Ларина Лидия Борисовна. Налогообложение социально ориентированных организаций : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Ларина Лидия Борисовна; [Место защиты: Рос. ун-т кооп.].- Москва, 2007.- 188 с.: ил. РГБ ОД, 61 07-8/4393

**Содержание к диссертации**

Введение

**1. Теоретические предпосылки систематизации социально ориентированных организаций действующих в рыночной экономике 11**

1.1 Научное обоснование понятия «социально ориентированные организации» 11

1.2 Систематизация социально ориентированных организаций 28

1.3 Особенности потребительских обществ как социально ориентированных организаций и субъектов налоговых отношений

**2. Состояние и пути реформирования системы налогообложения социально ориентированных организаций**

2.1 Анализ налогообложения социально ориентированных организаций в Российской Федерации

2.2 Применение принципов налогообложения к социально ориентированным организациям

2.3 Развитие концепции налогообложения социально ориентированных организаций

**3. Формирование методических подходов к налоговому планированию в социально ориентированных организациях**

3.1 Методология налогового планирования 108

3.2 Обоснование выбора методов налогового планирования в социально ориентированных организациях

3.3 Методы оценки налоговых рисков и их влияния на эффективность налогового планирования

Выводы и предложения 153

Библиография 158

Приложения 170

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. К стратегическим планам России относится формирование дееспособного гражданского общества, строительство эффективного государства, обеспечивающего безопасность и достойную жизнь людей, становление свободного и социально ответственного предпринимательства. В целом государство обеспечивает социальные гарантии на уровне, близком к величине прожиточного минимума, при этом, по данным Федеральной службы государственной статистики, в 2006 году около 20 процентов населения имели доходы ниже прожиточного минимума, а в отдельных регионах, например в Калмыкии и Ингушетии, доля такого населения превышает 50 процентов. Такое положение обуславливает необходимость определения в качестве одной из важнейших целей национальной политики Российской Федерации формирование социально ориентированной рыночной экономики с наличием в ней сильных секторов негосударственных организаций, осуществляющих деятельность, имеющую социальную направленность. Эта цель соответствует общемировой стратегии социально-экономического развития, но для большинства отраслей такая деятельность не является главной, тогда как для других отраслей решение социальных задач является смыслом ігх существования.

Доля сектора некоммерческих организаций в сфере образования, здравоохранения и предоставления социальных услуг составляет более 9 процентов, а с учетом бюджетных организаций - более 66 процентов. По нашему мнению, рассматривать все организации с точки зрения их формального деления на коммерческие и некоммерческие организации, как синоним их отнесения к социально ориентированным не представляется возможным. Во-первых, государство и муниципальные образования создают организации, являющиеся по форме коммерческими (ГУПы и МУПы), но ориентированные прежде всего не на получение прибыли, а на удовлетворение потребностей живущих на соответствующих территориях людей, либо на решение общенациональных задач. Например, в такой форме в настоящее время функционируют многие организации жилищно-коммунального хозяйства (ЖКХ). Во-вторых, существуют организации, образованные формально как некоммерческие, но ставящие реальной целью деятельности получение доходов собственниками. По нашему мнению, основой эффективной социальной политики должно стать сочетание усилий государства, направленных на оказание адресной помощи наиболее незащищенным слоям населения, с деятельностью организаций, ориентированных на удовлетворение социальных потребностей граждан на местном уровне. Достаточно большое количество организаций, отличающихся по форме собственности, целям создания, масштабам деятельности в социальной сфере и другим признакам, являются и позиционируют себя сами как социально ориентированные, различные трактовки социально ориентированной деятельности содержатся в нормативно-правовых

документах, что означает наличие неявного определения. Широкое употребление термина «социально ориентированные организации» в научной и публицистической литературе, отсутствие общепринятого научного мнения относительно содержания этого понятия, возрастающее значение этих организаций в российской экономике обусловило актуальность исследования деятельности и налогообложения таких организаций.

В настоящее время налоги рассматриваются в качестве одного из основных финансовых инструментов социально-экономической политики государства, однако проводимая налоговая реформа не в полной мере способствует развитию социальной сферы, некоммерческого сектора экономики, активизации социальной деятельности коммерческих организаций. Как уже отмечалось, одна из причин этого - отсутствие единого понятийного аппарата и общепринятой систематизации социально ориентированных организаций.

Другая причина заключается в концептуальном несовершенстве налогового законодательства, в основу которого, в отличие от других отраслей права, заложена модель рациональной деятельности хозяйствующего субъекта. Налоговый кодекс не достаточно учитывает выработанные экономической наукой концепции налогообложения некоммерческих организаций. Так, в США, в отличие от России, некоммерческие организации не рассматриваются в качестве плательщиков налога на прибыль.

С переходом на рыночные отношения существенно возросла роль налогов в доходах государственного бюджета и расходах конкретного налогоплательщика, что делает актуальным исследование проблем налогового планирования как с точки зрения государства, так и налогоплательщиков. Наличие различных позиций участников налоговых отношений требует поиска путей гармонизации интересов государства и налогоплательщика в налоговой сфере, объективно приводит к возникновению налоговых рисков.

В ряде сельских муниципальных образований крупнейшим налогоплательщиком являются организации потребительской кооперации — социально ориентированные некоммерческие организации. Как правило, в этих организациях основная налоговая нагрузка приходится на единый налог на вмененный доход. Эти обстоятельства делают актуальными исследования по научному обоснованию значений элементов единого налога на вмененный доход, определяемых органами местного самоуправления.

Степень изученности проблемы. Исследование проблем формирования социального рыночного хозяйства и анализ тенденций трансформации экономики в социально ориентированную выполнено Дембицким С.Г., Литовченко С.Е., Нестеренко А.Н., Юрьевой Т.В. и др. Зарубежные ученые П. Козлове, Р.Коуз. М. Майерс, О. Вильямсон и др. занимались фундаментальным анализом социального рыночного хозяйства. Роль некоммерческих организаций в рыночной экономике

изучалась Б. Вейсбродом, М. Дженсепом, Ф. Нельсоном, Е. Фама, Г. Хэнсманом, а также учеными отечественной школы Матвеевым С.Ю., Олейпиком А.Н., Шаститко А.Е., Якобсоном Л.И. и другими.

Вопросы теории и практики налогообложения рассмотрены в работах отечественных и зарубежных ученых, таких как Князев В.Г., Коровкин В.В., Павлов И.П., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Пепеляев С.Г., Черник Д.Г., Р. Дернберг, Н. Грегори Мэнкыо, К. Найтингейл, Дж. Стиглиц и др. Формирование эффективной и справедливой системы налогообложения всегда базируется на классических принципах налогообложения, сформулированных А.Смитом, и получивших свое развитие в работах Тургенева Н.И., а также современных отечественных и зарубежных авторов - Грибковой Н.Б., О. Миллера и других.

Разработка методических подходов к налоговому планированию социально ориентированных организаций основывалась на исследованиях Брызгалина А.В., Вылковой Е.С., Джаарбекова СМ., Липника Л.Г., Соловьева И.Н., Тихонова Д.Н. и других в этой области.

Однако проблемы налогообложения социально ориентированных организаций изучены недостаточно, поэтому актуальным является проведение исследований, направленных на поиск подходов и критериев идентификации социально ориентированных организаций, развитие теории и практики налогообложения и налогового планирования в этих организациях.

Цель и задачи исследовании. Целью исследования является формирование комплекса научно обоснованных разработок, направленного на гармонизацию налоговых отношений государства с социально ориентированными организациями, учитывающего особенности их налогообложения и специфические налоговые риски, позволяющего усилить социальную направленность реформирования российской экономики.

Для достижения этой цели были поставлены и решены следующие задачи:

исследовать особенности деятельности и предложить критерии систематизации социально ориентированных организаций;

изучить особенности налогообложения социально ориентированных организаций, в том числе организаций потребительской кооперации;

определить методы и инструменты налогового планирования, наиболее адекватные деятельности социально ориентированных организаций, а также разработать методический подход к планированию элементов единого налога на вмененный доход, устанавливаемых органами местного самоуправления;

выявить факторы налогового риска и разработать методы его учета;

предложить методику оценки эффективности налогового планирования с учетом риска.

Область исследования соответствует п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования

современной налоговой системы» раздела 2 «Государственные финансы» и п. 3.14 «Финансовый менеджмент в управлении финансовыми потоками и финансовыми оборотами» раздела 3 «Финансы предприятий и организаций» специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является налогообложение социально ориентированных организаций, методы налогового планирования, учитывающие особенности деятельности социально ориентированных организаций, их взаимосвязь с налоговой политикой региона.

Объектом исследования явилась деятельность социально ориентированных организаций, в том числе организаций потребительской кооперации.

Теоретические и методологические основы исследования. Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области социальной экономики, финансов, финансового менеджмента и налогообложения. Обоснование выводов и рекомендаций, доказательство теоретических положений основывалось на диалектическом методе познания, системном подходе, принципах формальной логики, методах экономического анализа и синтеза.

Информационную базу работы составили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, статистические данные Федеральной службы государственной статистики, данные бухгалтерского и управленческого учета потребительских обществ, областных союзов потребительских обществ, статистические данные Центросоюза РФ, материалы, опубликованные в средствах массовой информации.

Научная новизна исследования состоит в разработке теоретических подходов и практических рекомендаций по совершенствованию системы налогообложения социально ориентированных организаций, являющихся развитием принципов налогообложения применительно к таким организациям и позволяющих учесть социальную направленность их деятельности.

Наиболее существенные результаты, полученные в ходе исследования и представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

уточнено определение и предложена систематизация социально ориентированных организаций, позволяющая научно обосновать необходимость учета их деятельности при налогообложении;

выработана концепция налогообложения социально ориентированных организаций, заключающаяся в необходимости учета при налогообложении как экономических, так и иных целей организации. В концепции отмечается, что термин «прибыль», используемый в Налоговом кодексе Российской Федерации, рассчитываемая как разница между доходами и расходами организации, не всегда отражает экономическое содержание понятия «прибыль». Концепция, в частности,

позволила научно обосновать предложение не облагать налогом на прибыль организации, не имеющие права распределять прибыль среди своих участников;

научно обоснованы методические подходы к налоговому планированию элементов единого налога на вмененный доход, устанавливаемых органами местного самоуправления. Их применение позволяет избежать попадания значений элементов налога, определяемых органами местного самоуправления, в ту часть «кривой Лаффера», когда увеличение эпемента налога ведет к снижению налоговых поступлений в бюджет;

разработана методика количественно-качественной оценки уровня налогового риска в социально ориентированных организациях, позволяющая учитывать наиболее существенные факторы риска, отличающаяся формализацией процедуры получения экспертной оценки уровня налогового риска финансовыми менеджерами социально ориентированных организаций;

предложена методика оценки эффективности налогового планирования, особенностью которой является количественная оценка уровня внешних факторов риска на основе использования информации об арбитражной практике.

**Теоретическая значимость научных результатов**заключается в многофакторной систематизации социально ориентированных организаций; развитии теории налогообложения в части налогообложения социально ориентированных организаций; развитии теории предпринимательского риска, связанного с налогообложением и налоговым планированием.

Практическая значимость исследования определяется его новизной и направленностью на формирование эффективной системы налогообложения социально ориентированных организаций, что способствует активизации социальной направленности их деятельности.

Результаты исследования могут быть использованы:

при совершенствовании системы налогообложения социально ориентированных организаций в процессе подготовки законодательных и иных нормативных актов в налоговой сфере;

в учебном процессе при преподавании дисциплин «Теория и история налогообложения», «Налоги и налогообложение», «Прогнозирование и планирование в налогообложении», «Специальные налоговые режимы»;

в налоговом планировании организациями при выборе методов налогового планирования налогоплательщиком и при формировании государственной и муниципальной налоговой политики;

- при планировании аудиторских и налоговых проверок для выявления  
организаций с высоким уровнем налогового риска.

Апробация **и**внедрение результатов исследования. Результаты исследований докладывались на научных конференциях профессорско-преподавательского состава и аспирантов Российского университета кооперации в

2005 - 2007 гг. Они используются при чтении курса «Прогнозирование и планирование в налогообложении», при чтении лекций по программам повышения квалификации для специалистов и руководящих финансовых работников организаций потребительской кооперации (Российский университет кооперации, акт от 28.05.07). Методические рекомендации по учету налоговых рисков и эффективности налогового планирования с учетом риска применены в практике работы аудиторской фирмы (ООО «Аудиторская фирма Совет», справка № 25/1-590 от 20.04.07). Методические подходы к определению величины корректирующего коэффициента базовой доходности К2 при планировании поступлений единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности использованы Межрайонной налоговой инспекцией (Межрайонная ИФНС России № 3 по Московской области, справка № 01-19/2875 от 01.06.07). Рекомендации по налоговому планированию применяются в работе более чем 80 организаций потребительской кооперации (Московский региональный союз потребительской кооперации, справка № 190/148 от 30.05.07).

**Публикации.**Основное содержание работы изложено в монографии и 6 научных статьях (в том числе одна в журнале, входящем в список ВАК), общий объем публикаций - 8,36 п.л., авторских - 4,59 п.л.

**Структура и объем работы.**Диссертация изложена на 169 страницах машинописного текста и состоит из введения, трех глав, заключения и библиографического списка. Работа содержит 10 таблиц, 2 рисунка и 9 приложений, библиографический список включает 161 наименование.

## Систематизация социально ориентированных организаций

В настоящее время существует законодательно закрепленная в Гражданском кодексе, федеральных законах подробная классификация как коммерческих, так и некоммерческих организаций. Несмотря на наличие такой подробной классификации, в Налоговом кодексе еще не нашла адекватного отражения концепция отличия требований к налогообложению коммерческих и некоммерческих организаций. Это, в частности, означает, что в теоретическом плане, в том числе и с точки зрения систематизации организаций, необходимо сформулировать подходы, которые позволили бы лучше и более полно научно обосновать необходимость учета различного характера деятельности организаций при их налогообложении.

Социально ориентированные организации весьма разнообразны и различаются по организационным формам, целям создания, источникам финансирования деятельности и другим параметрам. Существуют в большей или меньшей степени детализированные классификации некоммерческих организаций. Например Г. Хансман [141] разделяет их по источнику дохода, Алексеева О.П. [32] рассматривает четыре типа НКО в зависимости от целевой аудитории, А.В. Ефимов [63], С. Бакина [34] классифицируют некоммерческие организации по источникам средств и выполняемым целевым программам. Кроме того, перечень организационно-правовых форм некоммерческих организаций приведен в параграфе 5 главы 4 Гражданского кодекса (далее ГК РФ) [3] и Федеральном законе "О некоммерческих организациях" [11]. Классификация юридических лиц в зависимости от соотношения прав учредителей (участников) и самого юридического лица, предложенная Г.Д. Лихачевым [87]. Приведенные классификации в основном относятся либо к организационно - правовым формам коммерческих организаций, либо к некоммерческим организациям, и рассматривают их с точки зрения отдельных признаков. В связи с этим к социально ориентированным организациям, включающим в себя также коммерческие организации, их можно применить лишь частично. Для более полной систематизации социально ориентированных организаций представляется целесообразным выделить следующие основания для классификации: - цель создания; - объем прав учредителя (участника); - основные источники финансирования социально ориентированной деятельности; - целевая аудитория; - виды деятельности; - инструменты деятельности. По цели создания социально ориентированные организации, как и все юридические лица, подразделяются на коммерческие, имеющие основной целью извлечение прибыли и распределяющие полученную прибыль между участниками, и некоммерческие организации, которые такой цели не предусматривают, но вправе заниматься предпринимательской деятельностью (ст.50 ГК РФ).

В соответствии со ст.2 Федерального закона "О некоммерческих организациях" некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Некоммерческие организации вправе заниматься предпринимательской деятельностью при одновременном наличии трех условий: она должна служить достижению целей, поставленных перед организацией, и по своему характеру соответствовать этим целям, а полученная прибыль не должна распределяться между ее участниками.

Выделение некоммерческой организации из ряда прочих юридических лиц возможно только при одновременном наличии у такой организации обоих характеризующих ее признаков, а именно: прибыль не является непосредственной целью их деятельности и участники организации не имеют права ее распределять между собой. С учетом этих обстоятельств закон в большинстве случаев не предусматривает для этих организаций минимального размера уставного фонда (капитала), а также возможности банкротства (за исключением потребительских кооперативов и благотворительных и иных фондов) [54].

Исключение составляют потребительские кооперативы, которые вправе распределять доходы, полученные от предпринимательской деятельности, осуществляемой ими в рамках уставной правоспособности (п.5 ст. 116 ГК РФ). Некоторые авторы [129] полагают, что такая особенность потребительских кооперативов вполне оправданна, поскольку эта форма некоммерческой организации создается и осуществляет свою деятельность именно для удовлетворения материальных и иных потребностей его членов (жилищных, бытовых), тогда как другие некоммерческие организации имеют в качестве основных - нематериальные цели, направленные на достижение общественных благ. Считаем, что это спорная позиция, поскольку нарушаются общие критерии отнесения организаций к некоммерческим, а это, в свою очередь, затрудняет выработку единых концептуальных подходов к деятельности некоммерческих организаций, в частности к их налогообложению.

Некоторые специалисты в области права [73] считают, что практически нет разницы между коммерческими и отдельными некоммерческими организациями. «Когда извлечение прибыли является основной целью организации, а когда -побочной, в реальной жизни определить бывает довольно трудно..., поэтому данный признак остается малопригодным для отграничения некоммерческих организаций от коммерческих. С другой стороны, неясно, что может означать разрешение "осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых организация создана, и соответствующую этим целям" (абз.2 п.З). Речь здесь, по-видимому, должна идти просто об ограничении свободы распоряжаться полученной прибылью и праве использовать ее только в соответствии с уставными целями некоммерческой организации. Таким образом, признаком, отличающим коммерческие организации от некоммерческих, по ГК РФ, практически остается право первых распределять полученную прибыль между своими участниками и отсутствие такого права у вторых». С нашей точки зрения, это отличие является определяющим, так как из этого следует, что социально ориентированная деятельность коммерческих организаций, финансируемая в основном из чистой прибыли, является реализацией желания участников организации заниматься общественно полезной деятельностью. Участники некоммерческих организаций, не принимают участия в распределении прибыли, и прибыль от предпринимательской деятельности направляется на уставные цели, которые, как правило, носят социально ориентированный характер. Особую важность это обстоятельство приобретает при налогообложении прибыли.

## Особенности потребительских обществ как социально ориентированных организаций и субъектов налоговых отношений

Среди социально ориентированных организаций существенную роль играют организации потребительской кооперации, которые составляют почти четверть (24%) численности некоммерческих организаций России. Поскольку это организации, активно работающие в реальной экономике, их доля в объеме ВВП, формирующемся за счет некоммерческих организаций, существенно выше. Предпосылками объединения людей в потребительские хозяйства являются условия их жизни, определяемые социальными, экономическими и идеологическими факторами, которые мотивируют создание потребительских хозяйств.

Ввиду многообразия потребностей, которые могут существовать у членов потребительского кооператива, на практике получили широкое распространение различные виды потребительских кооперативов. Это жилищно-строительные и гаражно-строительные, дачные, животноводческие, сельскохозяйственные, кредитные и другие кооперативы.

Такие кооперативные ценности, как демократия, равенство, справедливость, взаимопомощь, и кооперативные принципы - добровольное и открытое членство, автономия и независимость, забота об обществе, сотрудничество - по сути являются общечеловеческими ценностями и принципами, поэтому, по оценкам ООН, почти три миллиарда человек связаны с кооперативными организациями.

Олейник A.M. [100], исследуя роль социальных институтов в экономике, выделял «ниши в социально-экономической системе, осуществление взаимодействия в которых невозможно без прямого участия социальных структур, или в которых их прямое участие позволяет существенно повысить эффективность обмена-обращения». В качестве одной из «ниш» (термин автора [100]) рассматривался потребительский рынок товаров и услуг, где «открытость обмена играет существенную роль, ... где устанавливаются прямые связи между производителем и потребителем услуги». В этой же работе исследовалось влияние принципов работы социальных институтов, в частности кооперативных организаций, на поведение экономических субъектов, подчеркивалось, что «принцип открытости доступа новым членам и равных прав новых членов со всеми остальными ... обусловливает наличие положительных экстернальных эффектов», которые используются в работе коммерческими структурами. «Принципы самоуправления кооперативных структур нашли свое отражение в «самоуправленческих командах» на крупных предприятиях (self-management team). Очевидно, что в споре об измерении влияния кооперативного сектора ... итоговый вывод о роли социальных структур можно получить не на основании ... показателей удельного веса или количества занятых, но интенсивности и разнообразия, рождаемых этим сектором организационных форм», пишет A.M. Олейник.

Основой имущественной обособленности потребительского кооператива является наличие паевого фонда, который образуется за счет взносов членов кооператива. Внесение взносов в паевой фонд является основной обязанностью членов кооператива, и за неисполнение данной обязанности уставом кооператива должна быть установлена ответственность.

Потребительский кооператив имеет право заниматься предпринимательской (коммерческой) деятельностью. При этом, в отличие от общепринятого для некоммерческих организаций правила, доходы, полученные потребительским кооперативом от предпринимательской деятельности, осуществляемой кооперативом в соответствии с законом и уставом, распределяются между его членами (п.5 ст. 116 ГК РФ). Распределение полученной прибыли является правом, а не обязанностью потребительского кооператива, а основания и порядок распределения прибыли определяются только уставом кооператива или его внутренними документами. Это позволяет сделать вывод, что потребительский кооператив занимает промежуточное положение между коммерческими и некоммерческими организациями, поскольку в нем объединены черты и тех, и других.

В связи с этим, на потребительские кооперативы не распространяется действие Федерального закона «О некоммерческих организациях» [11], их деятельность должна регулироваться нормами Гражданского кодекса Российской Федерации, законами о потребительских кооперативах, иными законами и правовыми актами. Это обусловлено особенностями функционирования этой организационно-правовой формы, в частности, тем, что в деятельности потребительских кооперативов большое значение и большой удельный имеет вес торговых операций, а также тем, что часть дохода, получаемого потребительскими кооперативами, распределяется между их участниками. Таким образом, признаками, отличающими потребительский кооператив от коммерческих организаций, являются: - финансирование основной деятельности, в основном, за счет членов кооператива; - особые отношения собственности - часть имущества кооператива фактически принадлежит его участникам, но переходит в их собственность только при выполнении соответствующих условий (выплаты стоимости имущества и т.п.); - между участниками распределяется не часть полученной прибыли, а часть дохода, получаемого при осуществлении предпринимательской деятельности (лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых кооперативы созданы, и соответствующую этим целям). Каждый участник потребительского кооператива независимо от размера паевого взноса обладает одним голосом при принятии решений на общем собрании. Он вправе принимать участие в управлении делами кооператива, в том числе в составе его исполнительных органов. Член кооператива может также получать в пользование пропорциональную своему паю часть кооперативного имущества для удовлетворения соответствующих потребностей (например, жилищных) либо удовлетворять их иным образом (например, за счет первоочередного предоставления ему товаров или услуг, оказываемых потребительским обществом или созданными им организациями). Участник кооператива вправе в любое время выйти из его состава, получив стоимость своего пая, а в предусмотренных законом и уставом кооператива случаях и иные ("кооперативные") выплаты.

Из всех видов кооперативов наиболее существенную роль в экономике страны играют организации потребительской кооперации, так как в них концентрируются значительные по масштабам и разнообразию материальные, финансовые, человеческие и иные ресурсы. С их помощью решаются многие социально-бытовые, экономические и культурные проблемы граждан, особенно в сельской местности (оказание торговых, бытовых услуг, закупка сырья и продукции, создание рабочих мест и др. [75]). Масштабы деятельности потребительских обществ можно оценить по следующим цифрам: в 2005 году организации потребительской кооперации заплатили в бюджеты разных уровней налогов на сумму более 106 миллиардов рублей, а совокупный объем деятельности превысил 138 триллионов рублей.

## Применение принципов налогообложения к социально ориентированным организациям

Обеспечение ускоренною экономического роста, структурных изменений в экономике и социальной сфере невозможно без построения налоговой системы, которая гармонично учитывает интересы государства и хозяйствующих субъектов. Под гармонизацией налоговых отношений государства с социально ориентированными организациями следует прежде всего понимать формирование такой системы налогообложения, которая полностью отвечает принципам налогообложения. Налоговая моли гика определяется ролью государства и его экономическими функциями и должна соответствовать всей системе социально-экономических отношении обществ, на конкретной ступени исторического развития. Налоги являются основой формирования публичных финансов путем отчуждения части собственности, поэтому процесс налогообложения не может не оказывать влияния па поведение хозяйствующих субъектов, чья собственность отчуждается.

Основополагающие принципы развития налоговых систем связаны с развитием представлений общества о роли государства в жизни общества в целом и отдельного человека в частности. Курс па построение правового и демократического государства с развитой социально ориентированной экономикой не мог не затронуть проблемы совершенствования налоговой системы, в связи с этим представляется весьма актуальным вопрос на сколько полно в современной системе налогообложения реализованы классические принципы налогообложения, которые могут служить критерием ее оценки.

У истоков формирования универсальных принципов налогообложения стояли классики экономической пауки - А.Смит, Д.Рикардо, В.Пегги, Ф.Кепэ, Н.И. Тургенев, А.Вагнер и другие, фундаментальные работы которых заложили основы современного налоговедепия 110. Адам Смит [116) еще в 1776 г. обосновал ряд принципов налогообложения, не потерявших свою актуальность. Это принцип равномерности (справедливости), заключающийся во всеобщности налогообложения и соразмерности получаемым доходам; принцип определенности, который означает, что налог должен быть точно определен; принцип удобства, в соответствии с которым каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для налогоплательщика; принцип эффективности, согласно которому административные расходы по взиманию налогов не должны быть больше, чем сами налоговые поступления.

Нормы Конституции РФ, касающиеся защиты прав и свобод человека и гражданина, установлены, чтобы на практике реализовать конституционную защиту частной собственности при осуществлении налоговых отношений, подтвердить приоритетность защиты прав налогоплательщика при толковании и коллизии правовых норм, обеспечить законность в налоговых правоотношениях. Конституционные нормы и принципы реализованы в Налоговом кодексе Российской Федерации. где закреплены такие основные принципы налогообложения, как всеобщносіь и равенство налогообложения; обязательность учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога; обоснованность налогов; недопустимость произвольных налогов, а также налогов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав; обязательность определения в законе всех элементов налогообложения; толкование неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах в пользу налогоплательщика.

По мере развшия н совершенствования налоговых систем и вместе с ними финансовой науки, принципы налогообложения уточнялись и дополнялись. В связи с этим возникла необходимость более четко их сгруппировать. Пансков В.Г. [103] выделяет три главные группы: экономические, организационные и юридические принципы. Экономические принципы налогообложения включают: - принцип экономической обоснованности налогов. Суть данного принципа заключается в том, что налоги и сборы, устанавливаемые государством должны иметь экономическое основание и нем могут быть произвольными; - принцип равенства и справедливости, который означает, что распределение налогового бремени должно быть равным и каждый налогоплательщик должен вносить справедливую долю в іосударствснную казну. Обложение налогами должно быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками; - принцип эффективности, который рассматривается с двух точек зрения: во-первых, налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений или это влияние должно быть минимальным; во-вторых, расходы связанные со сбором налогов должны быть минимальными. - принцип множественности налогов. Суть данного принципа заключается в том, что налоговая система должна строиться на основе такого количества налогов, комбинация которых отвечала бы требованию оптимального распределения налогов но плательщикам. Этот принцип позволяет создать предпосылки для проведения государством гибкой налоговой политики, в большей мере уловить платежеспособность налогоплательщиков, выровнять и сделать общее налоговое бремя менее заметным; - принцип единого экономического пространства. Данный принцип запрещает устанавливать налоги или приравненные к ним платежи, нарушающие единство экономического пространства государства; - принцип всеобщности, который означает, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги, участвуя в финансировании общегосударственных расходов. Организационные принципы налогообложения имеют огромное значение при формировании налоговой системы, поскольку от налогового администрирования в значительной степени зависит эффективность налоговой системы. К ним относятся принципы универсализации налогообложения, разделения налогов по уровням государственного управления, единства, эффективности, гласности и определенности налоговой системы.

Взимая налоги, государство вступает в неизбежный конфликт, связанный с необходимостью «вторжения» в частную собственность. Поэтому вопрос о том, каковы пределы государственного вмешательства в отношения, связанные с отчуждением частой собственности, и какими правовыми средствами государство ограничивается при проведении налоговой политики, какие правовые принципы регулируют отношения между налогоплательщиком и государством является одним из центральных вопросов налоговой политики. В связи с этим, особое значение в реализации налоговой политики имеет соблюдение юридических принципов налогообложения, к ним относятся: принцип законодательной формы установления налога, приоритетности налогового законодательства и принцип равенства и справедливости при администрировании налогов.

Несколько иной подход к классификации принципов налогообложения присутствует в работах Пеиеляева С.Г., где делается акцепт па правовые основы построения налоговой системы. Автор [94] подразделяет основные принципы построения налоговой системы на следующие группы: - обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя (принципы публичности цели и приоритета финансовой цели взимания налогов, оіраничения специализации налогов, принципы должной процедурной и законодательной форм); - обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщика (принципы юридического равенства налогоплательщиков, всеобщности налогообложения, соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод); - обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма (принцип единства налоговой политики, единства системы налогообложения и принцип разделения полномочий в сфере налогообложения). Не отрицая важности систематизации принципов налогообложения, хотелось бы более подробно остановиться па классическом основополагающем принципе равномерности (справедливоети) ншюгообложения, реализация которого особенно актуальна при налогообложении социально ориентированных организаций.

## Обоснование выбора методов налогового планирования в социально ориентированных организациях

Рассмотрим вопросы налогового планирования отдельно для коммерческих и некоммерческих социально ориентированных организаций, так как оно имеет свои особенности. Специфика налогового планирования в коммерческих социально ориентированных организациях в первую очередь связана с источником, за счет которого осуществляются социальные расходы, и с возможностью их учета при налогообложении прибыли. В остальном рекомендации по налоговому планированию носят общий характер. Большей частью социальные расходы осуществляются за счет чистой прибыли, однако в некоторых случаях существует возможность учесть их в расходах, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Во-первых, это полное использование положений 25 главы НК РФ в части возможности учета социальных расходов в затратах на оплату труда. Кроме того, расходы, связанные с деятельностью обслуживающих производств и хозяйств и убытки от этой деятельности, а также расходы на спонсорскую помощь могут быть учтены в составе прочих расходов при соблюдении условий, установленных нормами Налогового кодекса.

Поскольку социальная деятельность коммерческих организаций направлена прежде всего на своих работников и членов их семей, часть расходов может быть учтена при налогообложении прибыли как расходы обслуживающих производств и хозяйств. Как правило, обслуживающие производства и хозяйства создаются в виде подразделений, служащих для удовлетворения тех или иных потребностей работников организации, в первую очередь социальных, они также могут оказывать работы, услуги, реализовывать товары сторонним лицам. До 2006 года существовало условие территориальной обособленности таких подразделений от организации, в настоящее время подразделение может быть образовано на территории предприятия, важно, чтобы его деятельность не находилась в прямой связи с основной деятельностью организации и соответствовала критериям, установленным Налоговым кодексом для объектов обслуживающих производств и хозяйств. Предполагается, что использование объектов обслуживающих производств и хозяйств приносит скорее убытки, а не прибыль. Поэтому специальный порядок учета налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 275.1 НК РФ) дает возможность единовременно признать убыток от этой деятельности для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль или перенести его на будущее.

Для коммерческих организаций, у которых велика доля социальных расходов, мероприятия по налоговому планированию налогообложения прибыли сводятся к выделению структурного подразделения и выбору такого направления деятельности, которое позволяет применить нормы статьи 275.1 НК РФ. К обслуживающим производствам и хозяйствам относится достаточно широкий перечень объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебные комбинаты и иные аналогичные хозяйства. В частности, к объектам жилищно-коммунального хозяйства относятся жилой фонд, гостиницы (не туристические), общежития для приезжих, объекты внешнего благоустройства, бассейны, сооружения и оборудование пляжей, а также оборудование, предназначенное для технического обслуживания и ремонта объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, физкультуры и спорта. Объекты социально-культурной сферы - это объекты здравоохранения, культуры, детские дошкольные объекты, детские лагеря отдыха, санатории (профилактории), базы отдыха, пансионаты, объекты физкультуры и спорта (в том числе треки, ипподромы, конюшни, теннисные корты, площадки для игры в гольф, бадминтон, оздоровительные центры), объекты непроизводственных видов бытового обслуживания населения (бани, сауны). Возможность учесть убыток при налогообложении прибыли зависит от сравнения деятельности налогоплательщиков по их использованию с деятельностью специализированных организаций, эксплуатирующих аналогичные объекты. Согласно ст. 275.1 НК РФ убыток признается для целей налогообложения, если стоимость услуг и расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы не превышают стоимости услуг и обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной, а также нет отличий в условиях оказания услуг. Бремя доказательства выполнения условий лежит на налогоплательщиках. Таким образом, он должен сам выбрать специализированную организацию в сфере жилищно-коммунального хозяйства, в социально-культурной сфере и т.п. и договориться о предоставлении нужных сведений в произвольной письменной форме. Ограничений в возможности выбора таких организаций не установлено. Тем не менее процедура сбора доказательств часто затрудняет применение указанной статьи, приводит к судебным разбирательствам и увеличивает риск налогового планирования. Значительно проще ситуация при отсутствии специализированных организаций, в этом случае «для целей налогообложения принимаются фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов в пределах нормативов, утверждаемых органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по месту нахождения налогоплательщика». Это положение активно может применяться налогоплательщиками, работающими в сельских регионах, где социальная инфраструктура развита недостаточно.

Упрощенный порядок признания расходов на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства и объектов социальной сферы предусмотрен для градообразующих организаций. Градообразующими организациями признаются юридические лица, численность работников которых составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта, а также иные организации, численность работников которых превышает 5 тыс. человек. Они вправе принять для целей налогообложения не полученный убыток, а фактически осуществленные расходы на объекты непроизводственной сферы, перечисленные в 275.1 статье НК РФ, в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения налогоплательщика. Если органами местного самоуправления такие нормативы не утверждены, то налогоплательщики вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам. При отсутствии аналогичных объектов расходы в полном объеме принимаются в размере фактических затрат.