

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Институт управления бизнес-процессами и экономики
Кафедра « Экономика и управление бизнес-процессами»

**МЕТОДЫ ОПТИМИЗАЦИИ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ
ПРЕДПРИЯТИЯ**

**ЗАДАНИЯ И МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ К
ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ**

Учебно-методическое пособие

Красноярск
СФУ
2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

Общие положения	Ошибка! Закладка не определена.
Методические указания к изучению курса и выполнению рефератов	Ошибка! Закладка не определена.
1. Учетная политика как инструмент налоговой оптимизации	Ошибка! Закладка не определена.
2. Влияние договорной политики организации на ее налоговые обязательства. Оценка хозяйственных договоров с точки зрения налоговых рисков	8
3. Оптимизация налоговой нагрузки малых предприятий	Ошибка! Закладка не определена.
4. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки.....	Ошибка! Закладка не определена.
5. Оценка налоговых рисков и эффективности налоговой оптимизации. Управление налоговыми рисками	Ошибка! Закладка не определена.
6. Налоговая оптимизация и необоснованная налоговая выгода.....	20
7. Офшорная юрисдикция как инструмент международной налоговой оптимизации.....	22
8. Отсрочка и рассрочка уплаты налогов как элементы налоговой оптимизации: теория и практика	Ошибка! Закладка не определена.
9. Оценка налогового бремени в России и в зарубежных странах	Ошибка! Закладка не определена.
10. Международный опыт и российская практика налогового стимулирования инновационной деятельности.....	30

Общие положения

Содержание самостоятельной работы включает изучение разделов теоретического цикла и подготовку реферата. Методические материалы, предложенные в учебно-методическом пособии, а также перечни основных законодательных и нормативных документов и литературных источников предназначены для поддержки самостоятельной работы студентов по изучению отдельных тем и написанию рефератов по дисциплине «Методы оптимизации в налогообложении предприятия».

Методические указания к изучению курса и выполнению рефератов

Подготовка рефератов предполагает самостоятельное изучение и изложение по установленной форме вопросов к темам курса. Вариант реферата выбирается студентом в соответствии с последней цифрой номера зачетной книжки.

Оформление реферата, в том числе, титульного листа осуществляется в соответствии с требованиями Стандарта СТО 4.2-07-2014 «Система менеджмента качества. Общие требования к построению, изложению и оформлению документов учебной деятельности».

Темы рефератов:

1. Учетная политика как инструмент налоговой оптимизации
2. Влияние договорной политики организации на ее налоговые обязательства. Оценка хозяйственных договоров с точки зрения налоговых рисков
3. Оптимизация налоговой нагрузки малых предприятий
4. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки
5. Оценка налоговых рисков и эффективности налоговой оптимизации. Управление налоговыми рисками
6. Налоговое планирование и необоснованная налоговая выгода
7. Офшорная юрисдикция как инструмент международного налогового планирования

8. Отсрочка и рассрочка уплаты налогов как элементы налоговой оптимизации: теория и практика
9. Оценка налогового бремени в России и в зарубежных странах
10. Международный опыт и российская практика налогового стимулирования инновационной деятельности

1. Учетная политика как инструмент налоговой оптимизации

Основные законодательные и нормативные документы:

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 13.07.2015)

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 13.07.2015)

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (с изм. и доп.)

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н)

Литературные источники:

Трушицына А.Ю. Формирование, изменение и раскрытие учетной политики // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. № 7.

Семенихин В. Доходы в учетной политике // Аудит и налогообложение. 2012. № 2

Авдеев В.В. Положение об учетной политике на 2012 год: типовая учетная политика посреднической организации // Налоги (газета). 2012. № 5

Снопко Ю.Н. Учетная политика как инструмент реализации профессионального суждения бухгалтера // Бухучет в сельском хозяйстве. 2012, № 2

Лобко Т., Дедич Т. Учетная политика - 2012: бухгалтерский и налоговый аспекты // Новая бухгалтерия. 2012. № 1

Хусаинова А.С. Раскрытие положений учетной политики в бухгалтерской отчетности // Бухучет в сельском хозяйстве. 2012. № 1

Рыжков К.Использование МПЗ в учетной политике // Аудит и налогообложение. 2011. № 12

Семенихин В.В.Налог на имущество организаций и учетная политика // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2011. № 23

Семенихин В.Переоценка в учетной политике // Финансовая газета. 2011, № 47

Семенихин В. Бухгалтерский и налоговый учет: сходство и различие// Аудит и налогообложение. 2012. № 2

Рыжков К.Инвентаризация имущества и обязательств // Аудит и налогообложение. 2012. № 1

Осипова А.И.Зарубежный опыт формирования учетной политики // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 34

Наговицына О.В.Учетная политика организации для целей бухгалтерского учета: понятийный аппарат // Международный бухгалтерский учет.2011. № 26

Борисейко Ю.В.Учетное обеспечение налоговой политики предприятия: вопросы организации // Международный бухгалтерский учет. 2012.

Сотникова Л.В. Некорректное применение учетной политики // Аудиторские ведомости. 2011. № 4

Бельских И.Е.Либерализация учетной политики как стратегия международной конкурентоспособности национальной экономики // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 12

Созонов А.С.Конвергенция учетной политики малых и средних предприятий в условиях сближения международных и российских стандартов // Международный бухгалтерский учет. 2011.№ 10

Шишкеедова Н.Н. Раскрытие учетной политики в бухгалтерской отчетности // Советник бухгалтера. 2011. № 2

Сотникова Л.В. Тенденциозное формирование учетной политики: последствия для бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости. 2011. №2

Шишкеедова Н.Н. Общие требования к формированию учетной политики // Советник бухгалтера. 2011. № 1

www.nalog.ru

К числу основных и наиболее широко применяемых инструментов налогового планирования относятся:

- предусмотренные налоговым законодательством налоговые льготы; возможность получения отсрочек (рассрочек) по уплате налогов, своевременное выявление налоговых рисков;

- оптимальная с позиций налоговых последствий форма договорных отношений;

- специальные налоговые режимы;

- налаженный бухгалтерский учет;

- налоговый учет;

- выбранная организацией учетная политика.

При формировании учетной политики организации осуществляется выбор способов ведения бухгалтерского учета из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Наряду с тем фактом, что расчет ряда налогов осуществляется на базе бухгалтерского учета, в нормативных документах по налогообложению существует достаточно большое количество требований, которые нельзя исполнить, используя лишь действующие методы бухгалтерского учета.

Учетная политика для целей налогообложения – это совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения, признания, оценки и распределения доходов и расходов, а также иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности.

При формировании учетной политики для целей налогообложения предприятие осуществляет выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательными актами РФ в области налогообложения (например, выбор одного из методов начисления амортизации основных средств).

Учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. При грамотном подходе к ее составлению можно добиться весьма существенного повышения эффективности деятельности организации, оптимизировать ее налоговые обязательства.

Формирование оптимальной для организации учетной политики является одним из основных элементов налогового планирования и оказывает непосредственное влияние на финансовое положение организации.

2. Влияние договорной политики организации на ее налоговые обязательства. Оценка хозяйственных договоров с точки зрения налоговых рисков

Основные законодательные и нормативные документы:

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 11.02.2013) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.03.2013)

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ (ред. от 14.06.2012)

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 07.05.2013)

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013)

Литературные источники:

Королева Е. Налоговые риски договора // ЭЖ-Юрист. 2011. № 39

Бычкова С.М., Макарова Н.Н. Договорная политика: анализ легитимности фактов хозяйственной жизни // Аудиторские ведомости. 2011. № 10

Рыжков К. Особенности учетной политики подрядной организации // Аудит и налогообложение. 2012. № 2

Дарага О. Лицензионный договор: бухгалтерский и налоговый учеты // Клуб главных бухгалтеров. 2011. № 4

Короткова Н.А. Учет договоров строительного подряда // Практическая бухгалтерия. 2011. № 1

Деева Е. Роль бухгалтера при подготовке и подписании договора // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2011. № 33

Лактионова Н.В., Касьянова С.А. Порядок учета расчетов по договору займа и пути его оптимизации // Все для бухгалтера. 2009. № 9

Гурина И.Н. Предприятие заключило договор комиссии // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2009. № 11

Гаврилова С. НДС по операциям предоставления в аренду помещений иностранным гражданам или организациям на территории Российской Федерации // Финансовая газета». 2012. № 8

Антаненкова Е. УСН: налогообложение у кредитора и должника, а также у третьего лица по договору поставки // Финансовая газета. Региональный выпуск». 2011. № 42

Деева Е. Роль бухгалтера при подготовке и подписании договора // Финансовая газета. Региональный выпуск». 2011. № 33

Семенихин В.В. Налог на имущество при аренде (лизинге) // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации». 2011. № 11

Привольнова О. Односторонний отказ от договора: налоговые последствия // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». 2011. № 24

Будакова Н.И. Выдаем заем сотруднику организации // Отдел кадров коммерческой организации». 2012. № 3

Силакова М. Кредитный договор. Обзор практики // Современный предприниматель». 2011. № 11

Лермонтов Ю.М. Дарение: характеристика договора, особенности бухгалтерского учета и налоговые аспекты // Все для бухгалтера. 2011. № 6

Липкина Т. Цена контракта и риски роста затрат // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2011 № 18

Пономарев С.А. Факторинг: особенности бухгалтерского учета и налоговые аспекты // Бухгалтер и закон. 2011. № 4

Чиркова Е. Выплаты по договорам гражданско-правового характера // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. 2011. № 12

Лермонтов Ю.М. Расторжение договора, признание его недействительным: гражданско-правовая характеристика, особенности бухгалтерского учета и налоговые аспекты // Все для бухгалтера. 2011. № 3

Колбасин В. Расчеты по договорам поставки // Аудит и налогообложение. 2011. № 5

Климова Н.В., Касьянова С.А. Оптимизация налоговой нагрузки на этапе планирования договора поставки // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 32

Орлова Е.В. Влияние условий отдельных видов договоров на налоговые риски строительных организаций // Бухучет в строительных организациях. 2011. № 5

www.nalog.ru

Согласно положениям ГК РФ (ст. 420, 421, 422) договор – это соглашение двух или нескольких лиц об установлении, прекращении прав и обязанностей.

В соответствии с гражданским законодательством договор считается заключенным, если между сторонами достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

Формирование условий хозяйственных договоров с целью достижения желаемого финансового результата или определенной структуры активов организации называется договорной политикой.

К инструментам договорной политики организации можно отнести выбор контрагента, вида и отдельных условий договора.

Проводя договорную политику, следует оценивать в комплексе все налоговые последствия заключаемого и (или) изменяемого хозяйственного договора.

Информация, содержащаяся в договорах, заключаемых между экономическими субъектами, должна подвергаться анализу и осмыслению, поскольку от правильного выбора вида договора, его структуры и содержания напрямую зависит финансовый результат сделки, в конечном итоге влияющий на налоговые обязательства организации.

Процесс заключения договора целесообразно разделить на два этапа: до принятия решения о заключении договора (планирование) и стадия непосредственного оформления и подписания договора.

На первом этапе оценивается возможность снижения налоговой нагрузки в зависимости от:

- классификации договора;
- величины возникающих налоговых обязательств;
- организационно-правовой формы осуществления предпринимательской деятельности субъектного состава договора;
- применяемого режима налогообложения и налоговых льгот (как налогоплательщика, так и контрагента);
- методик учета активов и обязательств, зафиксированных в приказе об учетной политике организации и др.

Анализ этих факторов позволяет отказаться от нерентабельных видов договоров, разработать новые или улучшенные варианты, позволяющие минимизировать налоговую нагрузку.

На втором этапе необходимо четко соблюдать условия договора с целью снижения налоговых рисков.

В целом ряде случаев порядок расчета налогооблагаемой базы и сроки уплаты налогов зависят от того, как конкретная хозяйственная операция

трактуются гражданским и налоговым законодательством, и прежде всего действующими ГК РФ и НК РФ.

Вторая часть НК РФ связывает определение налоговых обязательств с видом хозяйственного (гражданско-правового) договора: цессии (ст.155 НК РФ), комиссии (ст.158 НК РФ), простого товарищества (ст.180 НК РФ), коммерческого кредита (ст.162, 167 НК РФ) и т.д.

При выборе наиболее выгодного варианта заключения договорных отношений может быть получена налоговая экономия в связи с отсрочкой платежа в бюджет или более раннего возмещения налога из бюджета.

3. Оптимизация налоговой нагрузки малых предприятий

Основные законодательные и нормативные документы:

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013), глава 26.2. Упрощенная система налогообложения

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013), глава 26.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 06.12.2011) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»

Литературные источники:

Шальнева М.С. Оптимизация налоговой нагрузки малых предприятий // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 5

Приображенская В.В. Обобщенная форма задачи управления налоговыми обязательствами предприятия // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 3

Чхутиашвили Л.В. Налогообложение малого предпринимательства в условиях рынка // Налоги и налогообложение. 2010. № 8

Перова А.Е. Особенности организации налогового планирования на предприятиях малого бизнеса // Все для бухгалтера. 2010. № 11

Афонникова Е. Упрощенная система налогообложения как инструмент налогового планирования // Финансовая газета. 2002. № 46

Пестрякова Т.П. Особенности финансовой стратегии малого предприятия // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 2

Горлов В.В. Налоговое планирование: направления совершенствования и перспективы развития // Налоговое планирование. 2009. № 2

Филобокова Л.Ю. Методические подходы к оценке конкурентоспособности и предпринимательского риска в малом предпринимательстве // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 5

Зарипова Н.Д. Налоговое регулирование деятельности малого предпринимательства в России // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 25

www.nalog.ru

Малому предпринимательству, наряду с неоспоримыми преимуществами, присущи и определенные недостатки: более высокий уровень риска и, как следствие, высокая степень неустойчивости положения на рынке; зависимость от крупных компаний; повышенная чувствительность к изменениям условий хозяйствования; трудности в заимствовании дополнительных финансовых средств и др.

Как показывает мировая практика, малые предприятия имеют значительный удельный вес в экономике и пользуются государственной поддержкой.

Состояние и развитие малого предпринимательства в значительной степени определяется проводимой государственной экономической политикой, составной частью которой является налоговая политика. С помощью системы налогообложения государство не только обеспечивает наполняемость налоговыми доходами бюджетной системы всех уровней власти, но и влияет на процессы производства и обращения товаров (работ, услуг), стимулируя либо сдерживая их рост, корректируя развитие экономики в целом.

В Федеральном законе от 24.07.2007 №209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» предусмотрено, что малые предприятия могут применять специальные налоговые режимы, упрощенные правила ведения налогового учета по отдельным налогам и сборам. В целом малые предприятия в настоящее время могут функционировать в условиях общепринятой (традиционной) системы налогообложения, а также одного из четырех специальных налоговых режимов.

Традиционная система налогообложения – вид налогообложения, при котором организацией ведется бухгалтерский учет, и уплачиваются все общие налоги: федеральные, региональные и местные.

Специальные налоговые режимы – это льготные режимы налогообложения.

От того, какую налоговую нагрузку несет предприятие, зависит в конечном итоге величина прибыли, остающейся в его распоряжении.

Существует множество способов оптимизации налогообложения предприятий того или иного типа. Для снижения размера налоговых платежей используются различные методы налоговой оптимизации: замены отношений; отсрочки налогового платежа; прямого сокращения объекта налогообложения; принятия учетной политики.

В каждом случае для конкретного предприятия необходимо оценивать приемлемость того или иного способа оптимизации налоговой нагрузки.

Следует учитывать также, что любое налоговое планирование содержит определенные налоговые и юридические риски.

4. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки

Основные законодательные и нормативные документы:

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013)

Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, ред. от 08.04.2011 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»

Приказ ФНС РФ от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@, ред. от 22.09.2010 «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок»

Литературные источники:

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. Анализ величины налоговой нагрузки в российской экономике

Суханова И.В. Методика определения налоговой нагрузки на прибыль коммерческого банка // Налоги и налогообложение. 2011. № 10

Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы. 2000. № 5

Климова Н.В. Основы проведения финансового анализа деятельности организации в налоговом консультировании // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 3

Голикова Е. Налоговая нагрузка 2012. Проблемы в сфере инноваций // Финансовая газета. 2012. № № 13, 14

Шальнева М.С. Налоговая нагрузка: способы ее определения и возможности оптимизации // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 44

Новикова А.Н. Аренда производственного оборудования как способ снижения налоговой нагрузки // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2011. № 6

Барташевич С.В. Квалификационные ошибки в практике уменьшения налогового бремени // Налоги и налогообложение. 2011. № 10

Бородина А.С. Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия // Налоги и налогообложение. 2011. № 9

Бородина А.С. Налоговая нагрузка предприятия: сущность, функции, факторы и показатели // Налоги и налогообложение. 2011. № 6
www.nalog.ru

Несмотря на большое внимание, уделяемое в экономической литературе методикам оценки налоговой нагрузки, этот вопрос до сих пор остается недостаточно исследованным.

Величина налоговой нагрузки зависит от множества факторов: вида деятельности и организационно-правовой формы предприятия, налогового режима, особенностей договорной и учетной политики и т.д.

В настоящее время существуют различные методики определения налоговой нагрузки предприятия.

Наиболее известные среди них – методика Министерства финансов Российской Федерации, а также методики таких авторов, как М.Н. Крейнина, Е.А. Кирова, Т.К. Островенко, М.И. Литвин и др.

Общепринятой методикой определения налогового бремени на организации является порядок расчета, разработанный Минфином России, согласно которому уровень налоговой нагрузки – это отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации:

$$НН = [НП / (В + ВД)] \times 100\%$$

где НН – налоговая нагрузка на предприятие;

НП – общая сумма всех уплаченных налогов;

В – выручка от реализации продукции (работ, услуг);

ВД – внереализационные доходы.

Данная методика не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени. Рассчитанная по данной методике налоговая нагрузка характеризует только налогообъемность продукции (работ или услуг), произведенной хозяйствующим субъектом, и не дает реальную картину налогового бремени налогоплательщика.

Одними из первых, еще в 1998 г., методики расчета показателей налоговой нагрузки представили Е.А. Кирова и М.И. Литвин. Е.А. Кировой была предложена методика расчета налоговой нагрузки, согласно которой налоговая нагрузка подразделяется на абсолютную и относительную. Абсолютная налоговая нагрузка представляет собой сумму налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды, подлежащих перечислению организацией, и рассчитывается следующим образом:

$$\text{АНН} = \text{НП} + \text{ВП} + \text{НД},$$

где АНН – абсолютная налоговая нагрузка;

НП – налоговые платежи, уплаченные организацией;

ВП – уплаченные платежи во внебюджетные фонды;

НД – недоимка по платежам.

Для определения уровня налоговой нагрузки Е.А. Кирова предлагает использовать показатель относительной налоговой нагрузки, который рассчитывается как отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости:

$$\text{ОНН} = (\text{АНН} / \text{ВСС}) \times 100\%,$$

где ВСС - вновь созданная стоимость;

В – выручка от реализации продукции, работ или услуг (с учетом НДС);

МЗ – материальные затраты;

А – амортизация;

ВД – внереализационные доходы;

ВР – внереализационные расходы (без налоговых платежей);

ОТ – оплата труда;

НП – налоговые платежи;

ВП – платежи во внебюджетные фонды;

П – прибыль организации.

Вновь созданная стоимость продукции организации определяется следующим образом:

$$\text{ВСС} = \text{ОТ} + \text{НП} + \text{ВП} + \text{П}.$$

В расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией. При этом на объективность расчета не влияют ни отраслевая специфика, ни размер компании.

Однако при использовании данного метода нет возможности качественно прогнозировать изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот.

М.И. Литвин предлагает включать в сумму налоговых платежей все налоги, уплачиваемые организацией, с учетом НДС.

$$НН = (\sum (НП + ВП) / \sum ИС) \times 100\%,$$

где $\sum (НП + ВП)$ – сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды;

$\sum ИС$ – сумма источников уплаты налогов.

В дальнейшем совершенствование методик определения налоговой нагрузки происходило (и происходит сейчас) по двум направлениям:

- совершенствование расчета показателей налоговой нагрузки предприятия;

- совершенствование состава и структуры показателей налоговой нагрузки.

Мировой опыт налогообложения свидетельствует о том, что оптимальный уровень налоговой нагрузки на налогоплательщика должен составлять не более 30 - 40% от дохода.

5. Оценка налоговых рисков и эффективности налоговой оптимизации. Управление налоговыми рисками

Основные законодательные и нормативные документы:

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013)

Приказ ФНС РФ от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@, в ред. от 22.09.2010 № ММВ-7-2/461@) «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок

Литературные источники:

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов

Гагарин П.А. 125 рекомендаций по управлению налоговыми рисками: быть добросовестным налогоплательщиком // Арсенал предпринимателя. 2012. № 1

Мельникова Ю.А. Налоговые риски «упрощенцев»: изучаем арбитражную практику // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. № 12

Панина П.Г. Бухгалтерская справка: как правильно ее оформить, чтобы снизить риск налоговых претензий // Российский налоговый курьер. 2012. № 1-2

Артюхин Н. Рассрочка платежа: налоговые риски // Налоги и налоговое планирование». 2011. № 11

Королева Е. Налоговые риски договора // ЭЖ-Юрист. 2011. № 39

Хачатурян Ю. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков в сделках с недвижимостью // Клуб главных бухгалтеров. 2011. № 8

Ежова О. Оценка риска налоговой проверки // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2011. № 29

Чипуренко Е.В. Оценка налоговых рисков в анализе стратегических решений организации // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 27

Шестакова Е.В. Бухучет, налоги, сделки // Налоговый вестник. 2011

Старицына К.А. Риски в налоговом планировании // Все для бухгалтера. 2011. № 11

Чипуренко Е.В. Налоговые риски в хозяйственной деятельности коммерческой организации // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 24

Сверчкова Д. Особенности заполнения первичной документации с целью минимизации налоговых рисков // Консультант. 2011. № 11

Морева Т. Обоснованность расходов: пути снижения налоговых рисков // Налоги и налоговое планирование. 2011 № 6

Орлова Е.В. Влияние условий отдельных видов договоров на налоговые риски строительных организаций // Бухучет в строительных организациях. 2011. № 5

Шальнева М.С. Управление налоговыми рисками предприятия в современных экономических условиях // Финансы. 2011 № 4

Климова Н.В. Методические основы анализа налоговых рисков // Финансы. 2011. № 3

Семенова М. Налоговые риски российских холдингов и практические рекомендации по их снижению // Консультант. 2011. № 5

Гордеева О.В. Налоговые риски: понятие и классификация // Финансы. 2011. № 1

Блохин К. Управление налоговыми рисками по заемным обязательствам // Финансовая газета. 2011. № № 1, 2

Фиш Н.А. Налоговые риски ускоренной оптимизации // Клуб главных бухгалтеров. 2011. № 1

Панина И. Минимизация налоговых рисков при выборе контрагентов // Консультант. 2011. № 1

www.nalog.ru

Деятельность налогоплательщика с высоким налоговым риском – деятельность, в отношении которой есть основания полагать, что она направлена на получение необоснованной налоговой выгоды.

В Приказе ФНС РФ от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@ представлены основные способы (схемы) ведения налогоплательщиками деятельности, а также список признаков, которые, на взгляд налоговых органов, свидетельствуют о высокой степени налогового риска. Чем больше таких признаков у налогоплательщика, тем вероятнее, что он может быть признан проблемным, а сделки, совершенные с ним, – сомнительными.

Критериев самостоятельной оценки рисков – 12 (таблица 1).

Таблица 1. - Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков

Критерий	Показатель
Налоговая нагрузка	Сумма уплачиваемых налогов ниже среднего уровня по отрасли или по виду экономической деятельности
Результаты деятельности	Убытки в отчетности в течение нескольких налоговых периодов
Вычеты по НДС	Значительные суммы налоговых вычетов, заявленных в декларации
Соотношение доходов и расходов	Темп роста расходов превышает темпы роста доходов от реализации товаров (работ, услуг)
Среднемесячная заработная плата работников	Уровень зарплаты ниже среднего уровня по данному виду деятельности в регионе
Применение специальных режимов	Неоднократное приближение к предельному значению показателей, разрешающих применять спецрежимы
Профессиональные вычеты	В отчетности предпринимателя сумма расхода максимально приближена к сумме его дохода за календарный год

Партнеры	Заключение договоров с перекупщиками или посредниками
Пояснения в налоговую инспекцию	Непредставление пояснений в ответ на уведомление из инспекции о наличии несоответствия в показателях отчетности
Местонахождение	Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в связи с изменением места нахождения
Рентабельность	Значительное отклонение уровня рентабельности от уровня, предусмотренного для данного вида деятельности по данным статистики
Ведение деятельности с высоким налоговым риском	В деятельности налогоплательщика выявлены признаки получения необоснованной налоговой выгоды

6. Налоговая оптимизация и необоснованная налоговая выгода

Основные законодательные и нормативные документы:

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 07.05.2013), ст. 38-40

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013)

Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»

Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»

Литературные источники:

Урман Н.А. Эффективное налоговое планирование // «Налоговый вестник», 2010

Чулкова Л.А., Ковалевская Д.Е. Налоговая выгода: практика применения налоговыми органами и судами // Налоговый вестник. 2011

Шестакова Е.В. Налоговая оптимизация // РОСБУХ. 2012

Чулкова Л.А. Налоговые органы дают квалификацию сделкам налогоплательщиков // Налоговый вестник. 2010. № 11

Пикунова Е. Риск установления признаков недобросовестности контрагента – основной риск актуальной налоговой практики // Консультант. 2011. № 9

Шестакова Е. Получение налоговой выгоды при приобретении товаров, работ, услуг у недобросовестных поставщиков // Клуб главных бухгалтеров. 2011. № 3

Морева Т. Обоснованность расходов: пути снижения налоговых рисков // Налоги и налоговое планирование. 2011. № 6

www.nalog.ru

Налоговое планирование представляет собой одну из важнейших составных частей финансового планирования организации, и может быть заложено в стратегию развития компании.

Это обусловлено тем, что каждый налогоплательщик имеет право использовать допустимые законодательством средства, способы и приемы для максимального сокращения своих налоговых обязательств;

Налоговое планирование осуществляется в целях оптимизации налоговых платежей, минимизации налоговых потерь, увеличения реальных возможностей для дальнейшего развития организации, повышения уровня эффективности ее работы. Одним из этапов налогового планирования являются анализ налоговых проблем организации и разработка инструментов их решения.

Опасные способы оптимизации (минимизации) налоговой нагрузки связываются налоговыми органами с необоснованной налоговой выгодой.

Под налоговой выгодой понимают уменьшение размера налоговых обязательств вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Необоснованной считается налоговая выгода, полученная налогоплательщиком от операций, которые не имеют разумных экономических оснований, заключаются с целью обойти налоговое законодательство исключительно ради минимизации налоговых платежей в бюджет.

В Постановлении № 53 судьи ВАС РФ, исходя из арбитражной практики, выделили ряд подозрительных признаков, наличие которых может свидетельствовать о необоснованности выгоды, полученной налогоплательщиком. Например, подозрительными выглядят сделки между аффилированными лицами; с контрагентами-нарушителями; осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика; применение фирм - «однодневок» и др.

Таким образом, при осуществлении налогового планирования должны быть сбалансированы все требования действующего законодательства и интересы налогоплательщика в области оптимизации налоговых платежей.

7.Офшорная юрисдикция как инструмент международной налоговой оптимизации

Основные законодательные и нормативные документы:

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 07.05.2013), ст. 38-40

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013)

Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 08.08.2009) О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов

Литературные источники:

Кобзева Т. Офшорные юрисдикции - инструмент налогового планирования // Финансовая газета. Региональный выпуск». 2011. № № 25, 26

Пискулов Ю.Россия в международной торговле // Международная экономика. 2012. № 2

Аксенов Д. Офшорный бизнес. Мировой опыт и российская практика // Развитие рынка. 2009. № 8.

Погорлецкий А.И. Международное налогообложение: Учебник. - СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2006.

Хейфец Б. Роль офшоров в глобальной экономике // Мировая экономика и международные отношения. 2008. № 11.

Хейфец Б. Офшорные финансовые сети российского бизнеса // Вопросы экономики. 2009. № 1.

Тендрякова А.С. О введении в законодательство РФ мер против сокрытия налогооблагаемых доходов за рубежом // Налоговая политика и практика. 2009. № 5

Липатова И.В.Механизмы международного налогового планирования: теория и практика применения // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 37

Дмитриева К.Н. Трансграничные сделки: уклонение от уплаты налогов или налоговая оптимизация // *Налоги*» (журнал). 2011. № 4

Акимова Е. Оффшорные инструменты // *Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров*. 2011. № 5

Щекин Д., Малышев Д., Алексахина Р., Саенко Д., Пикунова Е. Оффшоры: игра по новым правилам // *Консультант*. 2012. № 3

Акимова Е.В.) Налоговые льготы «ГроссМедиа», «РОСБУХ», 2011

Галата К.А. Оффшорные зоны. Контроль и международное сотрудничество на современном этапе // *Международная экономика*. 2011. № 2

Дубовик С.В. Анализ мирового опыта по налогообложению контролируемых иностранных компаний // *Налоги и налогообложение*. 2010. № 11

Барулин А.С. Проблема законодательного регулирования свободных экономических зон, имеющих статус «оффшорные» // *Внешнеторговое право*. 2011. № 2

Ревенков П.В., Воронин А.Н. Оффшорные зоны: законы привлекательности // *Международные банковские операции*. 2010. № 1

Зубарева И.Е. Россия «оффшорная»: за и против // *Ваш налоговый адвокат*. 2008. № 10

www.nalog.ru

Внешнеэкономическая деятельность многих российских предприятий взаимосвязана с оффшорными компаниями и банками. На сегодняшний день в мире насчитывается более 300 оффшорных зон; во многих из них зарегистрировано около 60 тыс. компаний и филиалов с участием российского капитала. Практически все крупные российские корпорации имеют филиалы или своих юридических представителей в указанных оффшорных зонах.

Привлекательность оффшорных зон состоит, главным образом, в следующем:

1. Налог на прибыль отсутствует или не превышает 1 - 2% и, как правило, не зависит от величины дохода оффшорной компании.

Уровень налогообложения зависит от того, является ли компания резидентной или нерезидентной по отношению к стране регистрации. Резидентной признается компания, созданная и зарегистрированная в соответствии с законами данной страны. Нерезидентной признается иностранная компания, зарегистрированная за пределами данной оффшорной юрисдикции.

2. Процедура регистрации компании максимально упрощена, минимальный размер уставного капитала не определен, сведения о личности вла-

дельца (владельцев) компании не подлежат разглашению (за некоторыми исключениями).

3. Отсутствуют ограничения на вывоз капитала.

4. Процедура управления компанией не слишком усложнена.

5. От компаний не требуется представление налоговых деклараций. Единственной формой отчетности является ежегодный финансовый отчет. В большинстве оффшорных зон нарушение налогового и таможенного законодательства не считается уголовно наказуемым преступлением.

Наряду с вполне законным использованием оффшоров финансовые операции многих российских компаний, осуществляемые с использованием оффшорных структур, имеют своей целью вывод капитала из Российской Федерации, направлены на уклонение от налогообложения в соответствии с законодательством РФ и т.п.

Многие страны, входящие в так называемую категорию налоговых убежищ, под давлением ряда стран мира приняли законы, направленные на усиление контроля с их стороны за капиталом, поступающим к ним от различных компаний из различных стран мира.

8. Отсрочка и рассрочка уплаты налогов как элементы налоговой оптимизации: теория и практика

Основные законодательные и нормативные документы:

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 07.05.2013) гл.9

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013)

Приказ Минфина РФ от 28 сентября 2010 г. № ММВ-7-8/469 Об утверждении порядка изменения срока уплаты налога и сбора, а также пени и штрафа налоговыми органами @ (в ред. Приказа ФНС России от 19.03.2012 № ММВ-7-8/164@)

Письмо Минфина РФ от 21 декабря 2009 г. № 03-02-07/1-546

Письмо Минфина РФ от 17 декабря 2010 г. № 03-02-07/1-597

Закон Красноярского края от 19.02.2009 № 8-2933 (ред. от 19.05.2011) «Об особенностях предоставления инвестиционного налогового кредита в Красноярском крае

Закон Красноярского края от 01.12.2011 № 13-6649 (ред. от 15.03.2012) «О краевом бюджете на 2012 год и плановый период 2013 - 2014 годов»

ст.36. Предельные размеры предоставления инвестиционных налоговых кредитов

Литературные источники:

Безбородова Т.И. Оценка решений об отсрочках, рассрочках по уплате налогов и сборов при угрозе возникновения признаков несостоятельности (банкротства) организации // *Налоги (журнал)*. 2011. № 1

Тимошин С. Предоставление отсрочек или рассрочек уплаты таможенных пошлин, налогов // *Подготовлен для системы КонсультантПлюс*. 2012

Колташов Г.В. Деятельность налоговых органов в сфере урегулирования и взыскания задолженности // *Российский налоговый курьер*. 2010. № 22

Артюхин Н. Рассрочка платежа: налоговые риски // *Налоги и налоговое планирование*. 2011. № 11

Шилимина Н.В. Отсрочка и рассрочка по новым правилам // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения*. 2011. № 6

Шеменин В.А. Отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит // *Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2009. № 11

Ярошенко С. Налоговые отсрочки. Меняем сроки платежей // *Современный предприниматель*. 2010. № 2

Боровикова Е.В. Налоговое планирование как подсистема финансового планирования в кредитной организации // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 1

Приображенская В.В. Обобщенная форма задачи управления налоговыми обязательствами предприятия // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 3

Лабутина Ю. Отложить налоговые обязательства // *Расчет*. 2011. № 11

Безденежных Я. Особенности учета и налогообложения в инновационных компаниях // *Новая бухгалтерия*. 2012. № 2

www.nalog.ru.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога, сбора, а также пени и штрафа не более чем на год с единовременной (отсрочка) или поэтапной (рассрочка) уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий трех лет, может быть предоставлена по решению Правительства Российской Федерации.

Данный вид льготы может быть предоставлен как по одному, так и по нескольким налогам заинтересованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) непредоставление (несвоевременное предоставление) бюджетных ассигнований или лимитов бюджетных обязательств заинтересованному лицу; перечисление (несвоевременное перечисление) из бюджета денежных средств, в том числе в счет оплаты услуг, товаров для государственных, муниципальных нужд в объеме, достаточном для своевременной уплаты налога;

3) угроза банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;

4) имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер

б) налоги подлежат уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ при наличии оснований, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

При наличии перечисленных оснований (за исключением отсутствия бюджетного финансирования) отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена организации на сумму, не превышающую стоимость ее чистых активов,

Законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены основания и условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты региональных и местных налогов, пеней и штрафов.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами государственных внебюджетных фондов).

Инвестиционный налоговый кредит (ИНК) предоставляет налогоплательщику возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. ИНК может быть предо-

ставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды, повышение энергетической эффективности производства.

2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на срок от одного года до пяти лет (до десяти лет – по основанию, указанному в ст. 67 НК РФ).

Порядку и случаям прекращения действия отсрочки, рассрочки и ИНК посвящена ст. 68 НК РФ. В частности, их действие прекращается:

- по истечении срока действия соответствующего решения или договора;
- в случае досрочного погашения задолженности и процентов по ней;
- при нарушении налогоплательщиком условий их предоставления.

9. Оценка налогового бремени в России и в зарубежных странах

Основные законодательные и нормативные документы:

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 07.05.2013)

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013)

Постановление Совета администрации Красноярского края от 28.06.2006 № 199-п (ред. от 05.03.2009) «Об утверждении Порядка и Методики оценки социально-экономической эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот»

Литературные источники:

Фадеев Д.Е. Экономика. Налоги. Бизнес // Налоговый вестник. 2011
Бородина А.С. Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия // Налоги и налогообложение. 2011. № 9

Шальнева М.С. Налоговая нагрузка: способы ее определения и возможности оптимизации // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 44

Ушвицкий Л.И., Маслова Д.В. Методика оценки налоговой нагрузки на труд и капитал // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 1

Осипова Е.С. Анализ практики формирования налогового и бюджетного потенциалов Российской Федерации // Налоги (журнал). 2012. № 1

Осипова Е.С. Методологические и практические аспекты оценки налогового потенциала // Налоги (газета). 2011. № 47

Барташевич С.В. Квалификационные ошибки в практике уменьшения налогового бремени // Налоги и налогообложение. 2011. № 10

Чипуренко Е.В. Налоговый анализ: новое научное направление // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 14

Боровикова Е.В. Налоговое планирование как подсистема финансового планирования в кредитной организации // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 1

Максимова Т.Н. Налоговое планирование «ГроссМедиа», «РОСБУХ». 2011

Волкова Е.Г. Эффективная налоговая ставка: методика расчета и оценка уровня показателя // Финансы. 2011. № 9

Климова Н.В. Основы проведения финансового анализа деятельности организации в налоговом консультировании // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 3

Чипуренко Е.В. Оценка налоговых рисков в анализе стратегических решений организации // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 27

Шальнева М.С. Налоговая нагрузка: способы ее определения и возможности оптимизации // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 44

Чипуренко Е.В. Налоговая среда и цели налогового планирования организации // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 13

Шальнева М.С. Оптимизация налоговой нагрузки малых предприятий // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 5

Чернова М.В.) Методические подходы к оценке налоговой нагрузки // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 27

Виноградова А. Способы управления налоговыми затратами // Расчет. 2010. № 1

Камалиев Т.Ш. Налоговая нагрузка и методы ее расчета // Налоговый вестник. 2009. № 8

Колесень Е.В. Взаимосвязь процесса налоговой оптимизации с уровнем налоговой нагрузки и налоговыми рисками // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2010. № 9

Романов В. Концепция контроля. Новые сведения для оценки // Современный предприниматель. 2010. № 10

Барташевич С.В. Налоговое бремя как правовая категория // Налоги и налогообложение», 2010, № 6

Федосимов Б.А. Оценка налоговой нагрузки предприятий // Налоги (журнал). 2008. № 1

Юрзинова И.Л. Управление налоговым бременем на уровне субъектов хозяйствования: цели, принципы, подходы // Налоговая политика и практика. 2007. № 5.

Кадушин А.Н., Михайлова Н.М. Насколько сильно налоговое бремя в России (попытка количественного анализа) // Финансы. 2005. № 7.

Горшкова Л.Л. Определение налоговой нагрузки на организацию // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2009. № 12

www.nalog.ru

Под налоговым бременем следует понимать совокупность налогов и сборов в денежном выражении, обязанность уплаты которых возложена действующим законодательством на налогоплательщика.

Налоговое бремя появляется одновременно с обязанностью по уплате налога.

В современной литературе существуют разные подходы к концепции налогового бремени.

1. Налоговое бремя как отношение суммы обязательных платежей в бюджет к результатам финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Совокупные налоговые обязательства могут оцениваться в соотношении с выручкой, активами, валютой баланса, себестоимостью товаров, работ, услуг, прибылью. Такой подход нашел свое отражение в Постановлении Правительства РФ от 23 июня 2006 г. № 391.

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России понимает налоговую нагрузку как долю совокупного дохода налогоплательщика, которая изымается в бюджет и рассчитывается как отношение

суммы всех начисленных налоговых платежей к объему реализации товаров (работ, услуг).

2. Налоговое бремя как направление расходования собственных средств налогоплательщика.

3. Налоговое бремя как инструмент управления экономическими процессами.

Большинство экономистов признают, что чрезмерно высокий уровень налогов – это дестабилизирующее явление, при котором пропадают экономические стимулы, снижается предпринимательская и инвестиционная активность, происходит массовое стремление предпринимателей и граждан к сокрытию доходов, усиливаются социальная напряженность.

Необходимо определить экономические и политические границы налогообложения, установить равновесный уровень налогового бремени, учитывающий фискальные и стратегические интересы государства и интересы налогоплательщика.

Сегодня уровень налоговых ставок в России приближается к критическому, и их дальнейшее повышение только приведет к давлению на экономику и снижению предпринимательской и инвестиционной активности.

10. Международный опыт и российская практика налогового стимулирования инновационной деятельности

Основные законодательные и нормативные документы:

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013) гл. 25 НК РФ, ст. 259

Федеральный закон от 7 июня 2011 г. № 132-ФЗ «О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности»

Федеральный закон от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности».

Налоговое стимулирование инновационной деятельности и развития человеческого капитала «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов»

Налоговое стимулирование инновационной деятельности «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов»

Налоговое стимулирование инновационной деятельности «Стратегия развития науки и инноваций в Российской Федерации на период до 2015 года»

Распоряжение Правительства РФ от 08.12.2011 № 2227-р «Об утверждении Стратегии инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 года»

Указ Губернатора Красноярского края от 24.11.2011 № 218-уг «Об утверждении Стратегии инновационного развития Красноярского края на период до 2020 года «Инновационный край - 2020»

Решение Красноярского городского Совета депутатов от 13.10.2011 № В-267 «О Программе социально-экономического развития города Красноярска до 2020 года»

Письмо Минфина России от 03.08.2010 № 03-03-06/1/512 Механизмы, стимулирующие инновационную деятельность

Литературные источники:

Калаков Р.Н. Практика предоставления налоговых льгот в зарубежных странах // *Налоги и налогообложение*. 2010. № 9

Кизимов А.С. Международный опыт и российская практика налогового стимулирования инновационной деятельности // *Финансы*. 2008. № 7

Башкирова Н.Н. Совершенствование налогового законодательства в целях стимулирования инновационно активных организаций // *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 2008. № 1

Кашин В.А. НК РФ: Налоговые отношения и модели подоходного налогообложения // *Налоговая политика и практика*. 2009. № 3

Корф Д.В. Налогообложение в сфере образования: опыт США // *Налоги и налогообложение*. 2009. № 12

Дадашев А.З. Налоговый механизм регулирования инвестиционной деятельности организаций // *Налоговая политика и практика*. 2008. № 7

Гутников О.В. Сопоставительный анализ и оценка законодательных моделей регулирования инновационной деятельности // *Законодательство и экономика*. 2006. № 10

Фадеев В.Ю., Шапкин И.Н. Инновационное предпринимательство: Учебное пособие. М.: Наука, 2007

Безденежных Я. Особенности учета и налогообложения в инновационных компаниях // Новая бухгалтерия. 2012. № 2

Мусаева Х.М., Иманшапиева М.М. Системы налогообложения субъектов малого бизнеса: опыт индустриальных стран и возможности его использования в условиях Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2011. № 8

Борисов О.И. Благоприятный налоговый климат для инновационной деятельности как антикризисная мера в России и зарубежных странах // Налоги (журнал). 2011. № 3

Пансков В.Г. О налоговом стимулировании модернизации российской экономики // Налоги и налогообложение 2010. № 12

Кочергин А. Инновационная деятельность: налоговые льготы и преференции // Финансовая газета. 2011. № 7

Еременко В.И. О налоговом законодательстве России в сфере инновационной деятельности // Законодательство и экономика. 2011. № 10

Федорцова Р.П. Элементы налоговой политики организации по инновационной деятельности // Налоги (журнал) 2011. № 3

Полежарова Л.В. Изменения механизма налогообложения прибыли в свете поставленных задач инновационного развития экономики // Финансы. 2011. № 2

Бельковец В. Инновационная деятельность: льготы от государства // Налоговый учет для бухгалтера. 2011. № 9

Ахматова А. Территория льгот // Расчет. 2011. № 7

Голикова Е. Налоговая нагрузка 2012. Проблемы в сфере инноваций // Финансовая газета. 2012. № № 13, 14

Зобнина С.В., Балта Е.Ю. Налоговые льготы и преференции в сфере инновационной деятельности // Налоговый вестник. 2010. № 6

Калаков Р.Н. Практика предоставления налоговых льгот в зарубежных странах // Налоги и налогообложение. 2010. № 9

Гордеева О.В. Особенности налогового регулирования инновационной деятельности // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2010. № 7

Васильев Н.В. Создание благоприятных налоговых условий для развития инновационной деятельности // Российский налоговый курьер. 2010. № 17

www.nalog.ru

Основные налоговые льготы и преференции, принятые в последние годы, предусмотрены для компаний, занимающихся инновационной деятельностью:

- сокращен до 1 года срок принятия к вычету расходов на НИОКР при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- отменено ограничение по списанию расходов на НИОКР, не давших положительного результата;

- увеличен до 1,5% от выручки норматив расходов на НИОКР, осуществляемых в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и других отраслевых фондов;

- введен повышающий коэффициент, позволяющий учесть в расходах по налогу на прибыль организаций в 1,5 раза больше затрат на НИОКР, чем было фактически осуществлено; при этом утвержден перечень из направлений исследований, затраты на которые принимаются с повышающим коэффициентом;

- существует возможность применения инвестиционного налогового кредита, в том числе при проведении НИОКР, технического перевооружения, осуществлении внедренческой или инновационной деятельности;

- освобождена от НДС продажа и передача на основе лицензионного договора исключительных прав на изобретения, промышленные образцы, программы для ЭВМ, ноу-хау;

- освобожден от НДС и таможенных пошлин ввоз технологического оборудования, аналоги которого не производятся в Российской Федерации;

Вышеперечисленные налоговые льготы могут быть разделены на две группы:

первая группа – льготы, применяющиеся ко всем налогоплательщикам, осуществляющим инновационную деятельность,

вторая группа – льготы, специально предусмотренные в отношении компаний, являющихся резидентами особых экономических зон.

С принятием Федерального закона от 7 июня 2011 г. № 132-ФЗ «О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» произошли очередные изменения и дополнения налогового законодательства об инновационной деятельности. Принятие этого Закона направлено на более

активное стимулирование спроса на инновации и активизацию инновационной деятельности. Это должно обеспечиваться путем создания налоговых льгот и преференций для физических и юридических лиц, осуществляющих инвестиции в исследования и разработку, а также внедрение новых технологий в России.

Среди основных изменений и дополнений, внесенных в российское налоговое законодательство в сфере инновационной деятельности, можно отметить следующие:

- в новой редакции гл. 25 НК РФ приведен исчерпывающий (закрытый) перечень расходов на НИОКР;

- Налоговый кодекс РФ дополнен статьей 267.2, регуливающей порядок формирования в налоговом учете резервов предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, что позволяет распределять расходы на эти цели по налоговому периоду, одновременно перераспределяя суммы уплачиваемого налога;

- в ст. 381 гл. 30 указано, что от уплаты налога на имущество сроком на три года освобождаются «...организации – в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности...»;

- в целях стимулирования инновационной деятельности Федеральным законом от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования условий для финансирования инновационной деятельности» предусмотрены отдельные налоговые льготы и преференции, предоставляемые налогоплательщикам за осуществление технико-внедренческой деятельности. Например, ст. 67 НК РФ предусматривает порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, являющегося формой отсрочки уплаты налога на прибыль, региональных и местных налогов сроком до пяти лет по ставке не более 3/4 ставки рефинансирования Центрального банка РФ. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, осуществляющей внедренческую или инновационную деятельность, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

- внесены изменения и дополнения в гл. 21 «Налог на добавленную стоимость», 25 «Налог на прибыль организаций» и 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ;

- налоговые льготы и преференции в виде применения пониженной ставки налога на прибыль, освобождения от налога на имущество, земельного и транспортного налогов, применения пониженного тарифа страховых взносов предоставляются резидентам технико-внедренческих особых экономических зон (Дубна, Зеленоград, Санкт-Петербург, Томск), указанных в Федеральном законе от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».

В течение ближайших лет государству необходимо решить ряд задач по развитию отечественных инновационных технологий. Часть мероприятий, направленных на создание благоприятных условий для поддержки инвестиций в новые технологии, уже реализована, часть будет реализована в перспективе.