой таблицы умножения», предложенной в 1728 г. Д. Свифтом (14, с. 389), а постоянно продолжаются. Так, например, российскими учеными Е. Балацким, В. Вишневым, Д. Липницким и другими разработана модель «лафферова эффекта с последствием» (31, с. 34–39), учитывающая временной фактор. Следует также констатировать, что все попытки определения границ налогового бремени не дали однозначного и ясного ответа до сегодняшнего дня, так как данный показатель определяется многими объективными и даже субъективными факторами. Недаром один народ безропотно несет чрезмерный налоговый гнет, а другой в силу своего менталитета и других особенностей оказывает сопротивление при более умеренном налогообложении. Безусловно верно изречение, что налоговый штурток, как бы ни был он хорош, никогда впору не бывает.

Цифровые значения налогового бремени, содержащиеся в современной отечественной экономической литературе, различаются. А. Е. Викуленко произведен расчет совокупной налоговой ставки в промышленности России за 1990–1997 гг., согласно которому средняя совокупная ставка к цене реализации с учетом налога на дивиденды составляет 21,12% (13, с. 189). Определенный статистический материал по уровню налогового бремени в отраслевом разрезе имеется и в работах других авторов (табл. 9.3).

В данном учебнике мы не ставим целью определение справедливого размера налоговых изъятий на макроэкономическом уровне, а видим свою задачу в том,

Таблица 9.3

Сумма фактических фискальных платежей в 2000 г. (в % к стоимости годового объема выпуска по отраслям обрабатывающей промышленности) (11, с. 86)

Отрасль	Налог на прибыль	НДС	Социальные фонды	Прочие	Совокупные платежи
Металлургия	5,7	10,1	6,9	13,4	36,1
Машиностроение	4,7	13,2	11,6	7,9	37,4
Химическая и нефтехимическая промышленность	2,7	16,7	9,6	6,8	35,8
Промышленность строительных материалов	5,1	21,3	14,8	10,3	51,5
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлознобумажная промышленность	4,0	11,3	11,4	18,6	45,3
Легкая промышленность	1,6	6,9	7,6	5,6	21,7
Пищевая промышленность	6,2	16,1	8,7	14,0	45,0

чтобы, используя имеющиеся теоретические разработки по вопросам налоговой нагрузки и практические подходы к ее расчету, разработать модель налогового бремени на уровне хозяйствующего субъекта в современных российских условиях налогообложения, чтобы на ее основе можно было производить расчеты изменений размера налогового бремени в зависимости от различных факторов и оценивать эффективность процесса налогового планирования.

Проанализировав основные исторические аспекты размера налогового бремени, можно приступить к рассмотрению имеющихся в экономической литературе подходов к его расчету в современных российских условиях.

Для осмысления методики расчета налогового бремени в современных условиях крайне важно замечание К. Ф. Шмелева о том, что в результате налогообложения население несет не только платежи и расходы, но материальные потери могут происходить из-за невозможности вследствие налога более быстрого хозяйственного развития (27, с. 18). Значительный интерес представляют сегодня также изыскания данного автора по вопросам расчета бремени налогообложения, для чего он считал необходимым установление круга тех сборов, которые содержат определяемое бремя, и установление суммы бремени (27, с. 19–36). Немаловажно в настоящее время и то, что, как справедливо отметил К. Ф. Шмелев, помимо налогового бремени на тяжесть обложения оказывают влияние и другие факторы, к числу которых он относил: уровень доходов населения и народного дохода вообще; жизненный уровень главных масс населения; возрастной состав населения и темп его роста; характер происхождения доходов населения, в частности их обеспеченность; особенности хозяйственных единиц, определяющие разную роль их доходов; экономический строй страны и уровень ее развития; характер государственных расходов; структура налоговой системы (27, с. 40–41).

Адаптируя данные предложения к современным условиям расчета тяжести налогового бремени хозяйствующих субъектов, целесообразно учитывать в нем (к сожалению, реально только в перспективе) следующие основные факторы, как снижающие, так и повышающие тяжесть обложения:

- 1) уровень развития соответствующей страны и характер государственных расходов;
- 2) особенности первоначального накопления капитала и формирования финансовых ресурсов соответствующего хозяйствующего субъекта с учетом формы собственности и организационно-правовой формы;
- 3) участие или нет в государственных инвестиционных и других аналогичных программах, соглашениях о разделе продукции, получение бюджетных ссуд, инвестиционного налогового кредита, налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налогам и сборам.

Таким образом, тяжесть налогового бремени для каждого хозяйствующего субъекта носит индивидуальный характер, для ее определения необходимо учитывать не только экономические, но и политические факторы.

В настоящее время в отечественной экономической литературе основными направлениями экономической дискуссии о методике расчета налогового бремени на уровне хозяйствующего субъекта являются следующие:

- 1) включать ли в расчет налогового бремени хозяйствующего субъекта налог на доходы физических лиц? В. Г. Пансков считает, что не следует включать (29, с. 61), а В. В. Глухов и И. В. Дольдэ включают (16, с. 78–79). Считаем, что утяжеление налогового бремени за счет данного налога будет являться элементом двойного счета, так как бремя несут и работник, и организация;
- 2) учитывать или нет в расчете косвенные налоги, исходя из их «перелагаемости» на конечного потребителя? Считаем обязательным учет данных налогов, однако — в строгом соответствии с методикой их расчета. Именно поэтому в предлагаемой далее модели налог с продаж считается с общей суммы, включающей и НДС, а по НДС учитывается налоговый вычет. Следует отметить, что большинство отечественных авторов в своих формулах расчета налогового бремени не учитывают существование налоговых вычетов по НДС, что заведомо приводит к завышению уровня налогового бремени (28, с. 184);
- 3) принципиальное значение имеет решение вопроса по определению базы, с чем сравнивать сумму уплаченных хозяйствующим субъектом налогов при расчете налогового бремени. В качестве такого показателя в экономической литературе предлагается:
 - *прибыль*. Такой подход принципиально неверен, во-первых, так как прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов как в России, так и в зарубежных странах. Во-вторых, так как использование данного показателя приводит к явному завышению значения налогового бремени и возможно получение абсурдного показателя более 100%, особенно при том, что особенно в современных российских условиях, для многих хозяйствующих субъектов приоритетом является не максимизация прибыли, а различные другие цели;
 - *добавленная или вновь созданная стоимость* (29, с. 64; 20, с. 32). При всей привлекательности данного показателя следует отметить, что ряд налогов имеют более широкую налоговую базу: налог с продаж, налог на имущество. Именно поэтому в своей модели мы начинаем расчет налогового

бремени с соотнесения суммы налогов с добавленной стоимостью (для большей наглядности и простоты осуществляемых расчетов), но логически заканчиваем использованием показателя доходов (выручки брутто);

- *выручка*. При использовании данного показателя необходимо определить методологические подходы к обоснованию того, какую же выручку целесообразно использовать. Например, В. Г. Пансков солидарен с рядом ученых и практиков и предлагает в качестве такого показателя использовать объем реализованной продукции, включая выручку от прочей реализации (30, с. 19).

В этой связи мы пришли к выводу о необходимости использовать показатель *налоговых доходов брутто*, т. е. сформированный по правилам налогового учета, включающий как выручку от реализации, так и внереализационные доходы, увеличенные на сумму косвенных налогов. Применение такого подхода позволит рассчитать, сколько же налогов уплачено в бюджет и внебюджетные фонды при продвижении товара, работы, услуги к конечному потребителю. Как показывает практика, для бюджетных и т. п. организаций в знаменатель формулы расчета налогового бремени целесообразно включать сумму целевого финансирования, чтобы не допускать завышения значения данного показателя. При использовании данного показателя необходимо также учитывать отраслевые особенности, прежде всего это относится к строительству, транспорту, торговле, сельскому хозяйству, финансовым посредникам и др.;

- следует отметить интересное предложение Н. Г. Верстиной об определении налогового бремени по отношению к рыночной стоимости бизнеса (12, с. 26). Однако в связи с тем, что теория и практика финансового менеджмента в России в настоящее время находится только на стадии становления, такой расчет пока что невозможно осуществить для большинства хозяйствующих субъектов.

В экономической литературе предлагаются различные модели математически формализованного расчета налогового бремени, которые возможно сгруппировать в две основные группы: 1) суммовые и 2) мультипликативные.

Например, Д. А. Козлов предлагает использовать суммовой метод расчета налогов в оперативной деятельности предприятий (21, с. 28–34). Налоговое бремя определяется в данном случае в виде суммы, рассчитанных математическими методами НДС, ЕСН, налога на пользователей автомобильных дорог, налога на имущество и налога на прибыль. Департаментом налоговой политики Минфина РФ разработана собственная методика, согласно которой тяжесть налогового бремени принято оценивать отношением всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации.

Одним из наиболее полномасштабных и научно обоснованных подходов к расчету налогового бремени является мультипликативная методика расчета совокупного налогового бремени, разработанная М. Т. Оспановым (28, с. 178–286). Однако предлагаемая им модель пригодна только для расчета налогового бремени предприятий Казахстана в 1997 г. Кроме того, следует отметить, что в данной модели не учитываются возможности возмещения НДС (налоговых вычетов), т. е. налоговое бремя рассматривается в данном случае с позиции конечного

потребителя, а не хозяйствующего субъекта. М. Т. Оспанов справедливо указывает, что по ряду налогов наряду с суммированием налоговой нагрузки от них необходимо также учитывать их в составе налоговых вычетов по налогу на прибыль (доход), однако почему-то не распространяет данное утверждение на отчисления социального характера (28, с. 181–185). И последнее, хотелось бы отметить, что М. Т. Оспанов, несмотря на определенную громоздкость приводимых формул и расчетов (чисто расчеты и графики занимают порядка 40 страниц), учел влияние на размер налогового бремени только 3 налогов: налога на добавленную стоимость, социальных налогов, подоходного налога (налога на прибыль). Для современной российской системы налогообложения этого явно недостаточно. Особенно это касается налога на имущество, имеющего существенное значение для материалоемких и фондоемких производств.

Мультипликативный метод расчета налогового бремени предлагает также А. Е. Викуленко, применяющий при расчете совокупного налогового бремени (СНБ) эффективную ставку (13, с. 181–220). Таким образом, предлагаемые данным автором выкладки касаются прежде всего макроэкономического аспекта уровня налоговых изъятий. Методика расчета СНБ, предлагаемая А. Е. Викуленко, учитывает налог на прибыль, НДС, социальные налоги и прочие налоги, связанные со спецификой деятельности предприятия и не зависящие от размера прибыли и объема реализации. Методика расчета СНБ по налогу на прибыль, НДС и социальным налогам в основном соответствует методике, предлагаемой М. Т. Оспановым. Остальные же налоги только названы, но расчеты по ним, к сожалению, приводятся не в полном объеме. В качестве базы, по отношению к которой считается налоговое бремя, А. Е. Викуленко предлагает коэффициент рентабельности по отношению к себестоимости, а также чистую прибыль. Использование данных показателей в качестве базы вряд ли можно признать оптимальным, так как первый не учитывает НДС, который стоит в числителе приводимых формул, т. е. в этом случае не обеспечивается соответствие числителя и знаменателя, а недостатки использования в качестве показателя прибыли уже были отмечены выше.

Согласно методике М. Н. Крейниной, происходит сопоставление налога и источника его уплаты (39, с. 44). Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени. Общий знаменатель, к которому в соответствии с данным подходом можно привести сумму всех налогов, — чистая прибыль предприятия. Таким образом определяется тяжесть налогового бремени, которая показывает, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Предлагается исходить из ситуации, когда предприятия вообще не платят налогов, и сравнивать эту ситуацию с реальной.

Налоговое бремя М. Н. Крейнина предлагает рассчитывать по формуле:

$$\frac{B - C_p - \Pi_r}{B - C_p} \times 100\%,$$

где B — выручка от реализации; C_p — затраты на производство реализованной продукции без учета налогов; Π_r — фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия за вычетом налогов, уплачиваемых за счет нее.

Данная модель явно недооценивает влияние косвенных налогов (НДС, налога с продаж, акцизов и таможенных платежей) и предлагает в качестве базы для расчета налогового бремени показатель чистой прибыли, что на практике явно будет приводить к необоснованно завышенному значению величины налоговой нагрузки.

Крайне интересная модель расчета величины налоговой нагрузки на предприятия предлагается А. Кадушиным и Н. Михайловой (39, с. 45). Налоговое бремя, по их мнению, следует определять по отношению к добавленной стоимости, которая является источником дохода предприятия и, соответственно, источником уплаты налогов. Ранее нами уже отмечалось, что такие налоги, как налог с продаж и налог на имущество, имеют своим источником более широкую базу, чем добавленная стоимость. Однако этот показатель позволяет «усреднить» оценку налоговой нагрузки для различных типов производства, т. е. обеспечивает сопоставимость налогового бремени для различных экономических структур, что является несомненным достоинством данной модели.

Валовая выручка представляется в виде следующей структуры компонентов: материальные затраты ($MЗ$) и добавленная стоимость ($ДС$), которая включает: амортизационные отчисления (A_M); затраты на оплату труда ($ЗП_O$) (включая обязательные отчисления в социальные фонды и налоги, начисляемые к фонду оплаты труда); налог на добавленную стоимость ($НДС$); прибыль ($П$).

Поскольку долевое распределение представленных компонентов на различных предприятиях различно, авторы вводят следующие структурные коэффициенты:

K_O — доля добавленной стоимости в валовой выручке, $K_O = ДС / В$;

$K_{ЗП}$ — доля затрат на оплату труда в добавленной стоимости (зарплата с начислениями): $K_{ЗП} = ЗП_O / ДС$ (коэффициент, учитывающий трудоемкость производства);

K_{AM} — доля амортизационных отчислений в добавленной стоимости: $K_{AM} = A_M / ДС$ (коэффициент, учитывающий фондоемкость производства).

Итак, по расчетам А. Кадушина и Н. Михайловой, предприятие, согласно внешней системе налогообложения, должно уплачивать следующие налоги:

- 1) налог на добавленную стоимость ($НДС$) = $20\% / 120\% \times ДС$;
- 2) начисления (платежи) к заработной плате = $35,6\% / 135,6\% \times K_{ЗП} \times ДС$;
- 3) налог на доходы физических лиц = $0,13 \times (1 - 35,6 / 135,6) \times K_{ЗП} \times ДС$;
- 4) налог на прибыль (24%) = $0,24 \times (1 - НДС - K_{ЗП} - K_{AM}) \times ДС =$
 $= 0,24 \times (0,833 - K_{ЗП} - K_{AM}) \times ДС$.

Сложение всех перечисленных налогов и обязательных платежей позволяет получить следующее выражение отчисляемой государству доли добавленной стоимости:

$$\left(\frac{(20\%)}{(120\%)} + \frac{(35,6\%)}{(135,6\%)} \times K_{ЗП} \right) + 0,13 \times \left(1 - \frac{0,35,6}{1,35,6} \times K_{ЗП} + 0,24 \times (0,833 - K_{ЗП} - K_{AM}) \right).$$

Таким образом, доля добавленной стоимости, которую организация должна, согласно действующей системе налогообложения, отдать государству в виде налогов и обязательных платежей, является функцией типа производства по критерию доли в составе валовой выручки материальных, трудовых или амортизационных затрат.

По предложенной формуле, изменяя переменные (материалоемкость, фондоемкость, трудоемкость), можно получать долю налогов в добавленной стоимости предприятия. Появляется возможность просчитать влияние повышения или понижения ставок налогов, увеличения льгот на темпы развития предприятия.

Недостатками формулы является то, что в ней не нашли отражения такие налоги, как налог с продаж, налог на имущество и другие; одновременно вряд ли стоит включать в расчет налог на доходы физических лиц; и как уже отмечено ранее, добавленная стоимость является не самой лучшей базой для расчета величины налогового бремени. Кроме того, вряд ли целесообразно рассчитывать фиксированные коэффициенты, основываясь на действующих ставках налогов, которые имеют тенденцию к постоянному изменению.

Сторонницей мультипликативного метода расчета налогового бремени выступает также Е. А. Кирова, предлагающая различать абсолютную и относительную налоговую нагрузку (20, с. 32). По ее мнению, абсолютная налоговая нагрузка — это налоги и взносы, подлежащие перечислению в бюджет и во внебюджетные фонды, т. е. абсолютная величина налоговых обязательств хозяйствующих субъектов. В этот показатель включаются фактически внесенные в бюджет налоговые платежи и перечисленные во внебюджетные фонды обязательные взносы, а также недоимка по данным платежам. В расчет абсолютной налоговой нагрузки не включается налог на доходы физических лиц и косвенные налоги, что уже критически рассмотрено нами выше.

Е. А. Кирова предлагает исчислять относительную налоговую нагрузку путем соотношения налоговых платежей и отчислений на социальные нужды (абсолютной нагрузки) к вновь созданной стоимости, которая определяется путем вычета из добавленной стоимости амортизации.

На уровне отдельной организации вновь созданную стоимость предлагается исчислить следующим образом:

$$BCC = B - MЗ - A + ВД - ВР;$$

$$\text{или } BCC = OT + CO + П + НП,$$

где BCC — вновь созданная стоимость; B — выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг; $MЗ$ — материальные затраты; A — амортизация; $ВД$ — внереализационные доходы; $ВР$ — внереализационные расходы (без учета налоговых платежей); OT — оплата труда; CO — отчисления на социальные нужды; $П$ — прибыль предприятия; $НП$ — налоговые платежи.

Относительную налоговую нагрузку (D_{II}) можно определить по следующей формуле:

$$D_{II} = \frac{НП + CO}{BCC} \times 100\% = \frac{НП + CO}{OT + CO + П + НП} \times 100\%.$$

Таким образом, подход Е. А. Кировой не учитывает показатели фондоемкости, материалоемкости, трудоемкости продукции и доходность производства.

Достоинства методики заключаются в том, что она позволяет сравнивать налоговую нагрузку на конкретные предприятия, а также на индивидуальных предпринимателей, независимо от их отраслевой принадлежности. Положительным моментом предлагаемой методики является предложение учитывать в расчете недоимку по налогам.

Критическое осмысление имеющихся в экономической литературе подходов к определению содержания и обоснованию методики расчета налогового бремени, а также рассмотрение основных факторов, влияющих на уровень налоговой нагрузки, позволило нам предложить свою мультипликативную модель расчета налогового бремени хозяйствующего субъекта. Для этого необходимо ввести следующие обозначения:

H_{Π} — ставка налога на прибыль;

$H_{НДС}$ — ставка НДС;

$H_{НСП}$ — ставка налога с продаж;

$H_{ЕСН}$ — ставка единого социального налога;

$H_{ДФЛ}$ — ставка налога на доходы физических лиц;

$H_{ДН}$ — ставка дорожного налога;

$H_{И}$ — ставка налога на имущество;

$H_{Див}$ — ставка налог на дивиденды;

$V_{Б}$ — выручка брутто, т. е. включающая косвенные налоги. Ее схематически можно представить следующим образом:

$$V_{Б} = \underbrace{МЗ + АМ + РП + НД + НИ + ЗП + ЕСН + П + НДС + НСП}_{ДС},$$

где $МЗ$ — материальные затраты; $АМ$ — сумма амортизационных отчислений; $РП$ — сумма прочих расходов; $НД$ — сумма дорожного налога; $НИ$ — сумма налога на имущество; $ЗП$ — расходы на оплату труда, учитываемые для целей налогообложения прибыли; $ЕСН$ — сумма единого социального налога; $П$ — прибыль; $НДС$ — сумма НДС; $НСП$ — сумма налога с продаж; $ДС$ — добавленная стоимость, которая включает НДС.

Далее необходимо ввести следующие показатели:

$VН$ — выручка-нетто, т. е. не включающая налог с продаж и соответственно состоящая из материальных затрат и добавленной стоимости;

K_0 — коэффициент, показывающий удельный вес добавленной стоимости выручке-нетто. Он рассчитывается, как:

$$K_0 = \frac{ДС}{ВН}.$$

$K_{ЗП}$ — коэффициент, показывающий удельный вес отчислений на оплату труда в добавленной стоимости. Он рассчитывается, как:

$$K_{ЗП} = \frac{ЗП}{ДС}.$$

$K_{АМ}$ — коэффициент, показывающий удельный вес амортизационных отчислений в добавленной стоимости:

$$K_{АМ} = \frac{АМ}{ДС}.$$

$K_{РП}$ — коэффициент, показывающий удельный вес прочих расходов в добавленной стоимости:

$$K_{РП} = \frac{РП}{ДС}.$$

$НБ_{ДС}$ — это налоговое бремя хозяйствующего субъекта по отношению к добавленной стоимости.

Мы поставили перед собой задачу, чтобы показатель мультипликативного налогового бремени был аддитивен, т. е. показатели налогового бремени по различным налогам можно было бы как суммировать между собой, так и исключать из расчета. Для расчета $НБ_{ДС}$ в числитель последовательно ставятся налоги, ставки которых перечислены выше, а в знаменатель — добавленная стоимость. Так как сумма налогов получается путем умножения коэффициентов на $ДС$, то $ДС$ в числителе и знаменателе сокращается, и формула приобретает следующий вид:

$$\begin{aligned} НБ_{ДС} = & (1 - Н_{П}) \times \frac{Н_{НДС}}{1 + Н_{НДС}} + \frac{Н_{НСП}}{K_O} + Н_{ДФЛ} \times K_{ЗП} + [(1 - Н_{П}) \times Н_{ЕСН} - Н_{П}] \times K_{ЗП} + \\ & + (1 - Н_{П}) \times \left\{ Н_{И} \times \left[\frac{1}{K_O} - 1 + K_{АМ} \times (n - m) \right] \right\} + (1 - Н_{П}) \times \left[Н_{ДН} \times \left(\frac{1}{K_O} - \frac{Н_{НДС}}{1 + Н_{НДС}} \right) \right] + \\ & + Н_{П} - Н_{П} \times (K_{АМ} + K_{РП}) + (1 - Н_{П}) \times Н_{ДИВ} \times \left\{ 1 - \frac{Н_{НДС}}{1 + Н_{НДС}} - (1 + Н_{ЕСН}) \times K_{ЗП} - K_{АМ} - \right. \\ & \left. - K_{РП} - \frac{Н_{ДН}}{K_O} + \frac{Н_{ДН} \times Н_{НДС}}{1 + Н_{НДС}} - Н_{И} \times \left[\frac{1}{K_O} - 1 + K_{АМ} \times (n - m) \right] \right\}. \end{aligned}$$

Для того чтобы рассчитать налоговое бремя хозяйствующего субъекта не по отношению к $ДС$, а по отношению к выручке-брутто, необходимо учесть в знаменателе материальные затраты и налог с продаж.

Тогда формула налогового бремени $НБ_{ВБ}$ приобретает следующий вид:

$$НБ_{ВБ} = \frac{НБ_{ДС} \times K_O}{1 + Н_{НСП}}.$$

Расчеты, проведенные согласно этой формуле по различным хозяйствующим субъектам с учетом вариантов изменения факторов содержатся в следующем параграфе.

Контрольные вопросы

1. Каков был уровень налогового бремени в различные исторические периоды?
2. Дайте характеристику уровня налогового бремени в различных странах в начале XIX в. по данным табл. 9.2.
3. В чем состоит вклад К. Ф. Шмелева в методику расчета налогового бремени?
4. Как решаются в современной экономической литературе вопросы:
 - о включении в расчет налогового бремени налога на доходы физических лиц?
 - об учете косвенных налогов?
 - о показателе, с которым следует сравнивать сумму уплаченных хозяйствующими субъектами налогов?
5. Какие модели расчета налогового бремени существуют в современной отечественной экономической литературе?

6. Дайте оценку моделей расчета уровня налогового бремени, предлагаемых различными авторами.
7. Ознакомьтесь с моделью расчета налогового бремени, предлагаемой авторами данного учебника.

9.3. Снижение налогового бремени и расчет оптимальной налоговой нагрузки

Для того чтобы решать проблемы налогового планирования путем оптимизации налогового бремени, необходимо воздействовать на различные элементы, включенные в его расчет: ставки соответствующих налогов и приведенные выше коэффициенты. Для этих целей на основе разработанной модели оценено влияние изменения различных факторов на уровень налогового бремени (15).

Так, в табл. 9.4 представлен базовый вариант расчета налогового бремени хозяйствующего субъекта, предусматривающий в основном максимальные ставки налогов и указанные значения соответствующих коэффициентов.

В данном случае налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 48,616%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 25,255%.

Будем менять факторы и рассчитывать последствия их изменения для уровня налогового бремени.

Во-первых, не будем учитывать в расчете налогового бремени влияние налога на доходы физических лиц. Тогда налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 46,449%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 24,130%. Данное налоговое бремя будем считать *базовым*. И все дальнейшие расчеты производятся уже без учета налога на доходы физических лиц.

Теперь будем последовательно менять ставки налогов, исходя из возможностей, предоставляемых налоговым законодательством и перспективами его изменения:

Таблица 9.4

Базовый вариант расчета налогового бремени хозяйствующего субъекта

Параметры	Значение
Ставка налога на прибыль	24%
Ставка НДС	20%
Ставка налога с продаж	5%
Ставка единого социального налога и отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	40%
Ставка налога на доходы физических лиц	13%
Ставка дорожного налога	1%
Ставка налога на имущество	2%
Ставка налога на дивиденды	6%
K_O	55%
$K_{ЗП}$	17%
$K_{АМ}$	17%
$K_{РП}$	10%
Средний срок полезного использования амортизируемого имущества	10
Средний срок фактической эксплуатации амортизируемого имущества	1

1) осуществляя деятельность в свободных экономических зонах на территории РФ, хозяйствующие субъекты в соответствии с положениями главы 25 НК РФ могут снизить ставку налога на прибыль до уровня 20%. Тогда налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 45,273%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 23,609%;

2) действующее законодательство по НДС предусматривает возможность применять в ряде случаев ставку 10%. Тогда налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 41,091%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 21,346%.

По экспортным и аналогичным им операциям возможно применение нулевой ставки НДС. В этом случае налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 34,662%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 18,006%.

В перспективе планируется введение ставки НДС 18%. Тогда налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 44,938%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 23,345%;

3) по налогу с продаж возможны следующие варианты: во-первых, осуществляя реализацию в регионах с более низкой ставкой, например в Москве, где ставка установлена на уровне 4%, получаем налоговое бремя $НБ_{ДС}$ 44,616%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ 23,400%.

Если же осуществлять реализацию в регионах, где еще не введен данный налог, то налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 37,283%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 20,336%;

4) рассматривая бремя социальных налогов, необходимо указать, что по ЕСН существует регрессивная шкала от 35,6% до 2% с суммы превышения и что отчисления на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний варьируются в зависимости от класса профессионального риска от 0,2% до 8,7%.¹

Таким образом, максимальный размер социальных налогов 44,3%. Тогда налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 46,961%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 24,396%.

Возьмем для примера уровень социальных налогов 20%. Тогда налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 44,068%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 22,893%;

5) в случае отмены налога с пользователей автодорог и невведения вместо него дорожного налога с той же ставкой получим налоговое бремя $НБ_{ДС}$ равно 45,259%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ равно 23,511%;

6) по налогу на имущество возможно использование льгот, вплоть до полного освобождения от данного налога. В этом случае налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 43,156%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 22,398%.

В проекте Налогового кодекса РФ планируется введение налога на недвижимость, ставка которого предполагается на уровне 5%. Тогда налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 51,4501%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 26,727%;

¹ Для целей упрощения модели мы абстрагируемся здесь от различий в базе исчисления ЕСН и отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

7) дивиденды, выплачиваемые иностранным юридическим лицом как российским, так и иностранным организациям, а также дивиденды, выплачиваемые российскими организациями иностранным юридическим лицам, могут согласно ст. 284 Налогового кодекса РФ облагаться по ставке 15%. В этом случае налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 48,273%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 25,077%.

Из произведенных расчетов можно сделать вывод, что наибольшее уменьшение налогового бремени достигается в результате применения ставки 0% по НДС и при осуществлении реализации продукции, работ и услуг на территориях, где не введен налог с продаж.

Однако анализ будет неполным, если заниматься оптимизацией налогового бремени, только минимизируя ставки налогов. Снижения налогового бремени возможно добиться в результате оптимизации структуры выручки и прежде всего добавленной стоимости.

Например, если K_o снизить до уровня 10% при прежней структуре добавленной стоимости, то налоговое бремя $НБ_{ДС}$ увеличится до 69,070%, однако налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 13,156%. Следует отметить, что K_o характеризует материалоемкость продукции. Таким образом, при увеличении материалоемкости возрастает уровень налогового бремени относительно добавленной стоимости и уменьшается налоговое бремя относительно выручки брутто.

Если при значении K_o 55% поменять структуру добавленной стоимости, например увеличив $K_{ам}$ в 2 раза в результате использования нелинейного способа начисления амортизационных отчислений или применения вариантов ускоренной амортизации, то налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 43,833%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 22,770%.

Можно оценивать как влияние изменений отдельных факторов, так и их комплексное воздействие на уровень налогового бремени, которое достигается за счет грамотного принятого решения о размещении бизнеса, в том числе в свободных экономических зонах на территории России; принятия взвешенной учетной политики для целей налогообложения; проведения оптимальной договорной компании; использования различных льгот по налогам и налоговых освобождений.

Например, если предприятие, расположенное в российской свободной экономической зоне (ставка налога на прибыль 20%), реализует свою продукцию на экспорт (ставка НДС 0%), у него нет реализации за наличный расчет и, следовательно, налога с продаж, ставка социального налога 10%, предприятие наполовину освобождено от налога на имущество в результате использования соответствующих льгот (реальная ставка налогообложения 1%), т. е. его исходные условия выглядят следующим образом (табл. 9.5).

Таким образом, налоговое бремя $НБ_{ДС}$ получится равным 48,357%, а налоговое бремя $НБ_{ВБ}$ получится равным 10,013%.

Предлагаемая модель позволяет также рассчитать процент изменения размера налогового бремени в результате изменения каждого из факторов на один процент, т. е. определять, какие из факторов оказывают наиболее существенное влияние на изменение базового размера налогового бремени $НБ_{ВБ}$ (0,241295), что показано в табл. 9.6.

Таблица 9.5

Вариантный расчет налогового бремени при заданных условиях

Параметры	Значение
Ставка налога на прибыль	20%
Ставка НДС	0%
Ставка налога с продаж	0%
Ставка единого социального налога и отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	10%
Ставка налога на доходы физических лиц	0%
Ставка дорожного налога	1%
Ставка налога на имущество	0%
Ставка налога на дивиденды	6%
K_O	55%
$K_{ЭП}$	17%
K_{AM}	17%
$K_{РП}$	10%
Средний срок полезного использования амортизируемого имущества	10
Средний срок фактической эксплуатации амортизируемого имущества	1

Таблица 9.6

Изменение размера налогового бремени в результате изменения соответствующего фактора на один процент (из базового уровня)

Изменение на один процент параметров	Значение налогового бремени $НБ_{ВБ}$	Процент изменения $НБ_{ВБ}$ при изменении параметра на 1%
Ставки налога на прибыль	0,239993	101%
Ставки НДС	0,238722	101%
Ставки налога с продаж	0,234	103%
Ставки ЕСН и отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	0,240677	101%
Ставки дорожного налога	0,23511	103%
Ставки налога на имущество	0,232636	104%
Ставки налога на дивиденды	0,240242	101%

Таким образом, при существующей у анализируемой организации структуре выручки наибольшее влияние на изменение налогового бремени оказывает изменение на 1% налога на имущество (хотя для данного налога 1% составляет половину ставки).

В табл. 9.7 показано, как влияет на уровень налогового бремени изменение ставки соответствующего налога на 1% от ее базового уровня (по налогу на прибыль на 1% от базовых 24%, т. е. на 0,24%, и т. д.).

Анализ данных вышеприведенной таблицы позволяет сделать вывод, что наибольшее влияние на изменение размера налогового бремени оказывает изменение ставки НДС на 1% от ее базового уровня.

Таблица 9.7

Изменение размера налогового бремени в результате изменения соответствующего фактора на 1% (от базового уровня)

Изменяемые на один процент параметры	Значение налогового бремени $НБ_{ВБ}$	Процент изменения $НБ_{ВБ}$ при изменении параметра на 1%
Ставка налога на прибыль	0,240983	100,130%
Ставка НДС	0,240780	100,212%
Ставка налога с продаж	0,240934	100,150%
Ставка единого социального налога и отчислений на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	0,241048	100,103%
Ставка дорожного налога	0,241233	100,026%
Ставка налога на имущество	0,241122	100,072%
Ставка налога на дивиденды	0,241232	100,026%

Использование модели позволит конкретным хозяйствующим субъектам решать проблемы оптимизации своего налогового бремени в зависимости от стоящих перед ними конкретных задач соответствующего жизненного цикла фирмы.

Анализ уровня налогового бремени будет неполным, если не проанализировать его по хозяйствующим субъектам различных отраслей. Для этого произвольно выбраны организации различных отраслей экономики, результаты расчетов налогового бремени в которых приводятся в приложении 14. На основе проведенного анализа можно сделать следующие основные выводы.

Во-первых, проведенные различными методами (мультипликативным, суммовым, на основе денежных потоков) расчеты налогового бремени хозяйствующих субъектов дают различные цифровые значения, что прежде всего говорит о возможности и необходимости дальнейшего усовершенствования разработанной модели и подтверждает наличие определенных недостатков у отчетности о движении денежных средств.

Во-вторых, базируясь на результатах расчетов налогового бремени суммовым методом как наиболее точным для текущего момента, можно констатировать, что амплитуда колебаний уровня налогового бремени составляет более 30%. Наибольший размер налогового бремени по итогам деятельности в 2001 г. получился у лесхоза (37,54%), достаточно высокий уровень у иностранного представительства (23,38%), у банка (21,93), у риэлтерской конторы (18,22%), у предприятия легкой промышленности (17,87%), у общественной организации (17,63%), у автотранспортного предприятия (16,66%). Наименьший размер налогового бремени получился у страховой компании (0,24%), у оптовой торговли (1,49%), у рекламного агентства (2,50%), у организации пищевой промышленности (экспорт) (3,99%), организации образования (4,43%). Подводя итоги имперических исследований, можно сделать вывод, что дифференциация уровня налогового бремени между различными хозяйствующими субъектами велика и входит в противоречие с основополагающим принципом справедливости, присущим классической теории налогообложения. Более того, даже в случае декларирования в законодательных доку-

ментах «режима наибольшего налогового благоприятствования» для отдельных хозяйствующих субъектов, ими не всегда достигается минимальный размер налогового бремени по сравнению с другими организациями. Такое положение в числе прочих обоснований зависит также и от успехов в области налогового планирования.

В-третьих, проведенный анализ показал, что наибольший объем в структуре налогового бремени у большинства рассмотренных хозяйствующих субъектов занимает НДС (у предприятия оптовой торговли — 83,6%; у сельскохозяйственного кооператива — 49,5%; у предприятия с иностранными инвестициями — 43,3% и т. д.), а также ЕСН (у общественной организации — 77,3%; у транспортной организации — 73,7%, у предприятия пищевой промышленности — 63,3% и т. д.). Лишь у банка получился наибольший удельный вес в налоговом бремени налога на прибыль. Таким образом, произведенные расчеты и предложенная модель позволяют определить для каждого конкретного хозяйствующего субъекта налоги, наиболее существенно влияющие на уровень налогового бремени, чтобы они могли сосредоточить на них свое основное внимание при налоговом планировании в перспективе.

Необходимо еще раз подчеркнуть, что использование того или иного элемента налогового планирования должно быть основано на индивидуальном подходе к каждому конкретному хозяйствующему субъекту. Только в этом случае предприятие может получить реальный эффект, выражающийся в увеличении финансовых результатов и снижении текущих издержек в части налоговых платежей.

Предложенная концепция налогового планирования позволит хозяйствующим субъектам повышать свою финансовую устойчивость и значимость и в конечном итоге окажет влияние на темпы экономического роста, что является приоритетным направлением развития экономики нашей страны на современном этапе.

Контрольные вопросы

1. В результате изменения каких факторов достигается наибольшее уменьшение налогового бремени?
2. Как меняется налоговое бремя в результате изменения структуры добавленной стоимости?
3. Как меняется налоговое бремя в результате изменения различных факторов на 1%?
4. Как влияет на уровень налогового бремени изменение ставки соответствующего налога на 1% от ее базового уровня?
5. Проанализируйте уровень налогового бремени по различным хозяйствующим субъектам по данным, содержащимся в приложении 30.

Список литературы к главе 9

Законодательно-нормативные документы

1. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ с дополнениями и изменениями.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть II. Федеральный закон РФ от 5.08.2000 г. № 117-ФЗ с дополнениями и изменениями.

3. Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118–1 «Об основах налоговой системы» с изменениями и дополнениями.
4. Закон РФ от 31.12.1991 г. № 2030–1 «О налоге на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
5. Закон РФ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
6. Закон РФ от 20.11.1999 г. № 196-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Новгороде и Твери».
7. Закон РФ от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ».
8. Закон РФ от 24.12.2002 г. № 176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год».
9. Инструкция МНС РФ от 08.06.1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
10. Закон Санкт-Петербурга от 14.07.1995 г. № 81–11 «О налоговых льготах» с изменениями.

Монографии, учебники, статьи

11. *Афонцев С., Капелюшников Р.* Структурные характеристики предприятий и их налоговое поведение. // Вопросы экономики. — 2001. — № 9.
12. *Верстина Н. Г.* Налоговое планирование как элемент финансовой политики реструктурируемого предприятия // Финансы. — 2002. — № 4.
13. *Викуненко А. Е.* Налогообложение и экономический рост России. — М.: Прогресс, 1999.
14. Все начиналось с десятины / Пер. с нем.; общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Ланина. — М.: Прогресс, 1992.
15. *Вылкова Е. С.* Расчет налогового бремени в современных российских условиях / Налоговый вестник — 2002. — № 12; 2003. — № 1.
16. *Глухов В. В., Дольдэ И. В.* Теория и практика. — СПб.: Специальная литература, 1997.
17. *Гок К.* Налоги и государственные долги, 1865. — Киев. В университетской типографии.
18. *Горлов И.* Теория финансов. — Казань, 1841.
19. *Егорова Е. Н., Петров Ю. А.* Сравнительный анализ эффективной ставки налогов в России и зарубежных странах // Налоговый вестник. — 1995. — № 11.
20. *Кирова Е. А.* Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. — 1998. — № 9.
21. *Козлов Д. А.* Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия // Финансовый менеджмент. — 2002. — № 1.
22. *Кун Е.* Опыт сравнительного исследования налогового бремени в России и других главнейших странах Европы, 1913. — СПб.: Типография Редакции периодических изданий Министерства Финансов.
23. *Лебедев В.* Желательное упрощение и поправки в наших государственных доходах, 1900. — СПб.

24. Микеладзе П. В. Тяжесть обложения в иностранных государствах, 1928. — Вологда: Типография Полиграфтреста «Северный печатник».
25. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение. Курс лекций. — М.: ИНФРА-М, 2000.
26. Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. — М.: Центр «Налоги и финансовое право»: Аналитика-Пресс, 1997.
27. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса). Составили П. П. Гензель, П. В. Микеладзе, В. Н. Строгий, К. Ф. Шмелев, 1928. — М.: Финансовое издательство НКФ СССР.
28. Оспанов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. — СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997.
29. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. — М.: «Книжный мир», 2000.
30. Пансков В. Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // Финансы. — 1998. — № 11
31. Папава В. Лафферов эффект с последствием // Мировая экономика и международные отношения. — 2001. — № 7.
32. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 1996.
33. Райзенберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 3-е изд., доп. — М.: ИНФРА-М, 2000.
34. Раселли С. Труды комиссии высочайше утвержденной для пересмотра системы податей и сборов. Т. XVI, 1879. — СПб.: Типография В. Безбородова.
35. Самуэльсон П. Экономикс. — М.: Экономика, 1992.
36. Селигман Э. Очерки по теории обложения (финансовые проблемы военного и послевоенного периода), 1924. — Петроград. Изд-во Северо-западного Промбюро ВСНХ.
37. Соколов А. За марксистский анализ налогов и тяжести обложения, 1930. — М.: Государственное финансовое издательство Союза ССР.
38. Соловей Г. Г. Государственные бюджеты, 1928. — Москва—Ленинград. Государственное издательство.
39. Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы — 2000. — № 5.
40. Тяжесть налогов довоенного и настоящего времени для крестьянского населения Новгородской губернии. Издание Новгородского Губернского Исполнительного Комитета, 1923. — Новгород: Типография Губсоюза.
41. Финансовые аспекты экономики России / Под ред. проф. Сабанти Б. М. Сборник научных трудов. Вып. 1. — СПбГУЭФ.: Изд-во СПбГУЭФ, 2001.
42. Черник Д. Г. Основы налоговой системы. — М.: ЮНИТИ, 2000.
43. Шедевры мировой экономической мысли. Т. 2. — СПб.: Петроком, 1993.

РАЗДЕЛ VI
АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА
ПО НАЛОГОВЫМ ВОПРОСАМ

Глава 10

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА ПО НАЛОГОВЫМ ВОПРОСАМ

После изучения материалов данной главы вы сможете:

- перечислить основные проблемы разбираемых арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части I Налогового кодекса Российской Федерации;
- систематизировать разбираемые арбитражными судами дела по вопросам налогообложения прибыли;
- систематизировать разбираемые арбитражными судами дела по вопросам косвенного налогообложения;
- ознакомиться с разбираемыми арбитражными судами делами по вопросам налогообложения имущества;
- изучить судебную практику по вопросам налогообложения доходов физических лиц.

10.1. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации

Арбитражными судами различных инстанций за время действия части I Налогового кодекса рассмотрено более 21 тыс. дел, связанных с применением различных положений НК, и выработаны определенные рекомендации по практике разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части I Налогового кодекса Российской Федерации. Приводимый ниже обзор данной практики крайне важен для грамотного осуществления налогового планирования хозяйствующими субъектами.

1. *Установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечислены в п. 1 ст. 20 Налогового кодекса Российской Федерации, судом осуществляется с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пеней (ст. 40 Кодекса).*

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа (ответчика) о доначислении налогов на прибыль и на добавленную стоимость, а также взыскании пеней в связи с занижением налоговой базы из-за неправильного определения цены для целей налогообложения.

Ответчик просил суд отказать в удовлетворении требования заявителя, указав, что доначисление налогов осуществлено им на основании ст. 40 НК РФ в результате проверки правильности применения ответчиком цен по сделкам с взаимозависимым лицом.

Рассматривая дело, суд обратил внимание на следующее.

В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 40 Кодекса налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

В п.1 ст. 20 НК РФ перечислены случаи, когда лица считаются взаимозависимыми для целей налогообложения.

Пунктом 2 ст. 20 Кодекса суду предоставлено право признавать лица взаимозависимыми по иным основаниям, чем предусмотренные п. 1 указанной статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Как видно из материалов дела, налоговый орган посчитал заявителя и его контрагента взаимозависимыми лицами на том основании, что учредителями данных организаций являются одни и те же граждане, которые заинтересованы во взаимодействии своих организаций и установлении выгодных условий купли-продажи.

Поскольку приведенное основание не предусмотрено п. 1 ст. 20 НК РФ, заявитель полагал, что проверка ответчиком правильности применения цен могла быть осуществлена только после признания судом факта взаимозависимости лиц по заявлению налогового органа. Несоблюдение данного порядка влечет недействительность решения о доначислении налога и пеней.

Суд отклонил эти доводы заявителя по следующему мотиву. Установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечисленные в п. 1 ст. 20 НК РФ, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пеней.

Оценив представленные сторонами доказательства, суд признал заявителя и его контрагента взаимозависимыми лицами и рассмотрел, по существу, вопрос о правильности расчета доначисленных налогов и пеней.

2. Юридическое лицо и его руководитель с учетом конкретных обстоятельств могут быть признаны взаимозависимыми лицами в смысле ст. 20 НК РФ.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с акционерного общества штрафа, предусмотренного ст. 123 НК РФ, за невыполнение обязанностей налогового агента.

Общество просило суд отказать в удовлетворении требования заявителя, указав на исчисление и удержание им налога на доходы физического лица в полном объеме.

Из представленных в суд материалов усматривалось следующее.

Общество (ответчик) заключило с гражданином договор купли-продажи 35 квартир на общую сумму 830 тыс. руб., с рассрочкой уплаты выкупной цены на 10 лет.

Считая, что данная сделка совершена между взаимозависимыми лицами, налоговый орган (заявитель) на основании пп. 1 п. 2 ст. 40 Кодекса проверил правильность применения цен по данной сделке в целях контроля за полнотой исчисления налога на доходы физического лица — покупателя.

Согласно полученным заключениям экспертов, цена квартир оказалась заниженной в 4 раза, а именно на 2,5 млн руб.

В связи с этим налоговый орган указал, что общество, будучи налоговым агентом (работодателем) по отношению к гражданину-покупателю, при исчислении налога на доходы последнего должно было включить в налоговую базу доход в виде указанной выше экономической выгоды, исчислить с этой суммы налог, удержать его при осуществлении выплат гражданину в течение налогового периода и перечислить удержанную сумму налога в бюджет.

Поскольку эта обязанность обществом не выполнена, налоговый орган вынес решение о привлечении общества к ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ.

Суд в удовлетворении требования налогового органа отказал, отметив следующее.

Налоговый орган (заявитель) проверил правильность применения цен по спорной сделке купли-продажи, признав участников этой сделки взаимозависимыми лицами, так как гражданин-покупатель является директором общества-продавца.

Однако поскольку в рассматриваемой ситуации не усматривается ни один из признаков взаимозависимых лиц, указанных в пп. 1–3 п. 1 ст. 20 НК РФ, налоговый орган не вправе был оспаривать цену договора для целей налогообложения.

Суд кассационной инстанции решение суда первой инстанции отменил и дело направил на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Как видно из имеющихся в деле документов, общество (ответчик) продало 35 квартир своему директору. При этом собственниками 100% акций общества являются директор и его сын.

Решение о продаже, цене продажи и рассрочке платежа было принято на общем собрании акционеров (в составе двух указанных граждан).

Согласно п. 2 ст. 20 Кодекса суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 этой статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

В данном случае характер взаимосвязи покупателя и продавца свидетельствует о возможном влиянии этой связи на условия и результаты сделки, поэтому они должны быть признаны взаимозависимыми лицами в смысле п. 2 ст. 20 НК РФ и в целях применения положений ст. 40 Кодекса.

Поскольку суд первой инстанции, не признав продавца и покупателя взаимозависимыми лицами, не исследовал вопрос о соотношении цены сделки и рыночной цены на проданные квартиры и не дал оценки представленным налоговым органом доказательствам, дело подлежит направлению на новое рассмотрение для разрешения указанного вопроса.

В другом случае суд признал взаимозависимыми лицами два общества с ограниченной ответственностью, поскольку руководитель одного из обществ имел долю в размере 25% во втором обществе.

Данный вывод был поддержан судами апелляционной и кассационной инстанций.

Требование о взыскании задолженности по налогам, пеням и штрафам, числящейся за организацией, являющейся зависимым (дочерним) обществом (предприятием), на основании пп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ может быть предъявлено налоговым органом только к коммерческой организации.

Налоговый орган на основании пп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с главного управления исполнения наказаний по одному из субъектов Российской Федерации (далее — управление) задолженности по налогу на добавленную стоимость, числящейся за государственным унитарным предприятием, входящим в систему управления. Само предприятие (налогоплательщик) было привлечено к участию в деле в качестве третьего лица.

Ответчик требование не признал со ссылкой на то, что он является государственным учреждением, финансируется из бюджета в соответствии с утвержденной сметой и не может отвечать своими денежными средствами и иным имуществом по долгам коммерческой организации, коей является третье лицо.

Решением суда в удовлетворении требования отказано по следующим основаниям.

В силу пп. 16 п. 1 ст. 31 Кодекса налоговые органы вправе предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды требования о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий).

Как видно из материалов дела, в ходе выездной налоговой проверки предприятия была выявлена задолженность по налогу на добавленную стоимость.

Имущество предприятия является федеральной собственностью, в соответствии с его уставом полномочия учредителя и собственника имущества от лица Российской Федерации осуществляет Главное управление исполнения наказаний Минюста России, в систему которого входит ответчик.

Предприятие более трех месяцев не погашало выявленную задолженность. Как установлено в ходе встречной проверки, проведенной заявителем у ответчика, выручка за отгруженный предприятием (третьим лицом) товар в ряде случаев поступала на счет управления.

Учитывая изложенные обстоятельства и руководствуясь пп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ, налоговый орган предъявил к управлению требование о погашении задолженности предприятия.

Однако заявителем не приняты во внимание следующие моменты.

Согласно приведенной выше норме факт зависимости устанавливается по правилам Гражданского кодекса Российской Федерации. В силу ст. 105, 106 и 114 названного Кодекса основными (преобладающими) обществами (предприятиями) могут быть только коммерческие организации.

Поскольку управление (ответчик) является государственным учреждением (некоммерческой организацией), оно не может быть расценено в качестве основного (преобладающего) по отношению к государственному унитарному предприятию (третьему лицу).

Таким образом, требование, определенное пп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ, предъявлено налоговым органом к управлению неправомерно.

Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили решение в силе.

3. Суд признал необоснованным доначисление налоговым органом налога на прибыль по сделке между взаимозависимыми лицами, поскольку отсутствовали доказательства того, что цена услуги, примененная сторонами по этой сделке, отклонялась от рыночной цены более чем на 20% (ст. 40 НК РФ).

Акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении на основании ст. 40 НК РФ налога на прибыль и пеней.

Ответчик требование не признал, сославшись на заключение сделок, по которым им проверена правильность применения цен и доначислен налог, между взаимозависимыми лицами. Поэтому перерасчет налога на прибыль исходя из рыночных цен в данном случае обоснован.

Суд требование удовлетворил, отметив следующее.

В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 40 Кодекса налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

В ходе проведения у заявителя выездной налоговой проверки налоговым органом выявлены факты заключения сделок на оказание услуг между заявителем и его акционером, имеющим контрольный пакет акций. Вывод налогового органа о том, что участники этих сделок являются взаимозависимыми лицами, правомерен.

Однако в силу п. 3 ст. 40 НК РФ, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней по сделкам между взаимозависимыми лицами только в случаях, если цены на товары (работы, услуги) по таким сделкам отклоняются более чем на 20% от рыночной цены на идентичные (однородные) товары (работы, услуги).

Как видно из акта проверки и решения о доначислении налога и пеней, а также явствует из объяснений представителей ответчика, налоговый орган в ходе проверки не исследовал вопрос об уровне отклонения цены сделок от рыночных цен. При этом рыночные цены вообще не устанавливались, а в целях перерасчета налога на прибыль использован показатель себестоимости услуг (услуги были проданы по ценам ниже себестоимости).

Таким образом, решение налогового органа о доначислении налога и пеней не соответствует положениям п. 3 ст. 40 НК РФ и, следовательно, подлежит признанию недействительным.

Суд кассационной инстанции оставил решение в силе.

4. В случае выявления сделок, цены по которым более чем на 20% отклоняются от уровня цен, примененных данным налогоплательщиком в отношении идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) в пределах непродолжительного периода времени, доначисление налога по этим сделкам не может производиться исходя из средней цены реализации.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с сельскохозяйственного производственного кооператива недоимки по ряду налогов, образовавшейся в результате занижения налоговой базы, и пеней.

Ответчик требование не признал, ссылаясь на неправильное применение налоговым органом положений ст. 40 Кодекса и соответственно на необоснованный перерасчет налоговой базы и суммы налогов.

Суд отказал в удовлетворении требования исходя из следующего.

Как видно из материалов дела, в частности из акта выездной налоговой проверки, кооператив в октябре 2000 г. совершил ряд сделок по продаже сельскохозяйственной продукции.

В течение указанного месяца имел место значительный разброс цен по отдельным сделкам — более чем на 20%.

На этом основании налоговый орган, руководствуясь пп. 4, 2 и 3 ст. 40 НК РФ, осуществил перерасчет налоговой базы и суммы подлежащих уплате налогов. При этом для целей налогообложения была определена средняя цена реализации сельскохозяйственной продукции ответчиком в названный период.

Указанные действия налогового органа не соответствуют положениям п. 3 ст. 40 Кодекса.

Согласно данной норме, в рассматриваемом случае заявителю следовало установить уровень рыночных цен на идентичную (однородную) продукцию и доначислить налоги только по тем сделкам ответчика, цены по которым отклоняются от рыночных более чем на 20%.

Уровень рыночных цен налоговым органом не исследовался и не устанавливался, в связи с чем представленный в суд перерасчет сумм налогов, подлежащих уплате ответчиком, не основан на законе.

В связи с изложенным требование заявителя о взыскании с ответчика недоимки по налогам не может быть удовлетворено.

5. Пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога, установленного ст. 70 Кодекса, не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с индивидуального предпринимателя недоимки по единому налогу на вмененный доход за март 1999 г. и пеней за просрочку уплаты налога.

Решением суда в удовлетворении требования отказано со ссылкой на пропуск налоговым органом пресекательного срока, установленного п. 3 ст. 48 Кодекса для подачи соответствующего заявления.

При этом суд указал следующее.

Установленный ст. 70 НК РФ трехмесячный срок направления требования об уплате налога истек 30.05.1999 г. (налог должен был быть уплачен не позднее 28.02.1999 г.).

Фактически требование было направлено ответчику спустя почти год — 05.05.2000 г., срок его добровольного исполнения был определен 15.05.2000 г.

Согласно п. 3 ст. 48 Кодекса шестимесячный срок на обращение налогового органа в суд с заявлением о взыскании недоимки, являющийся пресекательным, начинает течь с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога (ст. 70 НК РФ) не влечет изменения порядка исчисления пресекательного срока на принудительное взыскание налога и пеней (п. 3 ст. 48 НК РФ).

В связи с этим срок на обращение в суд должен исчисляться с 10.06.1999 г., т. е. по истечении 10 дней (определенных в требовании) со дня окончания установленного ст. 70 Кодекса срока на направление требования.

Поскольку заявление было предъявлено 27.09.2000 г., т. е. за пределами пресекательного срока, предусмотренного п. 3 ст. 48 НК РФ, оно не может быть удовлетворено.

6. *Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода сумма налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации (ст. 80 НК РФ) по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах.*

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, за несвоевременное представление налоговых деклараций по налогам на прибыль и на добавленную стоимость.

Ответчик добровольно штраф не уплатил, однако доводов в обоснование своей позиции в суд не представил.

Решением суда в удовлетворении требования отказано со ссылкой на отсутствие у общества по итогам соответствующего налогового периода сумм указанных налогов к уплате. По мнению суда, у налогоплательщика нет обязанности представлять «нулевую» налоговую декларацию.

Суд кассационной инстанции решение отменил и требование удовлетворил, отметив следующее.

Согласно абзацу второму п. 1 ст. 80 Кодекса налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В силу указанной нормы обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога.

Глава 21 НК РФ не устанавливает каких-либо иных (специальных) правил представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

Ст. 289 главы 25 Кодекса (часть II), регламентирующая вопросы представления налоговой декларации по налогу на прибыль, в этой части согласуется с положениями абзаца второго п. 1 ст. 80 НК РФ.

Таким образом, ответчик, являясь плательщиком названных выше видов налогов, обязан был представлять налоговые декларации в установленные законом сроки независимо от результатов расчетов сумм налогов к уплате по итогам тех или иных налоговых периодов.

7. *При применении положений ст. 87 НК РФ, устанавливающих ограничения в отношении проведения повторных выездных налоговых проверок, суд не принял во внимание доводы налогового органа о том, что повторная выездная налоговая проверка носила тематический характер и касалась внешнеэкономической деятельности налогоплательщика.*

Государственное унитарное предприятие обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании недоимки по налогам на прибыль и на добавленную стоимость, пеней и штрафов. В обоснование своего требования предприятие сослалось на то обстоятельство,

что оспариваемое решение принято по результатам повторной выездной налоговой проверки.

Ответчик требование не признал, поскольку вторая проверка носила тематический характер и касалась вопросов соблюдения налогового законодательства заявителем как участником внешнеэкономической деятельности. Ранее по этим вопросам проверок на предприятии не проводилось.

Решением суда требование предприятия удовлетворено по следующим основаниям.

В соответствии с частью третьей ст. 87 НК РФ запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора — организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Предприятия, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, определяют налоговую базу в соответствии с законодательством о налогах и сборах, в частности главой 21 НК РФ и Законом Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Налогообложение операций, связанных с оплатой товаров (работ, услуг) иностранной валютой, отдельным законодательством не регулируется.

Следовательно, проверкой правильности и своевременности уплаты налогов на прибыль и на добавленную стоимость охватываются и внешнеэкономические операции налогоплательщика.

В связи с изложенным доводы ответчика в обоснование правомерности проведения у заявителя второй проверки по тем же налогам за уже проверенный налоговый период не могут быть приняты судом во внимание.

8. *Проведение камеральной налоговой проверки за пределами срока, предусмотренного ст. 88 НК РФ, само по себе не может повлечь отказ в удовлетворении требования налогового органа о взыскании налога и пеней, предъявленного с соблюдением срока, предусмотренного п. 3 ст. 48 Кодекса.*

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с индивидуального предпринимателя налога, не исчисленного налогоплательщиком в связи с занижением налоговой базы, и пеней.

Ответчик требование не признал, ссылаясь на то, что доначисление налога произведено по результатам камеральной налоговой проверки, которая проведена с нарушением положений 2 абзаца ст. 88 Кодекса.

Суд требование удовлетворил, обратив внимание на следующее.

Согласно второму абзацу ст. 88 НК РФ камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Применяя указанную норму, следует исходить из того, что установленный ею срок не является пресекательным и его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и принятию мер по его принудительному взысканию.

В то же время пропуск налоговым органом срока проведения камеральной проверки не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней (п. 3 ст. 48 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 48 Кодекса шестимесячный срок на обращение налогового органа в суд с заявлением о взыскании недоимки, являющийся пресекательным, начинается течь с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога.

В силу ст. 70 Кодекса требование об уплате налога и соответствующих пеней, выставляемое налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам налоговой проверки, должно быть направлено ему в десятидневный срок с даты вынесения соответствующего решения.

Как следует из материалов дела, предпринимателю (ответчику) предложено доплатить налог на добавленную стоимость за май 2001 г. Соответствующее решение принято налоговым органом 02.11.2001 г. по результатам камеральной проверки налоговой декларации, представленной предпринимателем 20.06.2001 г.

С учетом приведенных выше положений ст. 88 Кодекса в данном случае камеральная налоговая проверка должна была быть проведена налоговым органом до 20.09.2001 г.

Поскольку ст. 88 НК РФ не предусматривается специального срока для вынесения решения по результатам камеральной налоговой проверки, такое решение должно быть принято в пределах срока самой проверки, т. е. в рассматриваемом случае — не позднее 20.09.2001 г.

Следовательно, требование об уплате налога надлежало направить до 30.09.2001 г. Фактически требование было направлено 15.11.2001 г., срок на добровольное его исполнение — 10 дней.

Срок на обращение в суд надлежит исчислять в данном случае с 10.10.2001 г., т. е. по истечении 10 дней (определенных в требовании) со дня окончания установленного ст. 70 Кодекса срока на направление требования.

Поскольку заявление было направлено в суд в марте 2002 г., т. е. в пределах срока, предусмотренного п. 3 ст. 48 НК РФ, оно подлежит рассмотрению по существу.

Установив, что требование налогового органа обоснованно, суд удовлетворил его.

9. Суд отказал налоговому органу в удовлетворении требования о взыскании с налогоплательщика штрафа, поскольку в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности не были указаны характер и обстоятельства допущенного налогового правонарушения.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с акционерного общества (налогоплательщика) штрафа, предусмотренного ст. 122 НК РФ.

Возражая против требования заявителя, акционерное общество сослалось на то, что содержание решения о привлечении его к ответственности не отвечает требованиям п. 3 ст. 101 Кодекса. Отсутствие указания на характер и обстоятельства

вменяемого налогоплательщику правонарушения, ссылок на документы и иные сведения, на которых основаны выводы налогового органа, лишило налогоплательщика возможности обеспечить надлежащую защиту своих прав.

Суд отказал в удовлетворении требования налогового органа, отметив следующее.

В силу п. 6 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов при принятии решений о привлечении к налоговой ответственности требований этой статьи может являться основанием для признания судом указанных решений недействительными.

В п. 3 ст. 101 Кодекса перечислены требования к содержанию решения о привлечении к ответственности. В частности, в решении должны быть изложены обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, приведены ссылки на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства.

В решении налогового органа о привлечении общества к ответственности вместо упомянутых выше сведений указано лишь, что руководитель налогового органа, рассмотрев акт выездной налоговой проверки, «установил факты нарушения Инструкции № 30 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды» и Инструкции № 39 о НДС». На основании изложенного руководитель налогового органа постановил привлечь налогоплательщика (ответчика) к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ.

Необходимые сведения не отражены также ни в акте проверки, ни в приложениях к нему, нет ссылок и на первичные бухгалтерские документы, в связи с чем невозможно установить, какие конкретно факты были квалифицированы как налоговые правонарушения, определить их характер.

Исходя из изложенного, суд признал, что несоблюдение налоговым органом требований п. 3 ст. 101 Кодекса является основанием для отказа в удовлетворении заявления о взыскании штрафа.

10. Проведение на основании пп. 3 п. 2 ст. 101 НК РФ дополнительных мероприятий налогового контроля не изменяет порядок исчисления срока давности, предусмотренного ст. 115 Кодекса.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью сумм налоговых санкций на основании решения, вынесенного в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 101 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки.

Общество требование не признало, сославшись на то, что ранее по материалам той же проверки заявителем в соответствии с пп. 3 п. 2 указанной статьи Кодекса было принято решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Тем самым налоговый орган реализовал свои полномочия на принятие одного из трех возможных решений, предусмотренных п. 2 ст. 101 НК РФ.

Кроме того, решение, положенное в основу заявления, вынесено за пределами срока, установленного п. 6 ст. 100 Кодекса.

В ходе разрешения данного дела судом установлено следующее.

Руководитель налогового органа (заявителя) в соответствии с п. 1 ст. 101 НК РФ рассмотрел в присутствии налогоплательщика (ответчика) материалы нало-

говой проверки и представленные налогоплательщиком возражения к акту проверки.

По результатам рассмотрения указанных материалов руководитель из трех возможных решений, предусмотренных п. 2 ст. 101 Кодекса, принял решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (пп. 3 п. 2 ст. 101). Данное решение было принято в срок, установленный п. 6 ст. 100 НК РФ.

В ходе дополнительных мероприятий должностные лица налогового органа исследовали документы, поступившие от третьих лиц и касающиеся деятельности ответчика, допросили свидетелей, назначили экспертизу. На основании полученных данных было принято решение о привлечении налогоплательщика к ответственности (пп. 1 п. 2 ст. 101 Кодекса).

По мнению заявителя, вынесение по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности не противоречит положениям НК РФ, в том числе ст. 101. Срок вынесения подобного решения Кодексом не установлен.

Изучив материалы дела, суд отказал в удовлетворении заявления по следующим основаниям:

Согласно п. 6 ст. 100 НК РФ, по истечении срока, установленного для представления налогоплательщиком возражений по акту выездной налоговой проверки, руководитель налогового органа в течение не более 14 дней рассматривает акт проверки и представленные налогоплательщиком материалы.

Порядок рассмотрения указанных материалов и принятия по ним решения регламентирован п. 1 и 2 ст. 101 Кодекса.

В силу п. 2 ст. 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа выносит одно из трех возможных решений:

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Принятие заявителем первоначально решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля свидетельствует о том, что, рассмотрев материалы проверки с учетом возражений ответчика, он не счел их достаточными для принятия решения о привлечении либо отказе в привлечении общества к налоговой ответственности.

Следует учитывать, что Кодекс не устанавливает специального срока, в течение которого должны быть проведены указанные мероприятия и принято окончательное решение о привлечении либо отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. С этой точки зрения доводы заявителя являются правильными.

В то же время в соответствии с п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании суммы налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания налоговых санкций).

Проведение дополнительных мероприятий налогового контроля не изменяет порядок исчисления срока давности, предусмотренного ст. 115 НК РФ.

Как видно из материалов дела, налоговый орган обратился с заявлением о взыскании с общества штрафа спустя 7 месяцев после составления акта выездной налоговой проверки.

Учитывая пропуск заявителем пресекательного срока, установленного п. 1 ст. 115 Кодекса, его требование не подлежит удовлетворению.

11. *Суд признал пропущенным срок давности взыскания сумм санкций, установленный п. 1 ст. 115 НК РФ, поскольку днем обнаружения нарушения налоговым агентом срока представления сведений о доходах физических лиц является день поступления в налоговый орган этих сведений.*

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с налогового агента штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК РФ, за несвоевременное представление сведений о выплаченных физическим лицам доходах и удержанных суммах налога.

Решением суда в удовлетворении требования отказано по мотиву пропуска заявителем пресекательного срока на обращение в суд с таким требованием, установленного п. 1 ст. 115 Кодекса.

При этом суд обратил внимание на следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкций).

В данном случае речь идет о таком правонарушении, как несоблюдение налоговым агентом срока представления в налоговый орган справок о выплаченных физическим лицам доходах и удержанных суммах налога.

Как видно из материалов дела, по итогам 2000 г. соответствующие справки в количестве 174 шт. были представлены ответчиком в налоговый орган 6 апреля 2001 г., в то время как согласно п. 2 ст. 230 НК РФ это следовало сделать не позднее 1 апреля.

В силу п. 1 ст. 126 Кодекса указанное правонарушение влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый документ.

Поскольку Кодекс не регламентирует порядок и сроки фиксации описанного выше правонарушения, день его обнаружения и, следовательно, момент начала течения срока, установленного п. 1 ст. 115 НК РФ, определяется исходя из обстоятельств совершения и выявления данного правонарушения (п. 37 постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 28.02.2001 г. № 5).

О нарушении ответчиком срока представления соответствующих сведений, а также о количестве подлежавших представлению справок заявителю стало известно 6 апреля 2001 г. — в день их фактического представления. В связи с этим заявление о взыскании сумм налоговых санкций за данное правонарушение могло быть предъявлено в суд не позднее 6 октября 2001 г. Фактически это было сделано 23 ноября 2001 г.

Доводы заявителя о необходимости исчисления срока на обращение в суд с момента составления «акта камеральной проверки», т. е. с 28 мая 2001 г., не могут быть приняты во внимание.

Необходимо иметь в виду, что контроль за соблюдением сроков представления налоговым агентом справок в отношении физических лиц не является камеральной проверкой, понятие и сроки проведения которой приведены в ст. 88 НК РФ.

Поскольку заявление о взыскании с ответчика штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 126 Кодекса, подано лишь 23 ноября 2001 г., а срок на подачу такого заявления истек 6 октября 2001 г., требование налогового органа не может быть удовлетворено судом.

Суд кассационной инстанции оставил решение в силе.

По другому делу суд рассматривал заявление налогового органа о взыскании с организации-налогоплательщика штрафа, предусмотренного ст. 118 НК РФ, за непредставление информации об открытии счета в банке.

Определяя момент начала течения срока, установленного п. 1 ст. 115 Кодекса, суд признал, что в данном случае факт несообщения налогоплательщиком об открытии счета в банке стал известен налоговому органу в день получения соответствующей информации от банка.

12. *Уплата суммы исчисленного налога в установленный законодательством о налогах и сборах срок сама по себе не освобождает налогоплательщика от ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации, предусмотренной ст. 119 НК РФ.*

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с акционерного общества штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, за непредставление в установленный срок налоговой декларации по налогу на прибыль.

Ответчик требование не признал, ссылаясь на то, что сумма исчисленного налога уплачена им в бюджет полностью, недоимки налоговым органом не выявлено.

Суд поддержал доводы налогоплательщика и в удовлетворении заявления отказал по следующим основаниям.

В соответствии с п. 1 ст. 119 Кодекса непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% данной суммы и не менее 100 руб.

Правонарушение, указанное в приведенной норме, имеет материальный состав, поскольку совершение соответствующих деяний связано с возникновением у налогоплательщика задолженности перед бюджетом по конкретному налогу.

Как видно из материалов дела, ответчик уплатил налог на прибыль в полном объеме в установленный срок. Непредставление налоговой декларации по названному налогу не привело к возникновению задолженности перед бюджетом и не повлекло неблагоприятных последствий для него.

С учетом изложенного оснований для привлечения общества к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 НК РФ, не имеется.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и заявление удовлетворил, обратив внимание на следующее.

Обязанность налогоплательщика уплачивать законно установленные налоги закреплена пп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ, а ответственность за ее неисполнение — ст. 122

Кодекса. Поскольку в рассматриваемом случае ответчик своевременно уплатил налог на прибыль, он не был привлечен к указанной ответственности.

Ст. 119 Кодекса установлена ответственность за неисполнение иной обязанности — по представлению в соответствующих случаях налоговой декларации. Эта обязанность закреплена пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ.

Поскольку требование предъявлено о взыскании штрафа за неисполнение обязанности по представлению налоговой декларации, ссылки ответчика на своевременное исполнение им другой обязанности (по уплате налога) не имеют правового значения для решения вопроса об обоснованности данного требования.

Факт непредставления налоговой декларации по налогу на прибыль материалами дела подтверждается и ответчиком не оспаривается, в связи с чем требование налогового органа о взыскании штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, обоснованно.

13. *При рассмотрении дела о взыскании с налогоплательщика штрафа за непредставление в установленный срок расчета налога на имущество предприятий суд признал, что законодательством о налогах и сборах срок представления данного расчета установлен.*

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с акционерного общества штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, за непредставление в установленный законом срок расчета налога на имущество по итогам 2001 г.

Возражая против предъявленного требования, общество сослалось на отсутствие в Законе Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» нормы о сроке представления данного расчета.

Суд требование налогового органа отклонил, согласившись с доводами налогоплательщика.

Суд кассационной инстанции отменил решение и заявление удовлетворил по следующим основаниям.

Ответственность, предусмотренная п. 1 ст. 119 Кодекса, наступает в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

По своим форме и содержанию расчет налога на имущество предприятий отвечает определению налоговой декларации (ст. 80 НК РФ), в связи с чем его несвоевременное представление влечет ответственность, предусмотренную ст. 119 Кодекса.

Согласно ст. 8 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» уплата налога по итогам года производится по годовым расчетам в десятидневный срок со дня, установленного для бухгалтерского отчета за год.

В силу п. 2 ст. 15 Федерального закона «О бухгалтерском учете» организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Таким образом, расчет налога на имущество предприятий по итогам года должен быть представлен в налоговый орган в течение 100 дней по окончании соответствующего года.

Использованный в ст. 8 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» способ определения срока представления в налоговый орган расчета налога на имущество не противоречит законодательству Российской Федерации.

14. *Предусмотренный ст. 119 НК РФ штраф не может быть взыскан в случае несвоевременного представления налогоплательщиком расчета авансовых платежей по налогу.*

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с государственного унитарного предприятия штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, за несвоевременное представление расчетов авансовых платежей по единому социальному налогу за январь и февраль 2001 г.

Отказавшись добровольно уплатить сумму штрафа, предприятие сослалось на то, что указанная ответственность установлена за непредставление в определенный законодательством срок налоговой декларации, коей расчет авансового платежа по налогу не является.

Суд требование налогового органа отклонил по следующим основаниям.

Согласно ст. 240 и п. 7 ст. 243 Кодекса (часть II) налоговым периодом по единому социальному налогу является календарный год, по итогам которого не позднее 30 марта следующего года налогоплательщиком представляется налоговая декларация.

Кроме того, налогоплательщики обязаны по итогам каждого календарного месяца производить исчисление авансовых платежей по названному налогу и представлять соответствующие расчеты не позднее 20-го числа следующего месяца (часть II Кодекса, п. 3 ст. 243).

В силу п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Кодексом.

Поскольку приведенные выше положения главы 24 Кодекса разграничивают налоговую декларацию по единому социальному налогу и ежемесячные расчеты авансовых платежей по этому налогу, несвоевременное представление последних не может повлечь применение ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ в отношении налоговой декларации.

Таким образом, требование налогового органа неправомерно.

Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили решение в силе.

Заявителю было отказано в принесении протеста на указанные судебные акты.

15. *В случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу с налогоплательщика не может быть взыскан штраф, предусмотренный ст. 122 НК РФ.*

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, за неполную уплату налога на имущество в результате занижения налоговой базы.

Ответчик требование не признал, ссылаясь на то, что в данном случае ответственность не может быть применена, поскольку речь идет не о налоге, а об авансовом платеже, вносимом за I полугодие 2000 г.

Решением суда в удовлетворении заявления отказано по следующим основаниям.

В силу п. 1 ст. 122 Кодекса штраф подлежит взысканию с налогоплательщика в случае неуплаты или неполной уплаты им сумм налога.

В соответствии с положениями ст. 52 НК РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового периода на основе налоговой базы, налоговых ставок и налоговых льгот.

Согласно п. 1 ст. 55 Кодекса налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых вносятся авансовые платежи.

Как установлено ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий», сумма налога исчисляется и вносится в бюджет поквартально нарастающим итогом, а в конце года производится перерасчет, т. е. налоговым периодом по указанному налогу является календарный год.

Таким образом, по итогам I полугодия 2000 г. ответчиком вносился авансовый платеж по налогу.

В силу п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Кодексом.

В процессе правоприменительной практики недопустимо расширять сферу действия норм о налоговой ответственности.

Поскольку в ст. 122 Кодекса прямо указывается на наступление ответственности в случае «неуплаты или неполной уплаты сумм налога», в рассматриваемой ситуации данная ответственность не может быть применена.

Принимая во внимание изложенное, суд в удовлетворении заявления отказал.

16. При рассмотрении заявления налогового органа о взыскании с налогоплательщика штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, суд исходя из конкретных обстоятельств дела на основании ст. 112 и ст. 114 Кодекса уменьшил размер штрафа, призвав самостоятельное выявление и исправление налогоплательщиком ошибок в налоговой декларации и подачу в налоговый орган заявления о ее дополнении и изменении смягчающим ответственность обстоятельством.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с акционерного общества штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ.

В обоснование своего требования налоговый орган сослался на то, что общество (налогоплательщик) хотя и самостоятельно выявило ошибки в представленной налоговой декларации по налогу на прибыль, а также предъявило исправленный расчет названного налога, однако не уплатило доначисленную сумму налога и соответствующие ей пени. Это в соответствии с п. 4 ст. 81 Кодекса является необходимым условием для освобождения налогоплательщика от ответственности.

Ответчик просил суд при принятии решения учесть, что он добровольно, самостоятельно исправил допущенные ошибки и представил в налоговый орган надлежащую декларацию.

При рассмотрении заявления суд отметил следующее.

Как видно из материалов дела, единственным поводом для принятия налоговым органом решения о привлечении общества (ответчика) к ответственности за

неполную уплату налога в результате занижения налоговой базы послужило получение от общества дополнительного (исправленного) расчета налога на прибыль.

Выездная налоговая проверка в отношении ответчика не назначалась. Каких-либо доказательств получения соответствующей информации из иных источников до момента подачи налогоплательщиком исправленного расчета заявитель не представил.

Таким образом, в данном случае ответчик без какого-либо принуждения или иного внешнего воздействия исполнил обязанность по внесению дополнений и изменений в налоговую декларацию в связи с обнаружением в ней неточностей и ошибок, предусмотренную п. 1 ст. 81 НК РФ.

Непринятие во внимание этих обстоятельств при решении вопроса о размере штрафа может способствовать уклонению налогоплательщиков от исполнения указанной выше обязанности в надежде, что ошибки налоговым органом не будут обнаружены.

Учитывая изложенное, руководствуясь пп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ и исходя из обстоятельств данного дела, суд признал самостоятельное выявление и исправление налогоплательщиком ошибок в налоговой декларации и подачу в налоговый орган заявления о ее дополнении и изменении смягчающим ответственность обстоятельством.

Согласно п. 3 ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза, по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей главы 16 Кодекса за совершение налогового правонарушения.

Учитывая конкретные обстоятельства данного дела, суд снизил размер штрафа.

Суд апелляционной инстанции оставил решение в силе.

17. Требование налогового органа о взыскании суммы налоговой санкции не может быть удовлетворено судом в случае неправильной квалификации заявителем совершенного ответчиком правонарушения.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с акционерного общества штрафа, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ.

Основанием применения данной ответственности послужило непредставление обществом налоговых деклараций по налогу на прибыль за 1997–1999 гг.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом кассационной инстанции, в удовлетворении требования отказано.

Суд в своем решении отметил, что Кодексом установлена специальная ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации.

Согласно п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

Статья 126 Кодекса устанавливает ответственность за иные составы правонарушений. В частности, на основании примененного заявителем п. 2 данной

статьи подлежит взысканию штраф в размере 5 тыс. руб. за непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные Кодексом, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа.

В контексте указанной нормы субъект правонарушения — не сам налогоплательщик, а третье лицо, у которого имеются документы, содержащие сведения об интересующем налоговый орган налогоплательщике.

Как видно из материалов дела, заявитель направлял ответчику требование о предоставлении налоговых деклараций по налогу на прибыль за 1997–1999 гг.

Таким образом, налоговый орган применил к обществу санкцию, предусмотренную п. 2 ст. 126 Кодекса, при отсутствии соответствующего состава правонарушения.

С учетом изложенного заявление не могло быть удовлетворено.

Ходатайство заявителя о принесении протеста на судебные акты было отклонено.

В другом случае суд отказал в удовлетворении требования налогового органа о взыскании с налогоплательщика штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 129.1 НК РФ, по следующим основаниям:

В силу указанной нормы лицо может быть привлечено к ответственности за несвоевременное сообщение налоговому органу сведений, которые оно в соответствии с Кодексом должно сообщить, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Ответственность налогоплательщика за несвоевременное сообщение необходимых сведений установлена п. 1 ст. 126 Кодекса. Поэтому в рассматриваемом случае налоговый орган неправильно квалифицировал совершенное ответчиком деяние и применил ненадлежащие санкции.

18. Несвоевременное уведомление налогового органа о внесении изменений в учредительные документы влечет взыскание с соответствующей организации штрафа в однократном размере.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью на основании п. 1 ст. 126 НК РФ штрафа в трехкратном размере за несвоевременное представление трех документов.

Решением суда требование удовлетворено частично: с ответчика взыскан штраф в однократном размере.

При этом суд отметил следующее.

В силу п. 3 ст. 84 Кодекса организации обязаны в 10-дневный срок с момента регистрации изменений в учредительных документах уведомлять об этих изменениях налоговый орган, в котором они состоят на учете.

В случае неисполнения указанной обязанности организация несет ответственность, предусмотренную п. 1 ст. 126 Кодекса. Согласно данной норме непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и/или иных сведений, предусмотренных Кодексом или иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

В рассматриваемой ситуации во исполнение требований п. 3 ст. 84 НК РФ ответчик представил налоговому органу комплект из трех документов:

- 1) собственно уведомление, форма которого утверждена Приказом Госналогслужбы России от 27.11.1998 г. № ГБ-3-12/309;
- 2) копию свидетельства о регистрации изменений в уставе, выданного мэрией города;
- 3) копию изменений в уставе.

При этом два последних документа приложены к уведомлению, поскольку в тексте уведомления содержится графа: «Копии документов, подтверждающих изменения в уставных и других учредительных документах, на... листах прилагаются».

При изложенных обстоятельствах следует признать, что представленные налоговому органу документы составляют единый комплект, содержащий информацию по одному вопросу.

Таким образом с ответчика подлежит взысканию штраф в однократном размере.

19. *Санкция, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, не может быть применена за непредставление документа, который, хотя и поименован в нормативном правовом акте как обязательный к представлению, но является приложением к налоговой декларации (налоговому расчету).*

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с муниципального унитарного предприятия штрафов на основании п. 1 ст. 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации (налогового расчета) по налогу на прибыль и п. 1 ст. 126 НК РФ — за непредставление справки о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли.

Решением суда требование удовлетворено частично: с ответчика взыскан только штраф, предусмотренный п. 1 ст. 119 Кодекса.

При этом суд отметил следующее.

Согласно п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

Как видно из материалов дела, в нарушение требований ст. 286 и 289 Кодекса (часть II) ответчик не представил в налоговый орган налоговую декларацию (налоговый расчет) по налогу на прибыль по итогам I квартала 2002 г. Поэтому ответственность, предусмотренная п. 1 ст. 119 НК РФ, применена правомерно.

В силу п. 1 ст. 126 Кодекса непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Кодексом или иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Пунктом 5.3 Инструкции МНС России от 15.06.2000 г. № 62 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций», действовавшей до введения в действие главы 25 НК РФ (до 01.01.2002 г.), была

предусмотрена обязанность плательщиков налога на прибыль при представлении налоговым органам расчетов налога от фактической прибыли по форме согласно приложению № 9 к названной Инструкции прилагать к ним справки «О порядке определения данных, отражаемых по строке 1 расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли» согласно приложениям к этой Инструкции — № 4–6.

Поскольку вышеназванная справка является приложением к расчету (налоговой декларации) налога и обязанность ее представления отдельно от налоговой декларации законодательством не предусмотрена, в случае непредставления налоговой декларации с приложениями ответственность, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, не может применяться отдельно в отношении приложений в дополнение к ответственности, установленной п. 1 ст. 119 Кодекса.

В связи с изложенным требованием налогового органа в части взыскания с налогоплательщика штрафа на основании п. 1 ст. 126 Кодекса неправомерно.

20. Основанием применения к банку ответственности, установленной п. 2 ст. 132 НК РФ, является несообщение им налоговому органу сведений об открытии (закрытии) налогоплательщиком счета.

Налоговый орган на основании п. 2 ст. 132 НК РФ обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с банка (ответчика) 40 тыс. руб. штрафа за несвоевременное сообщение налоговому органу сведений об открытии счетов двум организациям.

Ответчик требование не признал, ссылаясь на то, что указанной нормой установлена ответственность только за несообщение этих сведений.

Суд поддержал позицию налогового органа и заявление удовлетворил по следующим основаниям.

В соответствии с п. 2 ст. 132 Кодекса несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем влечет взыскание штрафа в размере 20 тыс. руб.

Корреспондирующая данной ответственности обязанность предусмотрена п. 1 ст. 86 НК РФ, согласно которому банк должен сообщить указанные сведения в 5-дневный срок со дня открытия (закрытия) счета.

Приведенные нормы необходимо применять в совокупности. Поскольку п. 1 ст. 86 Кодекса установлен срок исполнения банком соответствующей обязанности, ответственность должна наступать и в случае неисполнения этой обязанности, и в случае несвоевременного ее исполнения.

Как видно из материалов дела, в ходе проверки соблюдения ответчиком законодательства о налогах и сборах при открытии (закрытии) счетов организациям и индивидуальным предпринимателям налоговым органом (заявителем) выявлены два факта просрочки сообщения необходимой информации на 13 и 16 дней.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение и отказывая в удовлетворении требования, исходил из следующего.

Понятия «неисполнение» и «несвоевременное исполнение» какой-либо обязанности всегда разграничивались отечественным законодательством. В самом Кодексе, в частности в ст. 116, 119, 126, 129.1, 133, 135, специально упоминается о том, что предусмотренная ими ответственность наступает при нарушении срока исполнения соответствующей обязанности.

С этой точки зрения следует обратить внимание и на норму ст. 118 НК РФ, поскольку она в известном смысле «перекликается» с нормой п. 2 ст. 132 Кодекса. Согласно ст. 118 подлежит взысканию штраф за нарушение налогоплательщиком установленного Кодексом срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке.

В процессе правоприменительной практики недопустимо расширять сферу действия норм о налоговой ответственности, в том числе по мотиву логичности и целесообразности такого расширения.

Поэтому, учитывая, что в п. 2 ст. 132 Кодекса прямо указывается на наступление ответственности в случае «несообщения» соответствующих сведений налоговому органу, в рассматриваемой ситуации данная ответственность не может быть применена.

Контрольные вопросы

1. Как решаются арбитражными судами вопросы применения ст. 40 и ст. 20 Налогового кодекса РФ?
2. Объясните порядок исчисления срока исковой давности.
3. Как решаются арбитражными судами вопросы об ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации?
4. В каких случаях применяются санкции, предусмотренные ст. 119 Налогового кодекса РФ?
5. Имеется ли налоговая ответственность за неполное внесение авансового платежа по налогу?

10.2. Арбитражная практика по вопросам исчисления и уплаты налога на прибыль организаций

За 2002 г. Высшим арбитражным судом РФ и федеральными арбитражными судами округов и субъектов Российской Федерации принято более 1500 решений по спорным вопросам исчисления и уплаты налога на прибыль, в том числе за декабрь – 37 решений. Непосредственно Высшим арбитражным судом принято в 2002 г. только 19 решений по вопросам налогообложения прибыли. В результате выбора из них наиболее значимых для целей налогового планирования дел ниже приводятся соответствующие решения арбитражных судов различных инстанций.

Краткий обзор решений арбитражных судов различных инстанций по вопросам налога на прибыль занял бы более 250 страниц. Поэтому обобщены только основные решения, принятые в декабре-ноябре 2002 г.

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 27 декабря 2002 г. № Ф09-2680/02АК (извлечение)

Дело передано на новое рассмотрение, поскольку судом без указания мотивов отказано в иске в части признания недействительным требования об уплате дополнительно начисленного налога на прибыль, пени и штрафа. Законность названных требований судом не исследовалась.

Разрешая спор в части налога на прибыль, суд сделал вывод о том, что отнесение в себестоимость расходов по аренде автомобиля у физического лица произведено истцом правомерно, не привело к неполной уплате налога, основания для начисления пени отсутствуют. Отражение связанных с арендой автомобиля операций в бухгалтерском учете в связи с этим не образует состава правонарушения, предусмотренного ст. 120 НК РФ.

Выводы суда являются правильными, соответствуют п. 2 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного Постановлением Правительства РФ № 552 от 05.08.1992 г.

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 25 декабря 2002 г. № Ф09-2708/02АК (извлечение)

Судом обоснованно отказано в удовлетворении кассационной жалобы, поскольку налоговым органом наличие у ответчика обязанности по уплате налога на прибыль в спорной сумме не доказано.

Судом установлено и материалами дела подтверждается, что налоговым органом РФ предоставлялись истцу налоговые освобождения по предварительно заявленным доходам от спорной деятельности в соответствии с Соглашением от 29.05.1996 г. между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество.

В соответствии с п. 6 ст. 5 Соглашения от 29.05.1996 г. между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, предприятие не будет рассматриваться как имеющее постоянное представительство в Договариваемом Государстве лишь только потому, что оно осуществляет в нем свою деятельность через брокера, комиссионера либо другого независимого агента при условии, что такие лица действуют в рамках своей обычной деятельности.

Судом установлено, что ремонт оборудования, поставленного ранее истцом для оснащения медицинского учреждения ГУ ЦБ РФ по Свердловской области, осуществлялся сотрудниками фирмы, краткосрочно командированными из Германии для проведения конкретных ремонтных работ. Работы проводились по договорам комиссии с третьим лицом (ООО «Новые технологии»), заключенным в интересах собственника оборудования.

При таких обстоятельствах доходы, полученные от ремонта оборудования на территории РФ, обоснованно не облагались налогом на прибыль по законодательству России.

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 24 декабря 2002 г. № Ф09-2659/02АК

Поскольку при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (штрафов) не возникает, правовые основания у налоговой инспекции для привлечения ответчика к налоговой ответственности отсутствовали.

Отказывая в удовлетворении иска о взыскании штрафа за неуплату налога на прибыль, суд исходил из положений п. 8 ст. 50 НК РФ, ссылаясь на *отсутствие правовых оснований для взыскания налоговой санкции с ответчика в период реорганизации юридического лица*.

В соответствии с п. 2 ст. 50 НК РФ на правопреемника реорганизованного юридического лица возлагается обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации.

В данном случае ОАО привлечено к ответственности после завершения реорганизации. Кроме того, налоговой проверкой установлено, что реорганизация осуществлена в форме выделения из состава юридического лица ОАО.

Поскольку в силу п. 8 ст. 50 НК РФ при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (штрафов) не возникает, суд обоснованно указал на отсутствие у налоговой инспекции правовых оснований для привлечения общества к налоговой ответственности.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 декабря 2002 г. № А56-9569/02 (извлечение)

По иску ООО о признании недействительным решения ИМНС о доначислении налога на прибыль, взыскании пеней и штрафа; о доначислении дополнительных платежей по налогу на прибыль; о доначислении платы за загрязнение окружающей среды, взыскании пеней и штрафа, так как согласно законодательству РФ прибыль и доходы от производства пожарно-технической продукции, выполнения работ и оказания услуг в области пожарной безопасности не подлежат налогообложению.

Согласно ст. 29 Закона № 69-ФЗ прибыль и доходы от производства пожарно-технической продукции, выполнения работ и оказания услуг в области пожарной безопасности не подлежат налогообложению.

В соответствии с п. 6 ст. 6 Закона № 2116-1 не подлежит налогообложению прибыль организаций (предприятий) от выполнения работ и оказания услуг в области пожарной безопасности и направленная на обеспечение пожарной безопасности в Российской Федерации.

Таким образом, законодательство о налогах и сборах связывает право на льготу по налогу на прибыль с выполнением работ и оказанием услуг непосредственно в области пожарной безопасности и направлением этой прибыли на обеспечение пожарной безопасности в Российской Федерации.

В ст. 24 Закона № 69-ФЗ дано понятие работ и услуг в области пожарной безопасности и указано, что к работам и услугам в области пожарной безопасности относятся в числе прочих закупка и поставка пожарно-технической продукции.

Обществом выполнено условие и о том, что прибыль должна быть направлена на обеспечение пожарной безопасности в Российской Федерации.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19 декабря 2002 г. № А78-3354/02-С2-20/119-Ф02-3698/02-С1 (извлечение)

Установление факта взаимозависимости лиц осуществляется судом в ходе рассмотрения спора между налоговым органом и налогоплательщиком, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пени.

В соответствии с п. 1 и пп. 1 п. 2 ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

Установление факта взаимозависимости лиц осуществляется судом в ходе рассмотрения спора между налоговым органом и налогоплательщиком, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пени.

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 20 Налогового кодекса Российской Федерации взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица, состоящие в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, которые могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности.

При таких обстоятельствах решения суда соответствуют законодательству и материалам дела и отмене не подлежат.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 18 декабря 2002 г. № КА-А40/8245-02 (извлечение)

Суд удовлетворил иск о признании недействительным решения Инспекции МНС в части принудительного взыскания недоимки по налогам и сборам, поскольку налогоплательщик является добросовестным, его расчетный счет был открыт, на других счетах в иных банках не имелось достаточных остатков для уплаты налогов.

В соответствии с п. 2 ст. 45 НК РФ (действовавшей при вынесении оспариваемого решения) обязанность по уплате налогов считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика.

При этом налог не признается неуплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежных поручений на перечисление суммы налога в бюджет, а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые исполняются в первоочередном порядке.

Как следует из материалов дела, в том числе из оспариваемого решения, налогоплательщик выполнил условия платежа налогов при отсутствии данных, свидетельствующих об отзыве или возврате платежных поручений.

Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18 декабря 2002 г. № А82-122/2002-А/1 (извлечение)

Истец, не пользовавшийся спорной налоговой льготой по налогу на прибыль за 1998–2000 гг., применив ее в соответствии с дополнительными расчетами по налогу в более поздний период, правомерно заявил требования о возврате и зачете излишне уплаченных сумм налога.

В соответствии со ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» налог на прибыль предприятий и организаций зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации по ставкам, устанавли-

ваемым законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации. В данную статью дополнительно включено с 1 января 2001 г. Федеральным законом от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ положение, согласно которому в местные бюджеты зачисляется налог на прибыль предприятий и организаций по ставкам, устанавливаемым представительными органами местного самоуправления.

Согласно п. 9 ст. 6 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации помимо льгот, предусмотренных настоящей статьей, вправе устанавливать для отдельных категорий налогоплательщиков дополнительные льготы по налогу в пределах сумм налога, подлежащих зачислению в их бюджеты. Аналогичное право предоставлено и представительным органам местного самоуправления введенным в действие с 1 января 2001 г. Федеральным законом от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ.

Статьей 2 Закона Ярославской области «О государственной поддержке средств массовой информации и книгоиздания в Ярославской области» редакции средств массовой информации, радиовещательные компании освобождаются от уплаты налога на прибыль с прибыли, получаемой от распространения продукции средств массовой информации, в части, зачисляемой в областной бюджет.

В соответствии со ст. 58 Бюджетного кодекса Российской Федерации собственные доходы бюджетов субъектов Российской Федерации от региональных налогов и сборов, а также от закрепленных за субъектами Российской Федерации федеральных налогов и сборов, могут быть переданы местным бюджетам на постоянной основе полностью или частично в процентной доле, утверждаемой законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации.

Законами Ярославской области о бюджетах области на 1997–2001 гг. установлены нормативы отчислений по налогу на прибыль в областной бюджет и бюджеты муниципальных образований. В бюджет Ярославского муниципального округа, в частности, установлено отчисление всей суммы налога, подлежащей зачислению в областной бюджет.

Таким образом, до законодательного закрепления за местными бюджетами отчислений от налога на прибыль и наделения местных представительных органов власти правом предоставления налоговых льгот по налогу на прибыль устанавливаемая областным Законом льгота должна распространяться на всю сумму налога, подлежащего уплате как в областной, так и в нижестоящие бюджеты.

Как установлено судом первой и апелляционной инстанций, истец не пользовался спорной налоговой льготой за 1998–2000 гг. Применяв ее в соответствии с представленными дополнительными расчетами по налогу на прибыль в более поздний период, он правомерно заявил требования о возврате и зачете излишне уплаченных сумм налога.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 17 декабря 2002 г. № А33-14421/01-СЗ-Ф02-3640/02-С1 (извлечение)

Налоговый орган не доказал обстоятельств совершения налоговых правонарушений, свидетельствующих о занижении предприятием выручки от реализации товаров (работ, услуг), завышении сумм налога на добавленную стоимость по при-

обретенным материальным ресурсам (работам, услугам) и затрат, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг)

В соответствии с п. 6 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации *обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении возложена на налоговые органы.*

Из п. 3 ст. 101 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должны быть изложены обстоятельства совершенного налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства.

Обязанность налогоплательщика по уплате налога возникает при наличии у него объекта налогообложения соответствующим налогом.

В соответствии с п. 1–3 ст. 2 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» объектом обложения налогом является валовая прибыль предприятия, представляющая собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость и акцизов и затратами на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг).

При этом *налоговый орган не доказал*, что ООО произвело расчеты с АО за переданные товары, выполненные работы и оказанные услуги в большем размере, чем отражено в бухгалтерском учете и налоговой отчетности налогоплательщика, *и не представил документы*, подтверждающие, что зачисление на расчетный счет АО денежных средств, поступивших от третьих лиц, получение от ООО товарно-материальных ценностей, передача дебиторской задолженности и проведение взаиморасчетов с участием третьих лиц связаны с оплатой реализованных для ООО товаров (работ, услуг).

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 5 декабря 2002 г. № А10-3107/01-14-Ф02-3530/02-С1 (извлечение)

Допустимыми доказательствами по делу о налоговом правонарушении могут быть признаны только материалы выездной налоговой проверки, а использование налоговым органом для обоснования факта налогового правонарушения доказательств, полученных вне процедуры, предусмотренной Налоговым кодексом Российской Федерации, противоречит ст. 100, п. 1 и 6 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации, а также части 3 ст. 64 и 68 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Нарушение порядка проведения налоговой проверки, сбора и исследования доказательств, составления акта налоговой проверки и вынесение по нему решения, произведенное с нарушениями Налогового кодекса Российской Федерации, иных актов законодательства о налогах и сборах, Инструкции МНС РФ № 60, привело к искажению фактических обстоятельств деятельности истца, содержанию хозяйственных операций и, как следствие, ошибочности выводов проверя-

ющих. Указанные нарушения, а также документально не подтвержденные итоговые суммы отклонений данных налогового органа от данных налогоплательщика делают невозможным определить, вследствие каких именно нарушений по каким конкретно сделкам (операциям) сделан вывод о занижении налоговой базы и неуплате налогов.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» данные в регистры бухгалтерского учета вносятся на основании *первичных документов. Именно эти документы, а не непроверенные отчетные данные контрагентов истца, служат основой для вывода о занижении налоговой базы и определения суммы неуплаченных налогов.*

Данные встречных проверок в соответствии со ст. 57 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 1995 г. являются недопустимыми доказательствами, поскольку на основании Федерального закона «О бухгалтерском учете» и Инструкции МНС РФ № 60 выводы о неотражении каких-либо поступивших сумм в составе налоговой базы можно сделать только на основании первичных документов самого предприятия.

Кроме того, указанные проверки были проведены органом, не уполномоченным на это (УФСНП), в связи с чем выводы и суммовые показатели указанных актов проверок являются незаконными, а доказательства, полученные с нарушением Федерального закона, не могут являться доказательствами по делу и свидетельствовать о виновности налогоплательщика.

В соответствии со ст. 106 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние, за которое Налоговым кодексом Российской Федерации установлена ответственность. В соответствии с обжалуемым решением истец был привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налогов. Для установления состава и вины налогоплательщика по неуплате налога ответчик должен был установить те деяния, которые повлекли нарушения, и определить все элементы налога.

Установление этих обстоятельств может произойти исключительно на основании изначально достоверных посылок — первичных документов истца или контрагентов истца, оформляющих хозяйственные операции.

Решение, выносимое налоговым органом по итогам выездной налоговой проверки, должно основываться только на тех материалах, которые были получены и оценены в рамках такой проверки.

Таким образом, допустимыми доказательствами по делу о налоговом правонарушении могут быть признаны только материалы выездной налоговой проверки, а использование налоговым органом для обоснования факта налогового правонарушения доказательств, полученных вне процедуры, предусмотренной Налоговым кодексом Российской Федерации, противоречит ст. 100, п. 1 и 6 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации, а также 3 части ст. 64 и 68 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 5 декабря 2002 г. № А82-109/02-А/1 (извлечение)

Ответчик правомерно применил льготы по налогу на прибыль, установленную в случае капитальных вложений в объекты производственного назначения.

В соответствии с пп. «а» п. 1 ст. 6 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» при исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль при фактически произведенных затратах и расходах за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, уменьшается на суммы, направленные предприятиями отраслей сферы материального производства на финансирование капитальных вложений производственного назначения.

Общество с ограниченной ответственностью относится к предприятиям сферы материального производства. Как установлено судом и не оспаривается сторонами, спорные затраты непосредственно связаны с проведением в помещениях, принадлежащих предприятию, строительных работ. Следовательно, вывод суда о капитальном характере вложений в объекты производственного назначения материалов дела не противоречит.

Указанные расходы понесены в рамках одного налогового периода — года. При таких обстоятельствах у налогового органа отсутствовали основания считать применение истцом налоговой льготы не соответствующим законодательству.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 4 декабря 2002 г. № А33-10283/02-СЗ-Ф02-3508/02-С1 (извлечение)

Право на льготу для освобождения прибыли от налогообложения возможно при получении прибыли от выполнения работ и оказания услуг в области пожарной безопасности и направление этой прибыли на обеспечение пожарной безопасности в РФ.

Согласно абзацу 2 ст. 29 Федерального закона от 21.12.1994 г. № 69-ФЗ «О пожарной безопасности» не подлежат налогообложению прибыль и доходы предприятий, объединений пожарной охраны от производства пожарно-технической продукции, выполнения работ и оказания услуг в области пожарной безопасности. Указанная норма не содержит дополнительных условий для применения льготы.

Из материалов дела не следует, что ООО относится к предприятиям, объединениям пожарной охраны в силу ст. 1 и 4 Федерального закона «О пожарной безопасности». Поэтому льгота, установленная абзацем 2 ст. 29 Федерального закона, к ООО применена быть не может.

Федеральным законом Российской Федерации от 27.12.1995 г. № 211-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона “О пожарной безопасности”» внесены изменения в п. 6 ст. 6 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций», устанавливающий льготы по налогу на прибыль.

Согласно абзацам 2 и 3 п. 6 ст. 6 Закона Российской Федерации от 27.12.1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в редакции названного закона) не подлежит налогообложению прибыль предприятий (организаций), полученная от производства пожарно-технической продукции, предназначенной для обеспечения пожарной безопасности в Российской Федерации, а также прибыль, полученная от выполнения работ и оказания услуг в области пожарной безопасности и направленная на обеспечение пожарной безопасности в Российской Федерации.

Следовательно, ООО в проверяемый период могло использовать льготу, установленную абзацем 3 п. 6 ст. 6 Закона «О налоге на прибыль предприятий и организаций», при наличии двух условий для освобождения прибыли от налогообло-

жения: получение прибыли от выполнения работ и оказания услуг в области пожарной безопасности и направление этой прибыли на обеспечение пожарной безопасности в Российской Федерации.

Факт невыполнения ООО второго условия при применении в проверяемый период льготы, установленной абзацем 3 п. 6 ст. 6 Закона «О налоге на прибыль», истец не оспаривает, что свидетельствует о неправомерном использовании истцом законодательно установленной налоговой льготы.

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 3 декабря 2002 г. № Ф09-2489/02АК (извлечение)

Суд правомерно отказал в удовлетворении кассационной жалобы, поскольку доказательства правомерности доначисления налога на прибыль и привлечения ответчика к налоговой ответственности налоговый орган не представил.

Удовлетворяя иски, арбитражный суд исходил из того, что доказательства правомерности доначисления налога на прибыль и привлечения истца к налоговой ответственности налоговый орган не представил.

При рассмотрении спора по существу судом первой инстанции установлено, что выводы о занижении обществом налога на прибыль сделаны исходя лишь из несоответствия данных Главной книги отчетам о прибыли и убытках.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 декабря 2002 г. № А56-24521/02 (извлечение)

Нет оснований считать доходом от предпринимательской деятельности проценты, полученные МО в связи с размещением временно свободных денежных средств бюджета на счете коммерческого банка.

В соответствии с пп. «а» п. 1 ст. 1 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» плательщиками налога на прибыль являются предприятия и организации (в том числе бюджетные), являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и осуществляющие предпринимательскую деятельность.

Согласно п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

В соответствии с Законом Российской Федерации «Об общих принципах организации местного самоуправления», Законом Санкт-Петербурга «О местном самоуправлении в Санкт-Петербурге» от 23.06.1997 г. № 111-35 и Уставом МО муниципальное образование — это населенная территория, в пределах которой осуществляется местное самоуправление, имеются муниципальная собственность, местный бюджет и выборные органы местного самоуправления. Муниципальное образование приобретает свои права и реализует свои обязанности через муниципальный совет — представительный орган местного самоуправления, являющийся юридическим лицом.

В соответствии со ст. 43 Устава МО в состав муниципальной собственности входят средства местного бюджета и внебюджетных фондов муниципального образования, объекты, переданные муниципальному образованию Санкт-Петербургом, а также иное приобретенное движимое и недвижимое имущество.

Согласно названным Законам и п. 3 ст. 43 Устава МС МО вправе в соответствии с федеральными законами передавать объекты муниципальной собственности во временное или постоянное пользование физическим и юридическим лицам, сдавать в аренду, отчуждать в установленном порядке, а также совершать иные сделки с имуществом, находящимся в муниципальной собственности. Доходы от указанных сделок поступают в полном объеме в бюджет муниципального образования (ст. 47 Устава).

Средства, получаемые в виде процентов, начисленных на остатки средств местных бюджетов на счетах в кредитных организациях (проценты, полученные от размещения в банках и кредитных организациях временно свободных средств бюджета), являются одним из источников доходов муниципальных образований Санкт-Петербурга (п. 13 приложения № 8 к Закону Санкт-Петербурга «О бюджете Санкт-Петербурга на 2000 год» от 29.12.1999 г. № 267-33, п. 14 приложения № 9 к Закону Санкт-Петербурга «О бюджете Санкт-Петербурга на 2001 год» от 06.12.2000 г. № 668-75).

Как установлено судом первой инстанции, банком начислялись проценты на денежные средства, размещенные на текущем счете истца в целях исполнения местного бюджета.

Целью деятельности муниципального образования не является систематическое получение прибыли (статья 6 Устава).

Поэтому нет оснований считать доходом от предпринимательской деятельности проценты, полученные МО «Комендантский аэродром» в связи с размещением временно свободных денежных средств бюджета на счете коммерческого банка.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 3 декабря 2002 г. № А74-2089/02-К2-Ф02-3502,3564/02-С1 (извлечение)

К затратам на модернизацию относятся и расходы на производство пусконаладочных работ после модернизации агрегатов.

В соответствии с абзацем 2 пп. «е» п. 2 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.1992 г. № 552 (Положение о составе затрат), в себестоимость продукции включаются затраты на обслуживание производственного процесса, в том числе по обеспечению выполнения санитарно-гигиенических требований, включая затраты на содержание помещений и инвентаря, предоставляемых организациями медицинским учреждениям для создания медицинских пунктов непосредственно на территории организации.

Как следует из вышеназванной нормы, в ней вообще отсутствует перечень затрат по обеспечению выполнения санитарно-гигиенических требований, лишь определено, что затраты на содержание помещений и инвентаря, предоставляемых организациями медицинским учреждениям для создания медицинских пунктов непосредственно на территории организации, также включаются в эти затраты.

В материалах дела имеются договоры на организацию здравпунктов в 2000 и 2001 г., заключенные заводом (заказчик), п. 3.1 которых предусмотрена обязан-

ность завода уплатить исполнителю за выполненные работы по организации фельдшерских здравпунктов установленную сумму.

Арбитражный суд всесторонне и полно исследовал названные договоры, заключенные во исполнение Федерального закона «Об основах охраны труда в Российской Федерации» и приказа Министерства здравоохранения и медицинской промышленности Российской Федерации от 14.03.1996 г. № 90 «О проведении предварительных и периодических медицинских осмотров работников и медицинских регламентах допуска к профессии», и пришел к обоснованному выводу о том, что *понесенные заводом расходы правомерно включены в себестоимость продукции*.

В соответствии с абзацем 1 пп. «г» п. 2 Положения о составе затрат в себестоимость продукции включаются затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства. В абзаце 2 названной нормы предусмотрено, что затраты по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий, а также по повышению качества продукции, связанных с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, в себестоимость продукции не включаются.

Арбитражный суд исследовал и дал оценку договору на проведение работ по снижению затрат за электрическую мощность, которые не свидетельствуют о создании новых и совершенствовании применяемых технологий, связанных с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, поэтому названные затраты не носят капитального характера.

В соответствии с пп. «а» п. 2 Положения о составе затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются в том числе материальные затраты и расходы на оплату труда работников, занятых производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Пунктом 7 названного Положения предусмотрено, что к затратам на оплату труда относятся в том числе стимулирующие и компенсирующие выплаты.

Поскольку завод на основании Положения о выплате стимулирующих надбавок выдавал работникам СМЗ часть заработной платы в виде талонов на питание, стоимость приобретения бланков которых относится к материальным затратам на оплату труда, *включение названных затрат в себестоимость является правомерным*.

В соответствии с абзацем 2 пп. «е» п. 2 Положения о составе затрат *затраты на проведение модернизации оборудования, а также реконструкцию объектов основных фондов в себестоимость продукции не включаются*.

Из анализа названной нормы следует, что к затратам на проведение модернизации оборудования относятся все связанные с проведением модернизации расходы, в том числе и на производство пусконаладочных работ после модернизации агрегатов до сдачи в эксплуатацию модернизированных объектов. При этом правовой режим расходов на модернизацию оборудования и реконструкцию объектов основных фондов одинаков.

В соответствии с п. 14, 32 названного выше Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ/01 изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной лик-

видации и переоценки объектов основных средств. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности информация в том числе об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов).

Пусконаладочные работы, производящиеся после модернизации агрегатов, не относятся к затратам на проверку готовности новых агрегатов, поскольку, как указывалось выше, при модернизации объектов основных средств изменяется их первоначальная стоимость, на них уже начислена амортизация, поэтому они не являются новыми агрегатами.

Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 2 декабря 2002 г. № А31-1696/1 (извлечение)

Налогоплательщик правомерно применил способ перенесения стоимости, при котором 100% стоимости МБП списывается при передаче их в эксплуатацию; износ имущества, сдаваемого в аренду, обоснованно включен предприятием в состав затрат по производству продукции (работ, услуг).

Суд посчитал, что представленные в дело расчеты и иные первичные бухгалтерские документы в достаточной степени подтверждают производственную направленность расходования ГСМ. Исходя из того, что основные средства и МБП, износ по которым включен предприятием в себестоимость, сдавались предприятием в аренду (при этом сдача имущества в аренду является в соответствии с уставом одним из видов деятельности предприятия), суд сделал вывод, что сумма износа правомерно включена в затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг). Кроме того, судом установлено, что списание 100% стоимости МБП при передаче их в эксплуатацию соответствует действующему законодательству.

- Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29 ноября 2002 г. № А33-3745/02-СЗ-Ф02-3458/02-С1. Расходы, понесенные налогоплательщиком на проведение ремонта арендованных основных средств, относятся на себестоимость продукции, поскольку возмещение их арендодателем в договоре не предусмотрено.
- Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 29 ноября 2002 г. № А79-3917/02-СК1-3464. Так как налоговые декларации представлены истцом с нарушением установленных сроков, налоговый орган обоснованно привлек его к ответственности по ст. 119 Налогового кодекса РФ в виде наложения штрафа.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28 ноября 2002 г. № КА-А40/7835-02. Суд отказал в иске о признании недействительным решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, указав, что доходы от предпринимательской деятельности подлежали обложению налогом на прибыль за вычетом расходов, приходящихся на получение таких доходов, а не всех его расходов, а также что затраты истца должны были распределяться пропорционально предпринимательской деятельности и деятельности, осуществляемой за счет бюджетного финансирования.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28 ноября 2002 г. № КА-А40/7809-02. Суд удовлетворил исковые требования о признании недействительным решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности, указав, что истец, перечисляя денежные средства в фонд экологизации транспорта, имел право на льготу по налогу на прибыль.

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 26 ноября 2002 г. № Ф09-2441/02АК. Кассационная жалоба оставлена без удовлетворения, поскольку истец, основывая свои требования на результатах камеральной налоговой проверки, не представил доказательств отсутствия у ответчика затрат на предусмотренные законом цели, фактического отсутствия нераспределенной прибыли, остающейся в его распоряжении, иных доказательств несоблюдения истцом условий применения льготы.

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 26 ноября 2002 г. № Ф09-2435/02АК. Суд обоснованно отказал в удовлетворении кассационной жалобы, поскольку основания для применения ответственности за неуплату в установленный срок ежемесячных авансовых платежей отсутствовали.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 26 ноября 2002 г. № КА-А40/7750-02. Удовлетворяя встречный иск о признании недействительным решения Инспекции МНС в части привлечения к ответственности за занижение налога на прибыль, суд исходил из того, что затраты по оплате консультационно-информационных услуг, а также затраты по изготовлению визитных карточек связаны с производственной деятельностью ответчика.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 26 ноября 2002 г. № КА-А40/7737-02. Признавая недействительным решение Инспекции МНС о привлечении к налоговой ответственности, суд исходил из того, что при принудительной реализации имущества судебным приставом объекта налогообложения по налогам на прибыль не возникает, в связи с чем привлечение налогоплательщика к ответственности за неполную уплату налогов противоречит закону.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21 ноября 2002 г. № КА-А40/7692-02. Удовлетворяя иск о признании недействительным требования налогового органа и обязанности зачесть в счет предстоящих платежей по налогу на прибыль переплату по НДС, суд исходил из того, что оно не отвечает требованиям ст. 69 НК РФ и выставлено без учета имеющейся у истца переплаты.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21 ноября 2002 г. № КА-А40/7661-02. Удовлетворяя иск о признании недействительным решения Инспекции МНС о привлечении к налоговой ответственности, суд исходил из того, что согласно ст. 46 Закона РФ «Об образовании», платная образовательная деятельность негосударственного образовательного учреждения не рассматривается как предпринимательская, если получаемый от нее доход полностью идет на возмещение затрат на обеспечение образовательного процесса.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19 ноября 2002 г. № 3715. По иску ООО о признании недействительным решения Межрайонной ИМНС в части доначисления Обществу налогов, пеней и штрафов, так как налоговая инспекция не доказала идентичности оказываемых Обществом услуг по сдаче имущества в аренду и, следовательно, факта занижения цены сдачи в аренду одних помещений относительно других.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 19 ноября 2002 г. № КА-А40/7642-02. Удовлетворяя иск о признании недействительным решения Инспекции МНС о привлечении к налоговой ответственности, суд исходил из того, что истец обоснованно воспользовался льготой по налогу на прибыль в связи с финансированием мероприятий по улучшению экологической обстановки.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 19 ноября 2002 г. № КА-А40/7621-02. Удовлетворяя иск о признании недействительным решения Инспекции МНС о привлечении к налоговой ответственности за неуплату налога на прибыль, суд исходил из того, что истец обоснованно при исчислении налога уменьшил его на величину затрат, связанных с улучшением экологической обстановки.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 ноября 2002 г. № А56-20816/02. Иск ОАО к ИМНС РФ об обязании ИМНС возратить из бюджета излишне уплаченный налог на прибыль удовлетворен, так как Обществом не пропущен трехлетний срок, установленный п. 8 ст. 78 НК РФ, для подачи в налоговый орган заявления о возврате излишне уплаченного налога на прибыль.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14 ноября 2002 г. № А19-14285/01-33-32-Ф02-3320/02-С1. Суд недостаточно обосновал свой вывод о том, что деятельность аптек относится к сфере медицины, и налогоплательщик правильно использовал льготу по налогу на прибыль.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14 ноября 2002 г. № А19-12498/02-40-Ф02-3315/02-С1. Обязанность по представлению доказательств, свидетельствующих о недобросовестности налогоплательщика и уклонении от исполнения обязанностей по уплате налогов в соответствии со ст. 53 Арбитражного процессуального кодекса, возложена на налоговую инспекцию.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13 ноября 2002 г. № А56-5969/02. Иск ИМНС РФ к ООО о взыскании штрафов по налогу на прибыль и НДС, вследствие завышения себестоимости, не удовлетворен, так как материалами дела подтверждено выполнение работ по ремонту основных средств и их оплата подтверждена соответствующими актами и платежными поручениями.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11 ноября 2002 г. № А05-458/02-24/19. Иск ООО к ИМНС РФ о признании недействительным решения о доначислении налога на прибыль, начислении пеней и штрафа за неполную уплату налога не удовлетворен, так как примененная истцом методика не обеспечивает полный учет данных при определении базы, облагаемой налогом на прибыль.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 11 ноября 2002 г. № А19-10383/02-44-Ф02-3325/02-С1. Налогоплательщик правомерно включал выплаты районного коэффициента к заработной плате работников в себестоимость продукции.

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10 ноября 2002 г. № Ф09-317/02АК. Суд отказал в удовлетворении кассационной жалобы, поскольку, учитывая явную несоразмерность размера финансовых санкций до-

пущенному правонарушению, отсутствие ущерба бюджету, совершение правонарушения впервые, финансовое положение налогоплательщика (убытки), размер штрафа был обоснованно снижен.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 6 ноября 2002 г. № А56-19465/02. О признании недействительным решения налоговой инспекции в части начисления налогов на прибыль, на имущество, пени и штрафов по эпизодам: отнесения на себестоимость продукции 100% амортизационных отчислений, неправомерного использования льготы. ООО правомерно отнесло на себестоимость полную стоимость оборудования, а также правомерно исчислило налог на имущество по оборудованию, стоимость которого на дату приобретения составляла менее 100 МРОТ.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 6 ноября 2002 г. № А33-14548/01-СЗ-а-Ф02-3267/02-С1. В иске о взыскании штрафа отказано, поскольку законодательством о налогах и сборах не предусмотрена возможность увеличения налогооблагаемой прибыли на стоимость имущества, приобретенного в порядке аренды с выкупом, превышающую оценочную (начальную) стоимость над покупной ценой.

*Постановление кассационной инстанции Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 5 ноября 2002 г. № А49-3360/02-155ак/8. Кассационная жалоба ИМНС РФ по делу о признании недействительным решения налогового органа оставлена без удовлетворения, поскольку в деле имеются доказательства, подтверждающие принадлежность выпускаемой истцом фанеры к пожарно-технической продукции, от производства которой прибыль налогообложению не под-
лежит.*

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 5 ноября 2002 г. № КА-А40/7342-02. Удовлетворяя иск о признании недействительным решения Инспекции МНС, суд исходил из того, что истец обоснованно уменьшил сумму налога на прибыль на величину фактически произведенных затрат, связанных с улучшением экологической обстановки, требования закона, позволяющие ему применить льготу по налогу на прибыль, выполнены.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 5 ноября 2002 г. № А74-1739/02-К2-Ф02-3272/02-С1. Выводы о неполной уплате налога на прибыль вследствие занижения налоговой базы могут быть сделаны лишь по окончании налогового периода и определения налоговой базы.

* * *

Как было отмечено в начале данного параграфа, непосредственно Высшим арбитражным судом было принято в 2002 г. только 19 решений по вопросам налогообложения прибыли, обобщение материалов которых приводится ниже.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 5 ноября 2002 г. № 6294/01. При новом рассмотрении дела об отказе признать исполненной обязанность по уплате налога необходимо выяснить, имелись ли на дату производства записи о зачислении на счет истца денежных средств средства на корреспондентском счете банка, осуществлялось ли их реальное движение, вводились ли ЦБ РФ ограничения данному банку на осуществление платежей в бюджет, включены ли общество или налоговый орган в реестр кредиторов этого банка в случае его неплатежеспособности.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 29 октября 2002 г. № 3594/99. При передаче сельскохозяйственного сырья в промышленную переработку другому предприятию прибыль, полученная от реализации продукции, подлежит уменьшению на сумму расчетной прибыли.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 22 октября 2002 г. № 9448/01. Лицо, перечислившее налоги через банки, не имевшие возможности осуществлять платежи в связи с неустойчивым финансовым положением, и знавшее о неплатежеспособности обслуживающих банков, является недобросовестным налогоплательщиком.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 16 июля 2002 г. № 1980/02. Для установления размера подлежащих уплате в бюджет налогов суду необходимо проверить, правильно ли налоговыми органами определены налогооблагаемые базы данных налогов.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 18 июня 2002 г. № 12385/01. Решение налоговой инспекции о взыскании с отдела вневедомственной охраны налогов на прибыль, на пользователей автомобильных дорог и на содержание жилфонда и объектов социально-культурной сферы обоснованно признано недействительным, поскольку деятельность по охране имущества физических и юридических лиц не может рассматриваться в качестве предпринимательской, в силу чего средства, полученные от ее осуществления, не подлежат обложению указанными налогами.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 18 июня 2002 г. № 7374/01. В связи с тем, что истец при наличии нескольких расчетных счетов в разных банках открыл для осуществления расчетов с бюджетом по налоговым платежам новый счет в проблемном банке, суду при рассмотрении иска о признании обязанности по уплате налогов исполненной необходимо решить вопрос о добросовестности истца как налогоплательщика.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 4 июня 2002 г. № 12037/01. Решение налоговой инспекции о применении к налогоплательщику санкций по налогу на прибыль признано недействительным, поскольку установленная законодательством льгота для малых предприятий предоставляется не только предприятиям, осуществляющим строительство определенных объектов, но и выполняющим ремонтно-строительные работы, в связи с чем налогоплательщик обоснованно воспользовался ей.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 4 июня 2002 г. № 8982/01. Включение истцом выплат районного коэффициента к заработной плате работников организации в себестоимость продукции произведено в соответствии с нормами законодательства.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 21 мая 2002 г. № 3097/01. Поскольку решение налогового органа не содержит сведений об обстоятельствах, которые давали бы основания для применения санкций за неуплату налогов наряду с привлечением к ответственности за грубое нарушение учета доходов и расходов, повлекшее занижение налоговой базы, дело направлено на новое рассмотрение.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 17 апреля 2002 г. № 593/02. Разрешая вопрос о правомерности привлечения истца к ответственности

за неуплату налога на прибыль, необходимо установить, действовала ли в спорном налоговом периоде льгота по указанному налогу в части затрат на материально-техническое обеспечение некоммерческих спортивных организаций, а также выяснить, оказывала ли финансируемая истцом организация физкультурно-оздоровительные и спортивные услуги.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 17 апреля 2002 г. № 8679/01. Рассматривая иск о взыскании с налогоплательщика штрафных санкций по налогу на прибыль, необходимо дать оценку доводам налоговой инспекции о том, что налогоплательщик при формировании финансового результата по указанному налогу необоснованно увеличил внереализационные расходы на сумму единого налога на вмененный доход, что привело к занижению облагаемой базы по налогу на прибыль.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 27 марта 2002 г. № 1636/01. Рассматривая иск о признании недействительным решения налогового органа о привлечении истца к ответственности за неуплату налога на прибыль и НДС, необходимо учесть, что истец является унитарным предприятием, осуществляющим коммерческую деятельность, на которое распространяется общий порядок налогообложения, и выполнение им функций заказчика-застройщика в интересах муниципального образования не освобождает его от обязанности по уплате указанных налогов.

Постановление Президиума ВАС РФ от 20 марта 2002 г. № 8479/01. Суд необоснованно прекратил производство по иску о взыскании с ответчика недоимки по налогу на прибыль и НДС, поскольку истечение срока, установленного для взыскания с налогоплательщика имеющейся у него задолженности в беспорядке, не лишает налоговый орган права на обращение в суд с иском о взыскании указанной задолженности.

Постановление Президиума ВАС РФ от 5 марта 2002 г. № 5266/01. Возврат апелляционной жалобы по мотиву истечения срока для ее подачи и отсутствия ходатайства о восстановлении пропущенного срока неправомерен, поскольку представленная квитанция о приеме почтовым отделением заказного письма, адресованного арбитражному суду, свидетельствует, что жалоба была подана до истечения установленного срока и подлежит рассмотрению в апелляционной инстанции.

Постановление Президиума ВАС РФ от 30 января 2002 г. № 832/01. Рассматривая иск о признании недействительным постановления налоговой инспекции в части взыскания недоимок по налогу на прибыль и НДС, необходимо исследовать вопрос о фактических затратах, включенных истцом в себестоимость услуг, оказанных его обособленными подразделениями.

Постановление Президиума ВАС РФ от 23 января 2002 г. № 5832/01. Применение льготы по налогу на имущество, предоставляемой предприятиям, перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию, не должно ставиться в зависимость от вида как перерабатываемого сельскохозяйственного продукта, так и произведенного конечного продукта.

Постановление Президиума ВАС РФ от 11 января 2002 г. № 3646/01. Рассматривая иск о взыскании убытков, причиненных незаконными действиями налоговых органов, отказавшихся возвратить налог с доходов иностранного юридического лица, не подлежащий уплате в РФ, необходимо учесть, что в соответствии

с соглашением об избежании двойного налогообложения для квалификации коммерческой деятельности иностранного юридического лица как деятельности через постоянное представительство факт регистрации представительства компании в РФ не имеет значения.

* * *

Обобщая результаты анализа арбитражной практики по налогу на прибыль в 2002 г., можно сделать следующие основные выводы:

- решения по одним и тем же вопросам, принимаемые различными судами, могут не совпадать, и налогоплательщики, занимаясь вопросами налогового планирования, должны быть готовы отстаивать их самостоятельно;
- наиболее часто арбитражные суды различного уровня рассматривают вопросы, связанные с правомерностью применения различных льгот; с расходами, учитываемыми при налогообложении прибыли; о сроках уплаты и исполнения обязанности по уплате налога; о сроках налоговых проверок и проверяемых периодах (налоговых периодах);
- Высший арбитражный суд все еще «слишком далек от народа», поэтому для решения конкретной проблемы необходимо и целесообразно обращаться в арбитражные суды субъектов Российской Федерации.

Планирование налога на прибыль по спорным моментам должно быть нацелено на использование всех возможностей, предоставляемых действующим законодательством по оптимизации налога на прибыль с учетом имеющейся практики решения этих вопросов арбитражными судами различных инстанций.

Контрольные вопросы

1. Сколько решений принято в 2002 г. арбитражными судами различных инстанций по вопросам налогообложения прибыли?
2. Приведите примеры решений арбитражных судов, связанные с правомерностью применения различных льгот.
3. Приведите примеры решений арбитражных судов, связанные с расходами, учитываемыми при налогообложении прибыли.
4. Приведите примеры решений арбитражных судов, связанные со сроками уплаты и исполнения обязанности по уплате налога.
5. Приведите примеры решений арбитражных судов, связанные со сроками налоговых проверок и проверяемыми периодами.
6. Приведите примеры решений арбитражных судов по практике применения ст. 20 и 40 Налогового кодекса РФ.
7. Что является допустимым доказательством по делу о налоговом правонарушении?
8. Объясните принцип соразмерности размера финансовых санкций допущенному правонарушению.
9. Часто ли налоговые споры по налогу на прибыль рассматривались Высшим арбитражным судом Российской Федерации? Приведите примеры рассматриваемых вопросов.

10.3. Анализ арбитражной практики по налогообложению имущества

За 2002 г. Высшим арбитражным судом РФ и федеральными арбитражными судами округов и субъектов Российской Федерации принято порядка 450 решений по спорным вопросам исчисления и уплаты налога на имущество, в том числе за декабрь — 8 решений. Непосредственно Высшим арбитражным судом принято в 2002 г. только 5 решений по вопросам налогообложения имущества. В результате выбора из них наиболее значимых для целей налогового планирования дел ниже приводятся соответствующие решения арбитражных судов различных инстанций за декабрь 2002 г.

Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15 декабря 2002 г. № А29-10523/01А (извлечение)

Принимая решение о частичном удовлетворении иска налогового органа, суд первой инстанции исходил из того, что спорное имущество было передано учредителями в уставный капитал истца, в связи с чем подлежало отражению на счете 01 «Основные средства». Налоговый орган при доначислении налога на имущество не учел сумм амортизационных отчислений по данному имуществу, поэтому указанные в его решении суммы налога, пеней и штрафа подлежат уменьшению.

В соответствии со ст. 2 Закона Российской Федерации от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» (с изменениями и дополнениями) налогом на имущество облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утвержденному приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.11.1991 г. № 56, и Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденным приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и действовавшим на момент возникновения спорных правоотношений, принятие объектов основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал, подлежало отражению по дебету счета учета основных средств (счет 01 «Основные средства») в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов с учредителями (счет 75 «Расчеты с учредителями»).

Арбитражный суд Республики Коми пришел к правильным выводам о том, что переданные в уставный капитал истца объекты должны были учитываться на счете 01 «Основные средства» и стоимость этих объектов подлежала включению в налоговую базу при исчислении налога на имущество.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28 ноября 2002 г. № КА-А40/7848-02 (извлечение)

Суд отказал в иске о признании письма Инспекции МНС об отказе в возврате налога на имущество и обязанности ответчика возратить сумму излишне уплаченного налога на имущество, указав, что налогоплательщиком в данном случае является лицо, на балансе которого находятся основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, при этом не упоминается, что лицо должно быть собственником зарегистрированного имущества.

В соответствии со ст. 1 и 2 Закона РФ «О налоге на имущество предприятий» налогоплательщиком является лицо, на балансе которого находятся основные

средства, нематериальные активы, запасы и затраты, при этом не упоминается, что лицо должно быть собственником зарегистрированного имущества. Налогом облагаются основные средства, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика, которые учитываются по остаточной стоимости. Объектом налогообложения в данном случае является остаточная стоимость имущества.

Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21 ноября 2002 г. № А28-3358/02-114/23 (извлечение)

Льгота, предусмотренная п. «б» ст. 4 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий», предоставляется только тем предприятиям, которые непосредственно осуществляют процесс производства и (или) переработки и (или) хранение сельскохозяйственной продукции.

В соответствии с п. «б» ст. 4 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» данным налогом не облагается имущество предприятий по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, выращиванию, лову и переработке рыбы и морепродуктов при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Из содержания данной нормы следует, что указанная льгота по налогу на имущество предоставляется только тем предприятиям, которые непосредственно осуществляют процесс производства и (или) переработки и (или) хранение сельскохозяйственной продукции.

Согласно Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 08.06.1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» отнесение продукции к сельскохозяйственной производится в соответствии с Общероссийским классификатором продукции ОК 005-93, принятым постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 г. № 301 и введенным в действие с 01.07.1994 г.

В рассматриваемом случае ООО *перерабатывало не сельскохозяйственную продукцию «Молоко молочного стада» (код 98 1112), относящуюся к коду 98 0000 «Продукция животноводства» названного классификатора, а закупленный продукт переработки молока молочного стада — обезжиренное молоко, обрат (код 92 2084), который относится к коду 92 2000 «Продукция молочной и маслodelьной продукции».*

Деятельность в области сельского хозяйства регулируется также Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93, в частности разделом А «Продукция и услуги сельского хозяйства, охоты и лесоводства». Согласно данному классификатору к продукции животноводства относится только сырое молоко различных животных (код 0122000), а молоко сухое, обезжиренное (обрат) относится к разделу Д «Продукция и услуги обрабатывающей промышленности» (код 1520350). Кроме того, данный классификатор к отрасли животноводства относит непосредственно производство продукции животноводства, а обрат является не продуктом производства животноводства, а остаточным продуктом от переработки сырого молока (животного) путем его сепарирования.

В п. 2 и 3 ст. 101 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что по результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (замести-

тель руководителя) налогового органа выносит решение, в котором излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

Арбитражный суд Кировской области при рассмотрении настоящего дела выявил отдельные нарушения требований названной нормы, допущенные налоговым органом при подготовке текста решения от 19.05.2002 г. № 2/15. В частности, описательная часть решения не содержала информации, установленной п. 3 ст. 101 Налогового кодекса Российской Федерации, и в решении при указании на неуплату налогоплательщиком налога на добавленную стоимость была ошибочно сделана ссылка на п. 6 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации.

В п. 6 ст. 101 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований настоящей статьи может являться основанием для отмены решения налогового органа судом. Таким образом, отмена решения налогового органа по указанным основаниям является правом суда, а не его обязанностью.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 14 ноября 2002 г. № КА-А41/7562-02 (извлечение)

Отказывая в удовлетворении иска Инспекции МНС о привлечении к налоговой ответственности за неуплату налога на имущество, суд исходил из того, что неправильное исчисление промежуточных авансовых платежей по налогу на имущество налоговым правонарушением не признается и состава правонарушения в виде занижения налогооблагаемой базы не образует, поскольку налоговым периодом по данному налогу является календарный год.

Как следует из ст. 55 НК РФ, определение налоговой базы и исчисление суммы налога, подлежащего уплате, производится по окончании налогового периода, который равен году или иному периоду времени применительно к отдельным налогам. В силу Закона РФ «О налоге на имущество предприятий» объектом обложения налогом на имущество является среднегодовая стоимость имущества предприятия. Следовательно, налоговый период по данному виду налога равен одному календарному году, который состоит из нескольких отчетных периодов: квартала, полугодия, девяти месяцев, поэтому установить неуплату этого налога по результатам квартала, полугодия и 9 месяцев невозможно.

Неправильное исчисление промежуточных, авансовых платежей налоговым правонарушением не признается, занижения налогооблагаемой базы до наступления срока ее определения не образует.

Таким образом, в действиях ответчика отсутствует состав налогового правонарушения, за которое он подвергнут штрафу.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 6 ноября 2002 г. № А56-19465/02 (извлечение)

О признании недействительным решения налоговой инспекции в части начисления налогов на прибыль, на имущество, пени и штрафов по эпизодам: отнесения на

себестоимость продукции 100% амортизационных отчислений, неправомерного использования льготы. ООО правомерно отнесло на себестоимость полную стоимость оборудования, а также правомерно исчислило налог на имущество по оборудованию, стоимость которого на дату приобретения составляла менее 100 МРОТ.

В соответствии с п. 1 ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации, если иное не предусмотрено этой статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Пункт 2 ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрены исключительные случаи, в которых налоговые органы имеют право проверять правильность применения цен.

В этом случае в соответствии с п. 3 названной статьи налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы, услуги. При этом рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных п. 4–11 настоящей статьи.

В данном случае у налоговой инспекции не имелось ни одного из предусмотренных п. 2 ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации оснований для проверки правильности применения цен, а также не соблюдены правила п. 4–11 этой же статьи.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 6 ноября 2002 г. № А56-12725/02 (извлечение)

Решение ИМНС в части взыскания с ПЖСК налога на имущество признано недействительным, так как имущество ЖСК налогом не облагается.

В ходе проверки установлено, что ПЖСК при исчислении налога на имущество применяло льготу, предусмотренную п. «з» ст. 4 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий», в соответствии с которым *налогом на имущество не облагается имущество жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ.*

Судом установлено, что ПЖСК является потребительским жилищно-строительным кооперативом, следовательно, на него распространяется указанная льгота.

* * *

В 2002 г. Высшим арбитражным судом Российской Федерации принято только 5 решений по вопросам налогообложения имущества организаций. Проанализируем эти решения.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 6 августа 2002 г. № 8793/01. *В соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ у сторон не могут возникнуть обязанности по исполнению ничтожной сделки.*

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 16 июля 2002 г. № 1980/02. *Для установления размера подлежащих уплате в бюджет налогов суду необходимо проверить, правильно ли налоговыми органами определены налогооблагаемые базы данных налогов.*

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 23 января 2002 г. № 5832/01. *Применение льготы по налогу на имущество, предоставляемой пред-*

приятиям, перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию, не должно ставиться в зависимость от вида как перерабатываемого сельскохозяйственного продукта, так и произведенного конечного продукта.

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 23 января 2002 г. № 4933/01. Отказ в иске о взыскании с налогоплательщика штрафных санкций по налогу на имущество обоснован, поскольку он правомерно применил льготу по указанному налогу, предоставляемую предприятиям, перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию.

Информационное письмо Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 21 января 2002 г. № 67. Об обзоре практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с применением норм о договоре залога и иных обеспечительных сделках с ценными бумагами.

* * *

Отдельные авторы систематизируют арбитражную практику по вопросам налогообложения имущества по различным направлениям (15).

В качестве примера рассмотрим арбитражную практику в части применения льгот по налогу на имущество.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 апреля 2001 г. № А42-6369/00-17-750/01 (извлечение)

Для применения льготы, предусмотренной п. «ж» ст. 4 Закона о налоге на имущество, достаточно решения федерального органа исполнительной власти о создании запаса. Каких-либо дополнительных согласований с органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации или принятие последним своего решения о создании запаса не требуется.

Согласно п. «ж» ст. 4 Закона о налоге на имущество данным налогом не облагается имущество, используемое для образования страхового и сезонного запасов на предприятиях, связанных с сезонным (природно-климатическим) циклом поставок и работ, а также запасов, созданных в соответствии с решениями федеральных органов исполнительной власти, соответствующих органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 25.08.1995 г. № 153-ФЗ «О федеральном железнодорожном транспорте» Министерство путей сообщения Российской Федерации (далее — МПС РФ) является федеральным органом исполнительной власти в области железнодорожного транспорта.

МПС РФ указанием от 15.04.1996 г. № А-334у предписало начальникам железных дорог произвести остановку пассажирских вагонов и закладку постельных принадлежностей, не используемых для перевозок пассажиров, в запас. Указанием МПС РФ от 24.02.1999 г. № Б-199у «О приведении основных фондов к объемам выполняемых работ» продолжена работа по созданию запаса.

Во исполнение приведенных нормативных актов Дирекцией были изданы приказы от 23.09.1998 г. и 28.09.1999 г. о создании запасов. Стоимость имущества, использованного для образования запасов, не включалась ГУП в базу, облагаемую налогом на имущество, в соответствии с п. «ж» ст. 4 Закона о налоге на имущество. Судом первой инстанции сделан правильный и обоснованный вывод о правомерном использовании предприятием льготы по налогу на имущество.

Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Законодательство о налогах и сборах (Закон о налоге на имущество) предоставило федеральным органам исполнительной власти право принимать решения о создании запасов, а налогоплательщикам — не учитывать стоимость запасов при исчислении базы, облагаемой налогом на имущество, т. е. льготировать их.

Постановление Президиума ВАС РФ от 6 марта 2001 г. по делу № 8337/00 (извлечение)

Льгутируется имущество, которое используется для охраны природы; пожарной безопасности или гражданской обороны. Стоимость основных средств, используемых для производства подобной продукции, льготированию не подлежит.

Арбитражные суды обоснованно отклонили требования истца в части признания недействительным решения налоговой инспекции о доначислении налога и пеней, поскольку в п. «б» ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» установлено, что стоимость имущества предприятия уменьшается на балансовую стоимость объектов, используемых исключительно для пожарной безопасности. Здания цехов, станки и другое оборудование, стоимость которых исключена из налогообложения обществом, используются им не для пожарной безопасности своего предприятия, а относятся к основным средствам, на которых производится продукция противопожарного назначения, реализуемая обществом потребителям, и потому не подпадают под имущество, указанное в п. «б» ст. 5 указанного закона.

Постановление Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2001 г. по делу № 10039/00 (извлечение)

Налоговым законодательством право налогоплательщика по использованию льготы в отношении мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей не ограничено какими-либо условиями. Закон не содержит исключений в части предоставления льготы в случае использования мобилизационных мощностей другими организациями, которым они переданы в аренду. Таким образом, льгота, установленная Законом «О налоге на имущество предприятий», имеет более широкое применение.

В соответствии с п. «и» ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» в редакции федеральных законов от 08.01.1998 г. № 1-ФЗ, от 10.02.1999 г. № 32-ФЗ, от 04.05.1999 г. № 95-ФЗ стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую (нормативную) стоимость мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей.

Как следует из п. 2 ст. 15 Федерального закона «О мобилизационной подготовке и мобилизации в Российской Федерации», объекты мобилизационного назначения, мобилизационные мощности, законсервированные и не используемые в текущем производстве, мобилизационные запасы, материальные ценности мобилизационного резерва и другое имущество мобилизационного назначения не облагаются налогом на имущество предприятий.

Названным законом льгота предоставлена для мобилизационных мощностей, законсервированных и не используемых в текущем производстве, т. е. на конкретный вид имущества.

Налоговым законом право налогоплательщика по использованию льготы в отношении мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей не ограничено какими-либо условиями. Закон не содержит исключений в части предоставления льготы в случае использования мобилизационных мощностей другими организациями, которым они переданы в аренду. Таким образом, льгота, установленная Законом «О налоге на имущество предприятий», имеет более широкое применение.

Никаких изменений в части льготного налогообложения мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей в связи с принятием Федерального закона «О мобилизационной подготовке и мобилизации в Российской Федерации» Закон Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» не претерпел.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 5 июля 1999 г. по делу № А11-5677/98-К2-7/1981-259 (извлечение)

Льгота по налогу на имущество предоставляется в зависимости от назначения используемого имущества и не зависит от получения предприятием выручки от реализации сельскохозяйственной продукции.

Согласно п. «в» ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую (нормативную) стоимость имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции.

Аналогичная норма содержится в пп. «в» п. 6 Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 08.06.1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий».

Из материалов дела следует, что истец пользовался льготой, предусмотренной пп. «в» п. 6 вышеуказанной Инструкции.

Из справки областного комитета государственной статистики следует, что налогоплательщик имеет по общесоюзному классификатору «Отраслей народного хозяйства» от 01.01.1976 г. код 21242 (птицеводство мясное), относящегося к отрасли сельского хозяйства.

Из смысла нормы, содержащейся в пп. «в» п. 6 Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 08.06.1995 г. № 33, следует, что льгота по налогу на имущество предоставляется в зависимости от назначения используемого имущества и не зависит от получения предприятием выручки от реализации сельскохозяйственной продукции (пп. «б» п. 5 Инструкции).

Постановление ФАС Центрального округа от 28 августа 2000 г. по делу № А09-2119/00-16 (извлечение)

Налогом на имущество не облагается имущество, используемое исключительно для нужд образования и культуры.

Согласно пп. «г» ст. 4 Закона РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» и пп. «г» п. 5 вышеуказанной Инструкции налогом на иму-

щество не облагается имущество, используемое исключительно для нужд образования и культуры.

Принимая во внимание, что налогоплательщик сдавал часть помещений в аренду предпринимателям, т. е. не использовал их на нужды образования и культуры, право на льготу, предусмотренную законом, в отношении этого имущество у ответчика отсутствовало.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 сентября 2001 г. по делу № А42-4199/01-12 (извлечение)

Пункт «б» ст. 5 Закона РФ «О налоге на имущество предприятий» предусматривает, что стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую (нормативную) стоимость объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны. При этом в законе отсутствуют указания на то, что объекты, стоимость которых не подлежит обложению налогом на имущество, должны использоваться в природоохранных целях обязательно балансодержателем.

Из материалов дела следует, что налоговыми органами проведена выездная налоговая проверка АО «Комбинат “Североникель” за период с 01.01.1999 г. по 31.12.1999 г. и составлен акт от 31.10.2000 г. № 147.

Положениями п. «б» ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» предусмотрено, что стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую (нормативную) стоимость объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны. При этом в законе отсутствуют указания на то, что объекты, стоимость которых не подлежит обложению налогом на имущество, должны использоваться в природоохранных целях обязательно балансодержателем.

Следует отметить, что при такой ситуации арендатор, непосредственно использующий объекты в природоохранных целях, не имеет возможности воспользоваться льготой, предусмотренной п. «б» ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий», поскольку не учитывает на балансе указанное имущество.

Постановление Президиума ВАС РФ от 15 мая 2001 г. № 6846/00 (извлечение)

Спорное имущество относится исключительно к запасам фонда и не является собственностью истца, в связи с чем не подлежит включению в налогооблагаемую базу.

В соответствии со ст. 2 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» налогом облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика.

Плательщиками налога являются предприятия, учреждения (включая банки и другие кредитные организации) и организации, в том числе считающиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (ст. 1 Закона).

Вместе с тем в ст. 4 Закона приведен перечень субъектов и объектов налога, которые не облагаются налогом на имущество.

В частности, исходя из пп. «а» ст. 4 Закона данным налогом не облагается имущество бюджетных учреждений и организаций, органов законодательной (представительной) и исполнительной власти, органов местного самоуправления и т. д.

Кроме того, в подпункте «ж» указанной статьи, которым руководствовался суд первой инстанции, предусмотрено, что запасы, созданные в соответствии с решениями федеральных органов исполнительной власти, соответствующих органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, не облагаются налогом на имущество.

Как следует из устава унитарного предприятия, оно создано при главном управлении сельского хозяйства и продовольствия администрации Алтайского края, учредителем является Комитет по управлению государственным имуществом Алтайского края.

Данный налогоплательщик, образованный как унитарное предприятие и являясь коммерческой организацией, одновременно осуществлял функции агента субъекта Российской Федерации по управлению и формированию регионального продовольственного фонда. При этом, как следует из материалов дела, любое движение имущества, закупаемого в фонд, производилось по постановлениям (распоряжениям) администрации Алтайского края и распорядительным документам должностных лиц администрации, изданным во исполнение упомянутых постановлений.

Суд первой инстанции правомерно признал, что *спорное имущество относится исключительно к запасам фонда и не является собственностью истца, в связи с чем не подлежит включению в налогооблагаемую базу*, руководствовался пп. «ж» ст. 4 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий», исходил из специфики деятельности данного унитарного предприятия.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 3 августа 1998 г. по делу № А13-77/98-07 (извлечение)

Для правомерного применения налоговой льготы следует обеспечить отдельный учет льготизируемого имущества.

Согласно пп. «в» ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий», пп. «в» п. 6 Инструкции Госналогслужбы Российской Федерации от 16.03.1992 г. № 7 и Инструкции Госналогслужбы Российской Федерации от 08.06.1995 г. № 33 стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую стоимость (за вычетом суммы износа по соответствующим объектам) имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции. В целях правильного применения льгот предприятия обязаны обеспечить отдельный учет указанного имущества.

Судебные инстанции правомерно пришли к выводу, что истец, обладая правом на льготу, не представил доказательства ведения отдельного учета льготизируемого имущества и соответственно ответчиком обоснованно и правомерно начислен налог на имущество.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 3 декабря 2001 г. по делу № 2607 (извлечение)

При определении права на льготу учитывается прибыль, полученная от совместной деятельности, а не выручка от совместной деятельности, как это делало предприятие.

Как следует из ст. 2 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий», налогом в соответствии с названным законом облагаются основ-

ные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика.

Стоимость имущества, объединенного предприятиями в целях осуществления совместной деятельности без образования юридического лица, для целей налогообложения принимается в расчет участниками договоров о совместной деятельности, внесшими это имущество.

Следовательно, ОАО правомерно отражало на собственном балансе имущество, внесенное в качестве вклада в совместную деятельность.

В соответствии с п. «б» ст. 4 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» стоимость имущества предприятий, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую (нормативную) стоимость имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, если выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Реализацией товаров, работ или услуг признается передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу (ст. 39 НК РФ).

Продукция (работы, услуги), произведенная в рамках договора о совместной деятельности, передается, т. е. реализуется, другим лицам от имени простого товарищества (имени всех товарищей — ст. 1044 Гражданского кодекса Российской Федерации). Поэтому именно оно является лицом, реализующим продукцию (работы, услуги), и, следовательно, полученные простым товариществом денежные средства только для него являются выручкой от реализации продукции (работ, услуг), которая отражается в этом качестве в балансе простого товарищества.

Полученная простым товариществом выручка участвует в формировании его прибыли. Согласно ст. 1048 ГК РФ каждый товарищ имеет право на часть прибыли (доход), которая получена в результате совместной деятельности товарищей. Однако этот доход формируется иначе и имеет иную, чем выручка, правовую природу.

Поскольку иное не предусмотрено Законом Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» и частью первой Налогового кодекса Российской Федерации, порядок отражения выручки (показатель выручки) определяется — в силу п. 1 ст. 11 НК РФ — по правилам ведения бухгалтерского учета, которыми не допускается отражение выручки (доли выручки), полученной простым товариществом от реализации продукции (работ, услуг) в рамках совместной деятельности, в этом же качестве, т. е. как выручки, в отчетности каждого отдельного товарища по его собственной деятельности.

Следовательно, вывод налогового органа, правильность которого подтверждена судом первой инстанции, о недопустимости включения для целей применения льготы, установленной пп. «б» ст. 4 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий», в выручку от реализации продукции (работ, услуг) в результате самостоятельной деятельности организации доли выручки, полученной простым товариществом, участником которого эта организация является, основан на нормах налогового законодательства.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 декабря 1999 г. по делу № А56-15696/99 (извлечение)

Льгота предоставляется предприятиям, использующим труд инвалидов, а не по факту включения в списочный состав.

Согласно пп. «х» п. 1 ст. 5 Закона Российской Федерации от 06.12.1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» от налога на добавленную стоимость освобождаются товары, работы, услуги, производимые и реализуемые предприятиями, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общей численности работников. Подпунктом «и» ст. 4 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий», Законом Ленинградской области от 21.04.1995 г. № 3-03 «О льготном налогообложении общественных объединений инвалидов, а также предприятий, учреждений и организаций, находящихся в собственности этих объединений, расположенных на территории Ленинградской области» также предусмотрено при соблюдении указанных выше условий освобождение от уплаты налога на пользователей автомобильных дорог, транспортного налога, сбора на нужды образовательных учреждений.

Суд установил, что семь инвалидов включены организацией в среднесписочную численность работников необоснованно, поскольку никаких работ для организации не выполняли. Начисление зарплаты расценено судом как способ умышленного искажения данных среднесписочной численности организации с целью необоснованного использования льгот по налогам. Поэтому суд апелляционной инстанции правомерно отказал в удовлетворении иска в этой части.

Апелляционная инстанция дала оценку заключенным договорам и правомерно сделала вывод об их ничтожности применительно к ст. 170 Гражданского кодекса Российской Федерации с точки зрения направленности на нарушение налогового законодательства.

Арбитражный суд установил, что налоговая инспекция при проведении проверки применила нормативный акт, не подлежавший применению, а потому расчет среднесписочной численности ЗАО с учетом спецконтингента произведен неправильно, вследствие чего решение налоговой инспекции относительно определенных периодов как принятое на основании неправильного расчета признано частично недействительным.

Постановление ФАС Московского округа от 12.04.2000 по делу № КА-А41/1222-00 (извлечение)

Стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую стоимость железнодорожных путей сообщения, а также сооружений, предназначенных для поддержания их в эксплуатационном состоянии.

Согласно п. 2 ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» от 13.12.1991 г. стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую стоимость железнодорожных путей сообщения, а также сооружений, предназначенных для поддержания их в эксплуатационном состоянии.

Истец в стоимость льготлируемого имущества включил железнодорожные, подъездные пути, состоящие на его балансе.

В Инструкции ГНС Российской Федерации № 33 от 08.06.1995 г. говорится о том, что подъездные пути относятся к железнодорожным путям сообщения.

При таких обстоятельствах истец, как предприятие промышленного железнодорожного транспорта, имеющее на своем балансе подъездные железнодорожные пути, обоснованно пользовался льготой, предоставленной ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» от 13.12.1991 г.

Кроме того, Налоговый кодекс Российской Федерации ст. 3 устанавливает принцип всеобщности и равенства налогообложения и запрещает устанавливать налоговые льготы в зависимости от формы собственности участников налоговых правоотношений.

Следует отметить, что у Минфина РФ и МНС РФ иная позиция по данному вопросу. В частности, она выражена в письме Минфина РФ от 24 сентября 2001 г. № 04-05-06/79:

«В соответствии с п. “г” ст. 5 Закона Российской Федерации от 13.12.1991 г. № 2030-1 “О налоге на имущество предприятий” до 25 апреля 1995 г. стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшалась на балансовую (нормативную) стоимость путей сообщения.

При этом до II квартала 1995 г. освобождению от налога подлежало имущество путей сообщения независимо от принадлежности и назначения.

Начиная со II квартала 1995 г., Законом предусмотрено освобождение от налога путей сообщения, принадлежащих железной дороге, как по назначению, так и по функциям в процессе производства, а именно путей сообщения и подъездных путей».

Определение «железной дороги» дано в ст. 2 Закона Российской Федерации от 25.08.1995 г. № 153-ФЗ «О федеральном железнодорожном транспорте», в соответствии с которым «железная дорога» — основное государственное унитарное предприятие железнодорожного транспорта, обеспечивающее при централизованном управлении и во взаимодействии с другими железными дорогами и видами транспорта потребности экономики и населения в перевозках в обслуживаемом регионе на основе регулирования производственно-хозяйственной и иной деятельности предприятий и учреждений, входящих в его состав.

Исходя из вышеизложенного освобождению от налога на имущество предприятий подлежат пути сообщения, принадлежащие железной дороге (в том числе и подъездные).

Стоимость подъездных путей, находящихся на балансе предприятий, не входящих в систему железных дорог, со II квартала 1995 г. подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

* * *

Обобщая результаты анализа арбитражной практики по налогу на имущество, можно сделать следующие основные выводы:

- 1) решения по одним и тем же вопросам, принимаемые различными судами, могут не совпадать, и налогоплательщики, занимаясь вопросами налогового планирования, должны быть готовы отстаивать их самостоятельно;
- 2) наиболее часто арбитражные суды различного уровня рассматривают вопросы, связанные с правомерностью применения различных льгот; о сроках

налоговых проверок и проверяемых периодах (налоговых периодах); о налогоплательщиках и налоговой базе;

- 3) для решения конкретной проблемы необходимо и целесообразно обращаться в арбитражные суды субъектов Российской Федерации.

Планирование налога на имущество по спорным моментам должно быть нацелено на использование всех возможностей, предоставляемых законодательством по налогообложению имущества с учетом имеющейся практики решения этих вопросов арбитражными судами различных инстанций.

Контрольные вопросы

1. Сколько решений принято в 2002 г. арбитражными судами различных инстанций по налогу на имущество?
2. Приведите примеры решений судов различных инстанций по льготам по налогу на имущество.
3. Приведите примеры решений судов различных инстанций по практике установления плательщика налога на имущество.
4. Приведите примеры решений судов различных инстанций по авансовым платежам по налогу на имущество.
5. Обобщите решения ВАС РФ в 2002 г. по вопросам налогообложения имущества.

10.4. Анализ арбитражной практики по единому социальному налогу

В 2002 г. Высший арбитражный суд РФ и суды округов и субъектов федерации рассмотрели более 150 дел, связанных с проблемами исчисления и уплаты единого социального налога, в том числе в декабре–ноябре — 19 дел.

При этом Высшим арбитражным судом РФ в 2002 г. было принято только одно решение по ЕСН — Решение Высшего арбитражного суда РФ от 30 декабря 2002 г. № 9132/02 *Об отказе в признании недействующими отдельных положений приложения № 2 к приказу МНС РФ от 1 февраля 2002 г. № БГ-3-05/49 «Об утверждении формы расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу и порядка ее заполнения» и приложения № 2 к приказу МНС РФ от 28 марта 2002 г. № БГ-3-05/153 «Об утверждении формы расчета по авансовым платежам по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и порядка ее заполнения».*

Основные проблемы, связанные с исчислением и уплатой единого социального налога, решаемые в ноябре–декабре арбитражными судами различных инстанций, систематизируются ниже.

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 30 декабря 2002 г. № Ф09-2716/02АК (извлечение)

Неполная уплата взносов в Фонд социального страхования РФ ответчиком материалами дела не подтверждается, в связи с чем суд правомерно отказал в удовлетворении жалобы.

Как следует из материалов дела, в результате выездной налоговой проверки истцом выявлено следующее: неполная уплата НДС, несвоевременное представление ответчиком расчетов по авансовым платежам по единому социальному налогу, неполная уплата единого налога на вмененный доход в результате применения при расчете налога несоответствующего коэффициента и необоснованного применения льготы, неполная уплата взносов во внебюджетные фонды за период 2000–2001 гг. По результатам проверки вынесено решение о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности, согласно которому подлежат уплате налоги, взносы и штрафы в общей сумме 21 965 руб.

В связи с тем, что по требованию ответчиком налоги, пеня и штрафы уплачены не полностью, налоговый орган обратился в суд за взысканием недоплаченных сумм.

Суд, установив наличие оснований для взыскания суммы 1295 руб. 73 коп. (НДС, единый социальный налог, пени и штрафы по указанным налогам), учитывая признание ответчиком требований в указанной части, удовлетворил иск частично. Отказ в иске мотивирован отсутствием надлежащих доказательств применения истцом неправильного коэффициента при расчете ЕНВД, а в обжалуемой части решение основано на выводах, что применение истцом льготы является законным, наличие недоимки по взносам в ФСС РФ не доказано.

Судом установлено, что ответчик как работодатель является плательщиком взносов в ФСС РФ. В акте выездной налоговой проверки по средствам ФСС РФ и в решении Фонда социального страхования отражено непринятие к зачету расходов в сумме 4125 руб., выплаченных ответчиком по оплате пособия по временной нетрудоспособности.

На основании этого факта налоговый орган заявил ко взысканию указанную сумму, пеню и штраф, считая, что у ответчика имеется недоимка.

Неполная уплата взносов в ФСС РФ при отмеченных обстоятельствах, как правильно отмечено судом первой инстанции, материалами дела не подтверждается.

Доводы истца о наличии недоимки со ссылкой на письмо ФСС РФ ИМНС РФ от 29.06.2001 г. № 02–08/03–1648П/СА-6–07/504 подлежат отклонению на основании изложенного и п. 2 ст. 4 НК РФ.

Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 25 декабря 2002 г. № А28–4253/02–138/15

Единый налог, уплаченный организацией с валовой выручки, заменяет собой уплату ряда налогов, в том числе и налог на доходы организаций (на прибыль), а понятие валовой выручки шире понятия прибыли и включает в себя понятие последних, поэтому Общество правомерно руководствовалось п. 4 ст. 236 Налогового кодекса РФ и обоснованно не включало спорные суммы в налогооблагаемую базу по единому социальному налогу

Удовлетворяя иски общества, Арбитражный суд Кировской области руководствовался ст. 235 и 236 Налогового кодекса Российской Федерации, п. 2 ст. 1, ст. 3 Федерального закона от 29.12.1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», ст. 3 Закона Кировской области от 26.09.2000 г. № 201-ЗО

«Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства на территории Кировской области». При этом суд исходил из того, что *единый налог, уплаченный организацией с валовой выручки, заменяет собой уплату ряда налогов, в том числе и налог на доходы организаций (на прибыль), а понятие валовой выручки шире понятия прибыли и включает понятие последней, поэтому Общество правомерно руководствовалось п. 4 ст. 236 Налогового кодекса Российской Федерации и обоснованно не включало спорные суммы в налогооблагаемую базу по единому социальному налогу.*

В соответствии с п. 1 ст. 235 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в спорный период) плательщиками единого социального налога признаются работодатели, производящие выплаты наемным работникам, в том числе организации.

Согласно п. 1 ст. 236 Кодекса (в этой же редакции) объектом налогообложения для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям, в том числе, в частности, выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым договором либо договором гражданско-правового характера, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг).

Из указанных норм следует, что обязанность по уплате данного налога лежит на работодателях, при этом объектом налогообложения являются выплаты, которые они начислили своим наемным работникам.

Пунктом 4 ст. 236 Кодекса установлено, что указанные в п. 1 данной статьи выплаты не признаются объектом налогообложения, если они производятся за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на доходы организаций.

На основании ст. 3 Федерального закона от 29.12.1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» объектом обложения единым налогом устанавливается совокупный доход, полученный за отчетный период (квартал), или валовая выручка, полученная за отчетный период. Выбор объекта налогообложения осуществляется органом государственной власти субъекта Российской Федерации.

Статьей 1 данного Закона определено, что применение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности организациями, подпадающими под действие настоящего Закона, предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за отчетный период.

Для указанных организаций сохраняется действующий порядок уплаты таможенных платежей, государственных пошлин, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, отчислений в государственные внебюджетные фонды.

Таким образом, *единый налог заменяет собой в том числе налог на доходы организаций (на прибыль).*

Согласно ст. 3 Закона Кировской области от 26.09.2000 г. № 201-ЗО «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого

предпринимательства на территории Кировской области» объектом обложения единым налогом для организаций устанавливается валовая выручка, полученная за отчетный период (квартал). Валовая выручка исчисляется как сумма выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), продажной цены имущества, реализованного за отчетный период, и внереализационных доходов, включая суммы средств и стоимость имущества, полученные безвозмездно от других предприятий, а также по бартеру, договору мены.

Как правомерно указал суд в своем решении, *понятие валовой выручки шире понятия прибыли и включает в себя понятие последней.*

Следовательно, не распространять положения п. 4 ст. 236 Кодекса на организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и производящие выплаты за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты единого налога, нет оснований.

Материалы дела свидетельствуют, что Общество в 2001 г. выплачивало *материальную помощь физическим лицам, не связанным с ним трудовыми договорами, за счет средств, оставшихся в его распоряжении после уплаты единого налога с валовой выручки.*

При таких обстоятельствах, с учетом того, что налогооблагаемая база в силу ст. 53 Налогового кодекса Российской Федерации представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения, *Общество правомерно не включило в налогооблагаемую базу для уплаты единого социального налога спорные выплаты.*

Постановление кассационной инстанции Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 10 декабря 2002 г. № А65–8340/2002-СА1–7к (извлечение)

Кассационная жалоба ИМНС РФ по делу о признании недействительным решения налогового органа оставлена без удовлетворения, поскольку ответчик не доказал наличия недоимки у истца по налогу и превышение дохода на каждого работника в течение налогового периода более чем в 100 тыс. руб., или того, что численный состав членов-инвалидов на предприятии истца меньше чем в 80%. Следовательно, последний правомерно воспользовался льготой по уплате единого социального налога.

Из учредительных документов истца усматривается, что *состав его членов в количестве 3 человек состоит из одних инвалидов.*

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса Российской Федерации от уплаты налога освобождаются с сумм выплат и других вознаграждений, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника, общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, а также их региональные и местные отделения.

Следовательно, доводы истца о распространении на него указанной льготы являются правомерными.

Учитывая, что в своих ненормативных актах (акт, решение) ответчик не указал основания для доначисления единого социального налога и не обосновал доказательствами наличие недоимки у истца по данному налогу и превышение дохода

на каждого работника в течение налогового периода более чем в 100 тыс. руб. или численный состав членов-инвалидов меньше чем в 80%, то коллегия выводы суда об удовлетворении исковых требований находит правильными.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27 ноября 2002 г. № КА-А40/7804-02 (извлечение)

Суд отказал в иске о взыскании штрафа за несвоевременное представление расчетной ведомости, так как у истца (регионального отделения ФСС РФ) отсутствуют полномочия по осуществлению налогового контроля и привлечению страхователей к ответственности по нормам Налогового кодекса РФ.

В силу ст. 11 Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» ответственность субъектов страхования от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с 1 января 2001 г. не регулируется НК РФ, а определяется специальным законом — Федеральным законом «Об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Поэтому МРО ФСС России с указанного периода не обладает полномочиями по осуществлению налогового контроля и взысканию налоговых санкций. Следовательно, по мнению суда, ответчик необоснованно привлечен к ответственности в соответствии со ст. 119 НК РФ.

В соответствии со ст. 9, 30, 34–1 Налогового кодекса РФ органы государственных внебюджетных фондов отнесены к числу участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В случаях, когда законодательством на эти органы возложены обязанности по налоговому контролю, они пользуются правами и несут обязанности налоговых органов, предусмотренные вышеназванным Кодексом.

В соответствии со ст. 9, 11 Федерального закона от 05.08.2000 г. с 01.01.2001 г. в связи с введением в действие части второй Налогового кодекса РФ *налоговые органы осуществляют контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в эти фонды страховых взносов, входящих в единый социальный налог.* Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в единый социальный налог не включены и уплачиваются в соответствии с Федеральным законом об этом виде социального страхования.

В этой связи ответчик не может нести налоговую ответственность, установленную НК РФ.

Ссылка заявителя на ст. 10 Федерального закона «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2000 год», предоставляющая право органам ФСС России применять налоговую ответственность, несостоятельна. Данная правовая норма не является нормой прямого действия, а сам Закон применяется к правоотношениям, возникшим в 2000 г. Правонарушение, за которое истец привлек общество к ответственности, имело место в 2001 г. Действовавший в 2001 г. бюджетный закон не предусматривал применение санкций к плательщикам указанных страховых взносов за несвоевременное представление отчетности.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 26 ноября 2002 г. № А33–9946/02-СЗ(а)-Ф02–3479/02-С1 (извлечение)

Суд правомерно посчитал, что применение ставки рефинансирования, установленной Центральным банком, при определении налогооблагаемой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, к правам и обязанностям, возникшим до введения в действие части второй Налогового кодекса, ухудшает положение налогоплательщика.

В соответствии с п. 2 ст. 5 Налогового кодекса Российской Федерации акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

С учетом того обстоятельства, что заемные средства были предоставлены истцом в 1996 г., исчисление в 2001 г. в соответствии со ст. 212 Налогового кодекса Российской Федерации налогооблагаемой базы по единому социальному налогу в виде превышения суммы процентов за пользование заемными средствами исходя из действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора, приводит к увеличению налоговой базы и, следовательно, налоговым платежам. Суд первой инстанции оценил данное обстоятельство как ухудшающее положение налогоплательщика.

Суд первой инстанции правомерно посчитал, что применение 2/3 ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации, при определении налогооблагаемой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, к правам и обязанностям, возникшим до введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации, ухудшает положение налогоплательщика. Следовательно, оспариваемое решение налогового органа в соответствии со ст. 12, 13 Гражданского кодекса Российской Федерации подлежит признанию недействительным.

Материальная выгода для лиц, получавших заемные средства для строительства (приобретения) жилья, как еще одна группа налогооблагаемых доходов, появилась с принятием Федерального закона от 10.01.1997 г. № 11-ФЗ.

На момент выдачи заемных средств работникам истца (1996 г.) сумма материальной выгоды в виде экономии на процентах из расчета 2/3 ставки рефинансирования действует на первое число исходного месяца.

Предусмотренное ст. 212 Налогового кодекса Российской Федерации взимание налога на доходы физических лиц с сумм материальной выгоды в виде экономии на продуктах из расчета 2/3 ставки рефинансирования судом первой инстанции правильно признано *ухудшающим положение налогоплательщика.*

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 ноября 2002 г. № КА-А40/7608–02 (извлечение)

Суд отказал в иске о взыскании штрафа за нарушение сроков регистрации в качестве страхователя в исполнительном органе ФСС РФ, поскольку с момента вве-

дения в действие части второй Налогового кодекса РФ Фонд социального страхования РФ и его исполнительные органы полномочиями по осуществлению налогового контроля и взысканию налоговых санкций не обладают.

Общество привлечено к ответственности на основании п. 1 ст. 116 Налогового кодекса Российской Федерации за нарушение срока регистрации в исполнительных органах решением МРО ФСС РФ от 25.01.2002 г. № 04/РК/2п, которое обосновано ссылками на Федеральный закон Российской Федерации от 16.07.1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования», Федеральный закон Российской Федерации от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», Федеральный закон Российской Федерации от 02.01.2000 г. № 24-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2000 год», Налоговый кодекс Российской Федерации, постановление Фонда социального страхования Российской Федерации от 10.01.2000 г. № 1 «О начислении пени на недоимку по платежам в Фонд и применении мер ответственности к страхователям и банкам за нарушение порядка уплаты страховых взносов».

Однако эти законодательные акты, как установлено при судебном разбирательстве, не предоставляли Фонду социального страхования Российской Федерации и его исполнительным органам полномочий по осуществлению налогового контроля и взысканию налоговых санкций.

Вывод арбитражного суда первой инстанции является правильным.

В Московской регистрационной палате Общество зарегистрировано 07.12.2001 г. Действовавший на тот момент Федеральный закон Российской Федерации от 12.04.2001 г. № 7-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования на 2001 год» ответственности за нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в исполнительный орган Фонда социального страхования не предусматривал. Согласно ст. 9, 30, 34–1 Налогового кодекса Российской Федерации органы государственных внебюджетных фондов отнесены к числу участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В случаях, когда законодательством на эти органы возложены обязанности по налоговому контролю, они пользуются правами и несут обязанности налоговых органов, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Согласно ст. 9, 11 Федерального закона Российской Федерации от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации» налоговые органы осуществляют контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в эти фонды страховых взносов, входящих в единый социальный налог. Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в единый социальный налог не включены и уплачиваются в соответствии с федеральными законами об этом виде социального страхования.

Обязанность регистрации плательщиков страховых взносов у страховщика предусмотрена в ст. 17 Федерального закона Российской Федерации от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Таким образом, с 01.01.2001 г. Фонд социального страхования Российской Федерации и его исполнительные органы полномочиями по осуществлению налогового контроля и взысканию налоговых санкций не обладали.

Следовательно, Общество к ответственности, предусмотренной ст. 116 Налогового кодекса Российской Федерации за нарушение срока регистрации в качестве страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, привлечено истцом неправомерно.

Ссылка истца на ст. 10 Федерального закона Российской Федерации от 02.01.2000 г. № 24-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2000 год» неосновательна, поскольку действие этого закона ограничено во времени.

Довод о том, что Общество привлечено к ответственности в силу Федерального закона РФ от 18.02.2002 г. № 22 «О бюджете Фонда социального страхования РФ на 2002 год», неоснователен, поскольку ссылки на этот закон в решении МРО ФСС РФ от 25.01.2002 г. № 04/РК/2п не содержится.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 20 ноября 2002 г. № КА-А40/7554-02 (извлечение)

Отказывая в удовлетворении иска о взыскании штрафа за несвоевременное представление отчетности по страховым взносам, суд исходил из отсутствия правовых оснований для привлечения ответчика к налоговой ответственности, поскольку действие НК РФ в части применения финансовых санкций к плательщикам страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний не распространяется на деятельность ФСС РФ.

В соответствии со ст. 9, 30, 34–1 Налогового кодекса Российской Федерации органы государственных внебюджетных фондов отнесены к числу участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В случаях, когда законодательством на эти органы возложены обязанности по налоговому контролю, они пользуются правами и несут обязанности налоговых органов, предусмотренные вышеназванным Кодексом.

В соответствии со ст. 9, 11 Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» с 01.01.2001 г. контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения во внебюджетные фонды страховых взносов, входящих в единый социальный налог, осуществляют налоговые органы. Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в единый социальный налог не включены и уплачиваются в соответствии с Федеральным законом об этом виде социального страхования.

Таким образом, *спорные правоотношения регулируются Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», который не предусматривает ответственности за несвоевременное представление расчетной ведомости, а не Налоговым кодексом.*

Следовательно, ответчик не может нести налоговую ответственность согласно п. 1 ст. 119 Налогового кодекса Российской Федерации.

Ссылка заявителя на ст. 10 Федерального закона Российской Федерации от 02.01.2000 г. № 24-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2000 год», предоставляющую право органам ФСС России приме-

нять налоговую ответственность, несостоятельна. Данный Закон применяется только к правоотношениям, возникшим в 2000 г. Правонарушение, за которое истец привлек общество к ответственности, имело место в 2001 г. Действовавший в 2001 г. бюджетный закон не предусматривал применение финансовых санкций к плательщикам указанных страховых взносов за несвоевременное представление отчетности.

Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 15 ноября 2002 г. № А79-3643/02-СК1-3152 (извлечение)

Поскольку днем уплаты страховых взносов является дата, установленная для уплаты страховых взносов за отчетный период, а не для уплаты авансовых платежей, то пени подлежат взысканию лишь с недоимки по страховым взносам, образовавшейся по итогам отчетного периода.

В соответствии с п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.01 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу (взносу), установленные главой 24 «Единый социальный налог (взнос)» Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно п. 1 ст. 23 Федерального закона под расчетным периодом понимается календарный год. Расчетный период состоит из отчетных периодов. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года. Ежемесячно страхователь уплачивает авансовые платежи, а по итогам отчетного периода рассчитывает разницу между суммой страховых взносов, исчисленных исходя из базы для начисления страховых взносов, определяемой с начала расчетного периода, включая текущий отчетный период, и суммой авансовых платежей, уплаченных за отчетный период.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за отчетный (расчетный) период, и суммой страховых взносов, подлежащей уплате в соответствии с расчетом (декларацией), подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи расчета (декларации) за отчетный (расчетный) период, либо зачету в счет предстоящих платежей по страховым взносам или возврату страхователю.

Согласно п. 4 ст. 26 Федерального закона пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате страховых взносов начиная со дня, следующего за установленным днем уплаты страховых взносов.

В соответствии с п. 3 ст. 75 Налогового кодекса Российской Федерации пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Из смысла указанных норм следует, что начисление пени производится со следующего дня после даты, установленной для уплаты налога или сбора, а не авансового платежа.

Налоговый кодекс Российской Федерации не предусматривает возможности взыскания с налогоплательщика пени за нарушение сроков уплаты авансовых платежей по налогам и сборам.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 ноября 2002 г. № А05–5727/02–324/14 (извлечение)

Иск Фонда к ИМНС РФ о возврате из бюджета излишне уплаченной суммы единого социального налога и процентов за нарушение срока возврата не удовлетворен, так как выплаты работникам в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям районного коэффициента и северной надбавки не указаны в перечне видов компенсации выплат, не подлежащих налогообложению по единому социальному налогу.

В соответствии со ст. 234 НК РФ с 01.01.2001 г. введен единый социальный налог, взимание которого осуществляется в соответствии с главой 24 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно 2 абзацу п. 1 ст. 235 НК РФ налогоплательщиками единого социального налога признаются «работодатели, производящие выплаты наемным работникам, в том числе: организации» (в редакции Федерального закона от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ), а в редакции Федерального закона от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ «лица, производящие выплаты физическим лицам: организации».

Согласно п. 1 ст. 236 НК РФ объектом налогообложения для указанной выше категории налогоплательщиков признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиком в пользу физических лиц.

Статьей 238 НК РФ установлены суммы, выплачиваемые работнику и не подлежащие обложению единым социальным налогом.

Согласно 3 абзацу п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат налогообложению все виды компенсационных выплат, установленных законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, решениями органов местного самоуправления в пределах установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации норм. *Перечень компенсационных выплат, приведенных в этой норме закона, является исчерпывающим, расширительному толкованию не подлежит. Выплаты работникам в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям районного коэффициента и северной надбавки в этом перечне не указаны.*

Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11 ноября 2002 г. № А28–4439/02–130/21 (извлечение)

Предприятие в соответствии с п. 4 ст. 236 Налогового кодекса РФ правомерно не включило в налоговую базу по единому социальному налогу выплаты, произведенные за счет собственных средств, оставшихся в его распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций.

Оплата медикаментов работнику предприятия, частичная оплата путевок работникам предприятия и другие выплаты произведены налогоплательщиком за счет собственных средств, остающихся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль. Поэтому предприятие правомерно не включило в налоговую базу при исчислении единого социального налога за 2001 г. данные суммы выплат.

Согласно п. 1 ст. 236 Налогового кодекса Российской Федерации объектом обложения единым социальным налогом являются выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым договором либо договором гражданско-

правового характера, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг), либо авторским и лицензионным договором.

При этом п. 4 ст. 236 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что указанные в п. 1 этой статьи выплаты не признаются объектом налогообложения, если они производятся за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль.

Из материалов дела следует, что частичная оплата стоимости путевок работникам предприятия на базу отдыха, стоимости медикаментов работнику производства ОАО за счет собственных средств, остающихся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль.

При таких обстоятельствах Арбитражный суд сделал правильный вывод о том, что налоговым органом неправомерно доначислен предприятию единый социальный налог, пени за просрочку его уплаты и применен штраф, предусмотренный п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

* * *

Обобщая результаты анализа арбитражной практики по единому социальному налогу в 2002 г., можно сделать следующие основные выводы:

- 1) решения по одним и тем же вопросам, принимаемые различными судами, могут не совпадать, и налогоплательщики, занимаясь вопросами налогового планирования, должны быть готовы отстаивать их самостоятельно;
- 2) наиболее часто арбитражные суды различного уровня рассматривают вопросы, связанные с правомерностью применения различных льгот; осуществления выплат за счет средств, остающихся в распоряжении предприятия и аналогичных источников, проведения контрольных мероприятий не только налоговыми органами, но и соответствующими внебюджетными фондами;

Планирование единого социального налога по спорным моментам должно быть нацелено на использование всех возможностей, предоставляемых действующим законодательством по оптимизации данного налога с учетом имеющейся практики решения этих вопросов арбитражными судами различных инстанций.

Контрольные вопросы

1. Сколько решений принято в 2002 г. арбитражными судами различных инстанций по единому социальному налогу?
2. Приведите примеры решений судов различных инстанций по выплатам, осуществляемым за счет средств, остающихся в распоряжении предприятия и аналогичных источников.
3. Приведите примеры решений судов различных инстанций по применению льгот по единому социальному налогу предприятиями, на которых работают инвалиды.
4. Приведите примеры решений судов различных инстанций по правильности применения налоговых санкций по единому социальному налогу различными внебюджетными фондами.
5. Приведите примеры решений судов различных инстанций по вопросам страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

10.5. Анализ арбитражной практики по налогу на добавленную стоимость

В 2002 г. Высший арбитражный суд РФ и суды округов и субъектов Федерации рассмотрели более 2600 дел, связанных с проблемами исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, в том числе Высшим арбитражным судом РФ в 2002 г. было принято только одно решение по НДС, приводимое ниже.

Письмо Высшего арбитражного суда РФ от 17 апреля 2002 г. № С5–5/уп-342 «К поручению Правительства Российской Федерации от 19.03.2002 № ХВ-П-13–03788»

В связи с письмом Генерального прокурора Российской Федерации о возмещении НДС полагаем следующее.

Практика рассмотрения арбитражными судами требований налогоплательщиков-экспортеров о возмещении сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщикам при приобретении товаров, неоднократно анализировалась и обсуждалась в Высшем арбитражном суде Российской Федерации, в том числе в связи с обращениями Министерства Российской Федерации по налогам и сборам.

Законодательство, действовавшее до 01.01.2001 г., не связывало возникновение у налогоплательщика-экспортера права на возмещение сумм налога на добавленную стоимость с фактом перечисления соответствующей суммы налога в бюджет поставщиком товаров и не обязывало налогоплательщика представлять доказательства в подтверждение этого факта.

Не внесло никаких изменений в правовую регламентацию данного вопроса и новое законодательство — глава 21 Налогового кодекса Российской Федерации, введенная в действие с 01.01.2001 г.

В связи с этим отказ в удовлетворении исковых требований налогоплательщиков-экспортеров о возмещении уплаченного налога на добавленную стоимость, предъявляемых с соблюдением порядка, определенного ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации, в настоящее время возможен лишь в случае установления в ходе судебного разбирательства факта недобросовестности конкретного лица. При этом в соответствии с правилами судопроизводства доказывание указанного факта является обязанностью ответчика (в данном случае — налогового органа).

Однако судебная практика свидетельствует о крайне слабой доказательственной базе, представляемой налоговыми органами в арбитражные суды по таким делам. Так называемые «схемы правонарушений», на которые ссылаются налоговые органы, доказательствами по конкретным делам не подкрепляются. Уголовные дела во многих случаях не возбуждаются и расследование не проводится. Более того, при рассмотрении дел в судах выясняется, что нередко уголовные дела оказываются прекращенными или приостановленными из-за неустановления виновных лиц.

В целях формирования необходимой доказательственной базы следует, на наш взгляд, обеспечить эффективное взаимодействие налоговых органов с органами налоговой полиции, МВД, прокуратуры.

Позитивной альтернативой решения «на корню» данной проблемы могло бы стать дополнение ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации прямой

нормой, обязывающей налогоплательщика-экспортера, претендующего на возмещение налога на добавленную стоимость, представлять доказательства перечисления истребуемых сумм в бюджет поставщиком товара. При этом такой порядок мог бы устанавливаться в зависимости от определенной суммы налога или через иной критерий. Кроме того, в НК следовало бы указать (чего нет сейчас), что выручка от экспорта должна поступать в иностранной валюте.

Что касается споров между налогоплательщиками-экспортерами и налоговыми органами о том, имел ли место факт экспорта товаров, то, как показывает анализ дел, арбитражные суды, руководствуясь ст. 59 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, оценивают все доказательства в их совокупности.

Требования закона будут неукоснительно соблюдаться арбитражными судами как того требует Конституция Российской Федерации.

* * *

Только Федеральным арбитражным судом Северо-Западного округа в 2002 г. рассмотрено 536 дел по вопросам налога на добавленную стоимость, из них в декабре — 30 дел. Приведем примеры принимаемых решений.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 31 декабря 2002 г. № А56–27152/02 (извлечение)

Иск ООО о признании недействительным решения налоговой инспекции об отказе в возмещении НДС по экспорту и об обязанности ответчика возратить из бюджета указанную сумму налога удовлетворен, так как ответчик не оспаривает правомерность применения ООО ставки 0% и факт уплаты им сумм НДС поставщикам экспортированного товара, что и является основанием для применения налоговых вычетов.

Право налогоплательщика на возмещение НДС из бюджета, а также условия реализации этого права установлены ст. 176 НК РФ. Порядок реализации права налогоплательщика на возмещение НДС при экспорте товаров (работ, услуг) определен в п. 4 ст. 176 НК РФ. В силу названной нормы для подтверждения права на возмещение НДС налогоплательщик обязан представить в налоговый орган декларацию по ставке 0% и документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ, на основании которых не позднее трех месяцев производится возмещение налога. В течение этого срока налоговый орган в соответствии с п. 4 ст. 176 Кодекса должен проверить обоснованность применения ставки 0% и налоговых вычетов, после чего принять решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении. Порядок применения налоговых вычетов определен в ст. 172 НК РФ, а согласно п. 2 ст. 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории России либо уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Названными нормами право налогоплательщика на возмещение НДС не связывается с фактическим внесением сумм налога в бюджет поставщиками и производителями экспортируемых товаров (работ, услуг), которые являются самостоятельными налогоплательщиками, и не устанавливается обязанность экспортера подтвердить эти обстоятельства при предъявлении НДС к возмещению.

Согласно п. 4 ст. 176 НК РФ возмещение налога производится не позднее трех месяцев со дня представления налогоплательщиком декларации и предусмотренных ст. 165 Кодекса документов, а не с момента поступления в бюджет сумм налога, уплаченных поставщикам товаров (работ, услуг). Поэтому неправомерен довод ответчика об отсутствии сведений, подтверждающих перечисление НДС в бюджет поставщиками экспортированного истцом товара.

Несостоятельна в данном случае и ссылка ИМНС на приказ УМНС, который в соответствии со ст. 1 и 4 НК РФ не относится к законодательству о налогах и сборах. Кроме того, в силу ст. 32, 82 и 87 НК РФ обязанность осуществлять налоговый контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах возложена на налоговые органы. В случае выявления при проведении налоговых проверок, в том числе и встречных, фактов неисполнения обязанности по уплате налога поставщиками и производителями экспортных товаров, которые являются самостоятельными налогоплательщиками, налоговые органы вправе в порядке ст. 45–47 Кодекса решить вопрос о принудительном исполнении этой обязанности и тем самым обеспечить формирование в бюджете источника возмещения сумм НДС, уплаченных при экспорте товаров (работ, услуг), и реализацию прав экспортера, предусмотренных п. 4 ст. 176 НК РФ.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 30 декабря 2002 г. № А56–15366/02 (извлечение)

Иск ИМНС РФ к ООО о взыскании штрафа за грубое нарушение правил учета объекта налогообложения — предъявление налогоплательщиком к возмещению из бюджета НДС не удовлетворен, так как истец не представил доказательства, подтверждающие грубое нарушение правил учета объектов налогообложения.

В соответствии с п. 2 ст. 120 НК РФ грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если оно совершено в течение более одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере 15 тыс. руб.

Согласно части II п. 3 ст. 120 НК РФ под грубым нарушением правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения для целей данной статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Указанные в решении ИМНС действия общества по неправомерному предъявлению в 1999 г. к возмещению из бюджета НДС по товарам, приобретенным для розничной торговли, не содержат признаков состава налогового правонарушения, предусмотренного п. 1, 2 ст. 120 НК РФ.

Согласно п. 3 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлече-

нии организации к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Кодекса, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов указанных требований может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом (п. 6 ст. 101 НК РФ).

Из п. 30 постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 28.02.2001 г. № 5 следует, что по смыслу п. 6 ст. 101 НК РФ нарушение должностным лицом налогового органа требований данной статьи не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным.

Однако в каждом конкретном случае суд оценивает характер допущенных налоговым органом нарушений, их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения.

При этом при оценке соблюдения налоговым органом требований к содержанию решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренных в п. 3 ст. 101 НК РФ, суды исходят из того, что в таком решении непременно должен быть обозначен его предмет, т. е. суть и признаки налогового правонарушения, вменяемого налогоплательщику, со ссылкой на соответствующую статью главы 16 НК РФ.

Пунктом 1 ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия), возлагается на соответствующие орган или должностное лицо.

Обстоятельства допущенного обществом нарушения п. 41 Инструкции Госналогслужбы Российской Федерации от 11.10.1995 г. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость», как они изложены в акте налоговой проверки и в решении налогового органа, не позволяют сделать однозначный вывод о совершении обществом правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ.

Ссылка инспекции на невозможность представления соответствующих доказательств является несостоятельной. Налоговая проверка проводилась совместно с органом налоговой полиции, что предусматривает возможность доступа к необходимым финансово-хозяйственным документам деятельности общества.

Кроме того, материалы, полученные органами налоговой полиции в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий и расследования уголовных дел и подлежащие передаче налоговым органам в порядке, установленном п. 2 и 3 ст. 36 и п. 3 ст. 82 НК РФ, могут служить лишь основанием для проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля, предусмотренных главой 14 Кодекса. Указанные материалы сами по себе не являются основанием для принятия налоговым органом решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности должно основываться на доказательствах, полученных и исследованных в рамках мероприятий налогового контроля.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 декабря 2002 г. № А56–17018/02 (извлечение)

Об отказе в иске АООТ о признании недействительным решения ИМНС РФ в части доначисления налога на добавленную стоимость, начисления пеней за несвоевременную уплату этого налога, а также штрафов, так как налоговая инспекция установила неполную уплату налога вследствие неправильного определения налоговой базы при реализации объекта незавершенного строительства.

Как указано в п. 1 ст. 153 НК РФ налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации в зависимости от особенностей произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

Пунктом 1 ст. 154 НК РФ установлено, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них НДС и налога с продаж.

Согласно п. 3 ст. 154 НК РФ при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется в виде разницы между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений ст. 40 настоящего Кодекса, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения налога с продаж, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

Общество полагает, что реализованное им имущество — незаконченное строительством здание — учитывалось им по стоимости с учетом уплаченного налога, т. е. включающей НДС.

Однако незавершенное строительством здание было приобретено Обществом в порядке приватизации. В соответствии с пп. «д» п. 1 ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» стоимость выкупаемого в порядке приватизации имущества государственных предприятий не подлежала обложению налогом на добавленную стоимость. Общество факт приобретения незавершенного строительством здания в порядке приватизации без налога на добавленную стоимость не оспаривает.

Следовательно, спорный объект как приобретенный без налога на добавленную стоимость не мог учитываться Обществом по стоимости с учетом уплаченного налога.

Согласно п. 1 письма Минфина Российской Федерации от 12.11.1996 г. № 96 «О порядке отражения хозяйственных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами» для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость, используются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» и счет 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогам на добавленную стоимость».

По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (по соответствующим субсчетам «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам», «Налог на добавленную стоимость по

приобретенным МБП», «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам», «Налог на добавленную стоимость по работам (услугам производственного характера», «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений» и другим субсчетам) организация отражает суммы налога по приобретенным материальным ресурсам, МБП, основным средствам, нематериальным активам и другим ценностям, работам и услугам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденным приказом Минфина СССР от 01.11.1991 г. № 56 (с изменениями, внесенными приказом Минфина РФ от 28.12.1994 г. № 173), и Инструкцией по его применению на субсчете 19–1 «Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений» учитываются уплаченные (причитающиеся к уплате) предприятием суммы НДС, выделенные в расчетных документах по строительству и приобретению основных средств.

Порядок списания накопленных на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» сумм НДС регулируется законодательством.

Пунктом «в» ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» предусмотрено отнесение сумм НДС, уплаченных поставщикам, на увеличение балансовой стоимости вводимых в эксплуатацию законченных капитальным строительством объектов. Таким образом, НДС, числящийся на субсчете 19–1, включается в стоимость объекта, подлежащую отражению на счете 01 «Основные средства», с момента ввода в эксплуатацию законченного строительством объекта в эксплуатацию.

Истец спорный объект в эксплуатацию не вводил, поэтому НДС, уплаченный подрядчику, подлежал учету на субсчете 19–1.

При реализации же объекта незавершенного строительства налог на добавленную стоимость со счета 19–1 подлежал списанию в дебет счета 48 «Реализация прочих активов» и соответственно включался в цену продажи имущества и оплачивался покупателем в составе цены.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25 декабря 2002 г. № А42–5232/02–16 (извлечение)

В удовлетворении иска предпринимателя о признании недействительным решения ИМНС о привлечении к налоговой ответственности отказано, так как решением ИМНС предприниматель на основании собственного заявления был освобожден от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, однако, в нарушение налогового законодательства, отказался от этого освобождения до истечения предусмотренного законом срока.

Всесторонне изучив и объективно оценив представленные по делу доказательства, суд обоснованно отказал Таланкину Н. Г. в иске, признав правомерным вывод ИМНС о допущенном истцом в проверяемый период нарушении п. 5 ст. 168 и п. 5 ст. 173 НК РФ. Также на основании имеющихся в деле доказательств суд установил факт выполнения налоговым органом требований ст. 101 НК РФ и признал обоснованным привлечение предпринимателя к ответственности, пред-

усмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ, за неполную уплату НДС вследствие допущенного им нарушения.

Ссылку Таланкина Н. Г. на положения ст. 56 НК РФ кассационная инстанция считает несостоятельной. В силу названной нормы и ст. 19, 21 НК РФ право на применение льготы по налогам и сборам предоставляется отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, которые и вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов. В данном же случае *предприниматель на основании его заявления и представленных в налоговый орган документов решением ИМНС на период с 01.04.2001 г. по 31.03.2002 г. включительно освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика в порядке ст. 145 НК РФ, которой не предусмотрено право лица, освобожденного от обязанностей плательщика НДС, отказаться от этого освобождения до истечения его срока.* Вместе с тем п. 6 названной статьи содержит основания, при наличии которых лица, освобожденные от обязанностей налогоплательщика, утрачивают это право и уплачивают налог на общих основаниях.

Следует также отметить, что в редакции Федерального закона от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ п. 4 ст. 145 НК РФ содержит прямой запрет на отказ лица, освобожденного от обязанностей налогоплательщика, от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, но предусматривает возможность отказа от продления использования права на такое освобождение. В силу названной нормы Таланкин Н. Г. только в период 01.04.2002 по 20.04.2002 г. вправе направить в налоговый орган уведомление об отказе от продления использования права на освобождение от обязанностей плательщика НДС.

Также неправомерно истец в период освобождения его от обязанностей плательщика НДС применял согласно уточненным декларациям положения ст. 168 НК РФ, согласно которой только налогоплательщик обязан дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС. В случае если лицами, не являющимися плательщиками НДС, выставлены покупателям товаров (работ, услуг) счета-фактуры с выделением суммы НДС, в силу п. 5 ст. 173 НК РФ, действующего с 01.01.2002 г., эти суммы налога подлежат уплате в бюджет. Пунктом 6 ст. 145 НК РФ (в редакции Федерального закона от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ) также установлена обязанность лица, утратившего право на освобождение от обязанностей плательщика НДС, уплатить налог в общеустановленном порядке.

В силу ст. 171–172 и 176 НК РФ права на применение налоговых вычетов и на возмещение НДС также предусмотрены только для налогоплательщиков, поэтому у Таланкина Н. Г. отсутствовали основания для представления в ИМНС 17.01.2002 г. уточненных деклараций по НДС, в которых отражены суммы налоговых вычетов и общая сумма налога, исчисленная по операциям, подлежащим налогообложению.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 декабря 2002 г. № А56–22370/02 (извлечение)

Об отказе в иске ЗАО о признании недействительным решения ИМНС РФ в части отказа возместить из бюджета налог на добавленную стоимость и об обяза-

нии налогового органа возместить обществу указанную сумму, так как суд пришел к обоснованному выводу о том, что общество неправомерно предъявило к возмещению из бюджета НДС в рассматриваемом периоде, однако вправе предъявить данную сумму к возмещению из бюджета в более поздние периоды.

В соответствии с п. 4 ст. 176 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком поставщикам товаров, направленных на экспорт, подлежат возмещению налоговым органом не позднее трех месяцев со дня представления соответствующей декларации.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ налогообложение по НДС производится по налоговой ставке 0% при реализации товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории Российской Федерации и представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Статьей 165 НК РФ предусмотрен порядок подтверждения права на получение возмещения НДС из бюджета при налогообложении по ставке 0%.

В ст. 172 НК РФ содержится перечень документов, необходимых для подтверждения права на вычет сумм НДС, уплаченных поставщикам экспортируемых товаров, из общей суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет.

Ни одной нормой права, определяющей порядок возмещения НДС из бюджета, подтверждение фактической уплаты НДС в бюджет поставщиком материальных ресурсов не предусмотрено в качестве обязательного условия возмещения данного налога.

Действующее законодательство также не содержит положений о том, что суммы НДС, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг), сначала должны быть перечислены ими в бюджет, затем покупатель должен истребовать и получить от поставщика подтверждение такого перечисления, и только после этого он вправе отразить уплаченные поставщикам по этим материальным ресурсам суммы налога в декларации по НДС.

В то же время, согласно ст. 146 НК Российской Федерации, объектом обложения по данному налогу, в частности, является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В соответствии с п. 9 ст. 167 НК Российской Федерации в редакции, действовавшей в проверяемый период, при реализации на экспорт товаров (работ, услуг) дата реализации указанных товаров (работ, услуг) определяется как наиболее ранняя из следующих дат:

- последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ;
- 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта или под таможенный режим транзита.

Следовательно, суд апелляционной инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что общество неправомерно предъявило к возмещению из бюджета НДС, однако вправе предъявить данную сумму к возмещению из бюджета в более поздние периоды.

При таких обстоятельствах решение налоговой инспекции от 15.05.2002 г. № 13/14649 об отказе в возмещении НДС из бюджета является законным и обоснованным, а вывод суда о его недействительности — неправомерным.

Тот факт, что, отказывая в возмещении НДС из бюджета, налоговый орган руководствовался иными обстоятельствами, не влияет на законность вынесенного решения по существу.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19 декабря 2002 г. № А56–21855/02 (извлечение)

Иск ООО к ИМНС о признании недействительным решения о начислении недоимки по НДС и об обязанности возратить из бюджета НДС по импорту удовлетворен, так как судом установлено, что предъявленные ООО к вычету суммы НДС уплачены при ввозе товаров на таможенную территорию РФ за счет собственных средств истца в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Согласно п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные этой статьей налоговые вычеты. Пунктом 1 ст. 176 НК РФ также предусмотрено, что в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с пп. 1, 2 п. 1 ст. 146 НК РФ, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в порядке, установленном этой статьей.

Из п. 2 ст. 171 НК РФ следует, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении товаров (работ, услуг), которые приобретены для перепродажи или для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ (за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ).

Порядок применения налоговых вычетов определен в ст. 172 НК РФ. В силу п. 1 названной нормы налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. Согласно 2 абзацу п. 1 ст. 172 НК РФ вычетам подлежат только суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, после принятия этих товаров (работ, услуг) на учет и при наличии соответствующих первичных документов.

Обстоятельства дела свидетельствуют о том, что предъявленные ООО к вычету суммы НДС уплачены при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации за счет собственных средств истца в соответствии с требованиями п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ. Поскольку ИМНС не оспаривает факты оприходования истцом импортированного товара и последующей их реализации, уплаченные в составе таможенных платежей суммы НДС правомерно предъявлены ООО к вычету в порядке п. 1 ст. 171 и п. 1 ст. 176 НК РФ, а следовательно, НДС подлежит возмещению в порядке п. 3 ст. 176 НК РФ.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 декабря 2002 г. № А05–11485/01–618/22 (извлечение)

Иск ООО о признании недействительным решения налоговой инспекции и требования об уплате налога не удовлетворен в части уплаты НДС, пеней и штрафа,

так как судом установлен факт отсутствия доказательств включения НДС в стоимость услуг по перевозке грузов и сделан вывод об обоснованном доначислении НДС в связи с неправильным применением истцом ставки НДС.

В соответствии с п. 1 ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» реализация товаров (работ, услуг) предприятиям производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость. При этом в расчетных документах на реализуемые товары (работы, услуги) сумма налога указывается отдельной строкой.

Вместе с тем в случае неуказания отдельной строкой суммы налога на добавленную стоимость в расчетных документах на оплату товаров (работ, услуг) налогоплательщики (продавец и покупатель) вправе доказывать, что по соответствующей сделке сумма налога на добавленную стоимость уплачена покупателем продавцу в составе цены за товары (работы, услуги). Данная позиция содержится в информационном письме Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 10.12.1996 г. № 9.

Суд апелляционной инстанции, указывая на факт доказанности включения НДС по ставке 20% в стоимость услуг, обоснованно сослался на то, что НДС в этом размере включен в расчеты фрахтовой ставки, во временные тарифы на перевозку грузов, чартеры на перевозку грузов. Стоимость фрахта, указанная во фрахтовых манифестах, соответствовала временным тарифам, включающим НДС по ставке 20%. На основании указанных документов истец оказывал услуги по перевозке грузов и производил расчеты за оказанные услуги. В последующем проведение расчетов исходя из этих тарифов (с указанием ставки НДС 20%) подтвердили иностранные фрахтователи. При указанных обстоятельствах истец обоснованно исходил из того, что суммы налога на добавленную стоимость были уплачены покупателями услуг, независимо от невыделения их отдельной строкой в счетах и в иных расчетных документах. Кроме того, истец в соответствии с Порядком ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 29.07.1996 г. № 914, оформлял счета-фактуры с выделением НДС.

В соответствии со ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее — АПК) обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия), возлагается на соответствующие орган или должностное лицо.

Из акта выездной налоговой проверки и решения налогового органа следует, что истец при исчислении налога с выручки применяет расчетную ставку 16,67%. Однако это обстоятельство не подтверждено первичными расчетными документами, иными доказательствами, в связи с чем решение налоговой инспекции в этой части также обоснованно признано судом апелляционной инстанции недействительным.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15 декабря 2002 г. № 5450 (извлечение)

Суд удовлетворил иск Государственного унитарного предприятия о признании недействительным решения Межрайонной ИМНС в части начисления налога на

добавленную стоимость, ранее возмещенного, так как истец перешел на уплату единого налога на вмененный доход и освобожден от обязанностей плательщика НДС после приобретения им товаров и уплаты налога поставщикам.

Кассационная инстанция считает, что вывод ИМНС основан на неправильном применении норм материального права, а суд обоснованно удовлетворил иск ОРС, ссылаясь в решении от 02.09.2002 г. на положения ст. 1 и п. 2 ст. 7 Закона «О НДС». В силу названных норм суммы НДС, уплаченные по товарно-материальным ценностям, принимаются к зачету в том отчетном периоде, когда эти ценности приобретены и оприходованы (их стоимость фактически отнесена на издержки производства и обращения), а не когда они будут фактически израсходованы (реализованы). Аналогичный порядок применения налоговых вычетов установлен и ст. 171, 172 НК РФ, действующими с 01.01.2001 г.

Подпунктом 1 ст. 173 НК РФ (в редакции Федерального закона от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ) установлена обязанность лиц, не являющихся налогоплательщиками, или налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, уплатить в бюджет НДС, но в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога.

Однако предприятие, освобожденное от уплаты НДС с 01.01.2001 г., реализовало товар, как уже отмечено, без учета сумм НДС. Кроме того, действие названной нормы распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 г. Других случаев, обязывающих лицо, не являющееся налогоплательщиком, уплатить в бюджет НДС нормы главы 21 НК РФ, не предусматривают.

Ссылка ИМНС на положения пп. 1 п. 6 ст. 170 НК РФ в данном случае несостоятельна. В соответствии с названной нормой, исключенной Федеральным законом от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ, суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), либо фактически уплаченные при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости соответствующих товаров (работ, услуг), в случае приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг) лицами, не являющимися налогоплательщиками в соответствии с настоящей главой либо освобожденными от обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ.

В данном случае ОРС, приобретая в 2000 г. товары с учетом сумм НДС, являлось плательщиком этого налога в силу ст. 2 Закона «О НДС», поэтому в порядке п. 2, 3 ст. 7 названного Закона предъявило к возмещению уплаченные поставщикам суммы НДС. В связи с переходом с 01.01.2001 г. на уплату единого налога на вмененный доход предприятие реализовало остаток этого товара, будучи освобожденным от уплаты НДС на основании ст. 1 Закона № 148-ФЗ, а не в соответствии с главой 21 и ст. 145 НК РФ, как предусмотрено пп. 1 п. 6 ст. 170 НК РФ. Следовательно, названная норма не может быть применена к спорным правоотношениям.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11 декабря 2002 г. № А56-21102/02 (извлечение)

По иску ООО о признании недействительным решения ИМНС в части обеспечения обществом исполнения обязанности по «восстановлению для бюджета» налога на добавленную стоимость, а также об обязании ИМНС возместить из бюджета указанную сумму налога, так как нормы закона не связывают возмещение

(предъявление) НДС из бюджета с фактическим внесением налога в бюджет поставщиками материальных ресурсов.

Согласно п. 2 и п. 3 ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость», действовавшего вверяемый период, сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения. В случае превышения сумм налога по товарно-материальным ценностям, стоимость которых фактически отнесена на издержки производства и обращения, а также по основным средствам и материальным активам над суммами налога, исчисленными по реализации товаров (работ, услуг), возникающая разница засчитывается в счет предстоящих платежей или возмещается за счет общих платежей налогов в десятидневный срок со дня получения расчета за соответствующий отчетный период. Аналогичный порядок зачета или возмещения сумм НДС, уплаченных поставщикам, применяется при реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налога в соответствии с пп. «а» п. 1 ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с их экспортом.

Из приведенных норм Закона следует, что налогоплательщик вправе уменьшить сумму НДС, полученную от реализации продукции (работ, услуг), на сумму налога, фактически уплаченную поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения, в том числе и в случаях использования оплаченных материальных ресурсов (работ, услуг) при изготовлении и поставках экспортной продукции, если подтвердит первичными документами фактическую оплату налога поставщикам приобретенных материальных ресурсов и обоснованность отнесения их стоимости на издержки производства и обращения.

Налоговый орган не оспаривает факт экспорта обществом продукции в проверяемый период и уплату им налога на добавленную стоимость поставщикам материальных ресурсов, использованных при производстве этой продукции.

Поскольку приведенными нормами Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» не установлены какие-либо дополнительные ограничения по возмещению излишне уплаченного НДС из бюджета и возмещение (предъявление) НДС из бюджета не связывается с фактическим внесением налога в бюджет поставщиками материальных ресурсов, у налогового органа отсутствовали правовые основания считать неправомерным предъявление истцом к возмещению из бюджета НДС и на этом основании требовать от истца по результатам проверки восстановления соответствующей суммы налога для бюджета.

Рассмотрев отдельные решения Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа по различным проблемам по налогу на добавленную стоимость, принимаемые за декабрь, считаем необходимым кратко обобщить все 30 дел.

- 1) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 31 декабря 2002 г. № А56–27152/02. *Иск ООО о признании недействительным решения налоговой инспекции об отказе в возмещении НДС по экспорту и об обязанности ответчика возратить из бюджета указанную сумму*

налога удовлетворен, так как ответчик не оспаривает правомерность применения ООО ставки 0% и факт уплаты им сумм НДС поставщикам экспортированного товара, что и является основанием для применения налоговых вычетов;

- 2) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 30 декабря 2002 г. № А56–15366/02. Иск ИМНС РФ к ООО о взыскании штрафа за грубое нарушение правил учета объекта налогообложения — предъявление налогоплательщику к возмещению из бюджета НДС не удовлетворен, так как истец не представил доказательства, подтверждающие грубое нарушение правил учета объектов налогообложения;
- 3) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 30 декабря 2002 г. № А05–9096/02–449/20. Иск ОВО к ИМНС РФ о признании недействительным ее решения в части доначисления НДС, сборов на нужды образовательных учреждений, пеней и штрафов по этим налогам, удовлетворен, так как оказание услуг ОВО по охране имущества собственников в соответствии с налоговым законодательством не является реализацией работ (услуг) и соответственно не признается объектом налогообложения при исчислении и уплате НДС. Кроме того, ОВО как бюджетное учреждение, входящее в систему государственных органов и не занимающееся предпринимательской деятельностью, освобождается от уплаты сборов на нужды образовательных учреждений и за уборку населенных пунктов;
- 4) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 декабря 2002 г. № А56–23427/02. Удовлетворяя иск об обязанности Инспекции МНС возместить НДС из бюджета, суд исходил из того, что истец в обоснование применения налоговой ставки 0% представил полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ;
- 5) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 декабря 2002 г. № А56–17018/02. Об отказе в иске АООТ о признании недействительным решения ИМНС РФ в части доначисления налога на добавленную стоимость, начисления пеней за несвоевременную уплату этого налога, а также штрафов, так как налоговая инспекция установила неполную уплату налога вследствие неправильного определения налоговой базы при реализации объекта незавершенного строительства;
- 6) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 декабря 2002 г. № А56–11159/02. По иску ОАО о признании недействительным решения Межрайонной ИМНС, принятого по результатам выездной проверки обоснованности применения истцом ставки 0% и налоговых вычетов по НДС, так как ИМНС нарушило презумпцию соответствия принимаемой к налогообложению цены товаров (работ, услуг), указанной сторонами сделки, уровню рыночных цен;
- 7) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25 декабря 2002 г. № А42–5232/02–16. В удовлетворении иска предпринимателя о признании недействительным решения ИМНС о привлечении к налоговой ответственности отказано, так как решением ИМНС предприниматель, на основании собственного заявления, был освобожден от обязанностей

налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, однако, в нарушение налогового законодательства, отказался от этого освобождения до истечения предусмотренного законом срока;

- 8) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 24 декабря 2002 г. № А56–21670/02. Иск ЗАО о признании недействительными решений ИМНС РФ об отказе в возмещении сумм налога на добавленную стоимость по экспорту удовлетворен, так как право налогоплательщика на возмещение НДС не связывается с фактическим внесением сумм налога в бюджет поставщиками и производителями экспортируемых товаров (работ, услуг), которые являются самостоятельными налогоплательщиками;
- 9) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 декабря 2002 г. № А56–22373/02. По иску Государственного предприятия о признании недействительным решения ИМНС РФ об отказе в возмещении НДС по экспорту, так как право налогоплательщика на возмещение НДС не связывается с фактическим внесением сумм налога в бюджет поставщиками и производителями экспортируемых товаров (работ, услуг), которые являются самостоятельными налогоплательщиками;
- 10) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 декабря 2002 г. № А56–22370/02. Об отказе в иске ЗАО о признании недействительным решения ИМНС РФ в части отказа возместить из бюджета налог на добавленную стоимость и об обязанности налогового органа возместить обществу указанную сумму, так как суд пришел к обоснованному выводу о том, что общество неправомерно предъявило к возмещению из бюджета НДС в рассматриваемом периоде, однако вправе предъявить данную сумму к возмещению из бюджета в более поздние периоды;
- 11) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 декабря 2002 г. № А56–22366/02. Иск АО о признании недействительным решения ИМНС в части отказа возместить из бюджета НДС и об обязанности ИМНС возместить указанную сумму удовлетворен, так как в соответствии с налоговым законодательством суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком поставщикам товаров, направленных на экспорт, подлежат возмещению налоговым органом не позднее трех месяцев со дня представления соответствующей декларации;
- 12) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 декабря 2002 г. № А56–19266/02. Иск ОАО к ИМНС РФ о признании недействительным решения ИМНС в части отказа в возмещении НДС по экспорту и об обязанности возместить НДС путем зачета в счет недоимки по платежам в федеральный бюджет удовлетворен, так как в материалах дела представлены доказательства подтверждающие фактический вывоз товара за пределы таможенной границы РФ, выписку банка о поступлении выручки от иностранного покупателя на счет налогоплательщика и другие документы в соответствии с налоговым законодательством, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки и налоговых вычетов;
- 13) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20 декабря 2002 г. № А56–24514/02. Иск ООО о признании недействительным решения ИМНС и об обязанности ответчика возместить из бюджета

сумму НДС по экспорту удовлетворен, так как судом установлено право истца на возмещение НДС, а налоговым законодательством это право не связывается с фактическим внесением сумм налога в бюджет поставщиками и производителями экспортируемых товаров (работ, услуг), которые являются самостоятельными плательщиками, а также законом не установлена обязанность экспортера подтвердить эти обстоятельства при предъявлении НДС к возмещению;

- 14) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19 декабря 2002 г. № А56–21855/02 *Иск ООО к ИМНС о признании недействительным решения о начислении недоимки по НДС и об обязанности возратить из бюджета НДС по импорту удовлетворен, так как судом установлено, что предъявленные ООО к вычету суммы НДС уплачены при ввозе товаров на таможенную территорию РФ за счет собственных средств истца в соответствии с требованиями налогового законодательства;*
- 15) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 декабря 2002 г. № А56–22867/02: *Иск ООО о признании недействительным решения налоговой инспекции в части отказа истцу в возмещении НДС по экспорту удовлетворен, поскольку ИМНС не оспаривает правомерность применения ООО ставки 0% и факт уплаты им сумм НДС поставщикам экспортированного товара, что и является основанием для применения налоговых вычетов;*
- 16) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 декабря 2002 г. № А05–11485/01–618/22. *Иск ООО о признании недействительным решения налоговой инспекции и требования об уплате налога не удовлетворен в части уплаты НДС, пеней и штрафа, так как судом установлен факт отсутствия доказательств включения НДС в стоимость услуг по перевозке грузов и сделан вывод об обоснованном доначислении НДС в связи с неправильным применением истцом ставки НДС;*
- 17) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15 декабря 2002 г. № А56–17860/02. *По иску ООО о признании недействительным решения ИМНС РФ об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость при экспорте товаров и обязанности ответчика возместить из федерального бюджета указанную сумму налога, так как право налогоплательщика на возмещение НДС не связывается с фактическим внесением сумм налога в бюджет поставщиками товарно-материальных ценностей и услуг, используемых при производстве экспортных товаров;*
- 18) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15 декабря 2002 г. № 5450. *Суд удовлетворил иск Государственного унитарного предприятия о признании недействительным решения Межрайонной ИМНС в части начисления налога на добавленную стоимость, ранее возмещенного, так как истец перешел на уплату единого налога на вмененный доход и освобожден от обязанностей плательщика НДС после приобретения им товаров и уплаты налога поставщикам;*
- 19) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11 декабря 2002 г. № А56–21102/02. *По иску ООО о признании недействи-*

тельным решением ИМНС в части обеспечения обществом исполнения обязанности по «восстановлению для бюджета» налога на добавленную стоимость, а также об обязанности ИМНС возместить из бюджета указанную сумму налога, так как нормы закона не связывает возмещение (предъявление) НДС из бюджета с фактическим внесением налога в бюджет поставщиками материальных ресурсов;

- 20) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 декабря 2002 г. № А56–19549/02. Иск ООО к ИМНС РФ об обязанности ответчика возместить истцу НДС по экспорту удовлетворен, так как ни одной нормой права, определяющей порядок возмещения НДС из бюджета, не установлено подтверждение фактической уплаты НДС в бюджет поставщиками материальных ресурсов в качестве обязательного условия возмещения данного налога;
- 21) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 декабря 2002 г. № А56–13123/02. Иск ООО о признании недействительным решения ИМНС и об обязанности возместить из бюджета НДС по импорту удовлетворен, так как документы, подтверждающие наличие взаимных обязательств между истцом и третьим лицом, позволяют сделать вывод о правомерности уплаты третьими лицами за ООО НДС;
- 22) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 декабря 2002 г. № А56–23939/02. Иск ООО к ИМНС РФ об обязанности ответчика возместить истцу НДС по экспорту удовлетворен, так как Налоговым кодексом РФ право налогоплательщика на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость не связывается с фактом уплаты в бюджет данного налога поставщиками материальных ресурсов;
- 23) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 декабря 2002 г. № А56–23938/02 Иск ООО к ИМНС РФ об обязанности ответчика возместить истцу НДС по экспорту удовлетворен, так как Налоговым кодексом РФ право налогоплательщика на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость не связывается с фактом уплаты в бюджет данного налога поставщиками материальных ресурсов;
- 24) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 декабря 2002 г. № А56–23937/02. Иск ООО к ИМНС РФ об обязанности ответчика возместить истцу НДС по экспорту удовлетворен, так как Налоговым кодексом РФ право налогоплательщика на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость не связывается с фактом уплаты в бюджет данного налога поставщиками материальных ресурсов;
- 25) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 4 декабря 2002 г. № А56–16263/02. Иск ООО к ИМНС РФ об обязанности ответчика возместить истцу НДС по экспорту удовлетворен, так как Налоговым кодексом РФ право налогоплательщика на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость не связывается с фактом уплаты в бюджет данного налога поставщиками материальных ресурсов;
- 26) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 декабря 2002 г. № А56–9160/02. Иск ООО к ИМНС РФ о возврате из

бюджета НДС по экспорту удовлетворен, так как истец представил документы, подтверждающие права налогоплательщика на применение налоговых вычетов при поставке продукции на экспорт;

- 27) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 декабря 2002 г. № А56–21771/02. *Иск ООО к ИМНС РФ о возврате из бюджета НДС по экспорту удовлетворен, так как истец представил документы, подтверждающие права налогоплательщика на применение налоговых вычетов при поставке продукции на экспорт;*
- 28) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 декабря 2002 г. № А56–17965/02. *Иск ЗАО о признании недействительным решения налоговой инспекции о взыскании штрафа и пеней, а также доначислении НДС в связи с неправомерным применением льготы по товарам, реализованным на экспорт при отсутствии раздельного учета затрат, удовлетворен, так как принятая истцом методика учета затрат обеспечивает возможность определения затрат, приходящихся на объем продукции, реализованной на экспорт;*
- 29) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 декабря 2002 г. № А26–6630/01–02–07/292. *Иск МУП о признании недействительным решения налоговой инспекции и требования об уплате НДС и налога на пользователей автомобильных дорог не удовлетворен, так как программное обеспечение не имеет вещественной формы и отнесение его к основным средствам и учет в качестве инвентарного объекта невозможны, в связи с чем ИМНС сделала правомерный вывод о том, что предприятие необоснованно включило в состав основных средств программное обеспечение и завысило сумму льготы;*
- 30) постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 декабря 2002 г. № А26–3853/01–02–03/283. *Иск ИМНС РФ к ОАО о взыскании штрафных санкций по налогу на прибыль и НДС не удовлетворен, так как факт наличия у предприятия недоимки по налогам опровергается материалами дела, не обоснован и не доказан налоговыми органами.*

* * *

Обобщая результаты анализа арбитражной практики по налогу на добавленную стоимость в 2002 г., можно сделать следующие основные выводы:

- 1) решения по одним и тем же вопросам, принимаемые различными судами, могут не совпадать, и налогоплательщики, занимаясь вопросами налогового планирования, должны быть готовы отстаивать их самостоятельно;
- 2) наиболее часто арбитражные суды различного уровня рассматривают вопросы, связанные с правомерностью применения ставки НДС 0% и ее обоснования; применения различных льгот; освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика; обоснованности налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Планирование налога на добавленную стоимость по спорным моментам должно быть нацелено на использование всех возможностей, предоставляемых действующим законодательством по оптимизации данного налога с учетом имеющейся практики решения этих вопросов арбитражными судами различных инстанций.

Контрольные вопросы

1. Сколько решений принято в 2002 г. арбитражными судами различных инстанций по налогу на добавленную стоимость?
2. Приведите примеры решений судов по налогообложению налогом на добавленную стоимость экспортных операций.
3. Приведите примеры решений судов по освобождению от обязанностей по исчислению и уплате НДС согласно положениям ст.145 Налогового кодекса РФ.

10.6. Анализ арбитражной практики по налогу на доходы физических лиц

Анализ арбитражной практики по налогу на доходы физических лиц показал, что по сравнению с рассмотренными выше налогами дел по НДФЛ в 2002 г. рассматривалось незначительное количество. В 2002 г. арбитражными судами рассматривались дела по действовавшему до 2001 г. подоходному налогу на физических лиц, но и этих дел было не много. В связи с этим в данном параграфе кратко охарактеризованы рассмотренные судами различных инстанций дела по налогообложению доходов физических лиц:

- постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 26 ноября 2002 г. № А33-14479/01-СЗ-Ф02-3454/02-С1. *По смыслу ст. 120 Налогового кодекса объектом данного правонарушения является установленный порядок учета доходов, расходов и объектов налогообложения. Ответственность наступает при совершении налогоплательщиком неправомерных действий, указанных в абзаце 2 п. 3 данной статьи, так как не доказан факт оплаты работ, счета-фактуры оформляться не должны;*
- постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 5 августа 2002 г. № КА-А40/4973-02. *Отказывая в удовлетворении иска о взыскании с налогового агента санкций за грубое нарушение правил учета доходов и расходов по подоходному налогу с физических лиц, суд исходил из того, что ведение налоговым агентом учета доходов и расходов физических лиц по карточкам старого образца не привело к искажению информации о физических лицах, а следовательно, не может являться основанием для привлечения его к ответственности;*
- постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 30 апреля 2002 г. № А26-6710/01-02-11/276. *Неучет доходов и налога на доходы по форме № 1 НДФЛ в отношении граждан, получивших доход от выигрышей в казино, не подпадает ни под одно из нарушений, перечисленных в ст. 120 НК РФ. Следовательно, Общество не может быть привлечено к налоговой ответственности по данной статье;*
- постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 23 октября 2002 г. № Ф03-А73/02-2/2180. *Взыскание подоходного налога при выплате дохода за сдаваемую физическими лицами продукцию охотничьих промыслов, пени и штрафа неправомерно, так как спорная сумма не является объектом налогообложения;*

- постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13 августа 2002 г. № Ф08–2887/2002–1054А. Суд сделал правильный вывод об отсутствии в действиях ОАО такого состава налогового правонарушения как *неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом*;
- постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 31 июля 2002 г. № А78–1655/02–С2–10/78–Ф02–2081/02–С1. ИМНС необоснованно посчитала предпринимателя Боровскую О. Г. налоговым агентом. Суд правомерно признал, что предприниматель не выплачивала доход рекламодателям, следовательно, не является налоговым агентом;
- постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 31 июля 2002 г. № А33–14547/01–СЗ–Ф02–2071/02–С1. Занижена сумма перечисленного подоходного налога на физических лиц. ИМНС считает, что выплата дохода физическим лицом имела место в денежном выражении, а ОАО и суд согласился с тем, что выплаты имели место в натуральной форме. Суд признал, что ИМНС не доказала выплаты в денежном выражении по конкретным работникам, размер этих выплат и наличие возможности у ОАО удержания;
- постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 19 июля 2002 г. № А64–1011/02–10. Поскольку при рассмотрении спора суд не исследовал обстоятельства, связанные с обоснованностью привлечения к налоговой ответственности Общества по п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации, дело направлено на новое рассмотрение;
- постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 июня 2002 г. № А26–5999/01–02–02/262. По иску войсковой части к ИМНС РФ о признании недействительным решения о взыскании штрафа за *неперечисление в бюджет подоходного налога с физических лиц и пеней за несвоевременное перечисление данного налога*;
- постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17 июня 2002 г. № Ф04/2124–192/А81–2002. Взыскание с истца, как налогового агента, сумм перечисленного в бюджет налога обоснованно признано судом *неправомерным, так как, по сути, налоговым органом применена дополнительная мера ответственности, не предусмотренная нормами НК РФ*;
- постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13 июня 2002 г. № А33–12688/01–СЗ–Ф02–1491/2002–С1. Доход физическим лицам в денежном выражении налоговым агентом не выплачивался, поэтому у налогового агента не было обязанности удерживать подоходный налог с физических лиц;
- постановление кассационной инстанции Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 29 мая 2002 г. № А55–12396/01–28. Кассационная жалоба ИМНС РФ по делу о признании недействительным решения налогового органа оставлена без удовлетворения, поскольку в обжалуемой части судебных актов в действиях истца из материалов дела состава налогового правонарушения не усматривается;

- постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 6 мая 2002 г. № А14–312–02/16/11. *Кассационная жалоба об отмене решения в части отказа во взыскании штрафа по ст. 120 НК РФ оставлена без удовлетворения, поскольку налоговые агенты не являются субъектом правонарушения, предусмотренного ст. 120 НК РФ;*
- постановление кассационной инстанции Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 4 апреля 2002 г. № А65–12455/2001–СА1–29. *Кассационная жалоба ИМНС РФ по делу о взыскании налоговых санкций оставлена без удовлетворения, поскольку у ответчика отсутствовала обязанность удержания подоходного налога с доходов налогоплательщиков, выплаченных в натуральной форме. Кроме того, вывод суда о возможности применения обстоятельств, смягчающих ответственность, — правомерен;*
- постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 6 марта 2002 г. № 3915. *По иску ООО к ИМНС РФ о признании недействительным решения ИМНС о доначислении подоходного налога, пеней, штрафа за неправомерное перечисление в бюджет подоходного налога с физических лиц и штрафа за непредставление в ИМНС сведений о доходах физических лиц налоговым агентом;*
- решение Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 11 февраля 2002 г. № А56–1004/02. *Об отказе в иске о признании недействительным решения налоговой инспекции в части начисления пени по подоходному налогу в доле, пропорциональной недофинансированию оборонного заказа, требования об уплате налога, а также о признании недействительным действий налоговой инспекции по обращению взыскания на денежные средства на счете в банке.*

* * *

Обобщая результаты анализа арбитражной практики по налогу на доходы физических лиц в 2002 г., можно сделать выводы, что наиболее часто арбитражные суды различного уровня рассматривают вопросы, связанные с правомерностью применения различных льгот; обоснованности налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц, применения ответственности согласно ст. 120 Налогового кодекса РФ.

* * *

Таким образом, налоговое планирование должно быть нацелено на использование всех возможностей, предоставляемых действующим законодательством по оптимизации конкретного налога с учетом имеющейся практики решения этих вопросов арбитражными судами различных инстанций. Знакомство с арбитражной практикой помогает делать правильный выбор в принятии предпринимательских решений и оценке их налоговых последствий и дает необходимые навыки обоснования и отстаивания позиции хозяйствующего субъекта по налоговым вопросам.

Терпеливому читателю, дочитавшему учебник до последней страницы, следует помнить, что арбитражная практика — это не руководство к действию, а повод для размышления. Так и данная книга, как надеются авторы, станет поводом для

размышления не только студентов, но и практикующих аудиторов и налоговых менеджеров, будет стимулом для новых научных изысканий и грамотных предпринимательских решений.

Контрольные вопросы

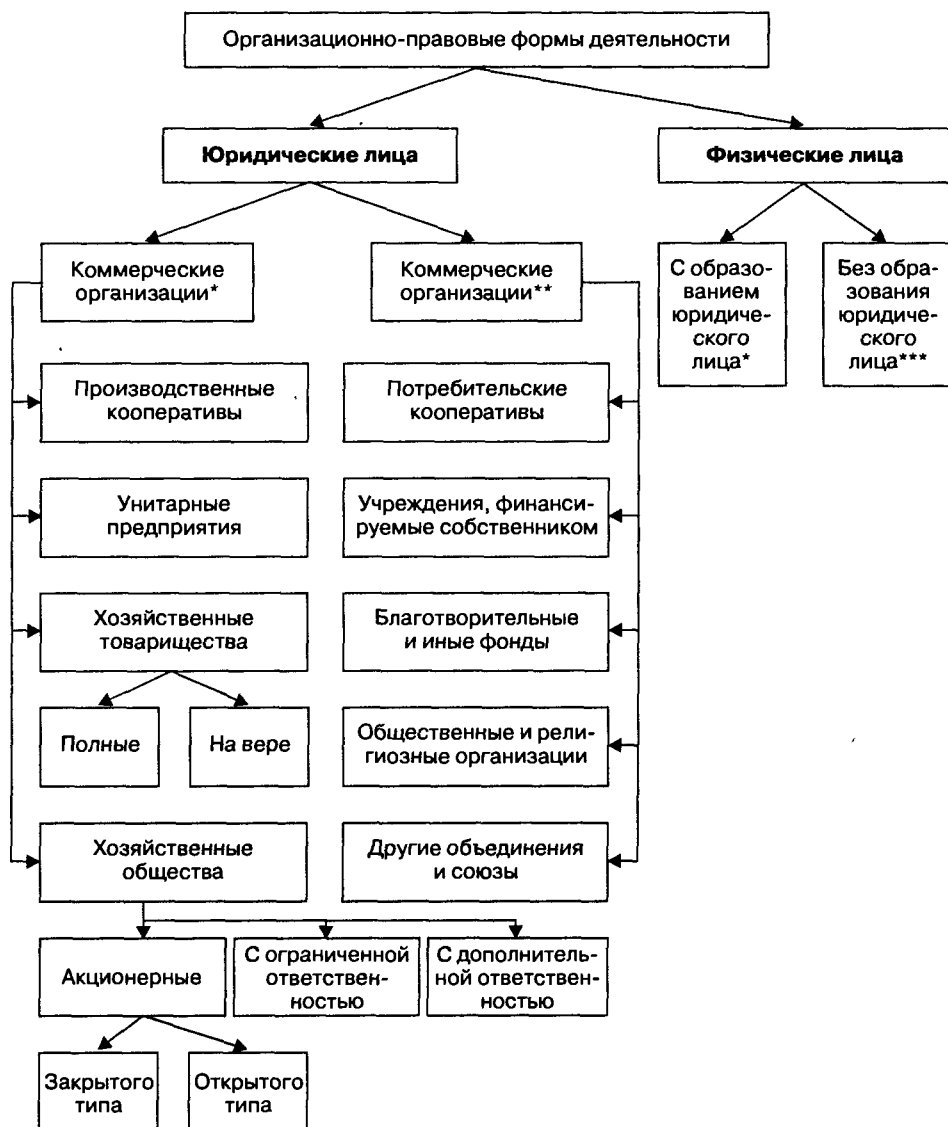
1. Охарактеризуйте арбитражную практику за 2002 г. по налогу на доходы физических лиц.
2. Приведите примеры решений по применению налоговых льгот по налогу на доходы физических лиц.
3. Каково значение анализа арбитражной практики для целей налогового планирования?

Список литературы к главе 10

1. Бюджетный кодекс РФ. Федеральный закон РФ 31.07.1998 г. № 145 с дополнениями и изменениями.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть I. Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ с дополнениями и изменениями.
3. Налоговый кодекс РФ. Часть II. Федеральный закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ с дополнениями и изменениями.
4. Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы» с изменениями и дополнениями.
5. Закон РФ от 31.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
6. Закон РФ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
7. Закон РФ от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».
8. Закон РФ от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ».
9. Закон РФ от 30.12.2001 г. № 195 «Кодекс РФ об административных правонарушениях».
10. Закон РФ от 30.12.2001 г. № 194-ФЗ «О федеральном бюджете на 2002 год».
11. Закон РФ от 24.12.2002 г. № 176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год».
12. Инструкция МНС РФ от 08.06.1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» с изменениями и дополнениями.
13. Закон Санкт-Петербурга от 14.07.1995 г. № 81-11 «О налоговых льготах» с изменениями.
14. Информационное письмо Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации».
15. Брызгалов А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Налог на имущество // Налоги и финансовое право. — 2002. — № 4.

Приложение 2

Организационно-правовые формы хозяйствующих субъектов



* Исчисление и уплата налогов происходит в соответствии с законодательством для юридических лиц.

** Исчисление и уплата налогов происходит в случае осуществления предпринимательской деятельности.

*** Исчисляется и уплачивается налог на доходы и другие регистрационные и лицензионные сборы.

Приложение 3

Перечень и ставки налогов для юридических лиц в различных странах в 2001 г.

Страна	Размер ставки соответствующего налога					Перечень основных прочих налогов
	НДС	налог на прибыль	налог на имущество	социальные налоги	гербовый сбор	
1	2	3	4	5	6	7
Австралия	10%	36%		48,5% — на дополнительные выплаты		
Австрия	20, 10, 0%	34% (установлен минимальный размер 6250 шиллингов)	0,2–1% — на передачу собственности, 2–3,5% — на приобретение	21,15– 39,3%	0,8%–1,5%	
Азербайджан	20, 16%	30% 3% дохода торговли	0,5%	38%		Акцизы, налог на землю, на добычу полезных ископаемых, платежи в дорожные фонды, подоходный налог
Антигуа и Барбуда	нет	0% — резиденты, 40% — нерезиденты (25% — по авторским гонорарам)	14%, 20%	3%	2,5%	Налог на премию по общему страхованию, гостиничный налог, гостевой налог, гостевой сбор
Антильские острова	2% (избирательный характер)	32–48% в зависимости от уровня дохода				Налоги для некоторых оффшорных компаний, островной дополнительный налог
Аргентина	21%	35%				Налог с оборота, акциз, налог на займы и кредиты

Барбадос	15, 7,5, 0%	40% (5% — на доход от капиталовложений для страх. компаний)	0,2% (для банков), 10–5% — на передачу собственности	3–5%		Налог на землю
Бельгия	21, 6, 0%	39% + может быть 3% кризисного налога			0,5, 12,5%	
Берег Слоновой Кости	20%	35% (установлен минимальный размер)	4–15%	2,8–12%	От 0,2 до 6%	Налог на услуги, налог на франшизу, налог на страховые премии
Болгария	20, 0%	27 (20) + 10% муниципальный налог	0,15%, 0,3%			Налог на издержки компаний, акцизы
Боливия	13%	25, 33, 45%	В зависимости от стоимости			Налог на свободные профессии, налог на валовый доход, акцизы, налог на углеводороды
Ботсвана		15 (5) + 10% дополнительного налога				
Бразилия	10–15%	15 + 10% дополнительного налога		8–12%		Государственный налог с продаж, муниципальный налог на услуги
Британские (Вирджинские) острова		15, 1% для внешнеторговых компаний				
Бруней Дарусалам		30%				Налог на доход от нефтяных операций, налог с суммы распределяемых дивидендов

Страна	Размер ставки соответствующего налога					Перечень основных прочих налогов
	НДС	налог на прибыль	налог на имущество	социальные налоги	гербовый сбор	
1	2	3	4	5	6	7
Великобритания	17,5, 5%	10–30%		10–11,9%	0,5–4%	Налог на доход от сбережений, налог на доходы от прироста капитала, налог на доходы от нефтяного бизнеса, налог на лицензионный сбор на нефтепродукты, налог на импорт, налог на авиаперевозки, налог на страховые выплаты
Венгрия	25, 12, 0%	18%	2–6%	36–33%	10%	Местные налоги, налог на потребление, налог на здоровье, отчисления в фонд обучения
Венесуэла	15,5, 8–16,6, 10, 20%	15, 22, 34% (есть минимальный налог)				Налог на банковские сделки, налог на дивиденды иностранным компаниям, налог на разработку нефтяных месторождений, муниципальный налог на предпринимательские лицензии
Вьетнам	0, 5, 10, 20%	25, 32, 50, 10,15%	В долларах за м ²			Налог с продаж, плата за природные ресурсы, импортные и таможенные тарифы, налог на перевод прибыли за границу
Гайана		45, 35% (есть минимальный налог)	0, 0,5, 0,75%		Много ставок	Потребительский налог на неэкспортируемые товары местного производства и на импортные товары, таможенные пошлины, налог на покупки,
Гана	0, 10, 15%	30, 8, 20, 25%	есть			Налог на дарение, налог на доход от прироста капитала, акциз, налог на ренту, таможенные пошлины

Гватемала	10%	30–25%	В кетпалях с 1 тыс. стоимости недвижимости	12%	3%	Налог на доход от процентов, ежегодный налог на предпринимателя
Германия	16, 7%	25, 30, 38, 7%	7–50, 3, 5% на передачу недвижимости	20, 15%		Налоги на топливо, электроэнергию, страхование, на доходы, налог с продаж (торговый налог), дополнительный субсидиарный сбор и другие
Гонконг	0,5% (с продаж)	16, 8%				Лицензионные платежи
Греция	18, 8, 4%	35, 40%	0,7% при стоимости более 69 млн драхм			Налог на накопление капитала, специальный налог на банковскую деятельность, налог на передачу акций, налог с абонентов мобильных телефонов
Дания	25%	32%		Фиксирован- ная сумма + 8 + 1 + (0,28– 8,92%)	Много видов	Налог на передачу акций, налог на углеводороды, налог на загрязнение окружающей среды
Доминиканская Республика	8%	25%	4,48 + 12% (на передачу)		Много видов	Таможенные налоги, налог на отдельные виды потребления
Египет	5–10% (с продаж)	40 + 2% на развитие, 34%	В процентах от годового дохода от аренды		0,002–3%	
Замбия	17,5, 0%	35, 45, 15, 30%	2,5% (на передачу)			Арендная плата землевладельцу за разработку недр, налог на обыкновенные акции
Зимбабве	5, 15, 25% (с продаж)	35%				Налог на перевод прибыли филиалам
Израиль	17, 0%	36%	2,5, 1,2%			Земельный налог, налог на приобретения, налог с продаж

Страна	Размер ставки соответствующего налога					Перечень основных прочих налогов
	НДС	налог на прибыль	налог на имущество	социальные налоги	гербовый сбор	
1	2	3	4	5	6	7
Индия	Налог с продаж	35%	1% со стоимости более 1,5 млн рупий			Акциз, налог на распределение акций
Индонезия	10, 5–15, 0%	10%, 15%, 30%	0,2%			«Заключительный налог» на арендную плату, строительство и т. п., земельный налог, налог с продаж предметов роскоши
Иран	2 + 1 + 0,05 + 0,02%	10%	2–8%			Налог на распределенные резервы, налог на дивиденды, налоги по отраслям, муниципальный налог, сбор на зарплату экспатриантам, взнос торговой палаты
Ирландия	21, 12,5, 3,6, 0%	25% — первые 50000 фунтов, 32%, 36%		есть	есть	Дополнительный налог на нераспределенный доход, местные налоги
Испания	16, 7, 4%	25, 30, 35%	3%		есть	Налог на передачу собственности, акциз, налог торговой палаты
Италия	20, 10, 4, 0%	37%	0,4–0,7%			Налог на производственную деятельность
Казахстан	20%	30%, 15% — для филиалов				Лицензионные платежи, таможенные сборы, акцизы
Камбоджа	10, 0%	20%, 9%, 5%, 30% — нефть и газ	4% — на переход права собственности		есть	Налог на дивиденды, минимальный налог, налог с оборота, акциз (специфический налог), экспортные и импортные пошлины, налог на аренду помещений и земли, на патенты, налог на неиспользуемую землю, налог на транспортные средства

Камерун	17, 8 (можно увеличивать на 10), 0%	38,5% (есть минимальный налог)			есть	Акции, налог на доходы филиала, налог на обучение, налог на транспорт, налог на заключение страховых договоров
Канада	7%	44, 6, 35, 6%				Налог на доход в провинциях, согласованный налог на проданный товар, налог на розничную продажу, федеральный и провинциальный налог на капитал
Катар	нет	0–35%	нет	нет	нет	Таможенная пошлина
Кения	16, 10, 0%	32, 5, 40%; для предприятий экспортных зон — 0–32, 5%			1–4%	Акции, налог на импорт, сбор на содержание местных органов власти
Кипр	8, 0%	20, 25%; для международ- ных коммер- ческих орга- низаций — 4, 25 и 0%	0–3, 5%	8, с 1577 па- унтов — 0%		Муниципальный налог, отчисления на оборону
Китайская Народная Республика	17, 13, 0%	30% + 3%, 20% — для иностранных предприятий	есть			Деловой налог (налог с оборота), акциз
Колумбия	16%; 20 — на автомашины, 35, 45, 60%		есть		1%	Налог на пересылки, муниципальный налог, налог на автомашины, специальный вклад на разработку нефти
Конго	есть	45, 36, 4%, минималь- ный — 1%		5, 9%		Акциз, деловой налог, налог на дивиденды, аккордный налог

Страна	Размер ставки соответствующего налога					Перечень основных прочих налогов
	НДС	налог на прибыль	налог на имущество	социальные налоги	гербовый сбор	
1	2	3	4	5	6	7
Корейская Республика	10%	16%, 28% и дополнительный налог на резидентов	есть			Налог на избыточную нераспределенную прибыль, минимальный налог, налог на автомобили
Коста-Рика	13% (с продаж)	30%	0,25, 3%			Налог на прирост капитальной стоимости, специальный налог на потребление, налог с франшиз
Кувейт		0–55%				Таможенные пошлины, налог на экспорт, сбор на научные исследования
Лаос	5, 10% — налог с оборота	10–20% для иностранных организаций, 10–35% — для резидентов, до 45% — для индивидуальных предпринимателей				Минимальный налог, акцизы, сбор за регистрацию, лицензионный сбор
Латвия	18%	25%	0,5, 4%	есть	есть	Акцизы, таможенные пошлины, земельный налог, налог на земельные ресурсы, местные сборы
Литва	18, 0%	29%	1%		есть	Земельный налог, налог на аренду земли, дорожный сбор, акцизы, таможенные пошлины, налог на загрязнение окружающей среды, налог на природные ресурсы

Лихтенштейн	6,5, 2%	7,5–25%	0,162, 0,8385%	8, 4,43%	0,15, 0,3, 1, 5%	Специальный налог с иностранных компаний, налог на увеличение рыночной стоимости капитала на недвижимое имущество, налог с ежегодного дохода
Люксембург	15, 12, 6, 3%	20, 30, 50%	0,5%			Муниципальный местный налог, налог на покупку ценных бумаг, налог на инвестиции, регистрационный сбор
Маврикий	10%	0–35%				Налог с продаж (с товаров), местные налоги, налог на дробление земельного участка, налог на развитие земель
Макао		2, 15%	10%, 16%; на недвижимость — 4 или 6%		0,1–10%	Налог на годовую предпринимательскую деятельность, налог на клиентов
Малави	Фиксированная сумма налога с оборота	38%, для компаний в экспортных зонах — 0%, 15%			3%	Дополнительный налог, налог на дополнительные выплаты, муниципальные налоги, налог на пересечение границы
Малайзия	5, 10, 15% (с продаж)	28%, на нефть — 38%			0,25%	Налог на услуги, налог на непредвиденный доход, налог на отток капитала
Мальта	15, 5%	35, 50% — по нефти		10% + фиксированная ставка за каждую неделю	7, 10, 2, 2,6, 0,4%	Таможенные пошлины и акцизы
Мексика	15, 10, 0%	35, 30%	есть			Минимальный налог, существуют правила обязательного распределения прибыли, налог на излишки продукции и услуг, налог на приобретение фиксированного основного капитала

Страна	Размер ставки соответствующего налога					Перечень основных прочих налогов
	НДС	налог на прибыль	налог на имущество	социальные налоги	гербовый сбор	
1	2	3	4	5	6	7
Мозамбик		35%; для сельскохозяйственных — 10%	12%, 10%, 5% — на передачу		Есть, недавно увеличен в 5 раз	Налог на туризм, налоги муниципалитета, налог на прирост капитальной стоимости, на дивиденды
Монако	20,6, 5,5%	33,33%			0,5, 1,5%	Налог на дивиденды
Марокко	20, 7%	35, 39,6%, может быть снижен	есть			Минимальный налог, национальный налог сплоченности, городской налог с недвижимости, налог на дивиденды
Мьянма		5–40%				Налог на доходы в инвалюте, налог на прирост капитальной стоимости
Намибия	10% (с продаж) + дополнительный до 25%	55, 42, 40%	4, 8%		0,2, 1%	Пошлина на право добычи полезных ископаемых, налог на иностранный доход
Нигерия	5%	35, 30, 20%				Нефтяной налог (85–50%), налог на образование
Нидерланды	17,5, 6, 0%	35%	Разные ставки по муниципалитетам, 6% — на передачу			Налог на капитал, страховой налог (косвенный), акцизы, налог на дивиденды
Новая Зеландия	12,5, 0%	33%		Есть страхование от несчастного случая		Акцизы, налог на дополнительный доход
Новая Каледония	нет	30%, по никелю — 35%	есть	есть	13, 3%	Плата за ведение бизнеса, ввозные пошлины, импортный налог, налог на доходы с капитала, плата за природные ресурсы, местные налоги, налог на землю
Норвегия	23, 7%	28 + 50% нефтяной налог				Налог на дивиденды

Нормандские острова	20%					Налог на прибыль во время пребывания
Объединенные Арабские Эмираты	20%					
Оман	0-12%, 0-25%, по нефти — 55%		есть			Налог на выдачу дивидендов
Остров Мэн	20, 15%	Как в Великобритании: 17,5, 5%				Как в Великобритании: акцизы, таможенные пошлины
Панама	30%		есть			Ежегодный налог на деятельность компании, ежегодный налог на лицензию, налог на дивиденды, налог на неполученные дивиденды, лицензионные платежи
Папуа-Новая Гвинея	25-50%	10%			0,1, 1, 5%	Таможенные пошлины, экспортные налоги, налог на обучение
Парагвай	4, 25, 30%	Есть — на услуги	0,5-1%			Налог на операции, связанные с банковским займами; лицензионные платежи
Перу	30%	18%	есть			Налог на чистые активы, акцизы
Польша	34, 32%	22, 7%	2%, в злотых за м ²			Налог на вмененный доход, налог на дивиденды
Португалия	34, 37,4%	17, 12, 5, 0%	0,7-1,3%			
Пуэрто-Рико	20 + от 5 до 19%		6,33-8,33%			Минимальный альтернативный налог, местные лицензионные сборы, налог на филиальную прибыль, акциз
Румыния	38%	22, 11%	44, 54%			Пограничный налог, местный налог, налог на охрану здоровья, таможенные сборы, разрешительные сборы, налог на землю, налог на транспорт, налог на дивиденды

Страна	Размер ставки соответствующего налога					Перечень основных прочих налогов
	НДС	налог на прибыль	налог на имущество	социальные налоги	гербовый сбор	
1	2	3	4	5	6	7
Санта-Лючия		33%	есть			
Саудовская Аравия	нет	25–45%	нет		нет	Налог «Zakat» (на доход)
Сенегал	10, 20, 30, 34%	35% (есть минимальная и максимальная суммы)	15% — на недвижимость	3, 6%		Налог на франшизы, налог на дивиденды, автомобильный налог, налог на импорт, таможенные пошлины
Сингапур	3%	26%	12%	\$470 в месяц на каждого иностранного рабочего, 2% на медицинское страхование	есть	Налог на дивиденды
Словацкая Республика	23, 6, 0%	40%	есть	есть		Дорожный налог, налог на передачу собственности, акциз, налог на импорт, налог на дивиденды
Словения		25%				
Соломоновы острова	10% (с продаж)	35, 50% — для нерезидентов				Налог на бонусные выпуски
США		15–39%				Налог на прирост капитала, минимальный налог, налог накапливаемого дохода, налог индивидуальной холдинговой компании, местные налоги
Таиланд	10%	30%				Налог на специфические виды бизнеса, муниципальный налог, местные налоги, налог на дивиденды

Таити	Как во Франции	35 или 45 + 5%				Минимальный налог, налог на переводы
Тайвань	5%	50, 15, 25, 20%				Налог на процентный доход, налог на чистую прибыль, налог на сделки с ценными бумагами, вмененный налог, на покупку земли
Танзания		30%		есть		Налог на непредвиденную прибыль (100%), налог на доходы от аренды, налог на дивиденды
Тринидад и Тобаго	15%	35, 15, 50%				Налог на деловую активность, налог на безработицу, дополнительный нефтяной налог, налог на денежные операции, налог на гостиничное хозяйство, налог на страховые премии, налог на праздники
Турция	15%. 1-40%	30%			0,12-0,6%	Налог на дивиденды, вмененный налог, налог на банки и страховые организации, комиссионные пошлины, таможенные пошлины
Уганда	17, 0%	30%				Налог на доход от прироста капитала, вмененный налог
Узбекистан	20, 15, 0%	33%	4%			Местные налоги, налог на природные ресурсы, дорожный налог, экологический сбор, налог на землю, налог на воду
Украина	20%	30%				Акциз
Уругвай	25, 14%	30%				Основной налог, налог на комиссионные сборы
Фарерские острова	25%	27%		2,65 и 5 + 2,5%	есть	Налог на углеводороды, налог на дивиденды
Фиджи	10, 0%	2-45%				Налог на проценты резидентам, акцизы, налог на продажу земли

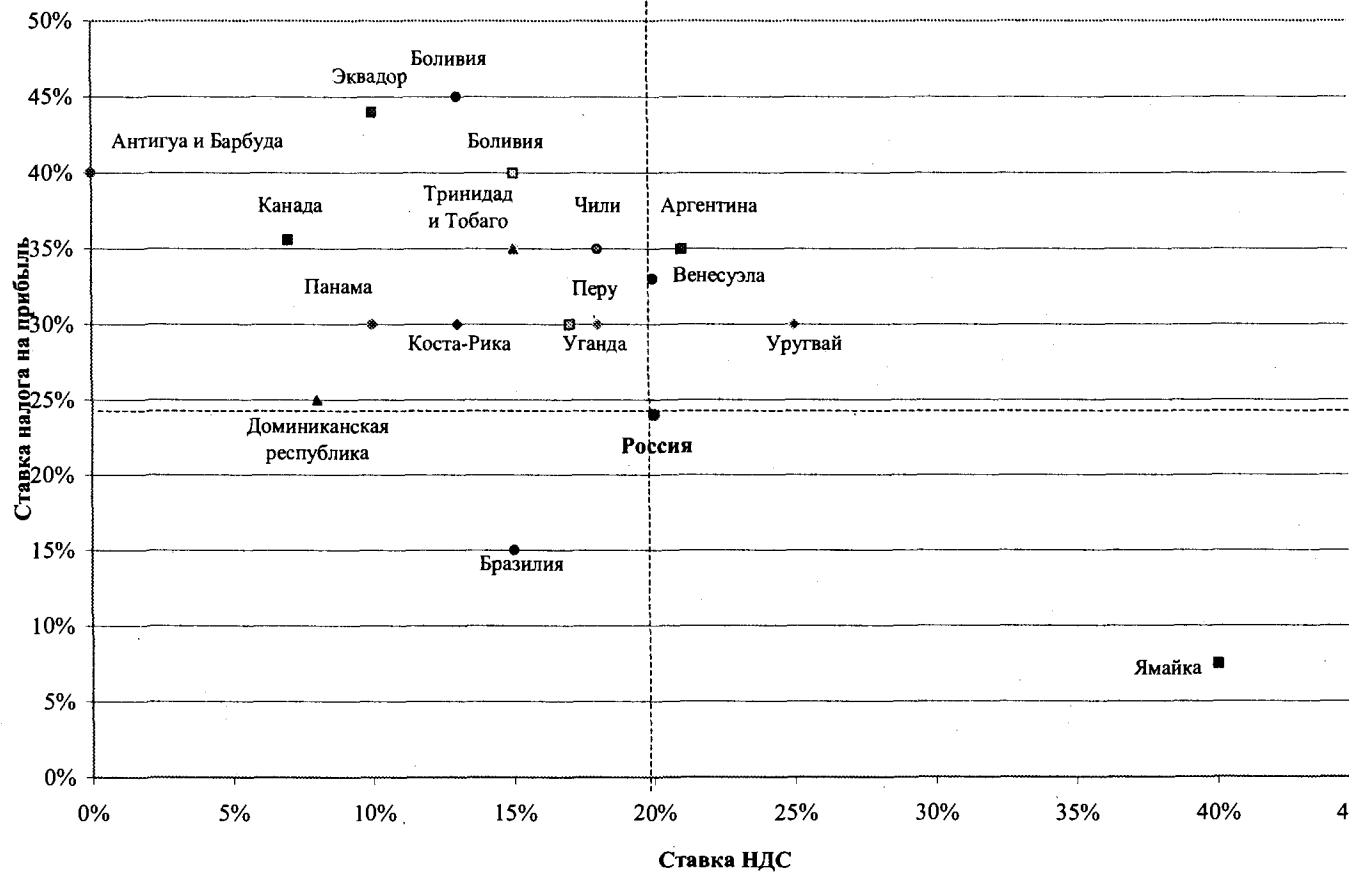
Страна	Размер ставки соответствующего налога					Перечень основных прочих налогов
	НДС	налог на прибыль	налог на имущество	социальные налоги	гербовый сбор	
1	2	3	4	5	6	7
Филиппины	10, 0%	2–32, 10%			есть	Налог на дополнительные льготы, акцизы
Финляндия	22, 17, 8, 0%	28%	0,1–1,1%			Налог на условный кредит
Франция	20,6, 5,5, 2,1%	33,33%, 19%			есть	Налоги на бизнес, налог на дивиденды
Хорватия	22%	35%	5%	19,75% + 0,85%		Налог на рекламу, налог на название фирмы, акцизы, взносы в Торговую палату, налог на потребление воды
Чехия	22, 5%	35%	5%	есть		Дорожный налог, акцизы
Чили	18, 13–70%	15%, 35% — для нерезидентов				
Швейцария	7,5%	7,8% + (от 10 до 20%)	0,4–1% (по кантонам)	7–18% по трем классам	0,15, 0,3%	Налог на прирост капитала, налог на дивиденды, налог на выигрыши, таможенные пошлины, налоги на недвижимость
Швеция	25, 12, 6%	28%	1,5% с суммы более 900000 шв. крон	32,82% + (от 6,05 до 12,6%)	3%	Налог на дивиденды, налог на недвижимость
Шри-Ланка	Налог с оборота	35, 15% — по сельскому хозяйству				Товарный и сервисный импортный налог, налог на национальную безопасность, пошлины, акцизы, местные налоги, налог на дивиденды
Эстония	18%, 0%	26%				Акцизы, местные налоги, налог на дивиденды
Эквадор	10%, 0%	0–44%	До 1,6%			Местный налог на активы, специальный налог на потребление, налог на дивиденды

Южная Африка	14%	30, 25, 35%	0,25–10%			Налог на дивиденды, лицензионные платежи, муниципальный налог, завышенный налог (на импорт)
Ямайка	15%, 0%, 40%	33, 30, 7,5%	есть			Годовой взнос, налог на премии по страхованию жизни
Япония		30 + 20,7 + 10,56% + (максимум 42,3%)	1,4–2.1%	27%	В иенах за документ	Таможенная пошлина, налог на потребление импортных товаров, потребительский налог, налог на дивиденды, регистрационный сбор, налог на приобретение недвижимости

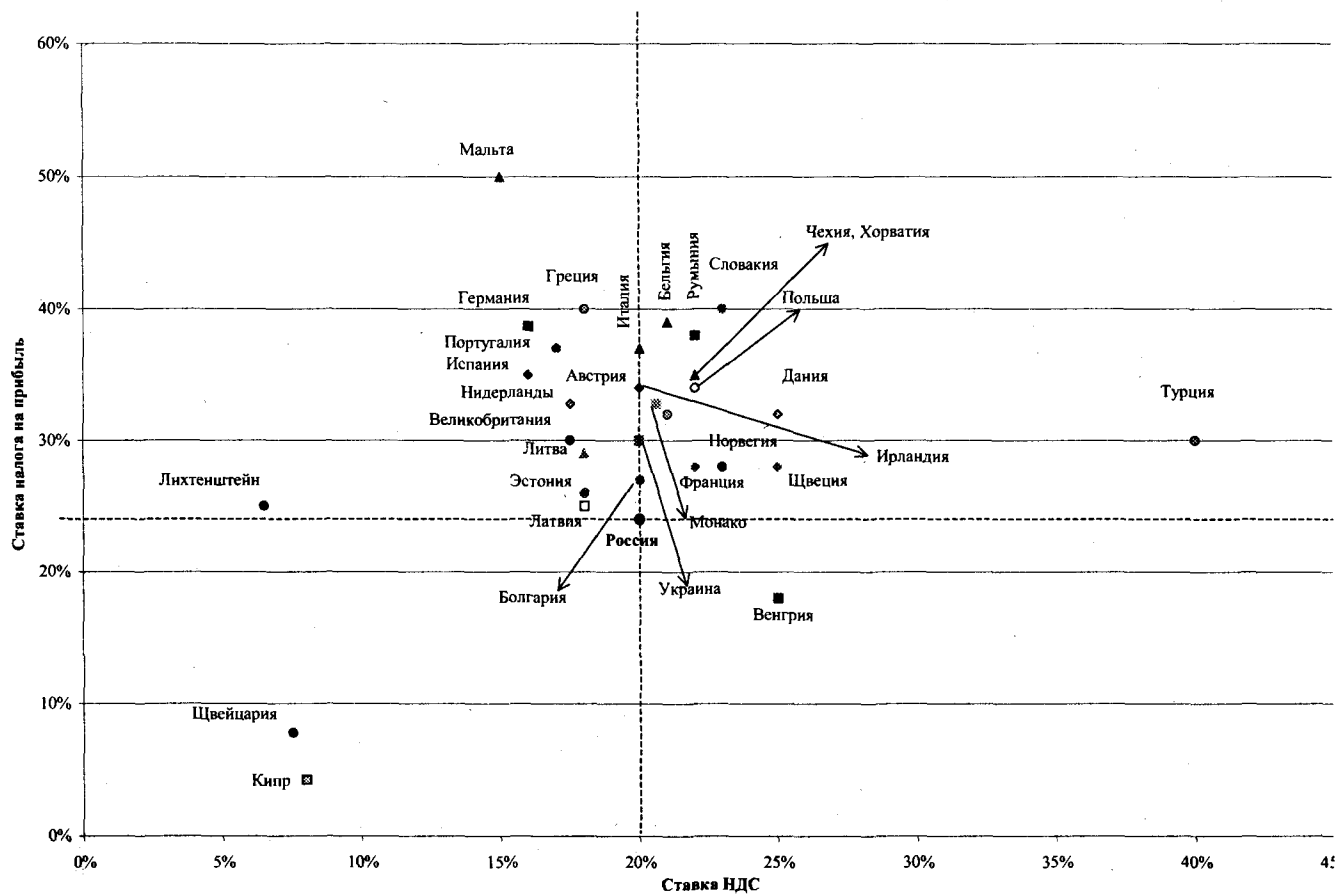
Примечания к таблице:

- если в ячейке написано «есть», значит данный налог в соответствующем материале на корпоративном сайте упоминается, но не конкретизируются ставки;
- если в ячейке ничего не написано, значит в соответствующем материале на корпоративном сайте нет по данному налогу никакой информации;
- если в ячейке написано «нет», значит в соответствующем материале на корпоративном сайте по данному налогу содержится информация, что такого налога в этой стране нет.

Приложение 4 Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Америка)

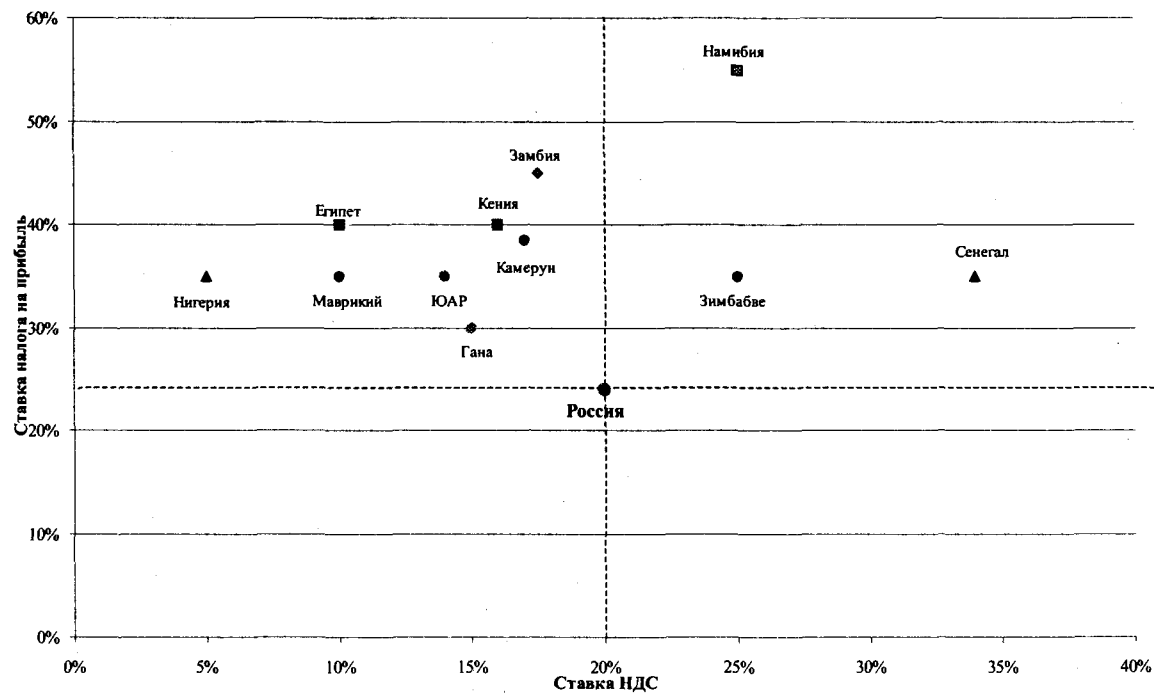


Приложение 4 Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Европа)



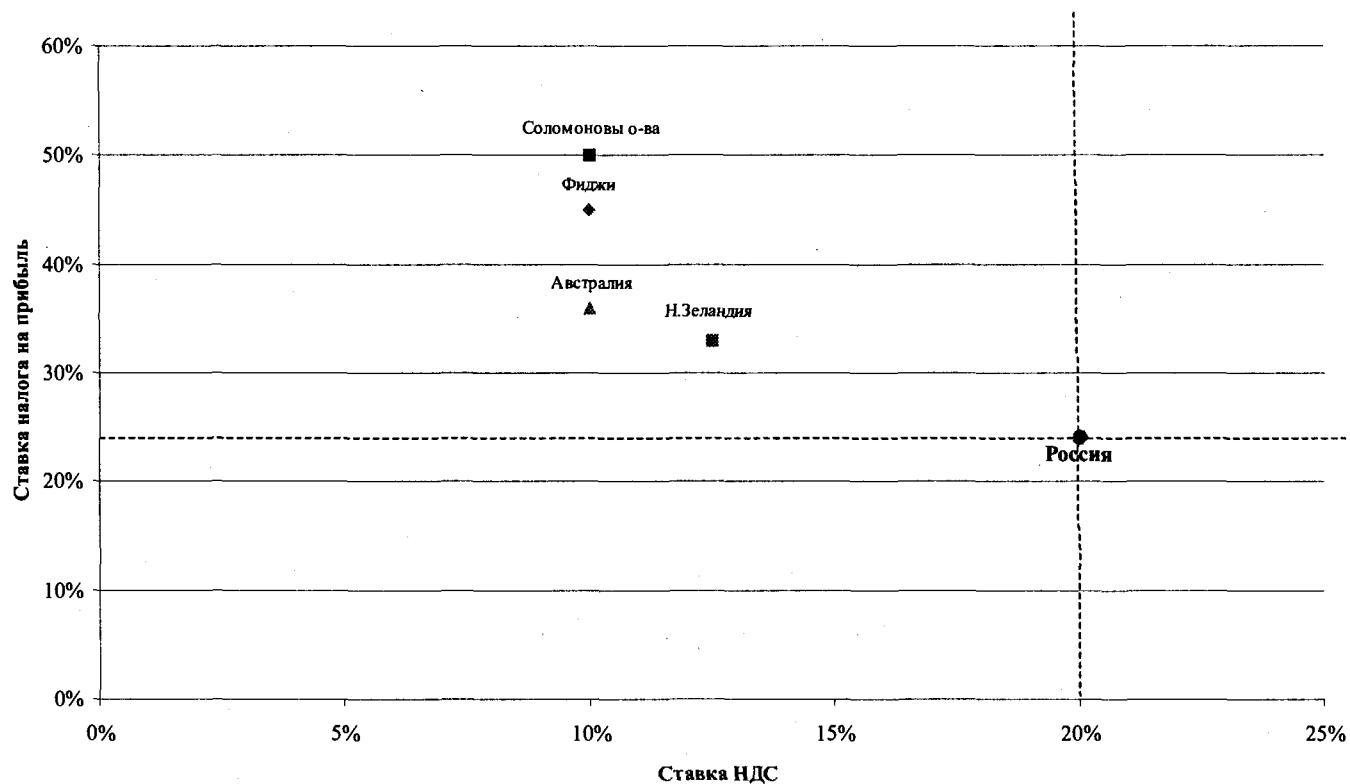
Приложение 4

Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Африка)



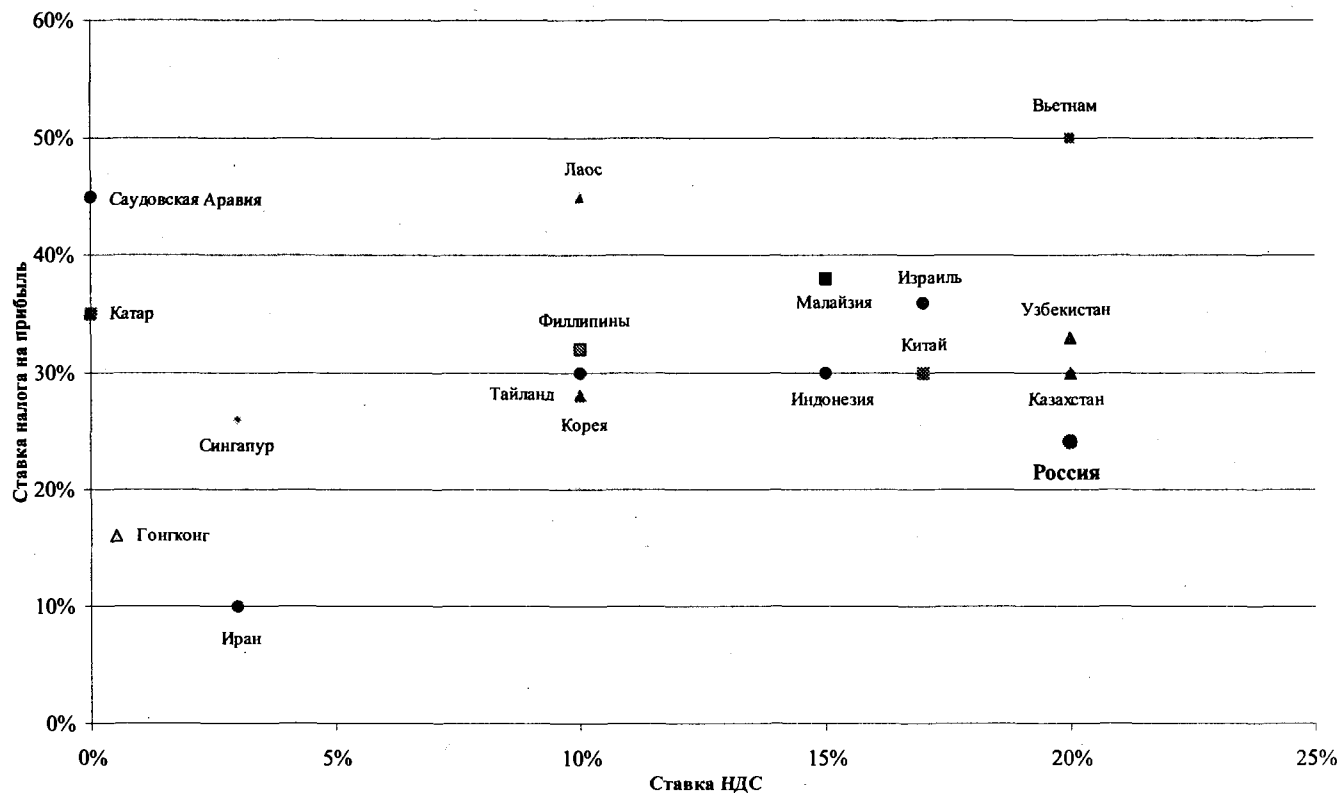
Приложение 4

Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Австралия и Океания)



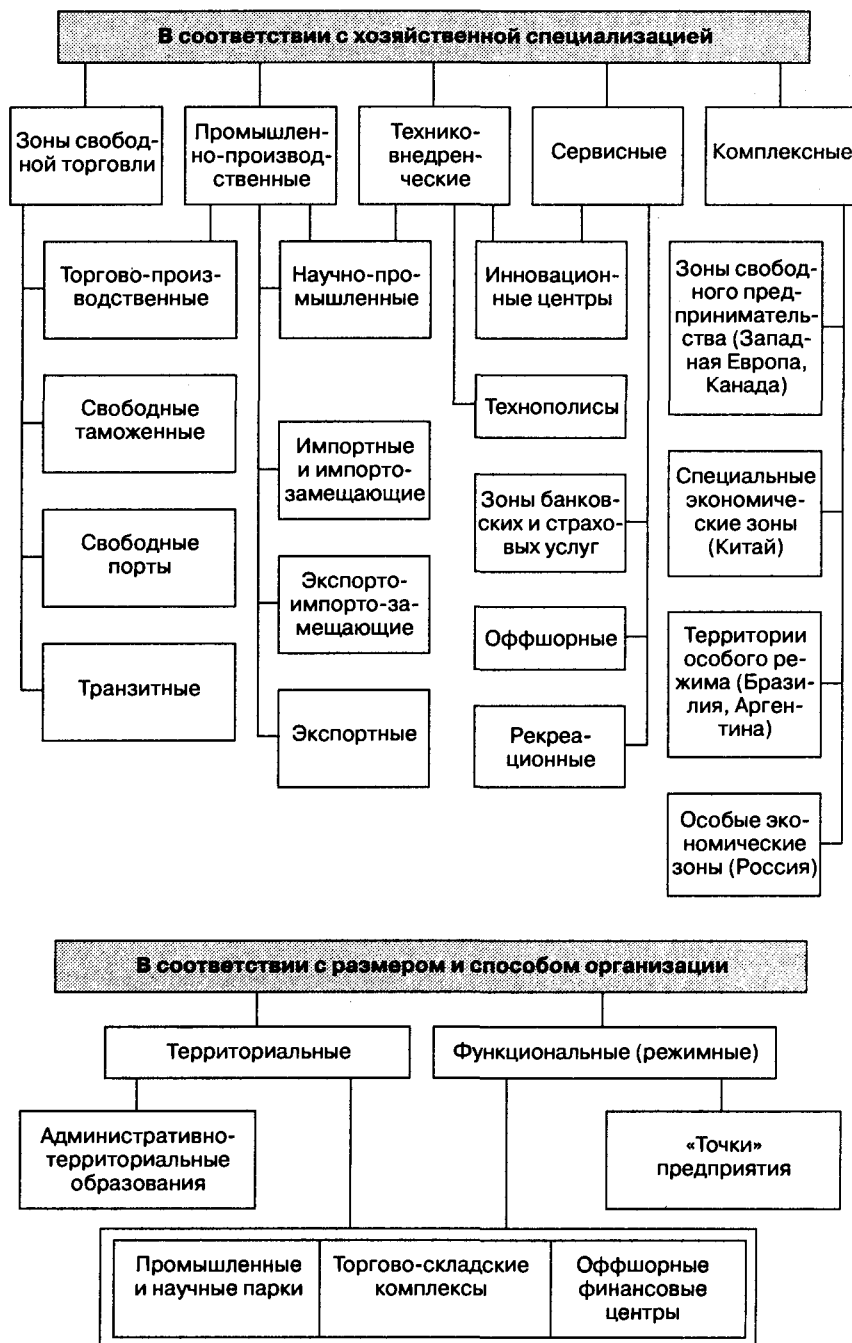
Приложение 4

Место России на налоговой карте мира 2001 г. (Азия)



Приложение 5

Виды свободных экономических зон



Приложение 6

Список государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (оффшорные зоны)¹

1. Княжество Андорра.
2. Антигуа и Барбуда.
3. Содружество Багамских островов.
4. Барбадос.
5. Государство Бахрейн.
6. Белиз.
7. Государство Бруней Даруссалам.
8. Республика Вануату.
9. Зависимые от Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии территории:
 - Ангилья;
 - Бермудские о-ва;
 - Британские Виргинские о-ва;
 - Монтсеррат;
 - Гибралтар;
 - Британская территория в Индийском океане (о-ва Чагос);
 - Юж. Георгия и Юж. Сандвичевы о-ва;
 - Терке и Кайкос;
 - о-ва Кайман (Каймановы о-ва).
10. Отдельные административные единицы Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии:
 - Нормандские о-ва (о-ва Гернси, Джерси, Сарк);
 - о-в Мэн.
11. Гренада.
12. Республика Джибути.
13. Доминиканская Республика.
14. Ирландия (Дублин, Шеннон).
15. Республика Кипр.
16. Китайская Народная Республика (Гонконг (Сянган)).
17. Республика Коста-Рика.
18. О-ва Кука (Новая Зеландия).
19. Республика Либерия.

¹ В соответствии с Указанием ЦБР от 12 февраля 1999 г. №500-У «Об усилении валютного контроля со стороны уполномоченных банков за правомочностью осуществления их клиентами валютных операций и о порядке применения мер воздействия к уполномоченным банкам за нарушения валютного законодательства» (с изменениями от 23 августа 1999 г., 17 сентября, 27 ноября 2001 г.).

20. Ливанская Республика.
21. Княжество Лихтенштейн.
22. Великое герцогство Люксембург.
23. Республика Маврикий.
24. Малайзия (о-в Лабуан).
25. Мальдивская Республика.
26. Республика Мальта.
27. Республика Маршалловы Острова.
28. Республика Науру.
29. Нидерландские Антильские о-ва.
30. Ниуэ (Новая Зеландия).
31. Объединенные Арабские Эмираты (Дубай).
32. Республика Панама.
33. Португальская Республика:
 - Макао (Аомынь);
 - о-в Мадейра.
34. Независимое государство Самоа.
35. Республика Сейшельские Острова.
36. Федерация Сент-Китс и Невис.
37. Сент-Люсия.
38. Сент-Винсент и Гренадины.
39. США:
 - Виргинские о-ва США;
 - Содружество Пуэрто-Рико;
 - штат Вайоминг;
 - штат Делавэр.
40. Королевство Тонга.
41. Суверенная Демократическая Республика Фиджи.
42. Французская Республика:
 - о-в Кергелен;
 - Французская Полинезия.
43. Демократическая Социалистическая Республика Шри-Ланка.
44. Швейцарская Конфедерация:
 - кантон Женева;
 - кантон Нешеталь (Невшатель);
 - кантон Фрибург;
 - кантон Цуг.
45. Ямайка.
46. Латвийская Республика.
47. Республика Палау (Белау).
48. Республика Черногория (Союзная Республика Югославия).

Приложение 7

Международный черный список оффшорных зон

(Составлен организацией по расследованию финансовых преступлений (FAFT) исходя из 40 различных критериев: отсутствие необходимых норм регистрации и лицензирования, неадекватные правила раскрытия информации и т. д.)¹

1. Багамские острова.
2. Каймановы острова.
3. Острова Кука.
4. Доминиканская Республика.
5. Израиль.
6. Ливан.
7. Лихтенштейн.
8. Маршалловы острова.
9. Науру.
10. Ниуэ.
11. Панама.
12. Филиппины.
13. Россия.
14. Сент-Китс и Невис.
15. Сент-Винсент.
16. Гренадины.

¹ См.: Focus. — 2002. — № 2. — www.Focus-exp.com. В октябре 2002 г. Россия исключена из данного списка.

Приложение 8

Мировая налоговая политика¹

Страна	Налоговые поступления, % от ВВП	Подходный налог, налог на прибыль и доходы от прироста капитала, % от общей суммы налогов		Внутренние налоги на товары и услуги, % к добавочной стоимости в промышленности и сфере услуг		Экспортные сборы, % от суммы налоговых поступлений		Сборы на импортируемые товары, % от суммы налоговых поступлений		Общая процентная ставка для корпораций
	1999 г.	1990 г.	1999 г.	1990 г.	1999 г.	1990 г.	1999 г.	1990 г.	1999 г.	1999 г.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Австралия	22,1	70,9	72,8	5,4	5	0,1	0	4,4	2,8	36
Австрия	35,3	20,8	27	9	9,5	0		1,6		34
Азербайджан	19		23,1		11,3		0		9	30
Албания	14,8		9,4		16,9		0		19,3	
Алжир	27,5		72,3		3,7		0		15,3	
Арабские Эмираты	1,8	0	0	0,6						20
Аргентина	12,6	2,7	17,3	2,2	6,5	9,3	0,1	2,6	6,9	35
Беларусь	27,8	12,1	11,6	17,3	15,2	3,6	0	0,4	8	
Бельгия	43	36,1	37,5	10,4	11,2	0	0	0	0	39
Болгария	26,8	40,6	16,9	10,4	13,6	0	0	2,5	4,2	27
Боливия	13,9	7,9	10,5	5,8	9	0	0	11,1	7,1	25
Ботсвана		71,7		1		0		24,7		15
Бразилия	19,9	24,5	19,9	7,1	6,9	0	0	2,5	3	15
Буркина Фасо		24,7		4,9		1,1		33,1		
Бурунди	16,7	23,4	22,5	16,6	17	3,1	0	23,2	16,4	
Великобритания	34,6	43,2	41,8	10,2	11,4	0	0	0	0	31
Венгрия	33,6	21,2	21,8	22,6	15,3	1,3	0	5,6	3,7	18

¹ Таблица составлена авторами на основе материалов «World development indicators»/ The world Bank — Washington, 2001. P 286–289.

Страна	Налоговые поступления, % от ВВП	Подоходный налог, налог на прибыль и доходы от прироста капитала, % от общей суммы налогов		Внутренние налоги на товары и услуги, % к добавочной стоимости в промышленности и сфере услуг		Экспортные сборы, % от суммы налоговых поступлений		Сборы на импортируемые товары, % от суммы налоговых поступлений		Общая процентная ставка для корпораций
		1990 г.	1999 г.	1990 г.	1999 г.	1990 г.	1999 г.	1990 г.	1999 г.	1999 г.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Венесуэла	12,8	82,2	29,2	0,8	5,9	0	0	7,1	13,2	34
Вьетнам	14,7		23,5		7,6		0		26,4	32
Габон		35,9		5		2,8		23,4		40
Гамбия		13,7		12,2		0,2		45,6		
Гана		25,1		6,8		12,4		28,7		35
Гвинея	10,7	12,6	10,1	3,2	0,8	51,7	0,2	11,2	42,9	
Германия	26,3	17,5	17,3	7,4	6,4	0	0	0	0	30
Гондурас										15
Гонконг										16
Греция	21,9	23,3	41,6	13	14	0	0	0,1	0,1	35
Грузия	10,2		11,6		11		0		4,7	
Дания	33,3	43,5	43,1	16,1	16,4	0	0	0,1	0	32
Демократическая Республика Конго	4,3	28,5	31	2,6	2,3	4,1	1,9	45,1	32,5	
Доминиканская Республика	15,7	23,8	17,6	3,1	6,7	0,1	0	41,4	36,8	25
Египет	16,6	26,4	34,4	4,1	5,9	0	0	18,9	19,9	40
Зимбабве	26,1	49,7	48,2	8,4	9,7	0	0	18,8	19	35
Израиль	35,5	42,4	41,9			0	0	1,4	0,8	36
Индия	9,1	18,6	33,2	7,4	5,2	0,1	0,1	35,8	28,4	35
Индонезия	15,7	65,4	67,4	5,5	5,2	0,1	0,5	6,6	2,4	30
Иордания	18,3	22,9	14,6	6,8	9,8	0	0	34,7	27,8	

Иран	16	24,7	25,2	1	5,4	0	0	18,6	11,5	54
Ирландия	30,6	39,7	43,5	13,4	12,5	0	0	0	0	32
Испания	26,9	34	31,8		7,4	0	0	1,7	0	35
Италия	38,8	37,7	38,8	11,5	10,4	0	0	0	0	37
Йемен	10,3	44,9	45,9	2,7	2,9	0	0	29,2	25,9	
Казахстан	8,3		18		6,8		0		4,4	30
Камбоджа										20
Камерун	12,8	25,1	26	4,3	6,9	1,7	3,9	18,9	31,9	39
Канада	19,8	59,3	59,3	3,7		0	0	3,2	1,6	38
Кения		32,9		15,9		0		17,8		33
Киргизстан	10,1		14,5		11,7		0		6,3	30
Китай	6,1	49,8	7,8	1,5	6,1	0	0	22,1	6,6	30
Колумбия	10,6	36,4	39,9	4,8	6	2	0	22,5	8,5	35
Конго	8,7			4,1	6,7	0	0	32,3	30,6	45
Коста-Рика	18,4	11,5	16,5	6,9	9,8	8	0,7	18,2	4,9	30
Кот-д'Ивуар	19,9	18,1	22,7	8,9	5,7	3,7	13,1	28,4	34,7	35
Кувейт	3,4	19,5	8,2	0		0	0	76,8	0	0
Лаос										
Латвия	29,3		15		15,6		0		1,5	25
Лесото	34,9	12,7	23,2	12,8	7,5	0,2		63,6		
Ливан	12,6		15,1		1,9				39	
Литва	24,6	22,2	13,4	16,4	16		0		1,8	29
Маврикий	18,2	15,2	13,9	6,4	9,6	4,6	0	45,7	30,7	15
Мадагаскар		15,7		3,6		8,5		50,1		
Малави		42,5		13,9		0		18,7		38
Малайзия	18,9	42,5	44,4	6,3	6,9	9,7	2,2	15,1	13,3	28
Марокко	24,6	27,3	24,1	12,1		0,3	0	20,3	19,5	35
Мексика	11,7	34,2	40,4	10,2	8,8	0,1	0	6,9	4,8	35
Молдавия	21,6		5,1		18,3		0		3,8	

Страна	Налоговые поступления, % от ВВП	Подоходный налог, налог на прибыль и доходы от прироста капитала, % от общей суммы налогов		Внутренние налоги на товары и услуги, % к добавочной стоимости в промышленности и сфере услуг		Экспортные сборы, % от суммы налоговых поступлений		Сборы на импортируемые товары, % от суммы налоговых поступлений		Общая процентная ставка для корпораций
		1999 г.	1990 г.	1999 г.	1990 г.	1999 г.	1990 г.	1999 г.	1990 г.	1999 г.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Монголия	15,3	28,2	9,6	8,1	12,6	0	2,2	19,6	4,1	
Мьянмар	3,5	29,8	36,2	6,8	4,7	0	0	23,3	9,5	30
Намибия		39,4		10		3,6		26,9		40
Непал	8,5	13	20	6,6	6,5	0,4	1,3	37	31,7	
Нигерия										28
Нидерланды	41,1	33,6	26,6	10,5	10,3	0	0	0	0	35
Никарагуа		20		16,9		0		21,3		30
Новая Зеландия	29,8	62,2	65,5	12,4		0	0	2,5	1,7	33
Норвегия	34,7	21,7	25,6	14,9	16,1	0,1	0	0,6	0,7	28
Оман	6,4	87,6	63,6	0,3		0	0	7,8	19,9	12
Пакистан	13,1	12,8	27,8	8,6	6,8	0	0	44,4	16,1	
Панама	17,2	24,4	24,8	4,8		1,3	0,2	15,8		30
Папуа Новая Гвинея	18,4	47	51,3	5	2,9	2,1	5,1	29,3	27,8	25
Парагвай		12,4		3,6		0		18,8		30
Перу	13,8	5,7	25	6,8	8,9	7,7	0	9,9	11,6	30
Польша	29		21,6		12,6		0		3,1	34
Португалия	31,3	25,7	29,6	11,5	13	0	0	2,6	0	34
Пуэрто-Рико										20
Российская Федерация	19		11,9		8,9		4,5		5,5	35
Руанда		20		5,6		7,4		20,7		

Румыния	24,4	21	32,8	15,3	9,6	0	0	0,6	6,3	38
Сенегал										35
Сингапур	14,5	44,6	17,3	4,3	4,2	0	0	3,5	2,2	26
Сирия	15	40,2	48,9	9,6		1,3	3,1	8,2	13,6	
Словакия	30,7		24,8		10,9		0		4,9	40
Словения	38,3		13,8		19,9		0		3,3	
США	19,5	56,1	59,5			0	0	1,7	1	35
Сьерра-Леоне	9,9	33	17,6	1,9	6,8	0,4	0	41,3	47,4	
Таджикистан	9		6,3		8,5		0		12,6	
Таиланд	13,7	26,2	33,3	8,8	8	0,2	0,3	23,7	10,3	30
Танзания										30
Тунис	25,9	16	21,5	17,1	12,2	0,4	0,1	35,1	13,4	
Туркменистан										
Турция	21,3	51,2	45,2	5,9	12,9	0	0	7,3	1,7	30
Уганда										30
Узбекистан										33
Украина										30
Уругвай	24,7	7,1	16,8	9,4	12,4	0,6	0,1	8,1	3,5	30
Филиппины	14,4	32,5	42,6	6,4	5,6	0	0	28,4	20	33
Финляндия	27,7	34,5	33,6	15,2	14,5	0	0	1	0	28
Франция	38,9	18,7	20,9	11,7	12,2	0	0	0	0	33
Хорватия	40,4		12		24,6		0		7,6	
Чад		20,3		3,9						
Чехия	33		14,3		14,4		0		2	35
Чили	18,4	15,8	20,7	10,4	13,3					15
Швейцария	23,1	17	16,6			0	0	6,9	1	45
Швеция	35,5	20,6	15,5	12,6		0	0	0,6	0	28
Шри-Ланка	14,9	12	17	14,7	13	4,2	0	27,4	16,7	35

Приложение 9

Основные налоговые льготы, предоставляемые в российских СЭЗ¹

Налоги СЭЗ	Налог на прибыль	НДС	Налог на имущество	Налог с продаж	Налог на рекламу
Россия	24%	20%	2%	5%	5%
Калмыкия	20%	Льгот нет	0%	0%	0%
ЭЭР «Алтай»	20%	Льгот нет	0%	0%	0%
Смоленск	20%	Льгот нет	0%	Льгот нет	0%
ЗЭБ «Агидель» Башкирия	20%	Льгот нет	0%	Льгот нет	0%
ЗЭБ «Кумертау» Башкирия	Шкала	Льгот нет	0%	0%	0%
СЭЗ «Кузбасс» Кемеровская область	Шкала	Льгот нет	0%	Льгот нет	0%
СЭЗ «Янтарь» Калининградская область	20%	Освобождение транспортных и т. п. услуг из зоны и в зону (приостановлено действие)			
СЭЗ «Находка»	Шкала	Без льгот	Право снижать ²	Право снижать	Право снижать
ОЭЗ в Магаданской области	20%	Шкала			
Санкт-Петербург:					
Кронштадтская	Шкала		Шкала		

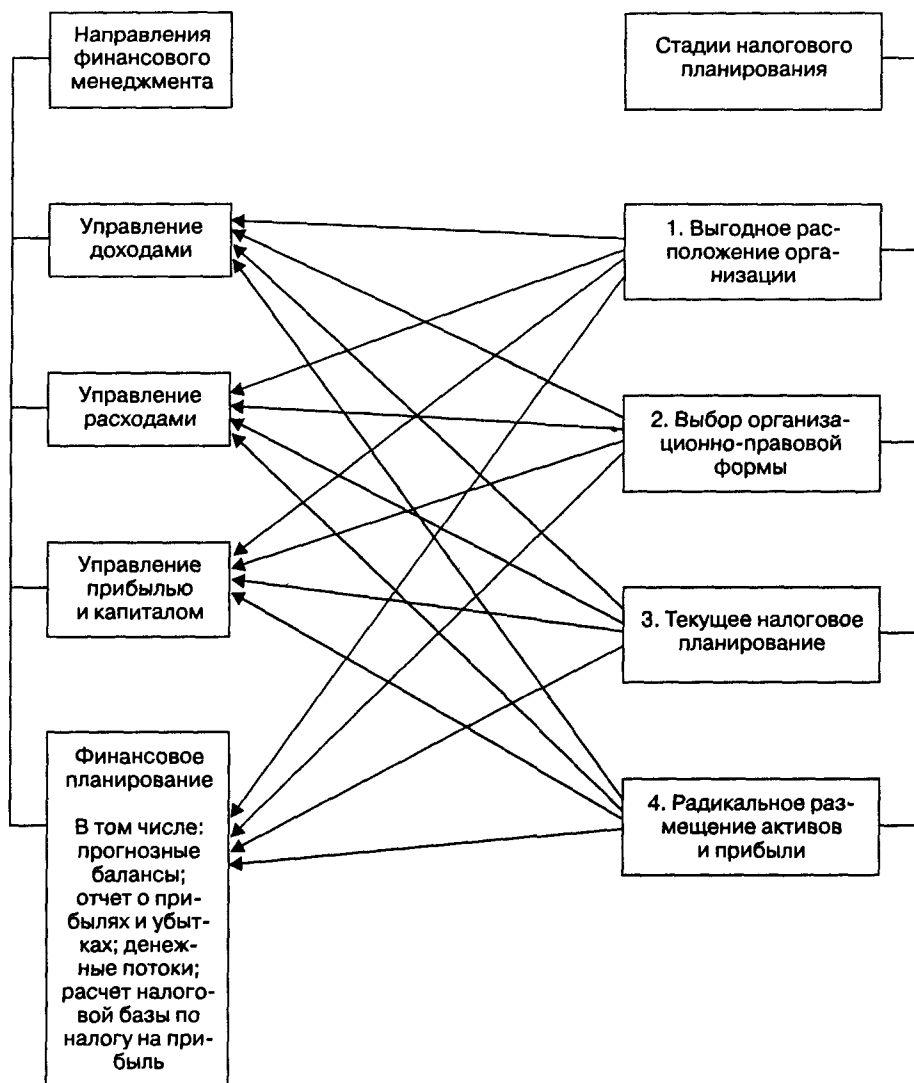
Примечание. Практически во всех внутренних российских СЭЗ установлены льготы по таможенным платежам и сборам.

¹ Приложение составлено авторами на основе обобщения законодательно-нормативных документов.

² Право снижения ставок предоставлено органам местного самоуправления.

Приложение 11

Влияние налогового планирования на управление финансами хозяйствующих субъектов



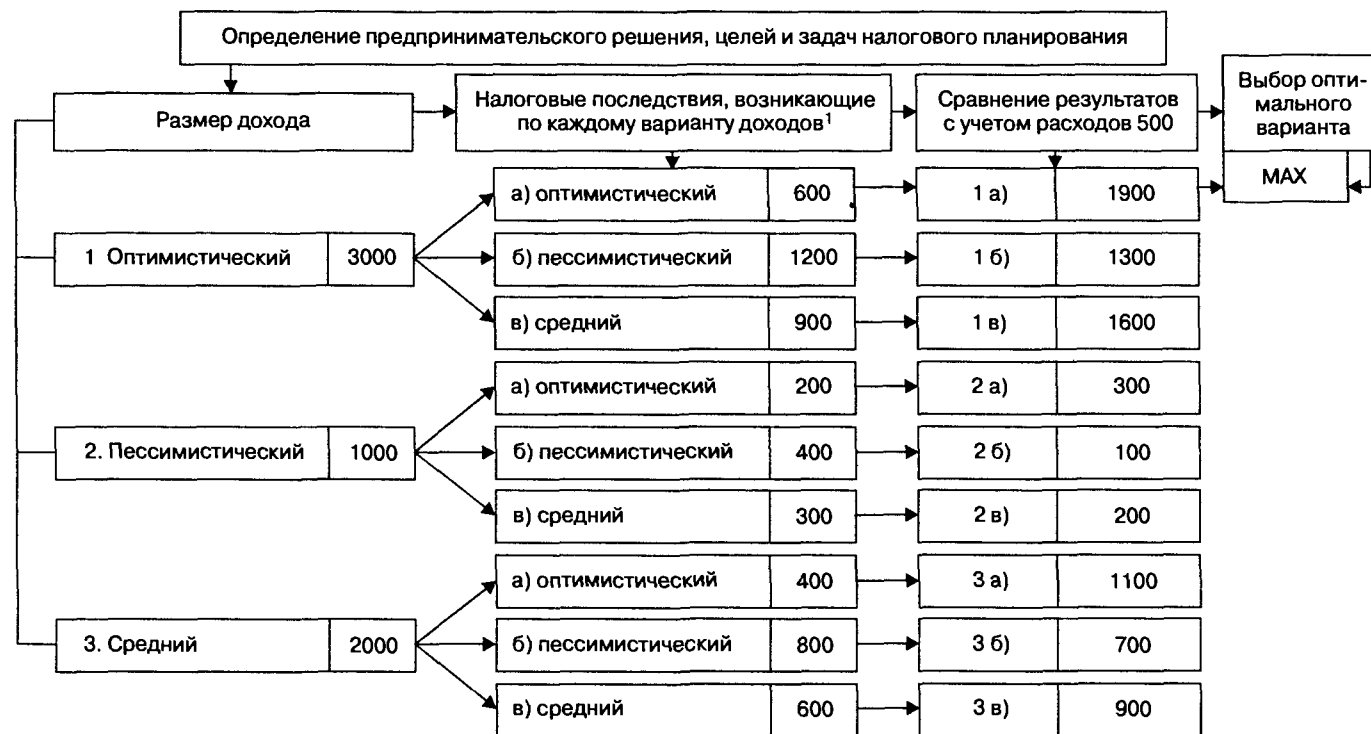
Процесс принятия предпринимательских решений с учетом размера налогового бремени¹

¹ Допущение: затраты на налоговое консультирование не оказывают значительного влияния на уменьшение стоимости предпринимательского решения.

Приложение 12

Процесс принятия предпринимательских решений с учетом размера налогового бремени¹

Вариант 1. Расходы по различным вариантам составляют постоянную величину 500 денежных единиц, в том числе включенные в них налоги



¹ а) оптимистический размер налогового бремени — 20%;

б) пессимистический размер налогового бремени — 40%;

в) среднее значение налогового бремени — 30%.

Вариант 2. Доходы-нетто постоянны и составляют 3000, меняются расходы и налоги



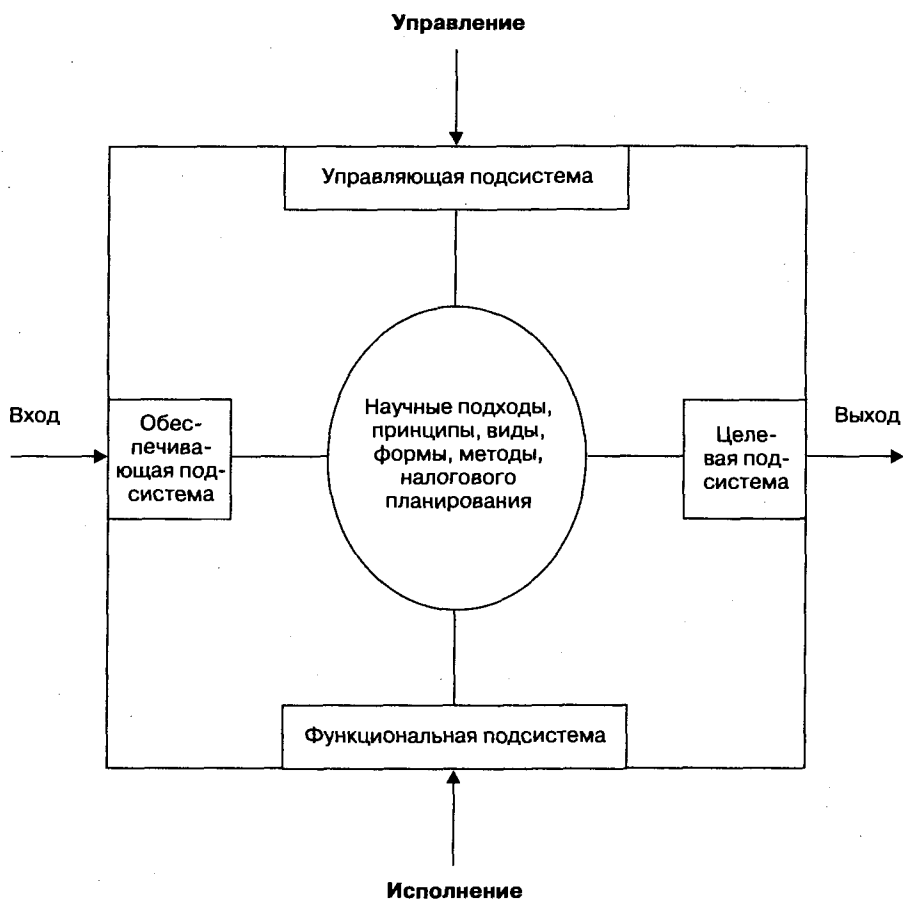
¹ а) оптимистический размер налогового бремени – 20%;

б) пессимистический размер налогового бремени – 40%;

в) среднее значение налогового бремени – 30%.

Приложение 13

Процессный подход к налоговому планированию



Приложение 14

Размер и структура налогового бремени по хозяйствующим субъектам различных отраслей экономики

Отраслевая принадлежность	Размер налогового бремени, %			Структура налогового бремени (удельный вес отдельных налогов), %							
	мультипликативный авторский метод	суммовый метод	метод на основе денежных потоков	налоговое бремя в целом	НДС	налог с продаж	налог на прибыль	ЕСН	налог на имущество	налог на пользователей автомобильных дорог	прочие налоги
Промышленность: тяжелое машиностроение	8,62	8,25	8,85	100	34,7	–	6,8	41,3	5,8	11,3	0,1
Промышленность легкая за 2000 г.	22,90	21,38	14,16	100	32,6	1,4	29,8	23,2	2,1	10,0	0,9
Промышленность легкая за 2001 г.	19,27	178,73	13,83	100	36,9	1,1	19,9	31,7	4,8	5,0	0,6
Промышленность оптико-механическая	8,31	7,97	6,75	100	28,9	–	0	53,7	12,6	4,6	0,2
Промышленность пищевая за 2000 г. (экспорт)	4,67	4,15	3,15	100	–22,9	2,6	15,0	53,0	10,7	40,6	1,0
Промышленность пищевая за 2001 г. (экспорт)	4,01	3,99	7,11	100	–25,5	2,5	28,4	63,3	11,2	19,0	1,1
Сельскохозяйственный кооператив	8,05	8,62	7,30	100	49,5	–	0,2	39,3	Не облагается	Не облагается	11,0
Лесхоз	39,69	37,54	–	100	30,4	–	0,07	39,9	0,03	1,9	27,3
Транспорт	16,40	16,66	21,20	100	7,8	0,4	2,3	73,7	7,6	3,5	4,7
Связь											

[illegible]

Организация здравоохранения											
Организация физической культуры											
Организация образования за 2000 г.	5,70	6,16	4,52	100	0,9	–	21,5	22,9	0	40,5	14,2
Организация образования за 2001 г.	4,01	4,43	6,23	100	0	–	9,5	76,9	0	9,5	4,1
Организация культуры и искусства											
Организация науки и научного обслуживания	7,03	6,92	–	100	9,1	–	39,7	40,0	5,0	6,2	–
Банк	17,38	21,9	8,9	100	3,5	–	58,5	25,5	1,0	3,8	7,7
Страховая компания	0,36	0,24	0,51	100	0,1	–	44,2	51,7	2,7	1,4	–
Рекламное агентство	2,84	2,50	–	100	30,1	–	6,7	20,3	2,5	39,1	1,4
Предприятие с иностранными инвестициями (гостиница)	7,81	6,84	12,77	100	43,3	–	20,8	20,9	8,8	5,8	0,4
Иностранное представительство	25,32	23,38	–	100	37,4	–	1,0	44,0	0,2	5,0	12,4
Общественная организация	20,05	17,63	22,80	100	0	–	17,7	77,3	3,5	1,5	–
Туристическая организация											
Лизинговая компания											
Профессиональный участник рынка ценных бумаг											

Отраслевая принадлежность	Размер налогового бремени, %			Структура налогового бремени (удельный вес отдельных налогов), %							
	мульти-плика-тивный авторский метод	суммо-вой метод	метод на основе денежных потоков	налоговое бремя в целом	НДС	налог с продаж	налог на прибыль	ЕСН	налог на имущество	налог на пользователей автомобилей и дорог	прочие налоги
Организация игорного бизнеса											
Организация – пла-тельщик акцизов	1,38	0,25	–	100	28,8	–	3,6	23,9	24,0	10,3	9,4
Аудиторская фирма											

Примечания к таблице:

1. Жирным шрифтом в таблице набран удельный вес налогов, составляющих наибольший удельный вес.
2. Налоговое бремя хозяйствующих субъектов рассчитано за 2001 г. По отдельным субъектам расчеты произведены за 2000 и 2001 г., о чем имеется соответствующее указание в первой графе.
3. Прочерк в соответствующей графе свидетельствует об отсутствии данного налога у анализируемого хозяйствующего субъекта, ноль свидетельствует об освобождении хозяйствующего субъекта от указанного налога или об убытке по налогу на прибыль.
4. Прочие налоги включают в себя соответственно по хозяйствующим субъектам:
 - тяжелого машиностроения — налог на рекламу;
 - легкой промышленности — в 2000 г. — налог на рекламу, налог на доходы иностранных юридических лиц, налог с владельцев автотранспортных средств, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы; в 2001 г. — налог на рекламу, налог на доходы иностранных юридических лиц, налог с владельцев автотранспортных средств;
 - оптико-механической промышленности — налог на рекламу, налог с владельцев автотранспортных средств;
 - сельскохозяйственного кооператива — местные налоги, установленные в Ленинградской области;

- лесхоза — лесные подати, налог на содержание правоохранительных органов, сбор на нужды образовательных учреждений, сбор на уборку территорий;
- транспорта — земельный налог, плата за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, налог с владельцев транспортных средств;
- снабженческо-сбытовой организации — за 2000 г. — налог на рекламу, ГСМ, налог с владельцев автотранспортных средств; в 2001 г. — налог на рекламу, ГСМ, налог с владельцев автотранспортных средств;
- риэлтерской конторы — в 2001 г. налог на рекламу;
- организации образования — в 2000 г. — налог на рекламу, налог на нужды образовательных учреждений, сбор на содержание правоохранительных органов, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы; в 2001 г. налог на рекламу, налог на нужды образовательных учреждений, сбор на содержание правоохранительных органов;
- банка — налог на рекламу, налог с владельцев транспортных средств, налог на покупку валюты;
- рекламного агентства — налог на рекламу;
- предприятия с иностранными инвестициями — налог на рекламу;
- иностранного представительства — налог на рекламу.

Плательщика акцизов (организации оптовой торговли водкой через акцизный склад) — налог на рекламу и акциз (8,4% из указанных 9,4%).

Основные ключевые термины:

Налог
Сбор
Налоговое правонарушение
Налоговая санкция
Плательщики налога
Объект налогообложения
Налоговый учет
Налоговая база
Налоговая ставка
Налоговый период
Порядок исчисления налога
Налоговая декларация
Единый налог на вмененный доход
Налог на игорный бизнес
Налоговый вычет
Режим налогового склада
Налог с продаж
Единый социальный налог
Государственная пошлина
Налог на добычу полезных ископаемых
Плата за сбросы загрязняющих веществ
Плата за пользование водными объектами
Плата за пользование водными биологическими ресурсами
Лесной доход
Плата за землю
Земельный налог
Нормативная цена земли
Налог на имущество
Налог на недвижимость
Транспортный налог
Налог на рекламу
Налоговое планирование
Планирование налогов
Уклонение от уплаты налогов
Обход налогов
Оффшор
Свободная экономическая зона
Закрытое административно-территориальное образование

Именной указатель

- Аквинский Ф. 12
Алексеева М. 92
Бифельд 480
Боуден Е. 13
Брауэр К. 476
Бригхем Ю. 450
Брызгалин А. 93, 477
Брызгалин А. В. 142
Брю С. 13
Вагнер А. 480
Ван Хорна Дж. К. 451
Викуленко А. 486
Галимзянов Р. Ф. 472
Гапенски Л. 450
Глухов В. 16, 478, 484
Гок К. 480
Гордон М. 440
Джессинг М. 98
Дольдэ И. 478, 484
Дунаев В. С. 92
Евстигнеев Е. Н. 13, 16
Гок К. 401
Кашанина Т. В. 92
Киров Е. 488
Козлов Д. 485
Колас Б. 431
Крейнина М. Н. 486
Кун Е. 476
Лабынцев Н. Т. 142
Лаффер А. 13
Лившиц А. 194
Линтнер Д. 441
Львов Д. 432
Макконнелл 13
Марковиц Г. 441
Маркс К. 12
Медведев А. Н. 469
Меклинг У. 98
Мельник Д. Ю. 469
Микеладзе П. 482
Миллер М. 441
Миляков Н. 477
Модильяни Ф. 441
Мойссин Я. 441
Монтескье Ш. 480
Мурадов Г. 194
Невен, Реймонд П. 13
Оспанов М. 485
Пансков В. 477, 485
Пети В. 479
Петров Ю. 478
Погорлецкий А. 174
Поленов А. 13
Починок А. 194
Росс С. 443
Сабанти Б. 477
Самуэльсон Н. 478
Селигман Э. 481
Смит А. 19, 430
Соловей Г. 482
Сыроежин И. М. 92
Тейлор Ф. 94
Тургенев Н. И. 13
Уильямс Дж. 440
Файоль А. 94
Фама Е. 98
Хикс Дж. 430
Хмельницкая Н. В. 142
Черник Д. 477
Шмелев К. 476, 477, 483
Шумпетер Й. 431
Юсти 480

Предметный указатель

А

- Авторский договор 362
- Агент налоговый 502, 512, 517, 518
- Акт
 - выездной налоговой проверки. 511, 525
 - судебный 514
- Акциз 340, 342, 345–348, 350
- Акцизная марка 347
- Анализ
 - арбитражной практики 538
 - налогового законодательства 404
 - уровня налогового бремени 495
- Арендатор 545
- Арендная плата за землю 56
- Аспекты налогового планирования
 - правовые 465

Б

- База
 - налоговая 514–516, 526, 534, 535, 542
 - налогооблагаемая 360, 535, 540, 546
- Базовый принцип налогового планирования 191
- Баланс предприятий 549
- Балансодержатель 545
- Банк Центральный Российской Федерации 318
- Бизнес-процессы 436
- Бихевиористы 431
- Бремя налоговое 476
- Бухгалтерская прибыль 31
- Быстрорастущая компания 447
- Бюджет 502–503, 512, 515, 518, 523–524, 529, 534–535
 - налога 336

В

- Валовая прибыль 31
- Взносы на страхование 303, 363
- Взыскание
 - недоимки 508
 - принудительное 505
- Виды свободных экономических зон 177
- Влияние налогов 433
- Вмененный доход 38
- Внебюджетный фонд 72
- Внериализационный доход 296
- Возврат налога 197
- Воздействие налогов 430
- Возмещение налога «в основе» 166
- Возможность переложения налога 478
- Временной фактор 482
- Выездная налоговая проверка 78
- Выписка из бухгалтерского баланса 309
- Выписка из книги продаж 309
- Выплата 13
- Выработка готовой продукции 437
- Высокодоходная компания 447
- Вычеты стандартные налоговые 378

Г

- Гарантия банковская 343
- Гипотеза эффективности рынков 442
- Глобализация 137, 139, 144
- Голландский сэндвич 167
- Госналогслужба 546
 - России 518
- Государственная пошлина 52
- Грубое нарушение правил учета доходов 70

Д

- Дебет 538
- Деиндустриализации 139

Декларация
налоговая 506, 512–518, 531
таможенная 326
Департамент налоговой политики 358
Дефицит бюджета 221
Дивидендная доходность 446
Договор
агентский 327
добровольного личного страхования
работников 367
комиссии 327
купли-продажи 501
Доход 521, 528
Доходность 442
Доходы для целей налогообложения
прибыли 31

Е

Единая эффективная налоговая ставка
168
Единый налог на вмененный доход
306
Единый сельскохозяйственный налог
36
Единый социальный налог 51
Ежемесячные авансовые платежи 36

Ж

Жалоба кассационная 392, 528, 532–
534
Жилищно-бытовая сфера 431

З

Заграничный филиал 163
Задача управления финансами 94, 99
Задолженность
дебиторская 525
по налогам 503
Закон
о налоге на имущество 542
Российской Федерации 507, 514–
515, 547
бухгалтерском учете 526
Федеральный 513, 542–543
Законодательство
гражданское 503

налоговое 402, 507, 543
о налогах и сборах 516, 519,
522, 534, 543
Занижение налоговой базы 526
Запрос налогового органа 517
Затраты 531
в себестоимость 530
по производству 521, 529
Защита активов 98
Заявитель 501–502, 507, 509,
511, 517, 519
Заявление
налогового органа 501
о взыскании 512
Зона Шэннона 149

И

Изменения в налоговой системе РФ
80
Изучение налога на прибыль 28
Имущество
льгутируемое 360, 546
нельгутируемое 360
Инвестиционный налоговый кредит
418, 420
Инкассовое поручение
(распоряжение) 72
Инспекция
налоговая 532, 535, 536, 541
Инстанция
апелляционная 503, 548
кассационная 503
Инструкция
МНС России 518
Иск 391, 538, 540
о взыскании штрафа 522
Истец 391, 521, 526, 528, 532–
536, 538, 545–546
Исторические аспекты налогового
планирования 440
Источники уплаты 20

К

Календарный год 60
Камеральная налоговая проверка 78
Карта банковская 352

Квартал 41
Квартальные авансовые платежи 36
Классификатор
отраслей народного хозяйства 360
продукции 360
Классификация
видов глобализации 138
налогов 19–20
Кодекс
Арбитражный процессуальный
526, 533
Бюджетный 524
Гражданский Российской
Федерации 352, 541, 547
Лесной Российской Федерации 398
Налоговый, Российской Федерации
333, 500–526, 531
Налоговый Российской Федерации
342–344
Компания в «промежуточной»
юрисдикции 185
Контроль
налоговый 510
Концепция
АРТ 443
дисконтирования 97
налогового планирования 496
Кооператив производственный 504
Корпоративное налоговое
планирование 136
Корпоративный налог 441
Купля-продажа⁹ 501

Л

Лесной доход 55
Либерализация движения капиталов
143
Ликвидность 99
Лица-эмитенты ценных бумаг 62
Лицензионные компании 186
Лицензионные сборы 298
Лицо
физическое 351, 367, 387, 501, 511
юридическое
351, 357, 396, 400, 501, 522,
528, 536, 547

Льгота
налоговая 528, 544, 546, 549
по налогам 548
по налогу 523, 539, 543
по налогам и сборам 15
по налогу на имущество 544
Льготный режим в оффшорной зоне
179

М

Максимизация прибыли 99
Матричная форма классификации
налогов 21
Международное налоговое
планирование (МНП) 175
Международный валютный фонд
(МВФ) 143
Международный судовой реестр 87
Методика расчета СНБ 486
Методология налогообложения 11
Механизм
создания территориальных
образований 86
трансфертного ценообразования
144
Минимизация налоговых обязательств
93
Минимизация суммы налога 445
Модель
мультипликативная 405
ценообразования опционов Блэка–
Шоулза 448
Мониторинг 397, 467
Мультипликативный метод расчета
486

Н

Наличный
расчет 351
Налог 13, 14, 326, 500, 501–508,
511–518, 523, 526, 532–534
единый социальный 371
земельный 400
на добавленную стоимость 320,
321, 331, 333, 335, 338, 402,
404, 406, 503, 509, 524, 532, 548

- на имущество 359, 360, 536, 538, 540, 542, 550
- на имущество по оборудованию 534
- на имущество предприятий 357, 513–514, 539, 544–546, 548–549
- на имущество физических лиц 387
- на операции с ценными бумагами 389
- на прибыль 507, 513, 516, 518, 520, 522, 524, 527, 528, 532–533, 535–537
- на рекламу 61, 298, 307
- от фактической прибыли 519
- с продаж 350, 351, 352
- транспортный 298, 548
- Налоговая экономия 405, 406
- Налоговая база 15, 34, 38–39, 50
- Налоговая глобализация 136
- Налоговая декларация 388
- Налоговая нагрузка 477
- Налоговая проверка 77
- Налоговая санкция 67
- Налоговая ставка 15, 34, 38, 50
- Налоговая ставка ЕНВД 39
- Налоговое
 - законодательство 402
 - планирование 325, 331, 342–343, 345, 362, 378, 406
- Налоговое бремя 477, 485, 493
- Налоговое планирование 136, 448, 453, 462
 - в сфере малого бизнеса 297
- Налоговое правонарушение 63, 65
- Налоговые 369, 370, 401, 403, 405, 406
- Налоговые декларации 36
- Налоговые проверки 77
- Налоговые санкции 68
- Налоговый вычет 339, 383
 - имущественный 385–386
 - профессиональный 387
 - социальный 384
 - стандартный 382
 - кредита 405
 - менеджмент 429
 - период 377
 - период отчетный 348
- Налоговый орган 518
- Налоговый период 34, 38, 47, 50
 - по НДС 41
- Налоговый учет 31
- Налоговый фактор 449
- Налогооблагаемая база 57
- Налогообложение 319, 331, 333, 340, 342, 358, 367, 369, 372, 377, 501, 505, 521, 523, 527, 529, 536, 545–546, 549–550
 - имущества 500, 538, 542
 - имущества организаций 354
 - косвенное 500
 - прибыли 500
- Налогообязанный 477
- Налогоплательщик 40, 48, 319, 324, 328, 330, 332, 338, 339, 341, 345, 349, 366–367, 371, 384–387, 404, 501–519, 523, 526, 531–532, 535–536, 540, 542–543, 545–546
- Налогоплательщик-векселедатель 335
- Налогоплательщик-организация 73, 362
- Наложение административного штрафа 74–75
- Нарушение срока подачи заявления 68
- НДС 307, 484
- Недобросовестная налоговая конкуренция 143
- Неперечисление сумм налога 199
- Неполная уплата сумм налога 70
- Нераспределенная прибыль 31
- Неудержание налога от источника 196
- Нормативная цена земли 57
- О**
 - Обеспечение источниками финансирования 99
 - Области Городского Обновления 149
 - Образование партнерства 171
 - Обращение в суд 508
 - Обслуживающие процессы 436

Общество

- акционерное 504, 508, 512
- ограниченной ответственностью 514
- с ограниченной ответственностью 502

Объект налогообложения 30, 37, 39, 46, 48, 59, 351, 362

Операции

- не подлежащие налогообложению 352
- по реализации товаров 351

Определение

- свободных экономических зон (СЭЗ) 206
- сущности налогов 13

Оптимизация

- единого социального налога 362
- косвенных налогов 308, 354
- налога на доходы физических лиц 372
- налога на прибыль 297
- налогообложения 353

Орган налоговый 501–512, 515, 519, 521, 527–528, 531–538, 540–541, 547

Освобождение

- от налогообложения 375
- от уплаты налога 357, 370

Освобожденные компании 181

Основные направления налогового планирования 170

Основы налогообложения прибыли 28

Ответственность налоговая 509–510, 526, 528, 531, 540

Ответчик 501–502, 505, 509–510, 512–513, 515, 518, 528, 532

Отчетность годовая бухгалтерская 513

Отчисления амортизационные 534, 538

Оффшорная компания 179, 184

Оффшорные зоны 178

Оффшорные фирмы 181

Оффшорный бизнес 174, 184

П

Парадокс Нейсбита 136

Пеня 500, 501, 502, 504, 506, 520, 533, 538, 541

Первичные ценные бумаги 445

Перенос убытков 155

Перерасчет налога на прибыль 504

Период налоговый 371, 372, 502, 515, 527, 534, 537, 540

Планирование 91, 93, 98

- акцизов 344, 348, 350

- льгот 404

- налоговое 352, 359

Плановый отдел 471

Планомерность 92

Плата

- за землю 398

- за пользование водными объектами 397

- за пользование водными ресурсами 298

- за производственные фонды 29

Платеж

- авансовый 514, 540

- по налогу на прибыль 532

Плательщик 506, 545

Повышение предпринимательской активности 439

Подакцизные товары 46

Политика

- договорная 354

- учетная 354

Полная ставка налогообложения 479

Полномочия субъекта Российской Федерации 412

Понятие

- налогового бремени 476

- налогового менеджмента 93

- налогового планирования 91

- экономической глобализации 137

Поручение налога 71

Порядок

- исчисления налога 15, 34

- исчисления НДС 42

Постановка эффективного управления финансами 94
Пошлина государственная 390, 394–395
Правило «вытянутой руки» 180
Правильность цен 192
Правовое регулирование 465
Правонарушение налоговое 510, 517, 524, 540
Практика
 арбитражная 500, 520, 542
 судебная 500
Предприятия-резиденты 209
Президиум Высшего Арбитражного Суда 541
Прибыль 163, 452, 455, 484, 525, 535, 546
 налогооблагаемая 534
Привлечение налогового агента к ответственности 64
Признаки (черты) налогов 16
Примеры расчета налоговой экономии 200
Принцип
 неограниченной налоговой ответственности 167
 налогообложения 16–18
Прирост стоимости 432
Проверка
 камеральная налоговая 507
 налоговая 507, 510, 526, 532
Протест на судебные акты 517
Пути финансирования 457

Р

Работа 222, 501
Работники финансового отдела 470
Развитие финансового менеджмента 450
Разделение налогов 20
Размер государственной пошлины 53
Рассрочка
 платежа 502
 по уплате налога 413, 415
Расходы 451

Расчет
 налога 58
 налогового бремени 405
 цены источника 449
Расширение спектра оффшорных услуг 180
Реализация
 драгоценных металлов 330
 продукции 521
 товаров 351
Регионы льготного налогообложения 205
Регистрация
 государственная юридических лиц 396
Регулирование финансовых потоков 98
Режим
 таможенный экспорта 326
 транзита 329
 экспорта 329
Режим
 налогового склада 48
 «налоговых раев» 174
Резидентство 145, 175
Рекомендации налогоплательщикам 300
Репатриирование прибылей 176
Реформирование системы налогообложения 82
Решение о продаже 502
Решение внутренних задач организации 438
Риск 442
Роль налогов 18, 28
Руководство среднего звена 470

С

Санкции
 за неуплату налогов 535
 штрафные 536, 542
Сбор 14
Свободные экономические зоны 205
Сводный операционный бюджет 463
Сделка купли-продажи 502

- Себестоимость продукции 529–530, 533
- Система
- налогов на добавленную стоимость 157
 - налоговой консолидации 171
 - налогообложения прибыли 29
 - национальных счетов (СНС) 22, 143
 - платежей при пользовании недрами 54
- Служба налоговая 539, 544
- Снижение налогового бремени 491
- Собрание акционеров 502
- Совершение банком действий 73
- Содержание налогового планирования 91
- Создание транснациональных корпораций (ТНК) 137
- Специфика
- международного налогового планирования 192
 - налогового сегмента 450
- Способ регулирования экономических процессов 91
- Сравнительный анализ налоговых систем 144
- Среднегодовая стоимость имущества 57
- Срок пресекательный 505, 511
- Ставка
- налога 351, 515
 - рефинансирования 340, 349
- Стадии налогового планирования 433
- Стоимость
- балансовая 543, 545, 548
 - добавленная 500, 506–507
 - льготуемого имущества 548
 - подакцизных товаров 47
- Страхование социальное 391
- Страховые платежи (вознаграждения) 317
- Структура портфеля 97
- Субъект подоходного
- налогообложения 28
- Суд 501, 511, 515, 517–518
- арбитражный 390, 393, 500–514, 518–533, 537–541, 549–550
- кассационной инстанции 516
- Конституционный Российской Федерации 394, 396
- общей юрисдикции 390, 396
- Сумма
- акциза 346, 348
 - выпуска ценных бумаг 62
 - излишне взысканного налога 425, 426
 - излишне уплаченного налога 423
 - налога 50, 309
 - штрафа 68
- Сущность налогов 12
- Сфера мирового хозяйства 137
- Счет-фактура 336–337
- Т**
- Таможенные органы 78
- Тенденции международного
- налогового планирования 174
- Теория
- агентских отношений 97
 - асимметричной информации 442
 - Модильяни–Миллера 441
 - портфеля 96
 - структуры капитала. 97
 - ценообразования опционов 442
- Технология международных
- трансфертных операций 191
- Типология налогового планирования 159
- Товар подакцизный 343
- Трансферт-прайсинг 188, 435
- Тяжесть налогообложения 478
- У**
- Убыток 525
- Уголовная ответственность 76
- Угроза банкротства 417
- Уклонение физического лица 76
- Унификация
- прямого налогообложения 141
 - условий налогообложения 143

- Уплата
авансовых платежей 371
акцизов 46
- Уплата
сбора 62
страховых взносов 307
- Управление
доходами 453
инвестиционной деятельностью 461
нематериальными активами 461
оборотным капиталом 461
финансами компании оффшорного
типа 182
финансами предприятий 96
финансовыми инвестициями 461
- Упрощенная система
налогообложения 37
- Условия
глобализации мировой экономики
144
изменения срока уплаты 410
предоставления налогового кредита
417
- Услуга 501, 504
- Установление особого режима
налогообложения 83
- Устраненит двойного
налогообложения 190
- Участники процесса налогового
планирования 468
- Учет
бухгалтерский 530, 538
льготируемого имущества 359
- Ф**
- Фиксированные платежи (рентные)
29
- Финансирование бюджетное 531
- Финансовая глобализация 139
- Финансовые компании 186
- Финансовые планы 462
- Фонд
социального страхования 369
- Фондоемкость 488
- Формирование
налоговой системы 29
портфеля заказов 438
- Формы изменения срока уплаты
налогов 409
- Франчайзер 161
- Функции
налогов 18
финансового менеджмента 98
- Х**
- Характер налогообложения прибыли
29
- Ц**
- Целевая подсистема 466
- Цели налогового планирования 434
- Цель деятельности организации 460
- Цена рыночная 504
- Ценовая политика 453
- Ч**
- Чистая прибыль 31
- Ш**
- Шкала регрессивная ставок
налогообложения 371
- Штраф 502, 506, 508, 511–
520, 531, 533, 538
- Э**
- Экспорт 325, 327–328
- Экспортно-импортные операции 183
- Ю**
- Юрисдикции со льготным
налогообложением 176

*Елена Сергеевна Вылкова
Михаил Владимирович Романовский*

Налоговое планирование

Главный редактор	<i>Е. Строганова</i>
Заведующий редакцией	<i>И. Андреева</i>
Руководитель проекта	<i>Е. Базанов</i>
Выпускающий редактор	<i>Е. Маслова</i>
Научный редактор	<i>Е. Базанов</i>
Редактор	<i>С. Севелев</i>
Художественный редактор	<i>Р. Яцко</i>
Корректоры	<i>М. Ахметова, М. Одиноква, Н. Сулейманова</i>
Верстка	<i>А. Полянский</i>

Лицензия ИД № 05784 от 07.09.01.

Подписано к печати 04.12.03. Формат 70×100/16. Усл. п. л. 51,6.

Тираж 5000. Заказ 458

ООО «Питер Принт», 196105, Санкт-Петербург, ул. Благодатная, д. 67в.

Налоговая льгота — общероссийский классификатор продукции ОК 005-93, том 2; 95 3005 — литература учебная.

Отпечатано с готовых диапозитивов
в ФГУП ордена Трудового Красного Знамени «Техническая книга»
Министерства Российской Федерации по делам печати,
телерадиовещания и средств массовых коммуникаций
198005, Санкт-Петербург, Измайловский пр., 29.