Усовецкий Артем Анатольевич. Методы оптимизации налоговой нагрузки предприятий (На примере налога на добавленную стоимость) : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2003 211 c. РГБ ОД, 61:03-8/2045-1

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Роль оптимизации налогообложения в развитии производства 9

1.1. Проблемы взаимодействия экономических интересов в системе налогообложения 9

1.2. Предпосылки возникновения у предприятий необходимости в проведении оптимизации

налоговой нагрузки 25

Глава 2. Особенности взимания НДС в действующем механизме налогообложения предприятий 53

2.1. Анализ механизма взимания НДС 53

2.2. Исследование и обобщение опыта взимания НДС в зарубежных странах в целях оптимизации налогообложения 72

2.3. Экономическая природа и особенности взимания НДС в России 84

Глава 3. Направления оптимизации налоговой нагрузки предприятий 110

3.1. Методы оптимизации налоговой нагрузки предприятий в части НДС 110

3.2.Разработка методики оптимизации налоговой нагрузки предприятий, основанной на использовании вариантов, предусмотренных действующим налоговым законодательством (в части НДС) 134

Заключение 151

Библиографический список использованной литературы 155

Приложения 159

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследований.**В 1990-е годы российская налоговая система в целом неплохо выполняла свою функцию, обеспечивая в условиях высокой инфляции и глубоких изменений в экономике поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов. По мере дальнейшего углубления рыночных преобразований, разработки и введения в действие соответствующих законов, присущие налоговой системе недостатки становились все более заметными, а ее несоответствие происходящим в обществе изменениям все более очевидными. Налоговая система стала явным тормозом экономического развития государства. Как следствие - массовое недовольство и справедливые нарекания на существующую систему налогообложения со стороны отечественных предприятий, предпринимателей и иностранных инвесторов. Многочисленные изменения, которые ежегодно на протяжении 1992-2001 гг. вносились в законодательство о налогах и сборах, решали лишь некоторые частные проблемы, не затрагивая основ системы.

Бессистемность внесения поправок, их количество и частота, с которой они вносились, привели к тому, что до последнего времени налоговая система характеризовалась не иначе как нестабильная и непредсказуемая. Такая практика делала невозможным планирование бизнеса даже на краткосрочную перспективу и приводила к тому, что риски, связанные с изменениями в налогообложении, оценивались как чрезвычайно высокие. До принятия первой и второй частей Налогового кодекса Российской Федерации существовало чрезмерное многообразие подзаконных правовых актов методико-нормативного характера, которые очень часто содержали неточные формулировки, влекущие за собой необходимость дальнейших уточнений. Нередко одни документы противоречат другим, что является следствием внутренних методологических разногласий между ведомствами, в частности Министерством финансов РФ и Министерством

4 по налогам и сборам РФ. Все это дает возможность контролирующим органам трактовать нормы, по которым нет однозначного понимания, в свою пользу.

Фискальный перекос российской налоговой системы создал ситуацию, когда налоги имеют первостепенное значение при принятии деловых решений. От их величины и порядка уплаты по существу зависит выбор формы ведения коммерческой деятельности.

В этой ситуации вопросы снижения налогового бремени, оптимизации налоговой нагрузки предприятий актуальны как никогда. Действия налогоплательщика в этом направлении могут приобретать самые различные формы, но, несмотря на все их многообразие, возможны только два пути - законный и противозаконный. Выбор налогоплательщиком того или иного пути определяет и конкретную модель его поведения, направленного на оптимизацию налоговой нагрузки.

В настоящее время создаются новые условия существования и функционирования предприятий, формируются предпосылки для перехода к цивилизованным формам и методам оптимизации налоговых платежей, основанных на нормах закона. Это обусловлено рядом причин:

Во-первых, существенно укрепляется законодательная база.  
Государственная Дума Российской Федерации, понимая необходимость  
безотлагательного проведения налоговой реформы, в последние годы  
неоднократно принимала шаги в этом направлении. Важным шагом явилось  
принятие и вступление в действие первой и второй частей Налогового  
Кодекса Российской Федерации (далее по тексту НК РФ), что позволило  
решить целый ряд острых вопросов, связанных с взаимоотношениями  
между налогоплательщиками и контролирующими органами,

администрированием сбора налогов, а также порядком их исчисления. Налоговый кодекс уже является одним из основополагающих документов, на который ориентируются и будут ориентироваться налогоплательщики в

**5**вопросах прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, исчисления налогов, порядка предоставления налоговых льгот.

Второй причиной, способствующей укреплению законности в сфере налогообложения, является усиление контроля со стороны государства за уплатой налогов, и ужесточение мер, применяемых к предприятиям-неплательщикам и экономическим преступникам.

В-третьих, происходит процесс укрепления предприятий путем реорганизации, слияния, поглощения мелких более крупными, усложнения их производственной структуры, создания многопрофильных объединений, холдингов. В течение последних нескольких лет развитые экономики переживают своеобразный бум слияний и поглощений. По подсчетам специалистов, около половины потребностей западного мира удовлетворяют чуть более двухсот крупных компаний. В российской же экономике исторически сложилось преобладание очень крупных предприятий почти во всех сферах хозяйства. И, несмотря на наличие ряда отрицательных последствий, это остается и сегодняшней реальностью отечественной экономики. Наряду с закономерным укрупнением большого числа вновь возникших фирм появляются и сверхкрупные финансово-промышленные группы. Усложняется структура деятельности организаций, что обусловлено их стремлением к росту, а также необходимостью перераспределения риска и инвестирования новых сфер бизнеса.

И, наконец, хозяйствующие субъекты все больше начинают заботиться о своем имидже и деловой репутации. Это связано с выходом России на мировой рынок, что обязывает подчиняться общепринятым в мире правилам ведения бизнеса, а также стремлением все большего числа предприятий работать на перспективу, а не на сиюминутный интерес.

Все это требует от предприятий новых подходов к финансовому планированию и оценки его как важнейшего элемента управления финансами предприятия. Создаются предпосылки к переходу в бизнесе к цивилизованным формам экономической деятельности, от уклонения от

налогов - к сознательной, целенаправленной оптимизации налоговой  
нагрузки предприятий, основанной на нормах закона.

Сущность оптимизации налоговой нагрузки предприятий в общепринятом смысле заключается в уменьшении размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщиков, включающих в себя максимально полное и наиболее рациональное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.

В настоящее время необходимо проведение дополнительных исследований по выявлению и анализу методов оптимизации налоговой нагрузки предприятий с учетом функционирования предприятий в условиях реальной экономической ситуации.

**Цель и задачи исследования.**Основной целью настоящего исследования является теоретическое обоснование и разработка методологических положений, этапов, практических рекомендаций по оптимизации налоговой нагрузки предприятии в части налога на добавленную стоимость (далее по тексту НДС).

Поставленная цель определила следующие направления, задачи и логику исследования:

- уточнить предпосылки возникновения у предприятий необходимости  
в проведении оптимизации налоговой нагрузки;

- на основе исследования действующей системы налогообложения  
*ь*предприятий НДС выявить возможные направления оптимизации

налоговой нагрузки предприятий в части НДС;

- систематизировать выявленные в ходе исследования методы  
оптимизации налоговой нагрузки предприятий;

- разработать и предложить методику оптимизации налоговой нагрузки  
с предприятий в части НДС, основанную на использовании вариантов  
предусмотренных действующим налоговым законодательством.

**Объектом исследования**явились экономические отношения, складывающиеся между предприятиями и государством по вопросу налогообложения НДС.

**Предмет исследования**- методы оптимизации налоговой нагрузки с предприятий в части НДС.

Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, посвященные вопросам разработки методологии налогового учета, теории налогообложения, методам оптимизации налоговой нагрузки предприятий.

Положения, изложенные в диссертации, связаны с результатами анализа отечественной и зарубежной литературы по изучаемым вопросам. В частности, были изучены работы Э.Аткинсона, А.Ачкасова, А.Буренина, М.Блауга, П.Витт, С.Витте, В.Глухова, М. Алле, И.Дольдэ, Р.Дернберг, В.Князева, А.Кочеткова, И.Кучерова, С.Лушина, Е.Майбурд, Л.Павловой, Б.Рагозина, В. Коновалова, В.Панскова, В.Пушкаревой, С.Пепеляева, А.Починка, И.Русаковой, Д.Стиглица, В.Трифонова, М. Карп, Д.Черника, М.Штюрмер, К.Шмиттгофф, А. Толкушкина, Н.Тютюрюкова, П.Поздеева, В.Пушкарева, В. Кожинова, Е Кировой.

Специфика предмета исследования определила необходимость использования нормативных документов в области учета и налогообложения, источником которых явились «Российская газета», «Финансовая газета», Сборник законодательных актов РФ и т.д.

Для обоснования выдвигаемых положений применялись следующие  
методы исследования: статистико-экономический, расчетно-

конструктивный, абстрактно-логический и другие.

Автор в своем исследовании остановился именно на НДС, а не на каком либо другом налоге по следующим причинам:

-НДС является одним из основных источников пополнения бюджета РФ;

-НДС один из наиболее трудных для понимания, сложный для исчисления и уплаты косвенных налогов, вызывающий большее число вопросов у финансовых менеджеров, аудиторов, юристов, по сравнению с другими налогами.

- действующее налоговое законодательство в части НДС не претерпело кардинальных изменений в процессе проведения исследования, что нельзя сказать о других налогах: налоге на прибыль, акцизам, отчислениях в социальные внебюджетные фонды (Едином социальном налоге).

## Проблемы взаимодействия экономических интересов в системе налогообложения

Совокупность взимаемых в государстве налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также форм и методов их построения образует налоговую систему.

Экономическая теория указывает на то, что налоговая система является продуктом исторического развития.

В результате попыток теоретического обоснования практики налогообложения возникли различные концептуальные модели налоговых систем, которые менялись адекватно изменениям исторических, общественно-политических условий и развитию экономических отношений. Эти модели принято называть налоговыми теориями. Каждая из них выдвигает свои принципы построения налоговой системы, определяет ее состав, структуру, определяет налоговые формы взаимоотношения государства и граждан, основанные на совершенствовании практического опыта обложения налогами.

По нашему мнению, перед тем как останавливаться на причинах проведения на предприятиях оптимизации налоговой нагрузки, необходимо рассмотреть исторический путь становления и принятия налогов плательщиками, уделить внимание взаимодействию экономических интересов в системе налогообложения, в частности между государством и плательщиками налогов. Те понятия, которые для плательщиков налогов сегодня не вызывают сомнения, в свое время приводили к серьезным научным дискуссиям.

Практика налогообложения опережала финансовую науку, которая не подготовила, говоря современным языком, общественное мнение относительно справедливости взимания налогов. Правительства столкнулись с неприятием налогов населением, уклонением от их уплаты. Поэтому финансовая наука, отвечая нуждам государства, взялась за теоретическое обоснование налогов.

Непосредственным результатом введения налогов, наиболее резко бросающимся в глаза, является материальный ущерб для плательщика. В первый период развития налоговой системы, когда государственные доходы еще не отделяются от личного имущества короля, против налогов возражают с позиций неприкосновенности частной собственности и допускают их лишь в чрезвычайных случаях как экстраординарный источник государственных доходов. Так смотрит на налоги даже такой выдающийся представитель школы меркантилистов, как Ж. Боден, не говоря уже о более ранних итальянских писателях XV - начала XVI в.

Когда же население примирилось с налогами и налоговая система прочно укрепилась как основной источник государственных доходов, стали создаваться теории, названные индивидуалистическими. Они основывались на идее невмешательства государства в экономику, на идее непроизводительного характера государственных услуг. Теории давали обоснование налога и его определение.

Наиболее распространенной является теория выгоды, обмена, эквивалентов, услуги-возмездия, атомистическая теория, исходящая из частноправового взгляда на государство. Она находится в тесной связи с учением о государстве как результате соглашения между гражданами.

Теория обмена услуг соответствовала условиям средневекового строя с господством договорных отношений. Не отделявшееся от личного хозяйства короля государственное хозяйство питалось тогда доходами с доменов, поступлениями налогов и пошлин, которыми покупались военная и юридическая защита и другие функции правительственной власти. При таких условиях теория обмена услуг являлась формальным отражением существующих отношений (3.12, с. 23).

Атомистическая теория возникла в эпоху Просвещения в XVII-XVIII вв., ее родина - Франция. С. Вобан (1707) и особенно Ш.. Монтескъе(1748) рассматривают налог как плату, вносимую каждым гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности, за защиту государства и другие услуги. «Совершенно ясно и признано всеми, - читаем у С. Вобана, - что все подданные государства нуждаются в его защите, без которой они не могут существовать», и не менее ясно, что «государь, глава и правитель страны, не может дать им эту защиту, если подданные не доставляют ему необходимых для этого средств».

К проблеме обеспечения защиты от внешнего врага присоединяется проблема поддержания внутреннего порядка и спокойствия в стране, для чего необходимы суд, полиция и прочие государственные органы. Для содержания их надо платить налоги. Получается обмен одних ценностей на другие: «подобно тому, как мы оплачиваем купца за купленные у него товары, адвоката за полученный совет, так мы платим и правительству за его услуги». Этот обмен одних ценностей на другие, «услуг, оказываемых частным лицом обществу», за выгоды, извлекаемые им из социального порядка, производится, правда, «на особых основаниях, ибо никто не может отказаться от своего участия в платежах, как он не может отказаться от пользования общей охраной». «Хотя эта сделка далеко не всегда является добровольной и еще реже справедливой, но все же это обмен, и в конечном счете обмен выгодный, ибо самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем если бы каждый из них защищал себя самостоятельно и независимо от других»(3.13, с. 75-77).

## Анализ механизма взимания НДС

Косвенные налоги - налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу. В отличие от прямых налогов, косвенные налоги непосредственно не связаны с доходом налогоплательщика. Собственник предприятия, производящего товары или оказывающего услуги, подлежащие обложению, вносит государству налоговую сумму за счет выручки от реализации товаров и услуг, т.е. по существу является сборщиком налога. Конечным плательщиком налога выступает потребитель, который приобретает товары по повышенным ценам, включающим косвенные налоги.

Широкое распространение косвенных налогов обусловлено, прежде всего, фискальными выгодами налогов на потребление. Российский финансист М.Н. Соболев говорит о трех сторонах фискальных выгод следующее: "Эти налоги, поскольку они падают на предметы широкого потребления, всегда весьма доходны для государства. Их доходность опирается именно на их большое потребление, измеряемое миллионами и десятками миллионов пудов, ведер и других единиц измерения. Если обложить потребление продукта, который используется каждым жителем страны так, что на каждого падало бы по 20-50 копеек, то в итоге это составит многие миллионы руб." (3.5, с.12).

Вторая сторона состоит в том, что косвенные налоги, включаемые в цену товара, платятся незаметно для потребителя. Здесь утрачивается непосредственная связь между платежом налога и осознанием этого платежа. При реализации товаров населению по розничным ценам соответствующая сумма налога включается в указанные цены. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется (1.2, ст. 168, п.6). Ипполит Тэн писал: "На всем пространстве страны, в каждом городе или деревне вы замечаете лавочки продавцов. Ежедневно к ним идут потребители, большие су и мелкие серебряные монеты которых непрерывно звенят на прилавке. В каждой такой монете есть несколько сантимов для фиска - это его часть, которая получена уже вперед. Покупая фунт кофе или соли, покупатель не задумывается над тем, что он уплачивает в цене налоги" (3.6, с.49).

Третья сторона фискальных выгод связана с тем, что косвенные налоги, включенные в цену товаров, покупаемых потребителями тогда, когда у них имеются деньги в кармане, не могут сопровождаться недоимками, как это происходит с налогами на производство (прямые налоги).

В связи с делением налогов на прямые и косвенные финансовая наука . обсуждала их преимущества и недостатки, что имело значение для построения налоговой системы, приближенной к научным рекомендациям. Еще в древнем мире имелось серьезное противодействие прямому налогообложению. Так, в IV в. до н. э. в финансовой программе древнего Китая "Гуань-цзы" отвергалось прямое налогообложение, как вредное для экономической жизни страны. Программа указывала, что, если установить налог на строения, это уничтожит строительство, если обложить лес, прекратится его рост, налог на скот приостановит его разведение, а налог на людей приведет к тому, что "народ будет скрываться"(3.8, с.201).

Французский предприниматель Эмиль Менье в своем труде «Налог на капитал и денежная реформа» писал: «Любой налог, пожирающий человеческую личность, устанавливающий расценки на человека, индивида, налог, требующий от каждого гражданина отчета о том, что тот зарабатывает, что делает, чем владеет, как трудится, вступает в противоречие с законом освобождения человека -и, следовательно реакционен. Дабы налог соответствовал этому закону прогресса человека, необходимо полностью отделить его от человеческой личности; чтобы не возникал вопрос, что делает тот или иной индивид; чтобы налог не требовал от каждого отчета в том, где и как тот зарабатывает; чтобы он не навязывал тем или иным людям определенный способ приложения их способностей и запрещал какой-либо иной. Налог должен взиматься с вещи, но с человека -никогда» (3.9, с. 13).

Самыми разумными признавались налоги на потребление. К примеру налог на потребление соли, т.к. "в семье из десяти душ все десять потребляют соль". Столь же выгодным признавался налог на железо, поскольку каждая женщина должна иметь иглу и нож, каждый пахарь - соху, плуг, серп.

## Методы оптимизации налоговой нагрузки предприятий в части НДС

Недостаток схем, направленных на налоговую оптимизацию, как правило, один и тот же: они основаны на мнимых или притворных сделках. Мы остановимся главным образом на оптимизации налоговой нагрузки в масштабе предприятий, организаций и фирм, то есть налогоплательщиков. Притом плательщиков законопослушных, ибо автор не склонен смешивать незаконное уменьшение налогов с оптимизацией налогов. Таким образом, единственно правильным будет, по нашему мнению, предложить предприятиям методы, основанные на действующем налоговом законодательстве Российской Федерации, которые без риска привлечения к ответственности могут быть применены предприятиями в их практической деятельности.

В данном исследовании мы будем исходить из рассуждений, которые носят общий характер и могут быть отнесены к любому производству.

Основными направлениями оптимизации налога на добавленную стоимость, на наш взгляд, являются следующие:

- использование методов, которые влекут за собой отсутствие обязанностей налогоплательщиков НДС;

- оптимизация объекта налогообложения;

- оптимизация с использованием налоговых льгот;

- оптимизация путем выделения операций, не являющихся объектом налогообложения;

- оптимизация на основе вариантности в применении существующих налоговых ставок;

- поиск мероприятий, которые позволяют оптимизировать возникновение задолженности перед бюджетом по времени - то есть максимально сместить по срокам периоды уплаты налога.