

УДК 338.242.2

ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ НА РАЗЛИЧНЫХ ЭТАПАХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Т.В. Ковальчук

Томский политехнический университет

E-mail: Tanya957@mail.ru

Ковальчук Татьяна Викторовна, магистрант кафедры менеджмента инженерно-экономического факультета ТПУ.

E-mail: Tanya957@mail.ru

Область научных интересов: экономика и управление на предприятии.

Проанализированы основные условия реализации налогового планирования на разных стадиях жизненного цикла хозяйствующего субъекта. Показана возможность влияния налогов на принятие предпринимательских и управленческих решений внутри предприятия.

Ключевые слова:

Налоговое планирование, налогообложение, снижение налоговой нагрузки.

Налоговое планирование является неотъемлемой составляющей любой предпринимательской деятельности. Оно является переменным и непосредственным ее элементом и должно осуществляться на всех ее уровнях и этапах. Как известно, любое предприятие проходит через несколько этапов развития: зарождение, рост, зрелость и смерть. Однако следует отметить, что на разных этапах жизненного цикла предприятия одни и те же факторы имеют разную силу влияния, поэтому следует классифицировать факторы в зависимости от этих стадий.

Таким образом, можно выделить следующие условия реализации налогового планирования, которые изображены в табл. 1.

Таблица 1. Условия реализации налогового планирования [1]

Внешние	<ul style="list-style-type: none"> • Выбор юрисдикции; • Выбор организационно-правовой формы; • Определение состава учредителей и порядка формирования уставного капитала; • Разработка стратегии развития бизнеса; • Выбор системы налогообложения.
Внутренние	<ul style="list-style-type: none"> • Выбор учетной политики; • Разработка контрактных схем при осуществлении сделок; • Определение структуры активов, подлежащих налогообложению, порядка использования оборотного и внеоборотного капитала.

Следует заметить, что разделение факторов реализации налогового планирования достаточно условно. Такое разделение показывает степень их чувствительности к действиям руководства предприятия с точки зрения предпринимательских и управленческих решений собственниками и руководством предприятия.

На стадии зарождения предприятие, с точки зрения финансово-экономической эффективности, наиболее подвержено влиянию внешних факторов. Причем на данной стадии реализуются все этапы налогового планирования. Здесь происходит принятие решений о наиболее выгодном с территориальной точки зрения расположении предприятия, его руководящих органов, филиалов, дочерних, зависимых обществ для оптимизации налоговых выплат, исходя из целей деятельности предприятия и особенностей налоговых режимов отдельных стран, т. е. о выборе юрисдикции.

Следует заметить, что на принятие решений о размещении бизнеса существенное влияние оказывает принцип резидентства. Грамотное использование этого принципа позволяет хозяйствующим субъектам планировать операции в нескольких юрисдикциях, избегая двойного

налогообложения. В этой связи необходимо четко определить степень связи с конкретной налоговой юрисдикцией. Различия в налоговых режимах, имеющиеся в различных странах, помогают уйти от налогообложения с использованием принципа неограниченной налоговой ответственности [2]. В Российской Федерации используются свободные экономические зоны и закрытые административно-территориальные образования, где происходит снижение налогового бремени.

Необходимо отметить, что международное налоговое планирование весьма специфично и значимо в развитии мировой экономики. Принцип российского налогового планирования схож с международным, который заключается в снижении налогооблагаемой базы. В связи с чем, анализируются налоговые ставки в других странах, методы амортизации активов, налоговые льготы и режимы. Таким образом, на международном уровне хозяйствующий субъект отдает предпочтение подходящей юрисдикции для функционирования своей фирмы.

Так, результаты анализа некоторых основных налогов, уплачиваемых предприятиями в различных странах, обобщены в табл. 2. Система налогов в различных странах включает разнообразные не только по названию, но и по порядку исчисления и уплаты налоги. Однако следует заметить, что ряд налогов существует практически во всех странах: НДС, налог на имущество, налог на прибыль.

Таблица 2. Перечень и ставки налогов для юридических лиц в различных странах в 2012г. [3]

Страна	Размер ставки соответствующего налога, %		
	НДС	Налог на прибыль	Максимальный налог на имущество
Австралия	10	30	–
Австрия	20	25	3,5
Азербайджан	18	20	0,5
Белоруссия	20	18	–
Бельгия	21	34	–
Болгария	20	10	0,3
Великобритания	20	27	–
Венгрия	27	20,6	6
Германия	19	29,8	3,5
Греция	23	23	0,7
Дания	25	25	–
Израиль	16	36	2,5
Испания	18	30	3
Италия	21	31,4	0,7
Казахстан	12	20	–
Кипр	15	10	3,5
Китай	17	25	–
Латвия	22	15	4
Польша	23	19	2
Россия	18	20	2,2
Украина	20	23	–
Финляндия	23	26	1,1
Франция	19,6	34,4	–
Швейцария	8	8,5	1
Швеция	25	26,3	1,5
Япония	5	35,7	2,1

Особенностью российской практики налогового планирования является использование ЗАТО, СЭЗ.

Свободная экономическая зона (СЭЗ) – участок территории государства, на котором в целях решения социальных и инвестиционных задач для хозяйствующих субъектов создаются привлекательные условия в области регулирования их финансово-хозяйственной деятельности в виде существенных таможенных, налоговых, финансовых и других экономических и административных льгот [4].

Что касается закрытого административно-территориального образования (ЗАТО), то данное образование, имеет органы местного самоуправления, в пределах которого расположены промышленные предприятия по разработке, хранению и утилизации оружия массового поражения, переработке радиоактивных и других материалов, военные и иные объекты. Для такого рода объекта устанавливается особый режим безопасного функционирования и охраны государственной тайны, включающей специальные условия проживания граждан [4].

Следующим этапом реализации налогового планирования на данной стадии жизненного цикла предприятия является выбор организационно-правовой формы и его внутренней структуры с учетом характера и целей деятельности и соответствия режима налогообложения. Как известно, в России возможны две формы предпринимательской деятельности: частное предпринимательство и создание юридического лица. Помимо того, что налоговая нагрузка в предпринимательской деятельности, как правило, ниже, существуют и другие преимущества у индивидуальных предпринимателей:

- достаточно небольшое количество требований при государственной регистрации статуса предпринимателя;
- оперативность и простота принятия управленческих и производственных решений;
- нераспространение на индивидуальных предпринимателей ограничений по кассовым операциям (на них не распространяется требование об обязательном хранении наличных денег в банковских учреждениях, соблюдения лимита кассы и т. д.).

Необходимо заметить, что помимо преимуществ, присущих предпринимательской деятельности, существуют и определенные недостатки. *Во-первых*, сфера деятельности у такой формы ограничена как рамками отраслей, так и низкими капиталовложениями. Перечисленные недостатки являются препятствием в конкурировании на равных с другими предприятиями.

Хотелось бы заметить, что 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 [2]. Важное значение имеет не только размер, но и способ формирования уставного капитала. Например, внесение имущества в уставный капитал создает первоначальные налоговые обязательства в виде налога на имущество.

Что касается этапа становления, то одним из важнейших факторов, определяющих эффективность внутрихозяйственного планирования, выступает система налогообложения. Известны четыре основные системы налогообложения [5]:

- Общий режим – наиболее распространенный, предусматривает уплату основных налогов и сборов (налог на прибыль, НДС, акцизы, налог на доходы физических лиц и т. д.);
- Упрощенная система налогообложения (УСН), которая освобождает от уплаты НДС, налога на прибыль, налога на имущество организаций;
- Единый налог на вмененный доход (ЕНВД), который применяют организации, занимающиеся определенными видами деятельности, например, розничная торговля, общественное питание, размещение рекламы и др.
- Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), используемый организациями, у которых доля дохода от реализации сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70 % в общем объеме доходов.

Таким образом, перечисленные системы налогообложения имеют различные параметры со своими преимуществами и недостатками, предприятию необходимо это оценить. Необходимо проанализировать как возможности применения упрощенной системы налогообложения и отчетности, единого налога на вмененный доход, так и создание групп предприятий, филиалов и структурных подразделений. На данном этапе представляется целесообразным детально структурировать налоги по следующим параметрам: объект налогообложения, налоговая база, ставка налога, льготы по налогу, источник уплаты налога, налоговый период, сроки уплаты налога, санкции за неуплату.

Рационализацию налогового планирования на последующих стадиях жизненного цикла предприятия определяют внутренние факторы.

На стадии роста и зрелости предприятия при принятии предпринимательских и управленческих решений руководством хозяйствующего субъекта мобильность внешних факторов снижается, поскольку юрисдикция бизнеса и система налогообложения выбраны, уставный капитал, состав учредителей и организационная форма предприятия определены документально. При этом доминирующую роль при рационализации налогового планирования приобретают внутренние факторы, которые перечислены в табл. 1.

Ведение учетной политики, как одного из условий реализации налогового планирования, ставит перед бухгалтерами и финансистами ряд сложных проблем не только в области формирования бухгалтерских показателей, но и по учету налоговых последствий принимаемых предпринимательских решений. Как известно, в соответствии с ПБУ предусмотрены альтернативные варианты бухгалтерского учета, от выбора которых зависит размер уплачиваемых налогов и сборов, а также формирование показателей финансовой деятельности хозяйствующего субъекта. Содержание и альтернативные варианты бухгалтерского учета организации раскрываются в соответствующем приказе об 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 санкциях за нарушение налогового и бухгалтерского законодательства [6].

На эффективность налогового планирования также влияет правильно и эффективно сформулированные контракты и договоры. Следует заметить, что реализация контрактных схем, наряду с учетной политикой, позволяет предприятию оптимизировать налоговые платежи, поэтому договорная политика является одним из факторов, определяющих уровень налогового бремени. Договорной политикой целесообразно считать использование возможностей выбора типа договора, партнера сделки, условий договора и др.

В процессе реализации договорной политики для каждого конкретного договора необходимо проводить экономический анализ, который включает (табл. 3):

Таблица 3. Основные инструменты договорной политики

Выбор контрагента	<p>Резидент:</p> <ul style="list-style-type: none"> • пользуется льготами по НДС; • продукция, услуги которого облагаются НДС. <p>Нерезидент:</p> <ul style="list-style-type: none"> • со страной которого подписано (не подписано) соглашение об избегании двойного налогообложения; • зарегистрированный (незарегистрированный) в налоговых органах РФ
Выбор вида договора	<ul style="list-style-type: none"> • договор дарения; • договор безвозмездного пользования и пр.

Таким образом, одни и те же операции, которые имеют одинаковые финансовые и материальные потоки, могут быть оформлены по-разному, в итоге меняя в корне их последствия как для целей налогообложения, так и для бухгалтерского учета, а самое главное, финансовое положение организации.

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, а также с точки зрения влияния на финансовые результаты деятельности организации.

Обобщая результаты рассмотрения влияния налогов на принятие предпринимательских и управленческих решений, можно констатировать, что оно происходит на различных стадиях реализации налогового планирования, при выполнении различных функций бизнес-процессов и зависит от структуры решаемых вопросов. Классификация факторов реализации налогового планирования и степени их влияния на его эффективность многомерна. Кроме того, влияние факторов реализации налогового планирования зависит от стадии жизненного цикла предприя-

тия. По мере развития бизнеса мобильность и влияние внешних факторов на рационализацию процесса налогового планирования снижается, а значение внутренних факторов увеличивается.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Пронина В.Е. Теоретико-методологические основы налогового планирования на предприятии: дис. ... канд. экон. наук. – Пермь, 2008. – 152 с.
2. Быстров А. Учетная политика предприятия как элемент налогового планирования // Практическое налоговое планирование. – 2009. – № 3. – С. 5–9.
3. Ставки налогообложения в странах Европы, действующие с 1 января 2012 года // Ассистент в Чехии. 2012. URL: <http://czech-consult.ru/news/415-tax-v-evrope-2012.html> (дата обращения: 28.01.2012).
4. Фишер О.В. Налоговое планирование на промышленном предприятии: дис. ... канд. экон. наук. – Волгоград, 2004. – 164 с.
5. Александров И.М. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. – М.:ИНФРА-М, 2001. – 296 с.
6. Тихонов Д.Н. Основы налогового планирования. – М.: Инфограф, 2005. – 192 с.

Поступила 19.04.2012 г.