

Назарова Н.А., к.э.н., доцент, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ

Nazarova N.A. candidate of Economics, associate Professor of the Department of tax policy and customs tariff regulation of the Financial University under the Government of the Russian Federation

## **Характеристика основных методов оптимизации применяемых в системе корпоративного налогового менеджмента**

### **Characteristics of the main optimization methods used in the corporate tax management system**

#### **Аннотация**

В статье рассмотрены основные методы оптимизации налогообложения, которые могут быть применены в построении эффективной системы корпоративного налогового менеджмента. Приведен анализ эффективности применения рассмотренных методов оптимизации с выявлением достоинств и недостатков.

#### **Abstract**

The article considers the main methods of tax optimization that can be applied in the construction of an effective system of corporate tax management. The analysis of efficiency of application of the considered optimization methods with revealing of advantages and lacks is given.

#### **Ключевые слова**

Налогообложение; налоговая оптимизация; налоговое планирование; корпоративный налоговый менеджмент; управление налоговыми обязательствами; методы оптимизации.

#### **Keywords**

Taxation; tax optimization; tax planning; corporate tax management; management of tax liabilities; optimization methods.

В процессе построения эффективной системы корпоративного налогового менеджмента немаловажную роль играет грамотно организованное налоговое планирование. Налоговое планирование направлено не только на уменьшение объемов налоговых платежей, но и на оптимизацию налоговых потоков, иными словами – должно быть регулятором финансовых показателей наряду с маркетинговыми ходами и производственными показателями. Наиболее распространенным способом оптимизации налоговых платежей в российской практике является легальная налоговая политика хозяйствующего субъекта, в рамках которой выделяются внешние и внутренние факторы. Тем не менее на практике встречаются и нелегальные схемы минимизации налогов. Построение грамотного

корпоративного налогового менеджмента подразумевает под собой законность применяемых схем, но при этом – достижение желаемого результата. Рассмотрим наиболее подробно способы (методы) налоговой оптимизации для выбора наиболее значимых и эффективных (рис. 3).

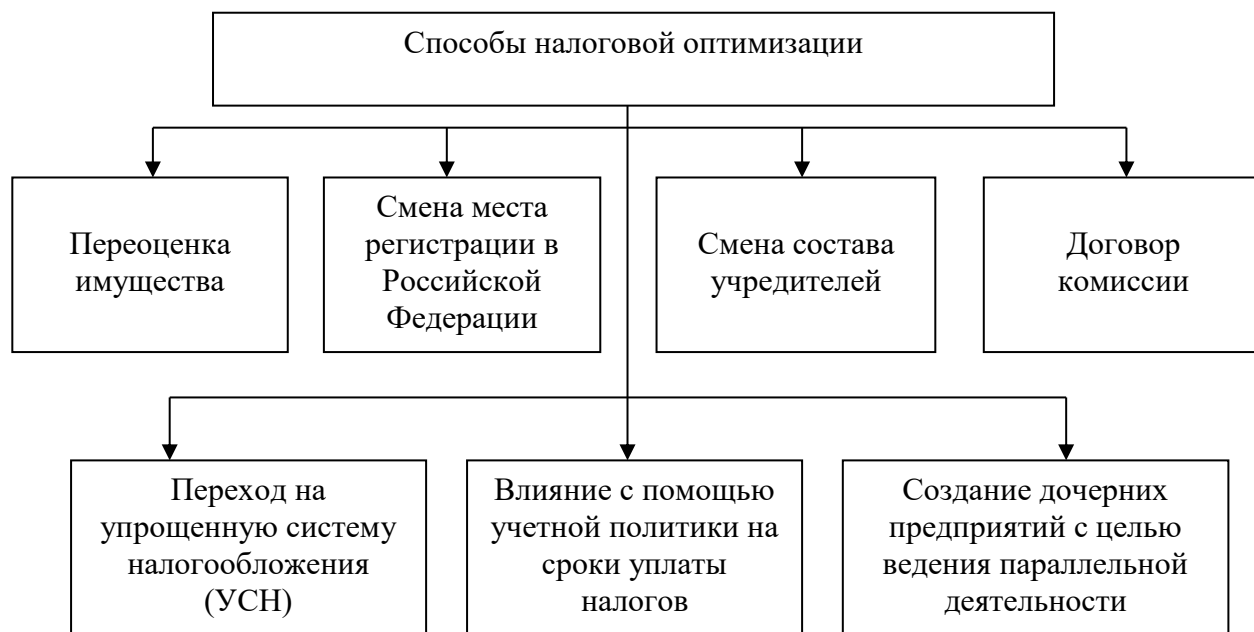


Рисунок 3. Способы налоговой оптимизации

Так, например, суть метода переоценки имущества заключается в расчете стоимости основных средств организации по рыночным ценам. Иными словами, перед приглашенным независимым экспертом (оценщиком) стоит цель, за отдельную плату и с учетом нынешнего влияния рынка, сделать переоценку одной из самых дорогостоящих групп основных средств. Переоценка основных средств напрямую влияет на формирование налоговой базы по налогу на прибыль организаций и по налогу на имущество организаций, так как эти налоги напрямую зависят от стоимости основных средств. Уменьшить стоимость средств на процент износа, то есть на коэффициент амортизации основных средств, невозможно без предварительной переоценки стоимости основных средств. Предметом переоценки может являться практически все, что прописано в классификаторе основных средств (ОКОФ), например: транспортные средства, здания, сооружения, оборудование и другие. Таким образом, при сокращении стоимости основных средств, сокращается налог на имущество организаций.

Существуют и отрицательные стороны данного метода. Сумма амортизации должна быть перенесена на расходы в бухгалтерском учете, а это, как следствие, приводит к увеличению суммы налога на прибыль организации. На практике собственники извлекают выгоду даже из отрицательной стороны: увеличение балансовой нераспределенной прибыли позволяет направить ее на выплату дивидендов.

Что касается смены места регистрации в Российской Федерации, то этот метод обладает одним особенным моментом – повышенной степенью риска потери самого хозяйствующего субъекта. На некоторых территориях Российской Федерации предусмотрены льготные подходы к налогообложению, например, в Алтайском крае ставка по налогу на имущество организаций составляет 0%. Если предприниматель решает сменить место регистрации своей компании, ему необходимо тщательно изучить новые территории на предмет системы налогообложения данного региона. В большинстве случаев, местные органы власти компенсируют потерю одного налога дополнительными сборами, способными перекрыть убытки бюджета. Отдельным случаем являются офшорные зоны - это территории, на которых действуют налоговые льготы для вновь зарегистрированных компаний. Здесь то и появляется риск потери бизнеса, тесно связанный с риском частого изменения законодательства.

Смена состава учредителей на сегодняшний день является идеальным вариантом оптимизации налогообложения, когда головная организация является основным учредителем, а владельцам этого бизнеса, являющимся резидентами Российской Федерации и ему принадлежат доли в уставном капитале. Одним из немаловажных нюансов процедуры смены учредителей является выбор способа переоформления долей уставного капитала. Например, Общество с ограниченной ответственностью «Заря» приходит к решению о передаче доли ее руководителя другому лицу. Организация может воспользоваться двумя способами смены учредителя:

- нотариальное оформление купли-продажи доли;
- оформление доли уставного капитала на другое лицо, не требующее нотариального заверения (вступление нового участника в штат организации; продажа доли уставного капитала между учредителями общества; продажа доли внутри организации на основе составления договора с этой организацией).

В первом случае нотариальное оформление безусловно отнимает большое количество времени и ресурсов. В настоящее время актуальным является использование не только сделки купли-продажи, но и составление договора дарения на другое лицо. Однако, при данной схеме использования генеральный директор не имеет права на переоформление своей доли в уставном капитале, так как смена генерального директора вызовет путаницу в документах регистрации организации (с пунктом 1 статьи 23 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»). При использовании второй схемы процедура перехода права собственности составит от 5 до 10 дней, однако стоимость услуги будет зависеть от количества учредителей общества и количества обращений в налоговую инспекцию.

Основной сферой деятельности, в которой используется договор комиссии, является торговля. Договор комиссии предусматривает соглашение между двумя сторонами сделки о совершении сделок за вознаграждение одной стороной (комиссионера) за счет средств другой (комитента) (ст.990 ГК РФ). В данном случае ситуация складывается следующим образом, продавец получает оптовую партию от поставщика и обязуется продать ее, с последующим перечислением денежных средств на счет поставщика. Выигрышной стороной для продавца, в данном случае, является то, что право собственности на товар остается за поставщиком, тем самым обязанность по уплате налога на имущество организации у продавца отсутствует. На практике договор комиссии иногда заменяют договором поручения, однако между ними существует одно весомое отличие. В договоре поручения поверенный действует от имени своего доверителя, В договоре поручения прописано, что поверенный совершает действия от имени доверителя, а при совершении сделок с третьими лицами комиссионер действует исключительно от своего имени. В данном случае комиссионер обладает обязательственными права и обязанностями исключительно для себя, а не для интересов комитента. Также отличаются и объекты этих договоров: при договоре комиссии объектом является сделка купли-продажи, а при заключении договора поручения в большинстве случаев - представление интересов своего клиента [4].

Наиболее распространенным способом налоговой оптимизации является переход на упрощенную систему налогообложения (УСН). Наравне с тем, что данный способ прописан в налоговом законодательстве Российской Федерации, и тем самым является наиболее легальным методом снижения налоговой нагрузки, он предусматривает уплату единого налога взамен трем налогам, уплачиваемым на общем режиме налогообложения: налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций, налога на прибыль организаций [1]. При определенных условиях, уплата единого налога является наиболее выгодной для организации. Одной из основных проблем был и остается переход на упрощенную систему налогообложения. В России законодательством установлены жесткие требования, которые не позволяют перейти налогоплательщикам на льготный режим налогообложения. Наиболее характерными из них являются следующие ограничения:

- величина дохода от реализации не должна превышать законодательно установленной суммы. Согласно п.2.1. ст.346.12 НК РФ организация вправе осуществить переход на упрощенную систему налогообложения, при условии, что общая сумма доходов, перечисленных в ст.248 НК РФ, по итогам девяти месяцев с момента подачи заявления о переходе на упрощенную систему, не превышает 112,5 млн.руб. (в 2017 году) [1];

- средняя численность работников согласно пп.15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ за налоговый период не должна превышать 100 человек;

- компании, входящие с перечень ограничений согласно п.3 ст.346 НК РФ, не имеют право перехода на упрощенную систему налогообложения. Под данный перечень попадают: банки, страховые компании, инвестиционные фонды, адвокаты, нотариусы, индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров и другие;

- лимит остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, для перехода на упрощенный режим налогообложения, составляет 150 млн.руб. В данный показатель включается сумма основных средств и нематериальных активов, подлежащая амортизации и признаваемая амортизируемым имуществом [1]. Данное ограничение относится только к юридическим лицам, поэтому индивидуальные имеют право применять упрощенную систему налогообложения независимо от остаточной стоимости;

- согласно пп.14 п.3 ст. 346.12 НК РФ к моменту перехода на упрощенную систему долю участия организации в других объединениях не должна превышать 25%.

Упрощенная система налогообложения дает преимущество в отношении уплаты налогов. Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, в праве уплачивать налоги по ставке 6% от суммы полученного дохода, либо по ставке 15% с разницы между суммой доходов и расходов. На практике уплата налога по ставке 6% осуществляется организациями, общая сумма расходов которых незначительна, организации имеющие большие расходы пользуются приоритетом уплачивать налоги по ставке 15%. При выборе той или иной схемы необходимо учитывать, что организация обязуется в течении трех лет осуществлять свою деятельность по этому направлению. По истечению трех лет, организация имеет право перехода на другую схему исчисления налога.

Особое внимание следует заострить на порядке прекращения деятельности при упрощенной системе налогообложения. Встречаются ситуации, когда организации превышает допустимый предел доходов в течении года (на сегодняшний день он составляет 64,02 млн.руб.), и поэтому вынуждена с 1-го числа квартала, в котором произошло превышение, исчислять и уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. Лимит доходов, который дает право на применение упрощенной системы, состоит из всех поступлений, перечисленных в ст.346.15 НК РФ. Таким образом, при потере организацией права применения упрощенной системы налогообложения в течении года, организация обязана заплатить итоговую сумму минимального налога не позднее 25-го числа месяца, следующего за кварталом потери права на применения специального режима, а также подать налоговую декларацию по упрощенной системе налогообложения.

Оказание влияния на сроки уплаты налогов при помощи учетной политики организации, в том числе перенос налогов на более поздний срок. Учетная политика в целях налогообложения является одним из инструментов налогового планирования. В идеале, налоговое планирование считается гораздо эффективным, при условии, что оно было фундаментально заложено на стадии образования компании. В данной ситуации при регистрации компании система налогообложения организации определена заранее. Воспользоваться схемой применения, с участием учетной политики организации, возможно, как на стадии создания организации, так и в любой период ее существования.

Правильно составленная учетная политика организации определяет наиболее приемлемые сроки уплаты налогов и способы их расчета, а также позволяет грамотно вести учет иных показателей для определения общей суммы налоговых обязательств организации.

Благодаря тому, что учетная политика напрямую влияет на финансовые результаты деятельности организации, величина налоговых платежей будет зависеть от финансовых показателей. Деятельность организации находится в прямой зависимости от грамотно составленной и продуманной учетной политики. Налоговым кодексом РФ закреплены методы ведения налогового учета. Актуальной задачей для каждого субъекта хозяйственной деятельности является влияние методов ведения налогового учета на суммы налоговых платежей, а также сроки их уплаты в бюджет. Если учетная политика организации подразумевает уменьшить налоговые обязательства, это не должно повлиять на стратегические цели налогоплательщика, а также на ведение финансово-хозяйственной деятельности.

Последним рассматриваемым методом оптимизации является создание дочерних предприятий с целью ведения параллельной деятельности [6]. В качестве примера рассмотрим следующую ситуацию. Базовое предприятие «А» оставляет у себя на балансе основные фонды и создает дочерние предприятие «В». В данном случае, обязанности по ведению деятельности распределяются между двумя предприятиями, соответственно, ведение сделок передается в ведомство предприятия «В». В данном случае ответственность по исчислению и уплате налогов возлагается на предприятие «А», так как основное ведение деятельности переходит в полномочия дочернего предприятия. Не обходимо также учитывать, что предприятие «В» не имеет на балансе никакого имущества, а соответственно, обязанность по исчислению и уплате имущественных налогов отсутствует.

Каждый из рассмотренных методов имеет свои плюсы и минусы. Приведенные методы – это лишь малая часть способов оптимизации налоговых платежей. На практике налогоплательщики также часто используют такие методы оптимизации, как метод разделения и метод замены отношений, метод отсрочки налоговых платежей, оплату социальных расходов и выплату дохода за счет чистой прибыли, метод сокращения объекта налогообложения и многие другие. Принятие о решение выбора метода оптимизации ответственный ход в жизни каждой организации. Он напрямую зависит от целей, которые поставлены руководством организации, от сферы деятельности, от маркетингового положения организации, от конкурентоспособности, а также от иных других внешних и внутренних факторов воздействия на управленческую и финансово-хозяйственную деятельность организации.

Часто налогоплательщики пользуются приемом комбинирования методов оптимизации, однако не все методы допустимо сочетать друг с другом. При выборе того или иного метода организации необходимо произвести расчеты полученной экономической выгоды после введения выбранной схемы, сравнить финансовые показатели до оптимизации и после.

Наиболее эффективным считается такое сочетание методов налоговой оптимизации, которое позволяет в значительно короткие сроки, с наименьшими потерями, а также с учетом долгосрочной перспективы экономического роста и финансовой стабильности организации достичь поставленных целей: увеличение чистой прибыли, уменьшение налоговых платежей, создания финансово-устойчивого и платежеспособного предприятия, развития масштабов осуществляемой организацией деятельности и иные цели.

На основании вышеизложенного целесообразно отметить, что между корпоративным налоговым менеджментом и налоговым планированием существует тесная связь, которая предполагает, что налоговое планирование – это показатель уровня налогового менеджмента в организации.

При этом корпоративный налоговый менеджмент – является самостоятельной отраслью финансового менеджмента и позволяет регулировать управление налоговыми потоками организаций при помощи принятия управленческих решений, связанных со сферой управления налоговыми доходами и расходами как на макро-, так и на микроуровне.

Стремительное развитие налогового менеджмента позволяет организациям создавать целые отделы налогового планирования для управления налоговыми потоками. Выступая в роли системы управления, налоговый менеджмент обладает объектом и субъектом управления. В качестве субъектов налогового менеджмента выступают законодательные и исполнительные органы власти, представляющие интересы государства на государственном уровне, а на уровне организации свои интересы представляют налогоплательщики. В качестве объекта налогового менеджмента выступают налоговые потоки, которые изменяются в зависимости от процессов на макро- и микроуровне. Цель налогового менеджмента также двояка: для государства – это обеспечение собираемости налогов и сборов в полном объеме, а также увеличение поступления налоговых платежей в бюджет, а для организаций-налогоплательщиков – это оптимизация налоговых платежей, с целью минимизации налоговых обязательств.

### **Список литературы**

1. Налоговый кодекс РФ (НК РФ) (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 01.01.2017)
2. Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В.. Налоговый менеджмент. Учебник. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко». – 2017.
3. Стукова Н.С. Основные проблемы налогового менеджмента на предприятии // Актуальные вопросы современной науки. 2008. № 4-2.
4. Кирина Л.С, Назарова Н.А. Налоговый менеджмент в организациях: учебник для магистров/ М.: Издательство Юрайт, 2017. Серия Магистр
5. Карп М.В. Налоговый менеджмент. М.: Юнити; 2001.
6. Попов А.В. Транснациональные компании: юридический и экономический аспекты // Образование и право. 2012. № 4 (32).