

## ПЛАНИРОВАНИЕ НАЛОГОВ В СТРАТЕГИИ ОПТИМИЗАЦИИ РАСХОДОВ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

### INDUSTRIAL ENTERPRISE TAX PLANNING AS PART OF EXPENSE OPTIMIZATION STRATEGY

А. П. Гарнов, доктор экономических наук, профессор

Л. А. Чайковская, доктор экономических наук, профессор

Планирование налоговых обязательств необходимо промышленным предприятиям для того, чтобы снизить налоговую нагрузку и соответственно сократить расходы организации за определенный период. Промышленные предприятия являются одними из основных налогоплательщиков Российской Федерации, и рекомендации, приводимые в статье по актуальным вопросам, связанным с планированием налоговых обязательств, позволят их руководителям избежать неоправданных финансовых потерь и обеспечить дальнейший рост и развитие своих организаций. Акцентировано внимание на специфику деятельности промышленных предприятий в современных условиях, обусловленную характером и особенностями их функционирования.

*Tax liability planning is vital for industrial enterprises to reduce their tax burden and thus reduce expenses of the organization for a certain period. Industrial enterprises are among main taxpayers in the Russian Federation, and recommendations given in the article on topical issues related to planning of tax obligations will help top managers of the enterprises to avoid unnecessary financial losses and to ensure further growth and development of their organizations. Attention is focused on specifics of the industrial enterprises' activities under present conditions due to the nature and particular features of their operation.*

*La planification d'obligations d'impôts est indispensable pour entreprises industrielles afin de réduire le fardeau fiscal et de réduire ainsi les dépenses de l'organisation pendant une certaine période. Les entreprises industrielles sont parmi les principaux contribuables de la Fédération de Russie, et les recommandations contenues dans l'article sur des questions d'actualité liées à la planification des obligations d'impôts vont contribuer aux gestionnaires de ces entreprises d'éviter des pertes inutiles financières pour et assurer la croissance et le développement de leurs organisations. L'attention est concentrée aux spécificités de l'activité des entreprises industrielles dans des conditions présentes, en raison de la nature et les caractéristiques de leur opérations.*

*Die Planung der Steuerschulden ist nötig zu Industrieunternehmen, um die Steuerlast zu senken und reduzieren somit die Kosten der Organisation für einen bestimmten Zeitraum. Die Industrieunternehmen sind unter der wichtigsten Steuerzahler der Russischen Föderation, und die Empfehlungen die in dem Artikel zu aktuellen Fragen der Planung steuerlichen Pflichten enthalten sind, werden ihrer Hauptmanager helfen, unnötigen finanziellen Verlusten zu vermeiden und das weitere Wachstum und die Entwicklung ihrer Organisationen zu gewährleisten. Die Aufmerksamkeit ist auf die Aktivitätsspezifika der Industrieunternehmen aufgrund der Art und Besonderheiten ihrer Tätigkeit unter heutigen Bedingungen konzentriert.*

**Ключевые слова:** промышленное предприятие, налоговое планирование, оптимизация, налоговые риски, льготы, инвестиции, налоговые изъятия, элементы налогообложения, налоговые платежи, жизненный цикл.

**Key words:** industrial company, tax planning, optimization, tax risks, benefits, investments, tax exemptions, tax items, tax payments, life cycle.

**Mots clefs:** société industrielle, planification fiscale, optimisation, risques fiscaux, avantages, investissements, exonérations fiscales, éléments d'imposition, paiements d'impôts, cycle de vie.

**Schlüsselwörter:** Industrieunternehmen, Steuerplanung, Optimierung, steuerliche Risiken, Nutzen, Investitionen, Steuerbefreiungen, Steuerpositionen, Steuerzahlungen, Lebenszyklus.

Промышленные предприятия по объему налоговых платежей в бюджет составляют значительный круг налогоплательщиков, в том числе крупнейших, при этом, их деятельность далеко не всегда является прибыльной, что говорит о том, что проблема минимизации налоговых платежей практически для всех промышленных предприятий занимает одно из первых мест среди комплекса задач по оптимизации общей величины расходов. Повышение инвестиционной привлекательности рассматриваемых предприятий требует снижения уровня ошибочно принятых налоговых решений и, соответственно, величины разного рода налоговых рисков. При переходе к рыночным механизмам хозяйствования многие промышленные предприятия, не только не смогли последовательно осуществлять свое дальнейшее развитие, но и удерживать свои основные показатели на прежнем уровне, в результате чего многие из них стали и продолжают становиться банкротами.

Поскольку налоговые платежи, представляют собой одну из основных расходных статей любого предприятия, планирование налогов является составным элементом

общей стратегии оптимизации расходов<sup>1</sup>. В существующих условиях в снижении налоговых расходов руководство промышленных предприятий видит один из главных путей выживания.

В рамках налогового планирования промышленные предприятия имеют возможность исполнить налоговую обязанность в пределах, установленных налоговым законодательством, применяя наиболее удобный для себя способ. Выбор любого варианта из предлагаемых законодательно является для них правомерным при выполнении условий, связанных с исполнением обязанности по уплате налога, либо при выборе способа исполнения налоговой обязанности. Несмотря на то, что промышленные предприятия отличаются по видам деятельности, структуре, размерам и другим параметрам, многие принципы управления налогами на таких предприятиях практически совпадают.

Акцентирование внимания в управлении промышленным предприятием на такой элемент, как налоговое планирование определяется тем, что именно такое планирование максимально учитывает в себе все факторы, оказывающие влияние на окончательный результат финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Актуальность оптимизации налогообложения связана, прежде всего, с финансово-экономической ситуацией в мире и в России в частности. В условиях, когда спрос на производимую продукцию падает, издержки промышленных предприятий растут, а внутренние резервы уже исчерпаны, перед бизнесом стоит ряд очень сложных вопросов, касающихся сохранения своих позиций на рынке, восстановления своей платежеспособности. Одним из способов достижения поставленных целей является оптимизация налогообложения на предприятии, при этом, существуют как законные методы оптимизации, так и незаконные<sup>2</sup>.

При рассмотрении вопросов снижения предприятием общей налоговой нагрузки, уменьшения размера отдельных налогов, допустимых и возможных методов для достижения названных результатов используется понятие «налоговое планирование», которое не содержится в Налоговом кодексе, а в словаре деловых терминов Дж. Фридмана определяется как «систематический анализ различных налоговых альтернатив, направленный на минимизацию налоговых обязательств в текущем и будущих периодах»<sup>3</sup>.

Сложившаяся судебная практика стала серьезным препятствием для предприятий, использующих всевозможные налоговые схемы в рамках налогового планирования, ориентируясь исключительно на налоговую экономию при отсутствии деловой цели. При этом речь идет о совершении так называемых, мнимых сделок (сделок, совершаемых без намерения создать соответствующие им правовые последствия), совершение притворных сделок (сделок, совершенных с целью прикрытия других сделок) и других способов минимизации налоговых платежей.

Как промышленным предприятиям избежать неоправданных финансовых потерь, как использовать тот или иной инструмент налогового планирования, для какого случая такой инструмент больше подходит, какой эффект он может принести и в чем состоит налоговый риск от его применения: это вопросы, рассматриваемые в настоящей статье.

Выбор разумного сочетания риска от внедрения налогового планирования и стоимости различных форм осуществления деятельности, способов размещения активов (управления пассивами), позволяет добиться более низкого уровня возникающих при этом налогов.

Эффективность налогового планирования промышленных предприятий определяется существующим процессом производства, особенностями этапов жизненного цикла предприятия и предоставляет возможность выстраивать наиболее эффективную организацию управления налоговыми обязательствами. Специфика любого промышленного предприятия заключается в наличии большого влияния производственных и технологических аспектов на структуру управления. В отличие от других предприятий, на промышленных, первичным является технологический процесс, управлением которого занимаются различные производственные службы.

Одной из особенностей процессов организации налогового планирования на промышленных предприятиях является необходимость принятия учетных и налоговых решений при огромном многообразии производственных ситуаций. Принятие решения связано с выбором из множества решений, допускаемых законодательно, некоторого одного, вполне определенного, в наибольшей степени соответствующего поставленной цели. Планирование финансово-хозяйственной деятельности для минимизации налоговых платежей как

<sup>1</sup> Зиновьева Н.Г. Налоговое планирование как способ повышения эффективности функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей // Управленческий учет. – 2006. – № 2.

<sup>2</sup> Оптимизация налогообложения [http://a-finance.ru/optimizaciya\\_nalogooblozheniya](http://a-finance.ru/optimizaciya_nalogooblozheniya)

<sup>3</sup> Фишер О. В. Налоговое планирование на промышленном предприятии. Диссертация [http://www.smartcat.ru/p\\_finance/books/book\\_75/ch1\\_1.shtml](http://www.smartcat.ru/p_finance/books/book_75/ch1_1.shtml)

правило, является индивидуально направленным и носит адресный характер. Такое планирование может применяться в финансово-хозяйственной деятельности нескольких групп промышленных предприятий, с учетом специфики, обусловленной характером и особенностями функционирования промышленных предприятий.

Представляя собой совокупность законных целенаправленных действий, налоговое планирование на промышленном предприятии связано с использованием им определенных приемов и способов, а также предоставляемых законом льгот и освобождений с целью максимальной минимизации налоговых обязательств<sup>1</sup>. Каждое предприятие имеет право использовать допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств. Посредством такого планирования осуществляется общая координация по всем направлениям, что позволяет говорить о его высоком фактическом статусе в процессе осуществления общего управления.

Налоговое планирование, как непрерывный процесс, требует не только изначального определения схемы налогообложения, внесения изменений в систему налогообложения предприятия, но и постоянного ее контроля.

Классификация видов налогового планирования, представлена на рис. 1.



Рис. 1. Виды налогового планирования

Классическое налоговое планирование ориентировано на правильную и своевременную уплату налогов, организацию правильного учета и отчетности. Такой вид налогового планирования производится в рамках определенных законом и связано в большей мере с применением специальных налоговых режимов, формированием учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения и другими инструментами.

При оптимизационном налоговом планировании используются все преимущества и все недостатки гражданского, бухгалтерского, налогового трудового и др. видов законодательства. Данный вид налогового планирования носит более рискованный характер. При таком планировании не исключены последствия в виде споров, поскольку существующая судебная практика весьма непредсказуема.

При противозаконном налоговом планировании возможно использование сознательно уголовно наказуемого использования методов сокрытия учета доходов и расходов от контроля налоговых органов. При данном виде планирования широко используются «фирмы-однодневки», разного рода схемы обналичивания денежных средств для снижения налоговых обязательств. Однако, все чаще в ходе контрольных мероприятий налоговые органы все успешнее проводят конкретные действия, направленные на выявление разного рода налоговых схем, и в том числе в выявлении «фирм-однодневок», отбирая конкретных контрагентов, по которым оборот за проверяемый период был существенным.

Для эффективного внедрения налогового планирования на промышленном предприятии определяется его организационная структура, которая представляет собой совокупность подразделений и способов взаимодействия между ними, обеспечивающая достижение общих целей, а затем разрабатывается налоговый план, исходя из объема

средств, которые предприятие может выделить на его организацию. После определения предполагаемого дохода предприятия, оценивается его налоговая нагрузка, после чего анализируется процесс возникновения у предприятия объектов, которые приводят к появлению в учете соответствующих значимых для расчета налоговой нагрузки показателей. В числе таких показателей: начисленные обязательства по налогам; начисленные обязательства предприятия как налогового агента; налоговые вычеты. По окончании расчета определяются «места возникновения» налоговых обязательств и налоговых вычетов, применяемых при исчислении налогов

к уплате. Важное место занимает установление количественной зависимости величины налоговых обязательств и налоговых вычетов от причин их возникновения. Для расчета суммы налоговых обязательств и вычетов и определения периодичности их возникновения изучается налоговое законодательство, общая принципиальная позиция, занимаемая налоговыми органами и существующая судебная практика.

<sup>1</sup> Суслопарова Н.В. Организация налогового планирования на предприятии <http://www.rae.ru/forum2010/pdf/article422.pdf>

Функции налогового планирования заключаются в выявлении и учете факторов, обеспечивающих минимизацию величины налоговых обязательств, что позволяет влиять на показатели прибыльности и рентабельности. Минимизация налогов представляет собой абсолютное уменьшение налогов, а также деятельность, имеющую целью перевод промышленного предприятия в более выгодные условия хозяйствования. Способы минимизации налогообложения представлены на рис. 2.



Рис. 2. Способы минимизации налогообложения

**1. Уменьшение основных элементов налогообложения.** Основными элементами налогообложения являются: элемент «налогоплательщик», определяющий плательщика налога. Элемент «объект налогообложения», раскрывает обстоятельства, указывающие на обязанность производить уплату налога. Элемент «налоговая база» определяет количественную оценку объекта налогообложения. Элемент налогообложения «налоговая ставка» определяет, какая доля из налоговой базы удерживается у предприятия с целью перечисления в бюджет. Элемент «порядок исчисления налога» определяет, кто (налогоплательщик, налоговый агент или налоговый орган) обязан исчислить величину налога. Элемент «порядок и сроки уплаты налога» необходим для правильного формирования ресурсной базы финансовой системы государства. Каждый элемент налогообложения имеет свое содержание и назначение и между ними существуют определенная связь и взаимозависимость<sup>1</sup>. Посредством налогового планирования можно уменьшать такие элементы, как «налоговая ставка» и «налоговая база».

Снижение ставки налогообложения производится в зависимости от категории налогоплательщика и объекта налогообложения.

При уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль, следует принимать во внимание то, что несмотря на открытый перечень расходов, приведенный в гл. 25 Налогового Кодекса Российской Федерации, осуществление затрат, не поименованных в тексте этого документа, сопряжено со значительным риском непризнания таких затрат налоговыми органами, как затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу. Для избежания возможных рисков при составлении разного рода договоров предприятию необходимо стремиться к достижению подобия положений таких договора с соответствующими нормами НК РФ.

При планировании налоговых обязательств важно принимать во внимание, что «обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности»<sup>2</sup>. В таком случае подразумевается именно намерения и цели деятельности, а не ее результаты. При исчислении налогооблагаемой прибыли все затраты, связанные с производством и реализацией, за исключением прямых затрат, считаются косвенными и не распределяются в процессе калькуляции, путем признания в общей сумме в составе себестоимости реализованной продукции отчетного периода. Сумма косвенных затрат на производство и реализацию товаров, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, то есть уменьшает доходы только отчетного периода и не распределяется во времени.

Промышленное предприятие имеет возможность при формировании величины расходов, использовать возможности выбора различных методов, предусмотренных налоговым законодательством. Влиять на периодичность возникновения налоговых обязательств в хозяйственной деятельности позволяют варианты уплаты авансовых платежей.

Налоговые льготы представляют собой разновидность налоговых льгот, предоставляемых по объекту налогообложения и направленных на выведение из-под налогообложения отдельных объектов. Так, например, в отношении налога на прибыль налоговые льготы выражаются в том, что прибыль

<sup>1</sup> На основании [http://www.taxman.ru/action\\_viewdynamicpage/catalog\\_43/page\\_35](http://www.taxman.ru/action_viewdynamicpage/catalog_43/page_35)

<sup>2</sup> Пленум ВАС РФ Постановление от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы».



или доход, полученный предприятием от определенного вида деятельности, изымаются из состава налогооблагаемой прибыли. В отношении налогов на имущество налоговые изъятия выражаются в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества. Изъятия могут предоставляться на постоянной основе и на ограниченный срок (например, на определенный срок с момента образования предприятия). Налоговые изъятия могут предоставляться как всем плательщикам налога, так и отдельным категориям предприятий.

Налоговый вычет в соответствии со ст. 210 НК РФ представляет собой сумму, уменьшающую налоговую базу или иначе, сумму на которую уменьшаются доходы подлежащие налогообложению. Для использования права на налоговый вычет предприятию необходимо заявить об этом в налоговую инспекцию по месту жительства. Форма такого заявления определена, как и определены налоговые вычеты: стандартный; социальный; профессиональный и имущественный. При расчете каждого из видов вычетов применяются определенные условия.

Необлагаемый минимум является разновидностью налоговых льгот и представляет собой минимальный доход, не облагаемый налогом. Это наименьшая часть объекта налога, полностью освобождаемая от обложения. Применяется минимум при взимании налога на имущество физических лиц и налога на доходы (в зависимости от величины дохода). Необлагаемый минимум – минимальный размер оплаты труда в месяц, устанавливаемый федеральным законом РФ. В соответствии с нормой КЗоТ РФ месячная оплата труда штатного работника предприятия не может быть ниже установленного законодательно минимального размера оплаты труда. При исчислении НДФЛ, удерживаемого из оплаты труда работника, исключается необлагаемый минимум в 1-, 2-, 3- и 5-кратном размере, в зависимости от оснований, установленных действующим законодательством.

Налоговые льготы. НК РФ характеризует льготы по налогам как предоставляемые законодательством отдельным категориям налогоплательщиков преимущественно по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налоги либо уплачивать их в меньшем размере. Льготы в форме скидки направлены на сокращение налоговой базы и выражаются либо в твердой сумме, либо в процентах от полученного дохода. При предоставлении скидок их величина может ставиться в зависимость от суммы произведенных предприятием расходов или в зависимость от целей. Такие льготы вычитаются из дохода, подлежащего налогообложению, а не из исчисленной к уплате в бюджет суммы налога.

**2. Освобождение от уплаты налогов.** Освобождение от налогов – установление по закону круга юридических лиц, полностью или частично освобождаемых от уплаты определенных налогов, выделение части прибыли, не облагаемой налогом на прибыль<sup>1</sup>. Так, например, в соответствии со ст. 246.1. НК РФ предприятия, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково», в течение 10 лет имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков. Ст. 145 НК РФ предусматривает право на освобождение от исполнения обязанностей по уплате НДС для предприятий, у которых выручка от реализации товаров (работ, услуг) не превышает 2 млн. руб. Поскольку это право, а не обязанность потому, даже если выручка предприятия составляет менее 2 млн. руб., оно может этим правом не пользоваться. Существует множество случаев, при которых определенные виды деятельности и категории налогоплательщиков освобождаются от уплаты налогов.

**3. Изменение сроков уплаты производится** посредством предоставления предприятию **отсрочки** или **рассрочки** по уплате налога, в случае, если его финансовое положение не позволяет уплатить этот налог в установленный срок и представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии соответствующих оснований на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности. Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена предприятию на сумму, не превышающую стоимость ее чистых активов.

Изменение срока уплаты налога возможно посредством использования инвестиционного налогового кредита, который представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором предприятию 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 предоставляется по налогу на прибыль предприятия, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен предприятию, при наличии хотя бы одного из следующих оснований: 1) проведение НИОКР; 2) осуществление внедренческой или инновационной деятельности; 3) выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона; 4) выполнение государственного оборонного заказа; 5) осуществление инвестиций

<sup>1</sup> Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Экономический словарь. 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 1999. – 479 с.

в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности.

Основные положения об изменении сроков уплаты налогов и сборов в форме отсрочки (рассрочки), инвестиционного налогового кредита в настоящее время практически урегулированы, но данные виды налогового планирования промышленными предприятиями с учетом их предназначения используются недостаточно. Это происходит из-за существующей неопределенности в отношении обоснования их предоставления.

Рассмотрим часто используемую при рассмотрении вопросов налогового планирования категорию «налоговая оптимизация», определяющая способы, при которых экономический эффект в виде уменьшения налоговых платежей достигается путем квалифицированной организации дел по исчислению и уплате налогов, что исключает или снижает случаи необоснованной переплаты налогов<sup>1</sup>. То есть действия по законному уменьшению налоговых платежей часто называют налоговым планированием или оптимизацией налогообложения. Способы налоговой оптимизации представлены на рис. 3.

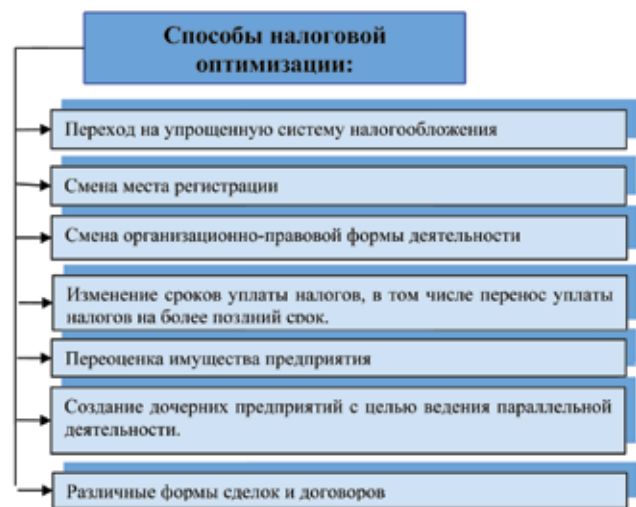


Рис. 3. Способы налоговой оптимизации

Выбирая тот или иной метод планирования налогообложения, следует обращать внимание на то, что любые «предпринимательские решения должны приниматься только с учетом действующих налогов, возможностей их оптимизации с учетом прогнозируемых изменений налогового законодательства, и потому одной из целей налогового планирования является сокращение влияния налоговой системы на разработку стратегии и тактики предприятия и использования возможностей, ею предоставляемых, с выгодой для бизнеса»<sup>2</sup>.

Как видим, задача налогового планирования на промышленных предприятиях связана в первую очередь с оптимизацией налоговых платежей с целью увеличения размера доходов. При этом, речь идет об оптимальной налоговой политике как на текущий период, так и на долгосрочную перспективу. Налоговое планирование является начальной точкой отсчета не только для принятия разного рода тактических решений, но и при рассмотрении вопросов, связанных со стратегическим планированием дальнейших действий, в частности, по привлечению российских и зарубежных инвесторов.

Таким образом, налоговое планирование на промышленном предприятии представляет собой процесс, базирующийся на системном подходе, с использованием результатов различных экономических, финансовых и юридических дисциплин. Промышленные предприятия, как структуры, постоянно проверяемые налоговыми органами, должны применять современные методы осуществления налогового планирования. Процессу налогового планирования свойственна следующая структура: анализ хозяйственной деятельности; определение основных налоговых проблем; разработка и реализация налоговых схем; включение результатов в отчетность.

*Окончание в следующем номере*

<sup>1</sup> Ардашев В.К. Введение в налоговое планирование или что надо знать налоговому консультанту. <http://www.ardashev.ru/index.php/article/archive/119/15>

<sup>2</sup> Сердюков А.Э., Вылкова Е.С. и др. Налоги и налогообложение: учебник для вузов. СПб., 2005. – С. 604–605.

Гарнов А. П. – доктор экономических наук, профессор, Российская Академия экономики им. Г. В. Плеханова

Garnov A. P. – Doctor of Economic Sciences, Professor, Plekhanov Russian Academy of Economics

Чайковская Л. А. – доктор экономических наук, профессор, Российская Академия экономики им. Г. В. Плеханова

Tchaikovskaya L. A. – Doctor of Economic Sciences, Professor, Plekhanov Russian Academy of Economics

e-mail: evgenii.zhukov@mail.ru