

УДК 336.02, 336.1, 336.2

О.М. Никулина, Ю.В. Косова

К ВОПРОСУ ОБ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

itation and similar papers at core.ac.uk

brought to you

provided by Tomsk State Univer

В связи с переходом к рыночным отношениям в России в большинстве сфер деятельности произошли существенные изменения принципиального характера. В результате действия законов конкуренции возникла потребность рационального использования всех ресурсов предприятий и эффективного использования налоговой политики. Особое значение приобретает теоретическое осмысление факторов, обуславливающих изменение налоговых отношений, изучение способов оптимизации налогообложения, как этап в его объективном развитии, изучение мирового опыта перехода к эффективным в этих условиях способам управления предприятием.

Ключевые слова: оптимизация налогообложения, налоговая система, налоговая нагрузка, финансовый кризис, налоговая политика.

Рыночные отношения хозяйствующих субъектов, сложившиеся на современном этапе развития, оказывают непосредственное влияние на состояние экономики страны в целом. Специфика этих отношений во многом зависит от налоговой политики, проводимой государством. Уплачивать законно налоги и сборы – одна из основных обязанностей субъектов предпринимательства, однако при осуществлении своей деятельности любой субъект рыночных отношений стремится к уменьшению своих налоговых обязательств.

Актуальность данного вопроса не оспаривается ни наукой, ни практикой и заключается в том, что в современных условиях субъекты предпринимательской деятельности стремятся максимально сократить свои расходы, зачастую используя агрессивные методы оптимизации налогообложения. Бюджет государства при такой политике предприятий теряет значительные средства, а это, в свою очередь, является препятствием в развитии государства в целом (не хватает средств для финансирования науки, медицины, образования, правопорядка, инновационной сферы, культуры, строительства и т.д.).

Наряду с этим следует отметить, что российской налоговой системе присущи определенные концептуальные недоработки, к которым следует отнести: недостаточное использование налоговых механизмов в целях стимулирования инвестиционной, инновационной и предпринимательской активности, расширения производства и обновления основных фондов, а также значительные возможности уклонения от уплаты налогов, стимулирующие развитие теневой экономики.

В связи с этим возникает необходимость в разработке такой модели оптимизации налогообложения, которая, с одной стороны, будет оптимизировать расходы одних участников хозяйственного взаимодействия (предприятий, физических лиц), и с другой – обеспечивать достаточную по объему доходную часть бюджета государства для производства общественных благ последним.

Для решения вопросов оптимизации налогообложения следует прежде всего выявить закономерности возникновения оппортунистического поведения в отношениях между государством и налогоплательщиками при налогообложении. В связи с чем необходимо исследование экономических моделей, включающих в себя оппортунистическое поведение; выявление условий, при которых возникает оппортунистическое поведение; выявление форм оппортунистического поведения и зависимостей формы такого поведения от типа контрактной угрозы.

В период становления рыночных отношений российская налоговая система претерпела значительные изменения, общее направление которых можно охарактеризовать как перенос налоговой нагрузки на сырьевой сектор при ее снижении в остальной экономике. При этом общий уровень налоговой нагрузки до начала международного финансового кризиса оставался сравнительно стабильным, составляя 35–36 % ВВП. По величине налоговой нагрузки Россия формально близка к странам Восточной Европы (Польша, Венгрия, Чехия), где этот показатель составляет 35–39 % ВВП. Однако следует учитывать, что абсолютный уровень налоговой нагрузки в целом по экономике в России лишь относительно иллюстрирует действительную налоговую нагрузку на реальный сектор экономики. Причиной этого является особенность механизма расчета рентных платежей, ведущая к тому, что данный показатель растет в период высоких цен на нефть и падает в период низких. Для того чтобы исключить воздействие колебаний внешней конъюнктуры на налоговую нагрузку, целесообразно определять «стандартную налоговую нагрузку, «рассчитанную при постоянных мировых ценах на нефть (20 долл. за баррель) [1. С. 3].

Несмотря на относительно низкий абсолютный уровень налоговой нагрузки, административное бремя по сбору налогов достаточно высоко. Это относится и ко времени, затрачиваемому плательщиками для уплаты налогов, и к усилиям, прилагаемым налоговыми органами для сбора налогов. Международные исследования, проведенные Всемирным банком в рамках проекта *Doing business*, показывают, что существует огромный потенциал улучшения условий ведения бизнеса в России. Согласно последней оценке, в среднем по показателю «простота ведения бизнеса» Россия занимает 123-е место из 183 стран. Показатели простоты уплаты налогов немного лучше – 105-е место из 183. Одной из основных проблем российской налоговой системы, с точки зрения налогоплательщика, является время, затрачиваемое на оформление документов для уплаты налогов и получения соответствующих льгот. В России это показатель составляет 320 часов год [1. С. 17].

Понимая необходимость упрощения процедуры налогового учета для предприятий, в последние годы правительство приняло ряд мер по решению этой проблемы, в том числе развивается система налоговых платежей через Интернет, совершенствуется механизм расчета налоговых льгот, амортизационная политика.

С точки зрения налоговых органов, главную проблему составляет высокая доля теневого сектора экономики и, как следствие, значительный процент уклонения от налогообложения. Согласно последним исследованиям, масштаб теневого сектора российской экономики очень высок – порядка 41 %,

что существенно превышает показатели других, сопоставимых с Россией стран. Так, в Бразилии этот показатель составляет 37 %, в Турции – 29 %, в Индии – около 20 %. Снижение размеров теневого сектора экономики и повышение качества налогового администрирования являются приоритетными задачами программы комплексной модернизации российской экономики. Разрабатываются новые меры по совершенствованию рыночных и демократических институтов, борьбе с трансфертным ценообразованием и выводом прибыли в офшоры [1. С. 19].

Налоговое законодательство Российской Федерации меняется довольно часто. С момента принятия Налогового кодекса объемы налоговых поступлений, их структура значительно менялись. Как видно из табл. 1, в 2012 г. объемы поступлений в различные уровни бюджета увеличились незначительно.

Таблица 1. Поступления по уровням бюджета за 2011–2012 гг. [2]

Вид бюджета	млрд руб.		Темп роста
	2011 г.	2012 г.	%
Консолидированный бюджет РФ	9720,0	10959,3	112,8
Федеральный бюджет РФ	4480,8	5166,2	115,3
Консолидированный бюджет субъектов РФ	5239,1	5793,1	110,6

В свою очередь структура поступлений по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за 2011–2012 гг. выглядит следующим образом и существенно не изменилась.

Таблица 2. Поступления по видам налогов в бюджет РФ за 2011–2012 гг. [2]

Вид налога	млрд руб.		Темп роста
	2011 г.	2012 г.	%
НДПИ	2042,5	2459,4	120,4
Налог на прибыль	2270,3	2355,4	103,7
НДФЛ	1994,9	2260,3	113,3
НДС	1753,2	1886,1	107,6
Имущественные налоги	678,0	785,3	115,8
Акцизы	603,9	783,6	129,8

Таким образом, очевидно, что увеличение налоговых поступлений в бюджет РФ в 2012 г. связано с увеличением всех видов налогов и сборов, а наиболее значительный прирост наблюдается лишь от акцизов, что обусловлено политикой государства в отношении алкогольной и табачной продукции, как наиболее эффективного инструмента пополнения бюджета страны.

В целом налоговая нагрузка на предприятия остается существенной, что представляет противодействие налогам как объективное явление, не зависящее от выбранных приоритетов государственной политики или морального облика граждан страны. В свою очередь, эффективная оптимизация налогообложения (т.е. оптимизация налогообложения, осуществляемая законными методами) и прогнозирование возможных рисков обеспечивают стабильное положение организации на рынке, так как позволяют избежать крупных убытков в процессе хозяйственной деятельности [3. С. 56].

Таким образом, целью государства является разработка такой политики в области налогообложения, чтобы размер налоговых поступлений был дос-

таточен для обеспечения всех стоящих перед ним задач по воспроизводству общественных благ и в то же время чтобы налоговое бремя не было чрезмерным и не подавляло экономическую деятельность и активность налогоплательщика.

Для субъектов хозяйственной деятельности эффективная оптимизация налогообложения так же важна, как и производственная или маркетинговая стратегия, что обусловлено не только возможностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и обеспечением общей безопасности как самой организации, так и ее должностных лиц.

Одна из целей организаций и индивидуальных предпринимателей – выработка оптимальных решений в производственной и хозяйственной деятельности, позволяющих осуществлять легальные операции с минимальными налоговыми потерями.

Таким образом, политика оптимизации налогообложения в реальном секторе экономики есть система различных схем и методик, позволяющая выбрать оптимальное решение для конкретного случая хозяйственной деятельности организации [3. С. 57].

Процесс работы по созданию и внедрению системы оптимизации налогообложения в уже действующей организации должен включать следующие этапы:

- проверку бухгалтерского и налогового учета, базы хозяйственных договоров и первичных документов; устранение обнаруженных ошибок; обеспечение необходимого объема и качества первичных документов;

- разработку собственно системы оптимизации налогообложения, предусматривающей разделение функций бизнеса хозяйствующего субъекта между несколькими структурными подразделениями и (или) ликвидацию лишних звеньев бизнес-процессов;

- обновление и оптимизацию договорной базы, внутренних организационных документов организации, создание системы автономного внутреннего контроля; разработку новых форм договорных отношений с контрагентами;

- разработку необходимых инструментов регулирования равномерности и размеров уплаты налогов для созданной системы оптимизации [3. С. 59].

Следует отметить, что в современной российской экономической литературе термин «налоговое планирование» отождествляется с термином «налоговая оптимизация», что не вполне корректно, так как планирование представляет собой лишь организационно-подготовительную стадию какого-либо процесса, а оптимизация – это активные действия, направленные на уменьшение налоговых выплат. В таком случае налоговое планирование – это подготовка к налоговым платежам, деятельность по управлению налоговыми выплатами, а под оптимизацией налогообложения следует понимать налоговое планирование, акцентированное на уменьшении налоговых обязательств [4].

По некоторым оценкам, если удельный вес налогов не превышает 15 % общего чистого дохода организации, то потребность в налоговом планировании минимальна, и в такой ситуации за состоянием налоговых платежей может вполне следить главный бухгалтер или его заместитель (рис. 1). При уровне налогового гнета в пределах 20–35 % в мелких и средних фирмах целесообразно иметь специалиста, а в крупных фирмах – группу специалистов,

ориентированных исключительно на контроль за налоговыми обязательствами (рис. 2) [5. С. 36].

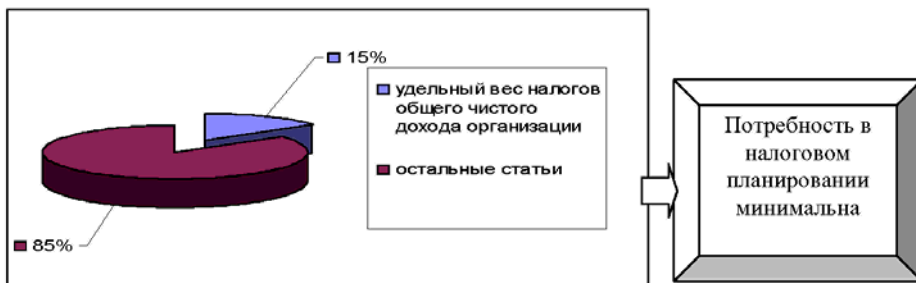


Рис. 1. Вариант 1

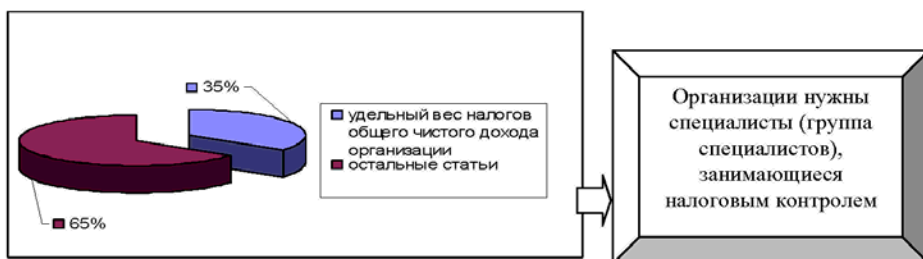


Рис. 2. Вариант 2

Следует заметить, что уклонение от уплаты налогов не является налоговой оптимизацией, так как использование нелегальных схем уклонения от уплаты налогов, снижение размеров налоговых обязательств достигаются путем нарушения налогового законодательства.

Государственная налоговая система в своей основе ориентирована на решение фискальных задач, на обеспечение финансовыми ресурсами доходной части бюджета путем изъятия денежных средств у предприятий, предпринимателей, населения, однако налоги не должны угнетать деятельность предприятий, налоги должны способствовать формированию стимулов в развитии и улучшении производственной деятельности. Предприятия не должны испытывать налоговый пресс, который бы не позволял производству нормально функционировать.

В указанном контексте важным видится рассмотрение оптимизации налогообложения как комплекса мер, которому следует уделять особое внимание не только предприятию, но и государству, так как в системе взаимодействия государства и налогоплательщика оптимизация налогообложения затрагивает интересы обоих участников этих отношений.

Сокращение налоговых ставок и реформирование самих налогов для удобства взаимодействия с налогоплательщиками, предоставление льгот – самые эффективные меры оптимизации налогообложения, предлагаемые государством. Даже в случае сокращения налоговых поступлений это улучшает условия для инвестирования, что очень важно для экономики любого уровня.

В долгосрочной перспективе это позволит поднять уровень производства товаров, работ и услуг, повысить занятость населения и, как следствие, увеличить доходную часть бюджета государства.

Впервые попытка установить графическую зависимость между собираемостью налоговых платежей и размером налогового бремени предпринял американский экономист Артур Лаффер. Расчет Лаффера строился на том, что при сокращении налоговых ставок собственники предприятий, получив в распоряжение дополнительные средства и увеличив с их помощью объемы производства, обеспечат резкое увеличение налоговых платежей. Такой рост, по мнению американского экономиста, в перспективе должен существенно превысить недостаток налогов от первоначального снижения ставок. Однако налоговая реформа, проведенная в США в последней четверти XX в., в основе которой лежали концептуальные выводы Лаффера, не дала ожидаемого результата. Резкое снижение ставок налогов в расчете на расширение производства не привело к последующему росту налогов в ожидаемых объемах. Все это вызвало в совокупности с рядом других причин сокращение налоговых доходов и появление в 1983 г. огромного дефицита бюджета в 200 млрд долл. [6].

Таким образом, при сокращении налогового бремени предприятий (к примеру, за счет снижения государством налоговых ставок) необходимо учитывать, что минимизация объема налоговых поступлений должна мотивировать субъектов налогообложения к развитию производства и одновременно наполнению бюджета в объеме, достаточном для финансового обеспечения деятельности государства.

Для реализации этой сложной задачи при сокращении налоговых ставок требуется проведение количественных оценок:

- периода, в течение которого налоговые платежи будут поступать в меньшем объеме;
- максимальных потерь бюджета;
- момента, когда ожидается положительный эффект;
- масштабов ожидаемого роста доходов;
- реальности темпов роста объемов производства.

Не оценив эти показатели, предпринимать радикальные меры по реформированию системы налогообложения небезопасно, что делает весьма актуальной задачу теоретического анализа возможных последствий сокращения налоговых ставок [6].

Согласно «Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» налоговая политика, с одной стороны, будет направлена на противодействие негативным эффектам экономического кризиса, а с другой – на создание условий для восстановления положительных темпов экономического роста. В этой связи важнейшим фактором проводимой налоговой политики будет являться необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы и стимулирования инновационной активности. Создание стимулов для инновационной активности налогоплательщиков, а также поддержка инноваций и модернизации в Российской Федерации будут основными целями налоговой политики в среднесрочной перспективе [7].

Рассмотренные предложения по проведению мероприятий по оптимизации налогообложения и предотвращению оппортунистического поведения наглядно показывают перспективы снижения налоговых платежей предприятия, снижения его налоговой нагрузки, за счет чего ожидается высвобождение значительной части финансовых ресурсов предприятия и создание условий для дальнейшего функционирования. Перспективы предотвращения оппортунистического поведения хозяйствующих субъектов, в свою очередь, позволяют определить степень дальнейшего оздоровления экономики страны.

Литература

1. Гуревич Е., Суслина А. Российская налоговая система – общие и особенные черты // Экономический бюллетень Министерства промышленности, туризма и торговли Испании. 2011. № 3019.
2. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]. – URL: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>
3. Лермонтов Ю.М. Оптимизация налогообложения: рекомендации по исчислению и уплате налогов. М.: Налоговый вестник, 2008.
4. Налоговое планирование [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pnalog.ru/material/nalogovoe-planirovanie-rossiyskie-kompanii>
5. Изотова Т.Г. Налоги и налогообложение. Теория налогообложения и характеристика налоговой системы России: учеб. пособие по дисциплине «Налоги и налогообложение». М.: Изд-во МИИГАиК, 2010.
6. Российский налоговый курьер [Электронный ресурс]. – URL: http://www.rnk.ru/journal/archives/2006/18/nalogovuj_klub/nalogovaja_reforma/71475.phtml
7. Российский налоговый курьер [Электронный ресурс]. – URL: <http://rnk.ru/documents/new/document146500.phtml>

Nikulina Olga M. Chair of Finance and Accounting, Department of Economics, National Research Tomsk State University (Tomsk, Russia).

Kosova Julia V. Chair of Economics, Department of Economics and Management, Tomsk State University of Architecture and Building (Tomsk, Russia).

TAX OPTIMISATION IN THE MODERN RUSSIAN ECONOMY REVISITED.

Keywords: tax optimisation, tax system, tax burden, financial crisis, tax policy.

Tax issues remain relevant at various stages of economic systems development. Conduct of fiscal policy by the government aimed at replenishing the budget on the one hand, and tax optimisation undertaken by the business sector on the other hand, demonstrate the diverging interests of economic system subjects.

During the period of the market relations formation the Russian tax system has undergone significant changes, the general flow of which can be described as a transfer of tax burden to the commodity sector while decreasing it in other economic spheres. For the Russian tax system has certain conceptual shortcomings, which include: insufficient use of fiscal mechanisms for promoting investment, innovation and entrepreneurial activity, expansion and renovation of fixed assets, as well as tax evasion loopholes. Along with this, it should be considered that the absolute level of tax burden in the Russian economy as a whole, is only a nominal illustration of the tax burden on the real sector of the economy. Unfortunately the theoretical base, allowing to develop a balanced tax burden on the real sector of the economy, is not free from shortcomings either. For example, the concept of “tax optimisation” is not always interpreted correctly, often identifying with tax evasion. In turn, the term “tax planning” is often replaced by “tax optimisation” which is not quite accurate, as planning is only organisation and preparatory stages of a process, whereas optimisation is purposeful actions aimed to cut down tax payments. In this case, tax planning should be viewed as a preparation for tax payments, an activity to manage tax payments, whereas tax optimisation should be viewed as part of tax planning with the emphasis on reducing tax liabilities.

For business entities effective tax optimisation is just as important as production or marketing strategy, not only because of potential cost savings due to payments into the budget, but because of the overall

security of both company and its officials involved. One of the goals for companies and individual entrepreneurs is development of optimal solutions in production and business activities, allowing to carry out legal transactions with minimum tax losses. Therefore, the government's stated objective should be development of a taxation policy for the amount of tax revenues to be sufficient to accomplish all of the tasks on the reproduction of public goods, while the tax burden should not be too excessive leading to suppression of economic activity and activity of a taxpayer. From the government's standpoint, in recent times the fundamental issue with implementing a fiscal function is still the high share of shadow sector of economy and, as a consequence, a significant amount of the shortfall in tax revenue.

This article aims at examining the fundamental factors which enable to reconcile contradictions in the interests of the government and tax payers, to be used as tools to increase investment attractiveness of the country.

References

1. *Gurevich E., Suslina A.* Rossiyskaya nalogovaya sistema – obshchie i osobennye cherty. Ekonomicheskij byulleten' Ministerstva promyshlennosti, turizma i trgovli Ispanii. 2011. № 3019.
2. *Federal'naya nalogovaya sluzhba:* [Elektronnyy resurs]. – URL: [http:// analytic.nalog.ru/ portal/index.ru-RU.htm](http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm)
3. *Lermontov Yu.M.* Optimizaziya nalogooblozheniya: rekomendazii po ischisleniyu i upla-te nalogov. M.: Nalogovyy vestnik, 2008.
4. *Nalogovoe planirovanie:* [Elektronnyy resurs]. URL: [http://www.pnalog.ru/ material/ nalogovoe-planirovanie-rossiyskie-kompanii](http://www.pnalog.ru/material/nalogovoe-planirovanie-rossiyskie-kompanii)
5. *Izotova T.G.* Nalogi i nalogooblozhenie. Teoriya nalogooblozheniya i charakteristika nalogovoy sistemy Rossii: ucheb. posobie po diszipline «Nalogi i nalogooblozhenie». M.: Izd-vo MIIGAiK, 2010.
6. *Rossiyskiy nalogovyy kur'er* [Elektronnyy resurs]. – URL: http://www.rnk.ru/journal/archives/2006/18/nalogovyy_klub/nalogovaja_reforma/71475.phtml
7. *Rossiyskiy nalogovyy kur'er* [Elektronnyy resurs]. – URL: [http://rnk.ru/ documents/ new/ document146500.phtml](http://rnk.ru/documents/new/document146500.phtml)