

УДК 336.02, 336.1, 336.2

О. М. Никулина

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ

Вопросы налогообложения остаются актуальными на разных стадиях развития хозяйственных систем. Проведение фискальной политики государства с целью пополнения бюджета, с одной стороны, и оптимизация налогообложения, осуществляемая предпринимательским сектором, с другой стороны, демонстрируют разнонаправленность интересов субъектов экономической системы.

Теоретическая база, позволяющая разработать сбалансированную налоговую нагрузку на реальный сектор экономики, к сожалению, не всегда свободна от недостатков. В свою очередь, понятие «оптимизация налогообложения» не всегда трактуется правильно, зачастую отождествляясь с уклонением от уплаты налогов.

Рассмотрению основополагающих факторов, позволяющих снять противоречие в интересах государства и налогоплательщиков, как инструментов, повышающих инвестиционную привлекательность страны, посвящена данная статья.

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

Одним из самых важных рычагов, регулирующих финансовые взаимоотношения предприятия с государством в современных условиях рыночного хозяйства, является налоговая система. Роль налоговой системы заключается в том, чтобы обеспечить государство финансовыми ресурсами, необходимыми для решения важнейших экономических и социальных задач. Так, в процессе осуществления хозяйствующими субъектами своей деятельности государство посредством налогов, льгот и экономических санкций воздействует на экономическое поведение предприятий, создавая при этом равные условия всем участникам общественного производства. Налоговые методы регулирования финансово-экономических отношений в народном хозяйстве в сочетании с другими экономическими рычагами создают необходимые предпосылки для формирования и функционирования единого целостного рынка.

Налоги, участвуя в процессе образования и перераспределения новой стоимости, выступают частью единого процесса воспроизводства (с точки зрения отдельной операции), с другой стороны, являются совокупностью последовательных логических операций, являющихся одним из условий существования участников хозяйственных взаимоотношений.

Большинство методов воздействия государства на развитие экономики прямо и косвенно включают и налоговое регулирование. Устанавливая субъекты и объекты налогообложения, налоговые базы, налоговые ставки, льготы и санкции, осуществляя поправки в законодательстве о налогах и сборах, государство стимулирует предпринимательскую деятельность в одних направлениях и сдерживает ее в других, исходя из общественных интересов. В силу этого экономическое состояние в стране во многом зависит от успешного функционирования налоговой системы.

В процессе своей экономической деятельности практически все хозяйствующие субъекты стремятся максимально сократить свои расходы, тем самым оптимизировать налоговое бремя. И государство не противоречит этому, если их действия не являются противозаконными. Государство само, в свою очередь, решает задачи оптимизации налогового бремени, ведь роль налогов находится в теснейшей зависимости от экономической среды, в которой они действуют.

В настоящее время на долю налогов, являющихся важнейшим средством формирования финансовых ресурсов государства, приходится от 80 до 90% всех поступлений казны в развитых странах.

Налоговая система стран с развитой рыночной экономикой превратилась в часть сложного и эффективного механизма регулирования хозяйственной деятельности, в гибкий инструмент, воздействующий на уровень доходности различных видов собственности, на соотношение между накоплением в производственной и непроизводственной сферах, на темпы капитализации. Налоговая система является эффективным рычагом воспроизводственного механизма.

Среди множества экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место занимают налоги. В условиях рыночных отношений, и особенно в переходный к рынку период, налоговая система является одним из важнейших экономических регуляторов, основой финансово-кредитного механизма государственного регулирования экономики. Государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Нало-

ги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка. От того, насколько правильно построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование всего народного хозяйства.

Налоговое законодательство Российской Федерации меняется довольно часто. С момента принятия Налогового кодекса объемы налоговых поступлений, их структура значительно менялись.

Так, поступления по уровням бюджета за 2011–2012 гг. показаны в табл. 1.

Таблица 1

Поступления по уровням бюджета за 2011–2012 гг., млрд руб.

Вид бюджета	2011	2012	Темп роста, %
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



Рис. 1. Структура поступлений в консолидированный бюджет РФ за 2011 г.

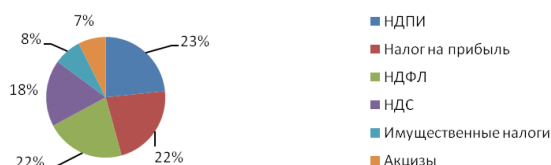


Рис. 2. Структура поступлений в консолидированный бюджет РФ за 2012 г.

Из табл. 1 видно, что в 2012 г. объемы поступлений различных уровней бюджета увеличились незначительно: в консолидированный бюджет РФ – на 12,8 %, в федеральный – на 15,3%, в консолидированный бюджет субъектов РФ – на 10,6%.

Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за 2011– 2012 гг. показаны в табл. 2.

Таблица 2

Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за 2011–2012 гг. [1], млрд руб.

Вид бюджета	2011	2012	Темп роста, %
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, из табл. 1 и табл. 2 мы видим, что увеличение налоговых поступлений в бюджет РФ в 2012 г. связано с увеличением всех видов налогов и сборов. Наиболее значительный прирост наблюдается у акцизов. Это связано с политикой государства в отношении алкогольной и табачной продукции. А также это наиболее эффективный вариант пополнения бюджета страны.

В структуре налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ по состоянию на 2011– 2012 гг. наибольшую долю составляют налог на прибыль, НДПИ, НДФЛ и НДС (рис. 1, 2).

Таблица 3

Структура налоговых поступлений в федеральный бюджет [1]

Виды налогов	2010		2011		2012		
	млрд руб.	В процентах к объему поступлений в федеральный бюджет	млрд руб.	В процентах к объему поступлений в федеральный бюджет	млрд руб.	В процентах к объему поступлений в федеральный бюджет	В процентах в соответствующему периоду в 2011
Всего поступило в федеральный бюджет	3 207,20	100	4 480,80	100	5 166,20	100	115,5
Из них:							
Налог на прибыль	255	8	342,6	7,6	375,8	7,3	109,7
НДС	1 328,70	41,4	1 753,20	39,1	1 886,10	36,5	107,6
Акцизы	113,9	3,6	231,8	5,2	341,9	6,6	147,5
НДПИ	1 376,60	42,9	2 007,60	44,8	2 420,50	46,9	120,6
Остальные налоги и сборы	132,9	4,1	145,6	3,2	141,9	2,7	97,4

Таблица 4

Структура налоговых поступлений по уровням бюджета РФ за 2012 г. [1]

Администрируемые доходы	Поступило в консолидируемый бюджет РФ		В том числе			
			в федеральный бюджет		в консолидированный бюджет субъекта РФ	
	млрд руб.	в % к соответствующему периоду предыдущего года	млрд руб.	в % к соответствующему периоду предыдущего года	млрд руб.	в % к соответствующему периоду предыдущего года
Всего поступило доходов	129 960,00	119	92 464,30	120,6	37 495,80	115,3
Налог на прибыль	12 857,20	117,2	797,4	87,9	12 059,80	119,8
НДФЛ	15 081,40	115,2	–	–	15 081,40	115,2
НДС	29 940,40	125,7	29 940,40	125,7	–	–
Акцизы	2 181,20	92,1	78,2	42,6	2 103,00	96,3
Налог на имущество физических лиц	237,4	500,5	–	–	237,4	500,5
Налог на имущество организаций	4 793,70	115,2	–	–	4 793,70	115,2
Транспортный налог	348,7	75,2	–	–	348,7	75,2
Земельный налог	808,5	111,8	–	–	808,5	111,8
НДПИ	61 547,60	118,8	61 495,20	119,1	52,5	31,2
Остальные налоги и сборы	2 163,30	122,4	153,1	112,2	2 010,20	123,2

Таблица 5

Структура налоговых поступлений в консолидированные бюджеты Томской области [1]

Виды налогов	2010		2011		2012		
	млрд руб.	В % к объему поступлений в консолидированные бюджеты субъектов РФ	млрд руб.	В % к объему поступлений в консолидированные бюджеты субъектов РФ	млрд руб.	В % к объему поступлений в консолидированные бюджеты субъектов РФ	В % к соответствующему периоду 2011
Всего поступило доходов	4 488,60	100	5 239,10	100	5 793,10	100	110,6
Налог на прибыль	1 519,40	33,8	1 927,70	36,8	1 979,60	34,2	102,7
НДФЛ	1 789,60	39,9	1 994,90	38,1	2 260,30	39	113,3
НДС	327,5	7,3	372,1	7,1	441,8	7,6	118,7
Акцизы	15,6	0,3	4,9	0,1	17,6	0,3	356,9
Налог на имущество физических лиц	421,7	9,4	467,5	8,9	536,3	9,3	114,7
Налог на имущество организаций	75,6	1,7	83,2	1,6	90,2	1,6	108,4
Транспортный налог	–0,1	–	0,1	0	0,3	0	339,5
Земельный налог	115,4	2,6	122,2	2,3	141	2,4	115,4
НДПИ	29,7	0,7	35	0,7	38,9	0,7	111,2
Остальные налоги и сборы	194,3	4,3	231,5	4,4	287,1	5	124

Наименьшую долю в структуре налоговых поступлений в консолидированный бюджет занимают акцизы и имущественные налоги. Таким образом, государство может регулировать налоговое бремя на налогоплательщиков путем, к примеру, увеличения акцизов и соответственно уменьшения ставок по остальным налогам.

Основным источником формирования федерального бюджета являются НДС и НДПИ. В 2012 г. объем налоговых поступлений увеличился на 15,3 % к соответствующему периоду 2011 г., но структура федерального бюджета практически не изменилась (табл. 3).

Рассматривая структуру поступлений в региональный бюджет Томской области, можно сделать вывод, что основная доля налоговых поступлений приходится на федеральный бюджет и составляет 71,1%. На долю областного бюджета приходится 28,9% (табл. 4).

Основными налогами, формирующими консолидированный бюджет в целом, являются платежи за пользование природными ресурсами (47,4% от общей суммы поступлений), налог на доходы физических лиц (11,6%) и НДС (23%). В 2012 г. поступления по данным платежам по сравнению с 2011 г. увеличились соответственно: НДПИ – на 18,8%, НДФЛ – 15,2%, НДС – 25,7%.

К источникам формирования федерального бюджета относятся налоги, составляющие 98,9% в общей сумме поступлений федерального бюджета: НДС – 32,4%, НДПИ – 66,5%.

К основным источникам формирования областного бюджета относится налог на прибыль, на долю которого приходится 32,1%, НДФЛ – 40,2%, налог на имущество – 12,8%, что составляет 85,2% в общей сумме областного бюджета.

Структура налоговых поступлений в консолидированные бюджеты Томской области представлена в табл. 5.

Анализируя табл. 5, можно сделать вывод, что объем налоговых поступлений в период 2010–2012 гг. увеличился с 4488,60 до 5793,10, или на 29,1%, но в целом структура налоговых поступлений не изменилась.

Рассмотрев структуру налоговых поступлений в бюджет страны и непосредственно в бюджет отдельного субъекта Российской Федерации (Томская область), мы наблюдаем, что основными источниками формирования этих бюджетов являются такие налоги, как НДС, НДФЛ и налог на прибыль. Поэтому в направлении уменьшения

именно этих видов налогов организации используют различные схемы оптимизации своего налогового бремени (в том числе нелегальные).

В целом совокупная доля налогов, которая накладывается на предприятие, существенна. Противодействие налогам – явление объективное и не зависит от выбранных приоритетов государственной политики или морального облика граждан страны. Но для того чтобы такое противодействие не становилось нелегальным, в том числе и уголовным, организация должна эффективно и правильно использовать оптимизацию своей деятельности.

Эффективная оптимизация налогообложения, осуществляемая законными методами, и прогнозирование возможных рисков обеспечивают стабильное положение организации на рынке, поскольку позволяют избежать крупных убытков в процессе хозяйственной деятельности [2. С. 56].

Однако цель государства – добиваться такой оптимизации налогообложения со стороны самого государства, чтобы собранных налогов было достаточно 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 налогоплательщика естественно стремиться к максимальному уменьшению своего налогового бремени, и до тех пор, пока минимизация не будет выходить за пределы законности, ее нельзя признать противоречащей целям государства по оптимизации налогообложения, а следовательно, противоправной в связи с отсутствием общественного вреда.

Хозяйственные операции, имеющие своей целью снижение налогового бремени, находятся и в дальнейшем всегда будут находиться под пристальным вниманием налоговых и иных контролирующих органов. Нередко сами налогоплательщики при применении той или иной оптимизационной схемы допускают ошибки. При проведении оптимизационной процедуры не бывает мелких односторонних схем, и она требует тщательного законодательного обоснования, документального оформления и экономического обоснования.

Необходимость оптимизации налогообложения заключается в том, что сегодня каждая организация, независимо от вида деятельности и формы собственности, сталкивается с необходимостью платить налоги, что при неграмотном подходе

и системных ошибках оборачивается лишними затратами и проблемами с законом. Поэтому необходимость проводить эффективную оптимизацию налогообложения остро встает перед предприятием, так как это поможет сделать доходы максимальными, а налоги – минимальными, не вступая в противоречие с законодательством.

Сегодня большинство субъектов хозяйственной деятельности стремятся применять различные методы оптимизации своего налогового бремени, но значительная доля этих организаций, к сожалению, активно использует в своей финансовой деятельности нелегальные методы оптимизации налогообложения. А это, в свою очередь, негативно сказывается на пополнении бюджета региона, страны. В такой ситуации государство в стороне не остается и стремится разработать различные методы предотвращения такого оппортунистического поведения налогоплательщиков.

Поэтому важное значение имеет также концептуальное представление о механизме оптимизации налогообложения, заключенном в разрешении экономического противоречия между фискальной направленностью налоговой системы и необходимостью усиления стимулирующей и регулирующей функции налогов по отношению к предпринимательскому сектору.

В настоящее время в развитых странах экономическая деятельность фактически «расслаивается» на три разных сектора, в которых реализуются разные модели управления и которые соответственно требуют разных моделей регулирования, в том числе и налогового.

Первый – непосредственно обобществленный сектор, в который входят предприятия и компании, принадлежащие государству, муниципальным образованиям, общественным и религиозным учреждениям (профсоюзам, партиям, благотворительным фондам, монастырям и т.д.), и крупнейшие акционерные банки и компании. Особенность предприятий, входящих в этот сектор, состоит в том, что у них нет управляющего частного собственника и соответственно они не ориентированы на извлечение прибыли. Для них приоритетно сохранение занятости, обеспечение выплаты заработной платы (повышенных окладов, бонусов высшим управляющим) и, по возможности, расширение деятельности их занятой ниши на рынке.

Другой сектор – сектор малого, семейного бизнеса. В этом секторе главная фигура – едино-

личный (или партнерский) собственник. Рабочие места этим сектором создаются при необходимости, основной тенденцией является занятость самого хозяина, членов его семьи, других родственников и близких знакомых. Приоритетом в этом секторе бизнеса является сохранение (по возможности, но не обязательно) и прирост вложенного капитала и удержание места на рынке. Прибыль и выплата заработной платы для предприятий этого сектора – на втором месте, важнейшим является сохранение бизнеса как такового, как экономической базы существования и обеспечения жизненных потребностей собственника и членов его семьи.

И только в третьем секторе – секторе предприятий, контролируемых эффективными и реально заинтересованными в управлении собственниками капитала, реализуется классическая модель предпринимательской деятельности, ориентированной на получение прибыли. В этом секторе денежный интерес собственника капитала, вложенного в предприятие, реален и осязаем. Он ожидает, что предприятие будет приносить ему стабильные прибыли, существенно более высокие, чем от иных, менее рискованных размещений средств (в государственные и частные облигации, на счетах в банках и т.д.), и если этого не случается, то он либо сменит управляющих, либо вообще постарается вывести свой капитал из данного предприятия [3. С. 74].

Такие приоритеты деятельности хозяйствующих субъектов должны соответственно учитываться и в налоговой политике государства.

Например, если использовать регулирование налогообложения по прибыли, то для предприятий первого сектора оно малочувствительно, для них важнее налоги, удерживаемые с заработной платы. Эти предприятия и оптимизационные схемы используют такие, которые сокращают расходы по налогам с фонда оплаты труда. При этом надо учитывать, что для предприятий данного сектора, действующих в международном масштабе (ТНК, МНК, банки), прибыль, реализуемая в конкретной стране, – весьма условное понятие, у них есть немало средств модифицировать ее размер, к примеру, методами трансфертного ценообразования.

Схожая ситуация по налогообложению прибыли и в секторе малого семейного бизнеса. Многие из них могут успешно функционировать, не реализуя никакой бухгалтерской прибыли. Но

ориентирована на производство потребительских товаров менее капиталоемкими методами, будет в меньшей степени подвержена финансовой нестабильности и инфляции» [7. Р. 53];

2) упростить финансовую систему и в особенности ограничить краткосрочное кредитование долгосрочных инвестиционных проектов, поскольку оно автоматически означает использование спекулятивного финансирования. Х. Мински пишет: «Гипотеза финансовой нестабильности наводит на мысль, что упрощение финансовых структур является способом достижения большей стабильности» [Там же].

Эти рекомендации кажутся по меньшей мере спорными. С одной стороны, финансово-экономическая нестабильность – расплата за «капиталоемкость» хозяйства и сложность финансовых отношений в нем. С другой стороны, нестабильность – просто обратная сторона медали расширения производственных возможностей (и в том числе технического прогресса), осуществляемого благодаря инвестициям в основной капитал – столь часто финансируемым через усложненные финансовые инструменты. Упрощение финансовой системы, повышение степени трудоемкости технологий производства и «сдвиг» от инвестиций к потреблению могут стать причиной устойчивого технического застоя или даже регресса. И факт совместимости такого застоя с отсутствием нестабильности или инфляции вовсе не означает его приемлемости.

На текущий момент развитие налоговой политики в России предполагает переход от антикризисной политики стимулирования к посткризисной политике бюджетной консолидации. Задача повышения уровня доходов бюджетной системы выступает на первый план в связи с ростом принятых долгосрочных расходных обязательств (в том числе социальных). Налоговая система, таким образом, выступает инструментом поддержания необходимого уровня доходов бюджетной системы. В этом контексте правительство работает над созданием условий для повышения доходов и стремится достичь этого без увеличения номинальной налоговой нагрузки на несырьевой сектор экономики. В качестве основных источников дополнительных доходов рассматривается снижение размеров теневого сектора как наиболее существенного фактора, сдерживающего экономический рост и налоговые поступления [8. С. 18].

Второй источник – повышение налоговой нагрузки на сырьевой газовый сектор. Сейчас обсуждается повышение ставок НДС на газ для выравнивания налоговой нагрузки в газовом и нефтяном секторе.

Третьим источником увеличения доходов бюджетной системы может стать новый налог на недвижимость, который заменит существующие сейчас имущественные налоги. Одновременно с этим правительство ставит перед налоговой системой и другую важную задачу – стимулирование инновационного экономического роста. В рамках решения этой задачи предполагается предпринять ряд мер, направленных на налоговое стимулирование инноваций. Обсуждается расширение такой практики, как налоговые вычеты (уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль корпораций на суммы расходов на НИ-ОКР и других аналогичных расходов), ускоренная амортизация по инновационному оборудованию (вплоть до единовременного отнесения всей стоимости оборудования на затраты), налоговые каникулы (определенный законодательством срок, в течение которого инновационные предприятия могут не платить один или несколько налогов), а также создание системы «налоговых кредитов» и «инвестиционных налоговых кредитов» [Там же].

Таким образом, в ближайшее время налоговая политика в России будет развиваться в сторону снижения налоговой нагрузки на инновационные и перспективные отрасли и повышения нагрузки на сырьевой добывающий сектор. Такой сдвиг в налоговой нагрузке должен помочь диверсифицировать экономику России и снизить ее зависимость от мировых цен на энергоносители [Там же. С. 19].

Для государства решение вопросов финансово-экономической нестабильности и оптимизации налогообложения должно сводиться к разработке, внесению поправок в нормативно-правовые акты с целью, с одной стороны, увеличения активности хозяйствующих субъектов, прозрачности их деятельности, с другой – предотвращения оппортунистического поведения последних. Осуществляя такие мероприятия, государство ожидает отдачи со стороны предприятий в виде увеличения инвестиционной, инновационной активности, увеличения рабочих мест и проч.

Литература

1. *Федеральная* налоговая служба [Электронный ресурс]. – URL: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>
2. *Лермонтов Ю.М.* Оптимизация налогообложения: рекомендации по исчислению и уплате налогов. – М.: Налоговый вестник, 2008.
3. *Кашин В.А.* Налоги и налогообложение. Актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования. Курс лекций: учеб. пособие. – М., 2009.
4. *Аронов А.В., Кашин В.А.* Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – М.: Магистр, 2009.
5. *Неформальная экономика: экономико-социологический анализ* / С. Ю. Барсукова. – М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2004. – 448 с.
6. *Minsky H.P.* Capitalist Financial Processes and the Instability of Capitalism // Journal of Economic Issues. – 1980. – Vol. XIV. – June. – P. 520.
7. *Minsky H.P.* The Financial Instability Hypothesis: A Restatement... – P. 53.
8. *Гуревич Е., Суслина А.* Российская налоговая система – общие и особенные черты // Экономический бюллетень Министерства промышленности, туризма и торговли Испании. – 2011. – № 3019. – С. 18–19.