

Санкт-Петербургский государственный университет

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

по направлению 080100 – «Экономика»

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО ОБЪЕДИНЕНИЯ

Выполнила:

бакалавриант 4 курса группы ЭФиУИ-41

Рзаева Марина Шахиновна

_____ (подпись)

Научный руководитель:

доцент, кандидат экономических наук

Зябриков Владимир Васильевич

_____ (подпись)

Санкт-Петербург

2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ.....	5
1.1 Понятие и основные принципы налогового планирования.....	5
1.2. Этапы налогового планирования.....	8
1.3. Хозяйственное объединение и особенности налогового планирования его деятельность ..	12
ГЛАВА 2. ПОЭТАПНОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО ОБЪЕДИНЕНИЯ.....	16
2.1. Стратегическое налоговое планирование.....	16
2.2. Оперативное налоговое планирование.....	20
ГЛАВА 3. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ГРУППЫ КОМПАНИЙ ПАО «РОСТЕЛЕКОМ» С УЧЁТОМ ПЕРСПЕКТИВ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СФЕРЫ В РОССИИ.....	27
3.1 Перспективы развития налоговой сферы в России.....	27
3.2 Налоговое планирование группы компаний ПАО «Ростелеком».....	38
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	55
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	57
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	61

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность

Каждое коммерческое предприятие нацелено на получение прибыли и обеспечение её дальнейшего роста. Одним из направлений использования оставшихся на предприятии денежных средств является модернизация осуществляемых процессов и обновление используемых технологий, что способствует поддержанию уровня конкурентоспособности хозяйствующего субъекта и является неотъемлемым компонентом его долгосрочной успешной деятельности на рынке. В ситуации экономической нестабильности совершенствование процесса управления активами юридического лица становится ещё более необходимым.

В целях управления чистой прибылью рассматривают два важных процесса – отток и приток денежных средств. Таким образом, для увеличения чистой прибыли необходимо либо увеличить доходы, либо сократить расходы предприятия. Для достижения второй группы целей может быть применено налоговое планирование, направленное на оптимизацию налоговых платежей с учётом специфики деятельности предприятия и положений действующего законодательства. Налоговое законодательство России находится в процессе развития и модернизации, как следствие, – на сегодняшний день существует и появляется множество способов легальной оптимизации налоговых отчислений предприятия, которые варьируются в зависимости от статуса налогоплательщика. Среди инструментов налоговой оптимизации можно выделить такие, как выбор организационно-правовой формы и места расположения предприятия, использование предоставляемых законодателем льгот, применение особой системы налогообложения и выбор формы договорных отношений.

Однако проведение налогового планирования в отношении отдельного предприятия только с учётом его параметров и хозяйственной деятельности не всегда является экономически верным. Многие предприятия, особенно в условиях глобализации и развития рыночной экономики, функционируют в рамках объединения и, таким образом, в той или иной мере являются взаимозависимыми. В то же время статус хозяйственного объединения в Российской Федерации находится на этапе формирования и ещё не регламентирован в полной мере. Этот аспект, с одной стороны, позволяет группе предприятий наиболее выгодно распределять и перераспределять ресурсы внутри неё, а с другой – существенно повышает необходимость постоянного наблюдения за изменениями налогового законодательства. И без того трудоёмкий процесс управления деятельностью хозяйственного объединения, таким образом, ещё более осложняется вследствие того, что схемы налоговой оптимизации, которые ещё несколько лет назад считались законными и эффективными, могут перестать

действовать в современной экономической среде. В связи с этим представляется актуальным изучение тенденций налогового законодательства в отношении группы юридических лиц, а также анализ и оценка методов и схем оптимизации налоговых отчислений, доступных для хозяйственных объединений на данном этапе развития отношений государства и бизнеса.

Цель данной выпускной квалификационной работы – выявление специфики налогового планирования применительно к деятельности хозяйственного объединения.

Задачи проводимого исследования, направленные на достижение поставленной цели, состоят в следующем:

1. Определить особенности хозяйственного объединения как налогоплательщика;
2. Выявить влияние нововведений в налоговом законодательстве на распространённые схемы вывода доходов в юрисдикции с более низким налогообложением;
3. Оценить налоговую экономию при использовании ряда доступных схем налоговой оптимизации;
4. Определить дальнейшее направление совершенствования налоговой системы Российской Федерации и обусловленные им новые инструменты налоговой оптимизации;
5. На примере налогового планирования хозяйственного объединения во главе с компанией ПАО «Ростелеком» рассчитать налоговую экономию от использования различных инструментов налоговой оптимизации и исследовать её изменение в зависимости от наличия убыточных предприятий.

Объектом исследования данной выпускной квалификационной работы выступает налоговое планирование как вид налоговой политики хозяйственного объединения.

Предметом исследования являются методы и особенности налогового планирования деятельности группы предприятий.

Теоретическая основа работы базировалась на налоговом законодательстве и научных публикациях авторов, раскрывающих теоретическую и практическую часть налогового планирования, изучающих схемы и методы оптимизации налоговых платежей в бюджет.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

1.1 Понятие и основные принципы налогового планирования

Любая коммерческая компания в долгосрочном периоде стремится к получению прибыли и её максимизации. Одним из средств достижения данной цели является снижение оттоков капитала, частью которых являются налоговые платежи в бюджет. Налоговое планирование в свою очередь позволяет оптимизировать эти отчисления, что положительно сказывается на благосостоянии владельцев бизнеса. Для начала мы считаем целесообразным проанализировать точки зрения различных авторов на процесс налогового планирования и выявить основные признаки этого процесса.

С.В. Жестков определяет налоговое планирование следующим образом: «налоговым планированием называется организация предпринимательской деятельности налогоплательщика наиболее оптимальным с налоговой точки зрения способом, а также разработка и применение специальных методов и приёмов, позволяющих оптимизировать налоговые обязательства предприятия правомерными способами и средствами»¹.

Из этого определения следует, что среди основных характеристик изучаемого нами процесса автор выделяет следующие: правомерность, оптимизация деятельности и осуществление активных действий в целях оптимизации налоговых платежей в бюджет. Следует обратить внимание на то, что в рамках налогового планирования происходит именно оптимизация, а не максимальное сведение к минимуму выплачиваемых налогов. Это, прежде всего, связано с одним из критериев налогового планирования, выделяемых автором – соблюдением действующего законодательства. К действиям незаконного характера по минимизации налоговых отчислений относятся: «обход налогов» и «уклонение от налогов».

«Уклонение от уплаты налогов» (антипод налогового планирования), как правило, происходит в форме незаконного использования налоговых льгот, несвоевременной уплаты налогов и сокрытия доходов, непредставления или несвоевременного предоставления документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов»².

Уклонение от налогов влечёт за собой уголовную ответственность. Исключения составляют только случаи ошибочного расчёта суммы налога и неверного использования налоговых льгот при отсутствии намерения нарушить закон. Однако даже непреднамеренная

¹Жестков, С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учебное пособие. – М., Академический правовой университет, 2002. – С. 17.

²Там же. – С. 13.

ошибка в расчётах может привести к таким неблагоприятным последствиям, как недоимка, пени и штрафы.

В то время как при уклонении от уплаты налогов налогоплательщик не исполняет в полной мере свой долг перед бюджетом, то под «обходом налогов» понимается такая ситуация, когда вовсе не производится налоговых отчислений в бюджет, например, вследствие отсутствия регистрации в налоговых органах.

Теперь рассмотрим, как Е.С. Вылкова раскрывает значение процесса налогового планирования. По её мнению, «налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта – это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии его экономического развития, представляющая собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования»³.

Таким образом, Е.С. Вылкова рассматривает налоговое планирование как управленческий процесс и выделяет такие его критерии, как соблюдение закона и осуществление мер, направленных на оптимизацию результата хозяйственной деятельности. Отсюда следует, что процесс налогового планирования, как составляющая системы управления предприятием, содержит в себе все этапы цикла управления: планирование, организацию, руководство и контроль. Стоит также отметить тот факт, что политика налогового планирования строится на определении конечных финансовых, а не реальных показателей.

В.В. Зябриков, в свою очередь, предлагает разграничивать понятия налогового планирования на макро- и микроуровне. Под последним автор понимает «многовариантный (как правило компьютерный) прогноз потоков денежных средств и движения налогооблагаемой базы, позволяющий за счёт выбора наиболее рациональной программы хозяйственной деятельности фирмы, структуры трансакций, системы учёта, способов защиты нарушенных прав, а также места регистрации и организационно-правового статуса фирмы минимизировать налоговые платежи (с учётом дисконтирования денежного потока) при соблюдении действующего законодательства»⁴.

В данном определении также подчёркивается законная основа проведения процесса налогового планирования, а также раскрывается ряд действий, выполнение которых осуществляется в рамках исследуемого процесса. В этом определении, в отличие от двух

³Налоговое планирование: учебник для магистров / Е.С. Вылкова. – М. : Издательство Юрайт, 2012. – С.26.

⁴Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства : автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук: 05.13.10 / В. В. Зябриков. - Спб, 1997. - 16 с. – URL: <http://tekhnosfera.com/view/1971/a/#?page=9> (дата обращения 05.12.2015).

предыдущих, термин оптимизация не употребляется в явном виде, однако можно полагать, что он подразумевается под выбором рациональной деятельности предприятия с учётом законодательных ограничений.

На основе проведённого анализа подходов различных авторов к раскрытию понятия налогового планирования можно выделить два основных признака, присущих этому управленческому процессу: законность и активная позиция налогоплательщика. На рис. 1 схематично изображено отличие налогового планирования от других подходов к управлению налоговыми отчислениями на основе двух выделенных признаков.

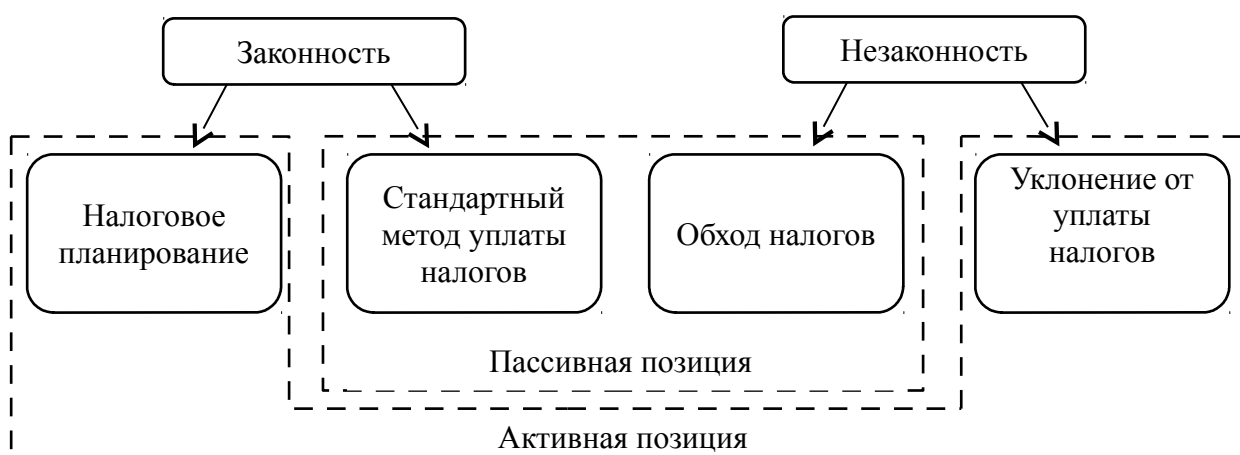


Рисунок 1 Признаки налогового планирования и других подходов к управлению налоговыми отчислениями

Под активной позицией налогоплательщика понимается проведение им активной налоговой политики. Такой признак наряду с налоговым планированием присущ уклонению от уплаты налогов, так как оба процесса требуют проведения комплекса мероприятий для достижения поставленной цели. Цели налогового планирования в соответствии с принципом SMART представлены в приложении 1. Что касается пассивной позиции в отношении налогообложения, то она характеризуется бездеятельностью налогоплательщика, которая может проявляться либо в простой организации правильности расчёта и своевременности уплаты налогов, как в случае стандартного метода уплаты налогов, либо в полном отсутствии налоговых выплат, которое имеет место при обходе налогов.

Итак, после проведённого нами анализа определений налогового планирования, можно сделать вывод о том, что данный процесс отличается от других способов управления налоговыми отчислениями совокупностью основополагающих принципов, которые заключаются в соблюдении действующего законодательства и проведении активной политики в отношении налогообложения.

1.2. Этапы налогового планирования

Как и многие процессы, налоговое планирование состоит из последовательных действий, каждое из которых определяет конечный результат. Мы считаем целесообразным рассмотреть несколько точек зрения на стадии налогового планирования, так как в отношении этого вопроса отмечаются некоторые расхождения. В таблице 1 представлены три точки зрения на этапы процесса налогового планирования: Л.С. Кириной и А.Н. Гороховой, С.В. Жесткова и В.В. Зябрикова. Мы провели анализ общего и отличного в представленных моделях, а также распределили операции по управлению и оптимизации налогов по этапам управления.

Таблица - 1 Сравнение концепций этапов налогового планирования

	Этапы управления	В.В. Зябриков (1997 г.)	С.В. Жестков (2002 г.)	Л.С. Кирина и А.Н. Горохова (2014 г.)
1	Стратегический	<i>Оценка позиции налоговой администрации</i>		
2		Выбор оптимальных параметров фирмы		<i>Идея о построении бизнеса</i>
3			Определение наиболее выгодного места размещения	Решение о месте расположения
4			Выбор организационно-правовой формы	Выбор организационно-правовой формы
5	Стратегический + Оперативный	Текущее налоговое планирование + *	Анализ налоговых льгот, создание системы договорных отношений	Анализ налогового поля
6	Оперативный			Подписание договоров с контрагентами
7	Оперативный	Наиболее выгодное размещение прибыли и активов фирмы	Рациональное использование и распределение активов и прибыли	Размещение активов и прибыли
8		*Проведение		<i>Организация</i>

		внутреннего аудита		<i>системы контроля</i>
9		<i>Выявление недостатков и пересмотр применяемых методов налогового планирования</i>		

Продолжение таблицы – 1

Составлено по: 1) Налоговый менеджмент в организациях : учебник для магистров / Л.С. Кирина, Н.А. Горохова. – М. : Издательство Юрайт, 2014. – С.122.

2) Жестков, С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учебное пособие. – М., Академический правовой университет, 2002. – С. 29-35.

3) Зябриков, В.В. Налоги и налоговое планирование. Курс лекций. Электронный вид / В.В. Зябриков – 2016. – Слайды 173-178.

Как мы видим, в целом система этапов налогового планирования во всех рассмотренных случаях представляет собой схожий набор действий. Все три модели включают принятие решения о месте расположения, организационно-правовой форме компании, анализ налогов, подлежащих уплате, и доступных налоговых льгот, формирование выгодной системы договорных отношений, а также рациональное распределение активов и прибыли компании. Вследствие этого можно сделать вывод о том, что данный комплекс действий является неотъемлемым в рамках налогового планирования.

Тем не менее, как можно заметить из таблицы сопоставления, авторы различным образом группируют действия в этапы. Так, то что у Л.С. Кириной и А.Н. Гороховой выделяется в три отдельных первых этапа, у В.В. Зябрикова объединено в один – выбор оптимальных параметров фирмы. Тщательное выделение работ в качестве отдельных этапов процесса является важным в случае, если необходимо соблюдение очерёдности их выполнения. И если авторы первой концепции предлагают рассматривать налоговое планирование в виде чёткой последовательности этапов⁵, то С.В. Жестков придерживается противоположной точки зрения и допускает возможность параллельного выполнения нескольких задач налоговой оптимизации⁶. В самом деле, решение о выборе организационно-

⁵ Налоговый менеджмент в организациях: учебник для магистров / Л.С. Кирина, Н.А. Горохова. – М. : Издательство Юрайт, 2014. – 279 с. – Серия: Магистр.

⁶ Жестков, С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учебное пособие. – М., Академический правовой университет, 2002. – С.29.

правовой формы и расположении подразделений компании взаимосвязаны и могут приниматься одновременно. Более того, выбор в пользу одной из организационно-правовых форм может быть принят ещё в процессе формирования идеи бизнеса. Например, если учредители изначально предполагают создание крупного бизнеса с необходимостью привлечения заёмных средств в большом объёме, то наиболее подходящей формой ведения бизнеса будет являться акционерное общество. В итоге решение об организационно-правовой форме будет принято ещё до выбора географического размещения компании.

Следующим явным расхождением трёх рассмотренных моделей является присутствие дополнительных этапов у одних авторов и отсутствие таковых у других. К примеру, С.В. Жестков не относит к налоговому планированию зарождение идеи об учреждении бизнеса. Мы предполагаем, что это можно объяснить расхождением взглядов на налоговое планирование. Ряд авторов допускают, что процесс налогового планирования начинается ещё с момента определения сферы деятельности. В этом случае учредители бизнеса, руководствуясь целью обеспечения минимальной налоговой нагрузки, могут изначально выбрать бизнес-направление, в рамках которого государство предоставляет налоговые льготы, кредиты или нулевые ставки по налогам. Однако есть и альтернативная точка зрения, согласно которой цель снижения налоговых выплат не должна быть первостепенной, то есть она не должна быть частью идеи создания бизнеса. Налоговое планирование – это процесс, направленный на оптимизацию налоговых платежей, а не на их обход. Поэтому, мы считаем, что этот этап уместен при расширении деятельности организации, но совершенно точно не является обязательным при создании её создании.

Если же не учитывать идею о зарождении бизнеса в качестве отдельного этапа налогового планирования, то мы увидим следующее различие: в первых двух концепциях налоговое планирование начинается с принятия решений, непосредственно касающихся создаваемого бизнеса, в то время как В.В. Зябриков предлагает в качестве первой стадии налогового планирования дать оценку позиции налоговой администрации. Под последним подразумевается анализ тенденции изменений в налоговом законодательстве и тяжести налогового бремени. Мы считаем, что предварительный анализ закона является необходимым, учитывая факт постоянных изменений в Налоговом Кодексе РФ. Более того результаты этого этапа окажут воздействие на все последующие. Например, приняв во внимание принятый в России с 1 января 2015 года закон о деофшоризации, руководство компании будет уже на иных основаниях выбирать месторасположение подразделений.

В модели В.В. Зябрикова также наблюдается и иная точка зрения на последний этап налогового планирования. Она заключается в пересмотре применяемых методов налогового планирования и, в случае недостатков, внесении соответствующих изменений. Эта стадия

подтверждает непрерывность процесса налогового планирования и является неотъемлемой в условиях динамичной внешней среды.

Однако здесь следует отметить, что не всегда рационально возвращаться к начальному этапу налогового планирования. Так, например, выбор места расположения и организационно-правовой формы является долгосрочным, в то время как отношения с контрагентами и решения о размещении прибыли могут подвергаться более частым изменениям. В связи с этим принято разделять этапы налогового планирования на два крупных блока: стратегический и оперативный. С этим разделением соглашается большинство авторов, занимающихся данным вопросом. Так, В.В. Зябриков относит к стратегическому планированию меры, действующие от 1 года до 10 лет, в то время как действия в рамках оперативного налогового планирования осуществляют в течение текущего года.

Согласно проведённому нами сопоставлению налогового планирования и процесса управления, стратегическая часть мер по оптимизации налоговых отчислений в бюджет содержит в себе все первоначальные этапы, включая выбор основных параметров компании. Оставшиеся этапы мы отнесли к оперативному налоговому планированию. Однако, по нашему мнению, анализ налогового поля в равной степени относится как к стратегическому, так и к оперативному налоговому планированию. Изучение налогов, подлежащих уплате в бюджет, налоговых баз и льгот имеет место на протяжении всего процесса налогового планирования. Так, решение о месте размещения и организационно-правовой форме компании принимается уже с учётом особенностей налогообложения. При этом текущие управленческие решения, такие как подписание договора с новым поставщиком, также должны учитывать возможные способы оптимизации налогов. Вследствие этого мы предлагаем рассматривать анализ налогового поля как этап, осуществляющийся в течение всего налогового планирования.

Итак, мы проанализировали несколько точек зрения на вопрос выделения этапов налогового планирования. Путём их сравнения и анализа мы выяснили, что, несмотря на некоторые различия в концепциях различных авторов, изучаемый нами процесс состоит из определённого набора неотъемлемых операций. Часть из этих операций должна осуществляться последовательно, однако в рамках одного этапа чёткая последовательность действий не является обязательной, а анализ налогового поля представляет собой составляющую налогового планирования, обращение к которой происходит на протяжении всего процесса.

1.3. Хозяйственное объединение и особенности налогового планирования его деятельности

Налоговые последствия деятельности юридического лица во многом зависят от его статуса как налогоплательщика. Поэтому для построения успешного налогового планирования необходимо рассмотреть аспекты хозяйственного объединения, влияющие на особенности его налогообложения.

И.П. Бойко под хозяйственным объединением рассматривает «совокупность предприятий, координирующих свои усилия для решения определённых хозяйственных задач»⁷ и выделяет несколько его стадий. На первой стадии объединения предприятия сохраняют и юридическую, и хозяйственную самостоятельность, осуществляя совместную деятельность на основе договоров. Вторая стадия предполагает построение отношений как на договорной основе, так и через систему финансового участия предприятий в капитале друг друга. На третьей стадии совместная деятельность предприятий объединения закрепляется юридической зависимостью.

Однако необходимо заметить, что «в современной России объединения предприятий де-факто существуют, а де-юре никак не закреплены»⁸. Иными словами на территории нашей страны распространены объединения предприятий, занимающиеся совместной хозяйственной деятельностью и находящиеся под управлением одной и той же группы людей, но формально являющиеся самостоятельными и независимыми друг от друга юридическими лицами.

По мере перехода объединения предприятий из одной стадии в другую налоговая оптимизация их совместной деятельности усложняется. Это связано с тем, что хозяйственное объединение, как группа налогоплательщиков, обладает определёнными особенностями, обусловленными стремлением законодателя к справедливому налогообложению всех налогоплательщиков.

Согласно Б. Уиману, существует 3 альтернативные позиции государства в отношении налогообложения группы предприятий⁹:

1) Классическая система, при которой предприятие рассматривается как самостоятельный налогоплательщик и выплачивает налог в соответствии со своими хозяйственными результатами. В чистом виде такая система предусматривает использование «принципа вытянутой руки», который направлен на корректировку нерыночных цен,

⁷Бойко И.П. Лекции по курсу «Экономика предприятия и предпринимательства». Лекция 3. Объединение предприятий в рыночной экономике. / И.П. Бойко. – СПб.: Издательский центр экономического факультета СПбГУ. 2013. – С.4

⁸Евневич, М. А. Консолидированная группа налогоплательщиков - шаг к формализации холдингов/ М.А. Евневич, Д.В. Ябурова // Проблемы современной экономики. - 2013, №3(47). – С.197

⁹Wiman B. Equalizing the income tax burden in a group of companies / G. Lindencrona, L. Mutén, S. O. Lodin, B. Wiman // International Studies in Taxation: Law and Economics. Kluwer Law International, 1999. – P. 363

используемых аффилированными предприятиями. Если же этот принцип используется не в полной мере, то такую систему относят к модифицированному типу классической. Тем не менее независимо от типа классическая система с относительно свободным ценообразованием является наиболее благоприятной для хозяйственных объединений.

2) Система групповых вкладов, при которой компании, входящие в группу могут распределять между собой прибыли и убытки.

В общем виде эта система мало отличается от классической, так как за юридическими лицами сохраняется самостоятельность по выплате налоговых обязательств. Однако отличие всё же состоит в том, что в отношении хозяйственных объединений действует особый режим налогообложения. В частности, этот режим может проявляться в том, что в определённых случаях предприятия объединения могут распределять между собой прибыль для достижения равных налоговых выплат.

3) Система консолидированного налогообложения, в рамках которой хозяйственное объединение выступает единым налогоплательщиком и подаёт единую налоговую декларацию.

В налоговом кодексе РФ действует модифицированная классическая система налогообложения, так как каждое отдельное юридическое лицо несёт самостоятельную ответственность за подачу налоговых деклараций и уплату налогов в бюджет, а механизм применения «принципа вытянутой руки» является ещё не до конца разработанным. Однако 16 ноября 2011 года в налоговый кодекс РФ была введена глава о консолидированной группе налогоплательщиков. Согласно этой главе, группа предприятий может на добровольных началах заключить договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков в целях исчисления и уплаты налога на прибыль. По мнению М.А. Евневич, создание консолидированной группы налогоплательщиков – формально-юридический путь к формализации холдинга¹⁰. Консолидированная группа вправе рассчитывать единую налоговую базу по налогу на прибыль, которая рассчитывается как сумма всех доходов группы за вычетом всех расходов¹¹. В этом случае ответственным участником консолидированной группы подаётся единая декларация по налогу на прибыль. Здесь проявляются признаки системы консолидированного налогообложения.

Тем не менее возможность выступать единым налогоплательщиком по налогу на прибыль имеется только у крупных групп предприятий, состоящих из материнской компании и ряда дочерних, владеющих активами на сумму свыше 300 миллиардов рублей и совокупной

¹⁰Евневич, М. А. Консолидированная группа налогоплательщиков - шаг к формализации холдингов/ М.А.

Евневич, Д.В. Ябурова // Проблемы современной экономики. - 2013, №3(47). – С.201.

¹¹Налоговый Кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая // Собрание законодательства Российской Федерации. – Москва: Проспект, КноРус, 2015.. – Ст. 278.

годовой выручкой не менее 10 миллиардов рублей. Преимуществами создания консолидированной группы налогоплательщиков являются:

- 1) уменьшение налоговой базы, путём суммирования доходов и расходов всех предприятий группы;
- 2) Отсутствие риска налоговых проверок сделок, совершаемых внутри объединения;
- 3) Получение дополнительных региональных льгот в ряде случаев¹².

Что касается тех групп, которым не доступна возможность консолидации в целях оплаты налога на прибыль в бюджет РФ, то к ним применяется концепция взаимозависимых лиц¹³.

В отношении двух юридических лиц взаимозависимость имеет место при выполнении одного из следующих условий:

- 1) Доля одного юридического лица в капитале другого превышает значение в 25%;
- 2) Управление этими компаниями прямым или косвенным образом осуществляется одним и тем же лицом (группой лиц);
- 3) Взаимозависимость юридических лиц может быть установлена судом на основании условий, не упомянутых выше, если выявлен факт влияния отношений между этими юридическими лицами на их экономические результаты.

К такой группе юридических лиц применяются особые принципы налогообложения. Это связано в первую очередь с тем, что предприятия одной группы могут использовать такой инструмент, как трансфертное ценообразование. «Трансфертное ценообразование – это цена, устанавливаемая в ходе проведения хозяйственных операций между различными участниками единой группы компаний или подразделениями единой компании»¹⁴. Установление трансфертных цен, отличных от рыночного уровня, позволяет хозяйственному объединению перераспределять финансовые ресурсы между входящими в него предприятиями, в том числе и с целью минимизации налоговых отчислений в бюджет. Вследствие этого трансфертные цены являются объектом тщательного контроля со стороны налоговых органов.

В данном параграфе были проанализированы различные подходы к налогообложению группы предприятий со стороны государства, а также определён статус хозяйственного объединения как налогоплательщика. На основании анализа мы пришли к выводу о том, что

¹²Евневич, М. А. Консолидированная группа налогоплательщиков - шаг к формализации холдингов/ М.А.

Евневич, Д.В. Ябурова // Проблемы современной экономики. - 2013, №3(47). – С.201.

¹³Налоговый Кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая // Собрание законодательства Российской Федерации. – Москва: Проспект, КноРус, 2015. – Раздел V. Глава 14.

¹⁴Золочевская, Е.Ю. Экономическая безопасность оффшорного бизнеса: особенности налоговой оптимизации / Е.Ю. Золочевская, И.Л. Благова // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. – 2015. №3. – С. 151.

в России действует модифицированная классическая система налогообложения с элементами консолидированной. Однако воспользоваться возможностью создания консолидированной группы налогоплательщиков может только ограниченное количество крупных объединений, а в отношении остальных групп предприятий действует концепция взаимозависимых лиц.

ГЛАВА 2. ПОЭТАПНОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО ОБЪЕДИНЕНИЯ

2.1. Стратегическое налоговое планирование

Оценка позиции налоговой администрации

Первоочередной стадией стратегического налогового планирования является оценка тенденций в изменении налогового законодательства. Этот этап является необходимым вследствие того, что положения закона устанавливают пределы налогового планирования, которые необходимо учитывать при построении успешной системы налоговой оптимизации.

Одним из основных изменений в российском налоговом законодательстве является курс на деофшоризацию. Данные изменения касаются международного налогового планирования, которое характеризуется использованием географического фактора и соответствующих ему правовых и экономических условий с целью оптимизации налоговых платежей. В рамках международного налогового планирования распространена схема организации деятельности, при которой для обеспечения минимального налогообложения все доходы от ведения бизнеса направляются в офшорную компанию.

Этот факт обусловлен тем, что офшорные компании по большей части вместо налоговых платежей облагаются символическим ежегодным сбором. Так, например, в одной из классических офшорных зон – Британских Виргинских островах отсутствуют налог на прибыль, налог на добавленную стоимость и налог на доход физических лиц. Вместо налогов с компаний, зарегистрированных в этом регионе, взимается регистрационный и ежегодные лицензионные платежи, размер которых равняется 300 долл. США при уставном капитале компании, не превышающим 50 000 долларов США¹⁵.

Ряд авторов относит такие схемы налоговой оптимизации к псевдолегальным¹⁶, руководствуясь тем, что, несмотря на отсутствие явного нарушения закона, методы построения хозяйственной деятельности с использованием офшора применяются по большей части для минимизации налоговых отчислений, что, как мы выяснили, является уклонением от налогов, а не их оптимизацией. Что касается позиции государства, то офшоризация бизнеса негативно сказывается на государственном бюджете вследствие существенного недополучения денежных средств. Это связано с тем, что

15[□] Характеристика корпоративного законодательства Британских Виргинских островов. – URL: <http://www.roche-duffay.ru/companies/bvi.htm> (дата обращения 21.11.2015).

16[□] Суглобов, А.Е., Михайлов, С.В. Использование офшорных схем как необходимого элемента псевдолегальной минимизации налогов / А.Е. Суглобов, С.В. Михайлов // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. – 2014. №3. – С.58-65.

«оффшоризованным в России оказывается не только средний, но и крупный частный бизнес»¹⁷.

С целью разрешения данной проблемы правительство РФ внедряет соответствующие изменения в налоговое законодательство. В рамках деоффшоризации в России были введены следующие концепции:

- 1) Концепция КИК (контролируемой иностранной компании);
- 2) Концепция налогового резидентства;
- 3) Концепция бенефициарного собственника.

Все они направлены на то, чтобы путём модернизации законодательства сделать невыгодным для российского бизнеса перемещение прибыли в оффшорные юрисдикции. По мнению одного из партнёров компании ЕУ Андрея Игнатьева, в 2015 году возрастает риск того, что с прибыли оффшорных компаний российские собственники будут платить налог в размере 20%¹⁸.

Этот риск в значительной степени усиливается тем, что на сегодняшний день развивается такой глобальный инструмент борьбы с размыванием налоговой базы, как обмен налоговой информацией. Этот обмен предполагается автоматизировать, что позволит проследить движение денежных средств от источника до конечного получателя.

Данная тенденция значительно снижает целесообразность создания предприятия в оффшорных юрисдикциях. Вследствие этого мы рекомендуем в рамках международного налогового планирования рассматривать государства, не входящие в список юрисдикций с низкой налоговой нагрузкой, утверждённый приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г.¹⁹ В качестве альтернативы классическим зонам с низкой налоговой нагрузкой мы предлагаем использовать страны, с которыми Российская Федерация заключила соглашения об избежании двойного налогообложения. Одним из таких государств является республика Кипр. Преимущество расположения предприятия в таких юрисдикциях, как Кипр, состоит в том, что они не подпадают под законодательные изменения, касающиеся деоффшоризации. При этом за счёт различия в налоговых ставках размещение предприятия на территории Кипра является одним из методов достижения налоговой экономии.

Что касается появившейся в налоговом законодательстве категории взаимозависимости юридических лиц и возможности создания консолидированной группы

¹⁷ Суглобов, А.Е., Михайлов, С.В. Использование оффшорных схем как необходимого элемента псевдолегальной минимизации налогов / А.Е. Суглобов, С.В. Михайлов // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. – 2014. №3. – С.59.

¹⁸ Компания ЕУ. Деоффшоризация – это не только правила о КИК. – URL: <http://www.eu.com/RU/ru/Services/Tax/EY-deoffshorization-videos#> (дата обращения 27.11.2015)

¹⁹ Сайт Федеральной налоговой службы. Деоффшоризация и декларирование зарубежных активов. – URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/international_cooperation/deooffshore/ (дата обращения 23.11.2015)

налогоплательщиков, которые направлены на противостояние размыванию налоговой базы, то в отношении курса на деоффшоризацию они не дают существенного эффекта. Взаимозависимость российского и оффшорного предприятия на данном этапе определить невозможно ввиду неразглашения такой информации оффшорной юрисдикцией. При этом главная цель деоффшоризации будет достигнута только в том случае, если на российское юридическое лицо наложат обязательство уплаты налогов по доходам зависимых от него оффшорных предприятий.

Консолидированная группа налогоплательщиков, в свою очередь, не может включать в себя зарубежную компанию, так как целью её создания является выплата налога на прибыль по единой декларации. Однако каких-то дополнительных ограничений на использование оффшорных схем участниками такой группы не предусмотрено. Более того следует отметить, что «комитет Госдумы по бюджету и налогам одобрил поправки, вводящие мораторий на создание консолидированных групп налогоплательщиков (КГН) до 2018 года»²⁰. Это означает, что в ближайшие годы возможность расширения или создания новой консолидированной группы налогоплательщиков не может быть использована в рамках проведения политики налогового планирования. Более того велика вероятность, что к моменту отмены данного моратория будут изменены условия объединения предприятий в единого налогоплательщика.

Выбор оптимальных параметров предприятий хозяйственного объединения

После оценки позиции налоговой администрации можно переходить к планированию параметров предприятий. В первую очередь при создании хозяйственного объединения необходимо, учитывая специфику деятельности, определиться с местом расположения предприятий группы. Это решение во многом зависит от того, будет ли хозяйственное объединение заниматься международным налоговым планированием или же ограничится территорией страны базирования. На это решение оказывает влияние ряд факторов. Например, создание зарубежного предприятия может быть невыгодным в силу специфики производства и необходимости расположения вблизи конечного потребителя, а также исходя из условий взаимодействия с контрагентами.

Если же выбор был сделан в пользу создания зарубежного юридического лица, то следующим шагом является определение территории регистрации. Основываясь на результатах проведённого нами анализа тенденций в налоговом законодательстве, преимущество при принятии данного решения имеют страны, с которыми Российской Федерацией заключены соглашения об избежании двойного налогообложения. Для анализа

²⁰ Журнал «Практическое налоговое планирование». Мораторий на создание новых КГН. – URL: <http://e.nalogplan.ru/news.aspx> (дата обращения 05.12.2015)

образующейся налоговой экономии мы выбрали республику Кипр. Такой выбор продиктован различием ставок налогообложения, в частности величиной ставки налога на прибыль.

Далее необходимо проанализировать налоговое поле в выбранной юрисдикции. Налоговое резидентство организации на Кипре устанавливается в том случае, если на территории страны осуществляется управление и контроль над этой компанией. Стандартная налоговая ставка НДС с 2014 года составляет 19%, а ставка налога на прибыль – 12,5%²¹. Здесь также следует учесть, что ставка налога на недвижимое имущество варьируется в зависимости от совокупной стоимости имущества и принимает значение в диапазоне 6-19%. Это значит, что налог на недвижимое имущество на Кипре выше такового в России, максимальная ставка которого равняется 2,2%²². Также следует отметить, что налог на доходы физических лиц на Кипре выплачивается по ставке 0% при годовом доходе менее 19 000 евро. Вследствие того, что у большинства предприятий выплаты по НДФЛ будут нулевыми, при анализе налоговой экономии в схемах с использованием кипрского юридического лица мы не будем учитывать этот налог в сумме налоговых выплат организации.

Что касается налогового планирования, осуществляемого в пределах России, то здесь особое внимание стоит уделить особым экономическим зонам и упрощённой системе налогообложения.

«Особые экономические зоны – это территории, которые государство наделяет особым юридическим статусом и экономическими льготами для привлечения российских и зарубежных инвесторов в приоритетные для России отрасли»²³. Резиденты таких территорий получают льготы или освобождение по отдельным видам налога. Однако возможность регистрации предприятия в особой экономической зоне зависит от его специализации. К примеру, такой возможностью обладают автопроизводители и разработчики высокотехнологичной продукции.

Однако в России существует и другой, более распространённый инструмент снижения налогового бремени – упрощённая система налогообложения (далее УСН). В отличие от общей системы налогообложения (далее ОСН) в рамках УСН предприятие облагается единым налогом, ставка которого зависит от вида УСН. Различают два режима УСН: с объектом налогообложения «доходы» и «доходы минус расходы». В первом случае ставка единого налога равняется 6%. Во втором случае ставка единого налога варьируется в

21^ПWPC: налоги в цифрах и фактах 2015 – Кипр. – URL: <https://www.pwc.com/cy/en/.../assets/tax-facts-figures-2015-russian.pdf> (дата обращения 22.11.2015).

22^ПНалоговый Кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая // Собрание законодательства Российской Федерации. – Москва: Проспект, КноРус, 2015. – Статья 380.

23^ППреференции и льготы резидентам особых экономических зон. – URL: http://www.xn----dtbhaacat8bfloi8h.xn--p1ai/oez_lgoty (дата обращения 27.11.2015).

зависимости от региона и принимает значения в диапазоне 5-15%. Для выбора в пользу одного из видов УСН необходимо оценить налоговые последствия в обоих случаях. Отметим, что для дальнейших расчётов налоговой экономии мы использовали среднюю ставку по УСН «доходы минус расходы», равняющуюся 10%.

Однако использование УСН возможно только при штате сотрудников, не превышающем 100 человек, годовом доходе менее 60 миллионов рублей и остаточной стоимостью основных средств, находящейся в пределах 100 миллионов рублей.

Также необходимо обратить внимание на то, что согласно статье 346 НК РФ, организация не в праве использовать упрощённую систему налогообложения, если более 25% её уставного капитала принадлежит другому юридическому лицу²⁴, а также при наличии у такой организации филиала или дочерней компании.

После изучения основных положений, касающихся стратегического налогового планирования деятельности хозяйственного объединения, можно сделать вывод о том, что этот этап налогового планирования во многом зависит от тенденций в налоговом законодательстве и решения руководства о регистрации зарубежного юридического лица. При осуществлении налоговой оптимизации с использованием международных схем рекомендуется обратить внимание на страны, с которыми Российской Федерацией заключены соглашения об избежании двойного налогообложения. Что касается проведения внутригосударственного налогового планирования, то в этом случае существенную налоговую экономию можно получить при использовании упрощённой системы налогообложения. В связи с тем, что такой системой могут воспользоваться не все предприятия, при создании хозяйственного объединения рекомендуется, чтобы хотя бы один из участников выплачивал налоги по данной системе.

2.2. Оперативное налоговое планирование

Далее следует оперативное налоговое планирование, ключевым этапом которого является построение системы договорных отношений. Как и любой этап налогового планирования, процесс заключения договоров направлен на оптимизацию налоговых отчислений в бюджет. Здесь мы рассмотрим схемы, которые могут применяться хозяйственным объединением в зависимости от результатов проведённого им стратегического налогового планирования, а также дадим оценку налоговой выгоды от их внедрения.

Прежде всего, следует разделить изучаемые нами схемы на две группы: схемы с использованием зарубежной компании и схемы с использованием режима УСН. Налоговую

²⁴Налоговый Кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая // Собрание законодательства Российской Федерации. – Москва: Проспект, КноРус, 2015. – Статья 346¹². Пункт 14.

экономии, образующуюся при использовании схем создания договорных отношений, мы будем анализировать на примере оптимизации деятельности условного предприятия как одного из участников хозяйственного объединения. Пусть годовая выручка предприятия составляет 295 млн руб., включая НДС. Стоимость сырья и материалов – 118 млн руб. (с НДС). Заработная плата и начисления на неё составляют 80 млн руб. Стоимость основных средств равняется 90 млн руб. Предприятие в силу своих параметров облагается налогами в режиме ОСН. По мере необходимости мы будем добавлять дополнительные условия к рассматриваемым примерам.

Международные схемы

Далее нами будут рассмотрена схема налоговой оптимизации, которая может быть применена, если в результате стратегического этапа налогового планирования одна из компаний была расположена за пределами России в стране с более низким налогообложением, в частности, на Кипре.

Первой схемой, которую мы рассмотрим, будет заклучение комиссионного договора. В Гражданском Кодексе РФ договор комиссии подразумевает следующие договорные отношения: «по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента»²⁵. В отношении договоров посредничества и, в частности, договора комиссии существует ряд особенностей налогообложения. У посредника налоговой базой по НДС является комиссионное вознаграждение, а не цена реализации продукции, а «заказчики определяют налоговую базу по НДС в том же порядке, что и организации, которые реализуют товары (работы, услуги), не прибегая к услугам посредников»²⁶.

В таблице – 2 приведены расчёты, соответствующие ситуациям до и после применения рассматриваемой схемы. До оптимизации российское предприятие-производитель реализует продукцию напрямую покупателю в России. В рамках оптимизации производственное предприятие размещается на Кипре, а реализация товаров российскому

²⁵Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая: федеральный закон Российской Федерации от 1 января 2008 года. – Статья 990. Договор комиссии. – URL: http://elementy.ru/library/gk2_990-1004.htm (дата обращения 17.11.2015).

²⁶Налоги 2015: Комментарии. Рекомендации. Примеры. Как начислить НДС по посредническим договорам. – URL: http://nalogobzor.info/publ/nalogi_s_juridicheskikh_lic/nds/kak_nachislit_nds_po_posrednicheskim_dogovoram/1-1-0-41 (дата обращения 26.11.2015).

покупателю осуществляется посредством заключения договора комиссии с предприятием-резидентом РФ, использующим УСН. Предполагается, что помимо осуществления обязательств по договору комиссии предприятие на УСН занимается и другой деятельностью. В связи с этим в расчётах показателей компании на УСН мы рассматриваем лишь те позиции, которые изменяются в рамках данной схемы, а именно: реализацию, операционную прибыль и единый налог. В результате использования данной схемы получаем налоговую экономию в 6% от выручки, которая образуется во многом за счёт разницы в ставках налога на прибыль, действующих в РФ и республике Кипр.

Однако при анализе целесообразности использования схемы необходимо учитывать не только налоговую экономию, но и позицию законодателя по отношению к рассматриваемому типу договорных отношений. При осуществлении договора комиссии имеет место риск переквалификации данного договора в сделку купли-продажи. В целях его минимизации необходимо провести внимательную проработку положений договора комиссии, а также обеспечить их реальное исполнение

Налоговое планирование внутри страны с использованием организации на УСН

Теперь рассмотрим схему налоговой оптимизации, которая может быть применена в рамках налогового планирования хозяйственными объединениями, расположенными на территории России и осуществляющими продажу российским покупателям.

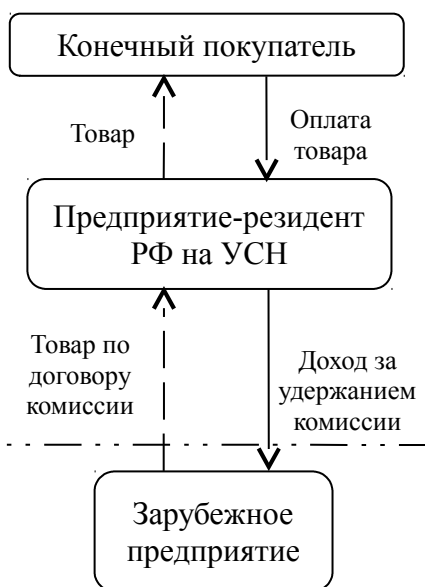
Реализация части заказов через предприятие на УСН. Если у компании есть поставщики или покупатели, освобождённые от уплаты НДС, то целесообразно заключать с ними договора через предприятие группы, для которого также не требуются расчёт и вычеты по НДС. Таким образом, предприятие группы, которое использует режим УСН, выступает посредником между покупателем продукции и предприятием-производителем, являющимся участником группы.

Таблица – 2 Расчёт налоговой экономии при использовании комиссионного договора

До оптимизации

После оптимизации

Предприятие на Кипре (млн)		НДС (млн)	УСН 6% (млн)	НДС (млн)
19%	250	47,5	12,5	
Комиссия	-12,5			
	-53,5			-18 РФ
7,8%	-4,2			
19%	-100	-19		Кипр
	-158	-28,5		
	92		12,5	
9%	-8,1			
12,5%	-10,5		-0,75	
	73,7			
	-22,8			
	-51,3			
начисл. з/п				
Налоги				-69,05



Налоговая экономия в размере 6,2% от выручки

Теперь рассмотрим экономический эффект от использования такой схемы на примере, к которому добавим дополнительное условие: 20% выручки обеспечивается продажей продукции покупателю, использующему УСН.

Саму компанию-производителя нельзя перевести на УСН из-за большой выручки. К тому же 80% покупателей находятся на ОСН, а значит, им выгодно принимать к вычету уплаченный НДС и в случае перехода производителя на УСН, существует угроза потери данной группы покупателей.

Реализация продукции внутри хозяйственного объединения происходит по цене себестоимости, которая равняется 20% от всех затрат на изготовление продукции. В таблице

– 3 представлены расчёты налоговой экономии, которая возникает при использовании данной схемы оптимизации налоговых платежей в бюджет.

На основании проведённых расчётов можно сделать вывод о том, что использование компании на УСН с объектом «доходы» в рассмотренном случае даёт меньшую налоговую экономию, чем на УСН с объектом «доходы минус расходы». Такая тенденция сохраняется при рентабельности продаж у компании на УСН менее 59,9%. При этом, если отношение операционной прибыли к выручке меньше 18,6%, то использование предприятия на УСН «доходы» становится невыгодным. Так как по правилам трансфертного ценообразования цена продажи товаров между взаимозависимыми компаниями не должна превышать рыночные показатели более чем на 20%, можно сделать вывод о том, что в рамках данной схемы выгоднее использовать компанию в режиме УСН с объектом «доходы минус расходы».

В итоге налоговая экономия в 1,46% от выручки образуется за счёт того, что у компании-производителя уменьшаются налоговые платежи по НДС и налогу на прибыль, так как 20% продукции она реализует компании на УСН по цене себестоимости.

Для того чтобы результаты данной сделки не были подвергнуты корректировке налоговыми органами компаниям следует руководствоваться следующими правилами: «Первое правило: операции между фирмами необходимо экономически обосновать и подтвердить документами. Второе правило: операции компаний не должны быть фиктивными. Третье правило: цены сделок должны быть рыночными»²⁷. Последнее означает, что разница между рыночной ценой и ценой реализации товаров внутри хозяйственного объединения не должна превышать 20%.

Таблица – 3 Расчёт налоговой экономии при использовании предприятия на УСН

До оптимизации	После оптимизации
----------------	-------------------

²⁷Борисова, М.С. Налоговое планирование в холдинговых структурах / М.С. Борисова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2013. № 2. – С.53-54.

<table border="1"> <thead> <tr> <th>Покупатель - юр. лицо</th> <th>к</th> <th>База по налогу</th> <th>ОСН</th> <th>НДС</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Реализация</td> <td>18%</td> <td></td> <td>250</td> <td>45</td> </tr> <tr> <td>НДФЛ</td> <td>13%</td> <td>-62</td> <td><u>-8</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>З/п чистая</td> <td></td> <td></td> <td>-53,5</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Начисл. на з/п</td> <td>30%</td> <td>-62</td> <td><u>-18,5</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Материалы</td> <td>18%</td> <td></td> <td>-100</td> <td>-18</td> </tr> <tr> <td>Себес./НДС к уплате</td> <td></td> <td></td> <td>-180</td> <td>-27</td> </tr> <tr> <td>Операц. прибыль</td> <td></td> <td></td> <td>70</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Налог на имущество</td> <td>2,2 %</td> <td>90</td> <td>-2</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Налог на пр./Единый налог</td> <td>20%</td> <td>70</td> <td><u>-14,0</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>ЧПр</td> <td></td> <td></td> <td>56,0</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Прямые налоги и начисл. з/п</td> <td></td> <td></td> <td><u>-40,5</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Налоги</td> <td></td> <td></td> <td>-67,5</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>					Покупатель - юр. лицо	к	База по налогу	ОСН	НДС	Реализация	18%		250	45	НДФЛ	13%	-62	<u>-8</u>		З/п чистая			-53,5		Начисл. на з/п	30%	-62	<u>-18,5</u>		Материалы	18%		-100	-18	Себес./НДС к уплате			-180	-27	Операц. прибыль			70		Налог на имущество	2,2 %	90	-2		Налог на пр./Единый налог	20%	70	<u>-14,0</u>		ЧПр			56,0		Прямые налоги и начисл. з/п			<u>-40,5</u>		Налоги			-67,5		<table border="1"> <thead> <tr> <th>ОСН 2</th> <th>НДС</th> <th>УСН (10%)</th> <th>УСН (6%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>242,48</td> <td>36</td> <td>50</td> <td>50</td> </tr> <tr> <td><u>-8,0</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>-53,5</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td><u>-18,5</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>-100</td> <td>-18</td> <td>-42,48</td> <td>-42,48</td> </tr> <tr> <td>-180,0</td> <td>-18</td> <td>-42,48</td> <td>-42,48</td> </tr> <tr> <td>62,5</td> <td></td> <td>7,5</td> <td>7,5</td> </tr> <tr> <td>-2</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td><u>-12,1</u></td> <td></td> <td>-0,75</td> <td>-3</td> </tr> <tr> <td>48,4</td> <td></td> <td>6,77</td> <td>4,5</td> </tr> <tr> <td><u>-40,5</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>-58,5</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Разница :</td> <td></td> <td>8,17</td> <td>5,9</td> </tr> </tbody> </table>					ОСН 2	НДС	УСН (10%)	УСН (6%)	242,48	36	50	50	<u>-8,0</u>				-53,5				<u>-18,5</u>				-100	-18	-42,48	-42,48	-180,0	-18	-42,48	-42,48	62,5		7,5	7,5	-2				<u>-12,1</u>		-0,75	-3	48,4		6,77	4,5	<u>-40,5</u>				-58,5				Разница :		8,17	5,9
Покупатель - юр. лицо	к	База по налогу	ОСН	НДС																																																																																																																														
Реализация	18%		250	45																																																																																																																														
НДФЛ	13%	-62	<u>-8</u>																																																																																																																															
З/п чистая			-53,5																																																																																																																															
Начисл. на з/п	30%	-62	<u>-18,5</u>																																																																																																																															
Материалы	18%		-100	-18																																																																																																																														
Себес./НДС к уплате			-180	-27																																																																																																																														
Операц. прибыль			70																																																																																																																															
Налог на имущество	2,2 %	90	-2																																																																																																																															
Налог на пр./Единый налог	20%	70	<u>-14,0</u>																																																																																																																															
ЧПр			56,0																																																																																																																															
Прямые налоги и начисл. з/п			<u>-40,5</u>																																																																																																																															
Налоги			-67,5																																																																																																																															
ОСН 2	НДС	УСН (10%)	УСН (6%)																																																																																																																															
242,48	36	50	50																																																																																																																															
<u>-8,0</u>																																																																																																																																		
-53,5																																																																																																																																		
<u>-18,5</u>																																																																																																																																		
-100	-18	-42,48	-42,48																																																																																																																															
-180,0	-18	-42,48	-42,48																																																																																																																															
62,5		7,5	7,5																																																																																																																															
-2																																																																																																																																		
<u>-12,1</u>		-0,75	-3																																																																																																																															
48,4		6,77	4,5																																																																																																																															
<u>-40,5</u>																																																																																																																																		
-58,5																																																																																																																																		
Разница :		8,17	5,9																																																																																																																															
<p>Налоговая экономия в размере 2,14% от выручки при УСН с объектом «доходы минус расходы».</p>																																																																																																																																		

В итоге, если учесть риски применения данной схемы и связанные с ними возможные суммы штрафов, а также расходы по организации и осуществлению такого типа договорных

отношений, размер получаемой налоговой выгоды становится незначительным и может достигать нулевых значений.

В результате проведённой нами оценки налоговой экономии, образующейся вследствие использования схем по оптимизации налоговых отчислений, можно сделать вывод о том, что схемы международного налогового планирования дают большую налоговую выгоду, чем оптимизация деятельности хозяйственного объединения на территории России. Этот результат обусловлен тем, что при международном налоговом планировании возникает возможность воспользоваться различием налоговых ставок, действующих в разных государствах. Если же рассматривать схемы налоговой оптимизации для группы российских предприятий, которые основываются на использовании предприятия в режиме УСН, то здесь необходимо рассчитывать налоговую экономию для обоих типов УСН, чтобы выбрать из них наиболее подходящий.

ГЛАВА 3. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ГРУППЫ КОМПАНИЙ ПАО «РОСТЕЛЕКОМ» С УЧЁТОМ ПЕРСПЕКТИВ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СФЕРЫ В РОССИИ

3.1 Перспективы развития налоговой сферы в России

Макроэкономическое корпоративное налоговое планирование

Налоговые поступления представляют собой основную доходную статью в структуре бюджета любой страны. В России, в частности, показатель наполнения бюджета вследствие налогообложения составляет более 90%. На федеральном уровне главными источниками налоговых доходов являются НДС и акцизы, в то время как региональные бюджеты пополняются в основном за счёт налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и налога на прибыль организаций²⁸. В рамках изучения деятельности хозяйственных объединений целесообразным представляется изучение поступлений от налога на прибыль и выявление существующих проблем.

В связи с тем, что базой налогообложения в данном случае выступает такой результат хозяйственной деятельности, как прибыль, то налоговые отчисления в бюджет во многом зависят от показателей рентабельности. Нами была изучена динамика показателя рентабельности активов российских предприятий в период с 2005 по 2013 года, а также средневзвешенные ставки по депозитам нефинансовых организаций с 2011 по 2015 года.

На рис. 2 видно, что депозитные вклады обеспечивают большую доходность, чем вложения в активы для ведения предпринимательской деятельности. Из этого можно сделать вывод о том, что режим банковского финансирования в России оказывается недоступным. Таким образом, бизнес может зарождаться и функционировать либо с нулевыми инвестициями, либо путём самофинансирования. Однако только за счёт собственных средств существенный рост бизнеса затруднителен, для обеспечения данного роста необходимо получение долгосрочных займов. В свою очередь слабо развитая система заёмного финансирования препятствует экономическому росту России.

Более того, на графике прослеживается нисходящий тренд рентабельности активов, в то время как проценты по банковским вкладам продолжают расти. Однако в данном случае хозяйственная деятельность оказывается экономически невыгодной, так как экономическая прибыль принимает отрицательные значения. Другими словами, если официальная статистика соответствовала бы реальному положению дел, то в большинстве сфер бизнеса

²⁸Лисовская, А.В. Налоги как источник доходов бюджетов/ А.В. Лисовская, В.К. Докальская // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2014, №2(5). – С.18.

предприятия бы просто не создавались ввиду невыгодности инвестиций в активы. Так как последнего не происходит, то единственным объяснением является несоответствие официально декларируемой прибыли и реальных результатов хозяйственной деятельности. Так, согласно В.В Зябрикову, «к особенностям российской налоговой системы следует отнести массовое уклонение хозяйствующих субъектов от уплаты налогов, дестабилизирующее экономику страны»²⁹.

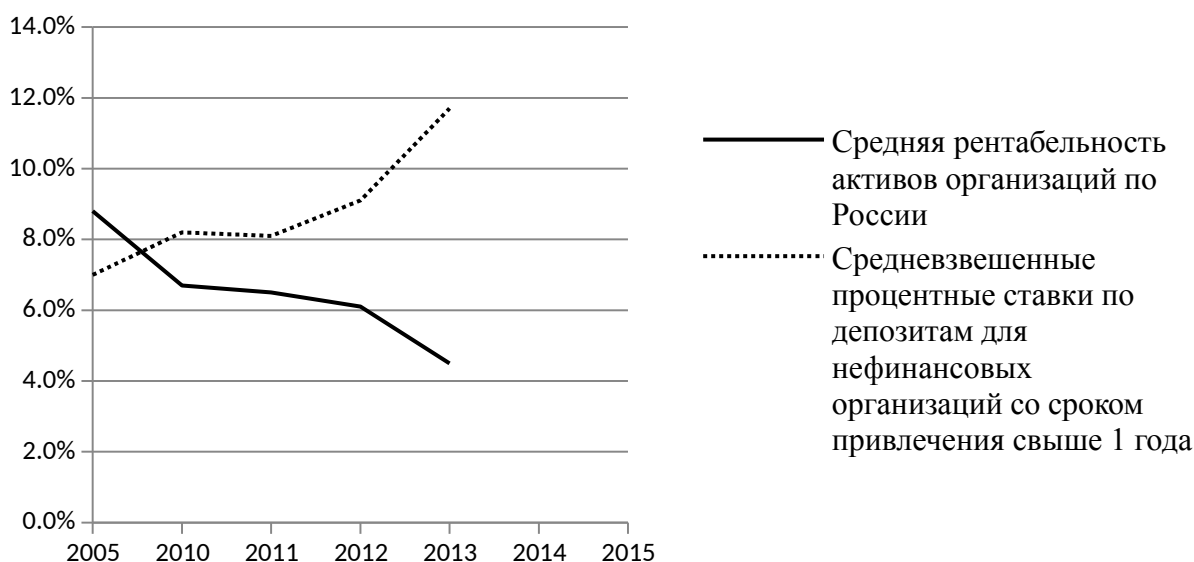


Рисунок 2 Сравнение динамики доходности банковских вкладов и рентабельности активов

Составлено по: 1) Рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности – данные федеральной службы государственной статистики. – URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b14_13/IssWWW.exe/Stg/d04/23-43.htm (дата обращения 18.04.16).

2) Средневзвешенные процентные ставки по привлеченным кредитными организациями вкладам (депозитам) физических лиц и нефинансовых организаций в рублях по данным ЦБ РФ. – URL: http://www.cbr.ru/statistics/print.aspx?file=b_sector/dii_rates_2-1_13.htm&pid=int_rat&sid=ITM_9337 (дата обращения 18.04.16).

Для искусственного занижения генерируемой прибыли фирма может прибегнуть к различным методам обхода и уклонения от налогов, таким как осуществление теневых сделок, информация по которым не фигурирует в официальной отчетности, или создание компании для вывода прибыли. Всё это существенно занижает налоговые поступления в бюджет государства, а со стороны предприятия представляет собой проведение незаконной налоговой политики. Для того чтобы исправить сложившуюся ситуацию, необходимо рассмотреть причины, лежащие в основе данного поведения налогоплательщиков, а также изучить меры, которые уже предпринимаются государством для его пресечения.

²⁹ Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства [Текст] : автореферат диссертации на соискание ученой степени канд.экон.наук: 05.13.10 / В. В. Зябриков. - Спб, 1997. – С. 4.

Основными причинами сокрытия реальных прибылей юридическими лицами и вывода их в другие страны могут являться высокие налоговые ставки в стране ведения хозяйственной деятельности, а также пробелы в законодательстве, которые позволяют компаниям осуществлять схемы по выводу прибылей, в том числе и в оффшорные юрисдикции.

В первую очередь рассмотрим вопрос налогового бремени российских предприятий, напрямую зависящий от ставок налогов, действующих на территории страны. Наиболее показательной в этом отношении является ставка налога на прибыль, ввиду того, что налог на имущество является незначительным, а налог на добавленную стоимость представляет собой косвенный налог, фактическим плательщиком которого предстаёт конечный покупатель продукции, в то время как для компании-продавца НДС является сквозным денежным потоком. С 2009 года в России действует относительно низкая ставка налога на прибыль, равная 20%. Здесь стоит выделить три стадии развития экономики России: до 2000 года, с 2000 по 2008 года, включающая в себя официальный кризисный период, и с 2009 года по настоящее время. На рис. 3 представлена динамика показателей налоговой нагрузки при переходе из одной стадии в другую.

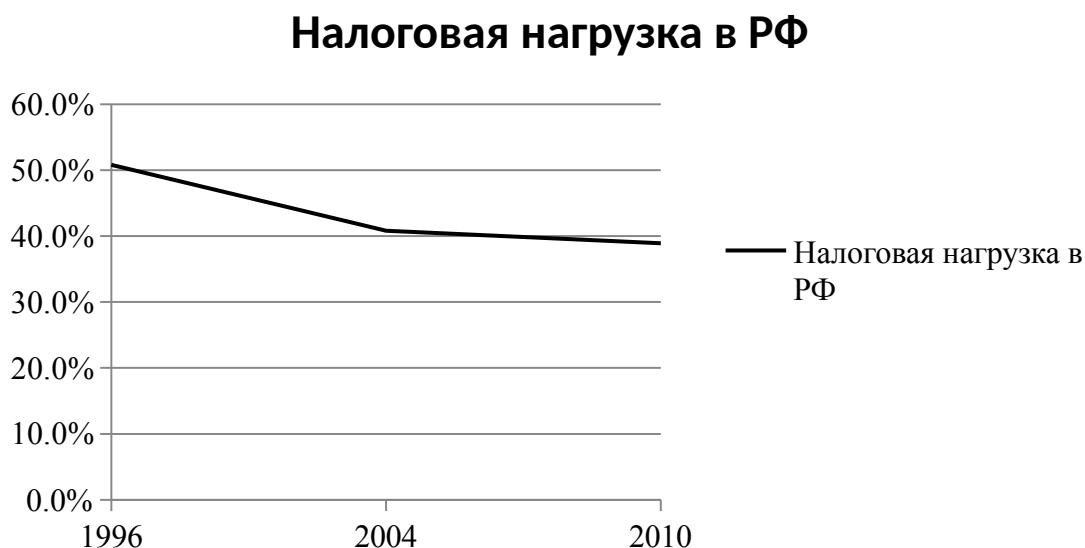


Рисунок 3 Налоговая нагрузка в течение различных стадий развития экономики России.

Составлено по: Зябrikов, В.В. Налоги и налоговое планирование. Курс лекций. Электронный вид / В.В. Зябrikов – 2016. – Слайд 122.

Согласно В.В. Зябрикову, оптимальное значение налоговой нагрузки равняется 40% от ВВП³⁰. Из этого следует, что в течение первых двух стадий наблюдалась перегрузка экономики при величине налоговой нагрузки, выше оптимальной. Однако постепенное снижение налоговых ставок позволило достичь целевого показателя налоговой нагрузки. Так, Е.А. Сидорова в своей статье 2008 года отмечает, что «снижение ставок налогов на прибыль стимулирует предпринимательскую активность и оборачивается ростом поступлений налогов на доходы»³¹. Таким образом, изменения в налоговом законодательстве напрямую влияют на экономическое развитие страны и на её конкурентоспособность в глобальном масштабе.

И Е.А. Сидорова, и В.В. Зябриков выделяют стимулирующую роль налоговой системы государства, как наиболее важную, вследствие того, что входящие в неё меры обеспечивают развитие экономики страны. Более того, авторы сходятся во мнении о благоприятных последствиях снижения налогов, препятствующих развитию предприятий, в частности осуществлению инвестиций в модернизацию производства и инновационную деятельность, и увеличения ставок налогообложения ресурсов, используемых в процессе производства.

Здесь встаёт вопрос о целесообразности дальнейшего снижения данной ставки и о том, как это повлияет на налоговую политику российских предприятий и на пополнение бюджета за счёт налоговых поступлений. Однако снижение ставки налога на прибыль неизбежно приведёт к снижению поступлений в бюджет и, как следствие, его дефициту. Тем не менее, В.В. Зябриков подчёркивает, что для преодоления проблемы низкой собираемости налогов важно не только снизить налоговое бремя хозяйствующих субъектов, но и повысить налоговые поступления в бюджет. Это позволит прийти к оптимальному состоянию в ситуации конфликта интересов налогоплательщиков и государства.

В свою очередь, как большая часть налоговых сборов, так и основная недоимка приходится на крупный бизнес. По словам В.В. Зябрикова, «примерно половина всей недоимки по налогам приходится на 100 крупнейших предприятий и банков России»³². В свою очередь крупный бизнес в большинстве случаев представляет систему взаимосвязанных предприятий, а значит, проблема недополучения государственным бюджетом налоговых отчислений от юридических лиц непосредственно связана с

30[□]Зябриков, В.В. Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства [Текст] : автореферат диссертации на соискание ученой степени канд.экон.наук: 05.13.10 / В. В. Зябриков. - Спб, 1997. – С. 8.

31[□]Сидорова Е.А. Европейский опыт и российские проблемы стимулирования социально-экономического развития: Проблемы модернизации экономики и экономической политики России. Экономическая доктрина Российской Федерации / Е.А. Сидорова // Материалы Российского научного экономического собрания (Москва, 19-20 октября 2007). - М.: Научный Эксперт, 2008. - С. 728-742.

32[□]Зябриков, В.В. Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства [Текст] : автореферат диссертации на соискание ученой степени канд.экон.наук: 05.13.10 / В. В. Зябриков. - Спб, 1997. – С. 4.

деятельностью хозяйственных объединений. Тем не менее решать данную проблему путём дальнейшего снижения налоговых ставок нецелесообразно. Это объясняется кривой Лаффера, согласно которой при высокой налоговой нагрузке её снижение ведёт к повышению налоговых поступлений в бюджет. Однако данный эффект не бесконечен. Сейчас Россия находится на левой стороне кривой Лаффера, в значении, близком оптимальному показателю налоговой нагрузки, из чего следует, что снижение налоговых ставок будет снижать пополнение бюджета за счёт сбора налогов.

Согласование макроэкономических и микроэкономических интересов в сфере налогового планирования

В настоящей ситуации, когда налоговая система России близка к оптимальной, основные проблемы российской экономики сосредотачиваются в низком качестве налогового администрирования. Это выражается в том, что в первую очередь под надзор налоговых органов попадают добросовестные налогоплательщики, а не те игроки рынка, которые уклоняются от налоговых платежей или обходят их. Налоговая система состоит из трёх элементов: налоговое законодательство, налоговые органы и культура в сфере налогообложения. В культуре налогообложения России преобладает обвинительный уклон, который проявляется, прежде всего, в том, что при существенном снижении налоговых платежей в бюджет имеют место проверки налогоплательщика со стороны налоговых органов, в результате которых в большинстве случаев повышается размер налоговых обязательств. Получается, что государство оказывает дополнительное давление на добросовестных налогоплательщиков.

В то же время размер теневого рынка в Российской Федерации по данным на 2013 год составил по некоторым оценкам 46% ВВП, что «в 3,5 раза превышает размер теневых экономик таких стран, как США, Франция или Канада»³³. Данный показатель говорит о том, что существует возможность увеличения налоговых поступлений за счёт «обеления» экономики, а не за счёт дальнейшего снижения налоговой нагрузки. Такая налоговая политика будет благоприятна не только с макроэкономической позиции, но и в отношении хозяйствующих субъектов, так как будет способствовать справедливой конкуренции между ними. Для этого необходимо повысить качество налоговых проверок. В случае если бы существовали числовые критерии налоговой проверки, это бы значительно снизило неопределённость результата налоговых инспекций. Со стороны налоговой администрации сделан правильный шаг навстречу налогоплательщикам – определены критерии оценки

33[□] Официальный сайт журнала Forbes. Теневую экономику России оценили в 46% ВВП. – URL: <http://www.forbes.ru/news/234247-tenevuyu-ekonomiku-rossii-otsenili-v-46-vvp> (дата обращения 20.04.16).

риска налоговой проверки³⁴, однако недостаток на данный момент состоит в том, что эти критерии не ранжированы и не позволяют точно определить вероятность налоговой проверки. Следующий этап со стороны государства должен состоять в конкретизации применяемых критериев, что приведёт к большей прозрачности налогового администрирования и будет иметь преимущества как с макроэкономической, так и с микроэкономической точки зрения.

В целях борьбы с обходом и уклонением от налогов, в том числе и для достижения деофшоризации российской экономики, необходимо создать законные налоговые преференции для предприятий. Здесь действенными оказываются специальные налоговые режимы. Так, для малых предприятий в России действует два вида УСН, которыми активно пользуются соответствующие налогоплательщики. Что касается крупного бизнеса, то в этом направлении в российской налоговой сфере был предпринят серьёзный шаг – введение специального режима налогообложения для групп предприятий. Этот режим состоит в возможности создания консолидированной группы налогоплательщиков (КГН) по налогу на прибыль. Эта концепция также может рассматриваться как специальный налоговый режим, только в данном случае им могут воспользоваться только крупные хозяйственные объединения, что должно способствовать официальному закреплению института холдинга в России.

Консолидированной группе налогоплательщиков (далее – КГН) посвящена 3 глава НК РФ. Для того чтобы изучить данное нововведение в российской налоговой системе, представляется необходимым анализ его законодательной основы.

Начнём с изучения сферы применения и доступности данной опции налоговой политики. Исходя из общих положений о КГН, можно выделить ряд ключевых параметров такого объединения предприятий:

1) Создание КГН, как инструмент налогового планирования, характеризуется добровольностью использования, и происходит путём заключения письменного соглашения между предприятиями группы;

2) Следствием создания КГН является формирование единой налоговой базы по налогу на прибыль организаций, оплата которого осуществляется ответственным участником группы;

34[□] Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/f579efc1e846c86acedf1433b3fb8817a96a6916/ (дата обращения 25.04.16).

3) Правом на создание КГН обладают не все хозяйственные объединения. КГН может быть заключена только между материнской компанией и её дочерними организациями, что обеспечивается требованием владения одного из участников КГН не менее 90% капитала других участников. Более того, группа предприятий должна быть крупной, чтобы преодолеть установленные границы в 100 миллиардов годовой выручки, 10 млрд рублей уплаченного НДС и стоимости активов, превышающей 300 млрд;

4) Законом исключается одновременное использование КГН и ряда инструментов налогового планирования. Таким образом, ни предприятия на УСН, ни резиденты особых экономических зон, а также ряд других организаций не могут быть включены в КГН;

5) Государством установлен минимальный срок действия КГН, равный двум годам.

Созданная КГН выступает в качестве единого налогоплательщика по налогу на прибыль и производит выплаты по налоговым обязательствам в определённом порядке. Как налогоплательщик, имеющий обособленные подразделения, согласно статье 288 НК РФ, КГН обязана распределять сумму авансов и налоговых платежей, подлежащих уплате в региональные бюджеты, среди своих подразделений. Данное положение обеспечивает справедливое распределение налоговых поступлений в региональные бюджеты, вследствие того что налог уплачивается в том же, регионе, где каждое конкретное подразделение ведёт свою деятельность.

Что касается процедуры распределения налоговых обязательств между участниками группы, то данные расчёты являются обязательством ответственного участника КГН и осуществляются на основе формулы. В этой формуле фигурируют два главных показателя: среднесписочная численность работников и стоимость амортизируемого имущества. Для определения доли прибыли, приходящейся на отдельного участника КГН, рассчитывается среднее арифметическое удельного веса данного подразделения по этим показателям. На рис. 4 указана соответствующая формула.

За счёт данной процедуры расчёта налоговых обязательств может образовываться как уменьшение совокупных налоговых отчислений в бюджет по группе предприятий, так и, наоборот, их рост в расчёте на одного участника. Более того, данное формульное определение налоговых обязательств участников хозяйственного объединения является причиной непредсказуемости налоговых поступлений в региональные бюджеты.

$$\begin{array}{c}
 \text{Доля прибыли,} \\
 \text{приходящаяся} \\
 \text{на одного} \\
 \text{участника}
 \end{array}
 =
 \frac{
 \begin{array}{c}
 \text{Удельный вес} \\
 \text{среднесписочной} \\
 \text{численности} \\
 \text{сотрудников (расходов} \\
 \text{на оплаты труда)}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{c}
 \text{Удельный вес} \\
 \text{остаточной стоимости} \\
 \text{амортизируемого} \\
 \text{имущества}
 \end{array}
 }{2}$$

Рисунок 4 Формула расчёта доли прибыли, приходящейся на одного участника КГН

Таким образом, институт КГН в России в настоящее время имеет преимущества и недостатки как для бизнеса, так и для государства. Последствия КГН для обоих стейкхолдеров представлены в табл. 4.

Таблица – 4 Преимущества и недостатки КГН для бизнеса и государства

	Преимущества	Недостатки
Для государства	1) Упрощение налогового контроля деятельности взаимозависимых предприятий 2) Справедливое распределение доходов по налогу на прибыль между региональными бюджетами 3) Формализация холдингов	1) Снижение возможностей ухода от налогообложения 2) Появление новых способов уклонения от уплаты налогов за счёт включения в КГН убыточного предприятия
Для бизнеса	1) Уменьшение совокупных налоговых отчислений участников КГН, за счёт возможности учёта убытков 2) Ослабление контроля за трансфертными ценами при сделках между участниками КГН 3) Льготные ставки по налогу на прибыль в части регионов для участников КГН	1) Доступность только для крупного бизнеса 2) Большая прозрачность деятельности хозяйственного объединения

Продолжение таблицы – 4

	4) Участники КГН освобождаются от подачи	
--	--	--

	отдельной налоговой декларации в налоговые органы, если их доход полностью учитывается при расчёте консолидированной базы по налогу на прибыль	
Общие	1) Позволяет частично компенсировать негативные финансовые последствия приобретения убыточных активов, важных с точки зрения стратегического развития предприятия.*	2) Вместо согласования интересов приводит к росту конфликтов между такими стейкхолдерами, как государство, холдинги и отдельные регионы

Составлено по: 1) Бабенко, Д.А. Развитие налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в России (на примере компаний топливно-энергетического комплекса): диссертация на соискание учёной степени канд. экон. наук / Д.А. Бабенко. – М., 2014. – С. 79 - 82.

2) Гринкевич, Л.С. Консолидированная группа налогоплательщиков как инструмент справедливого распределения налоговых доходов / Л.С. Гринкевич // Финансы. – 2015. №2. – С. 40 - 43.

3) Троянская, М.А. Консолидированная группа налогоплательщиков: сочетание интересов государства и налогоплательщиков / М.А. Троянская, Е.А. Ермакова // Экономическое возрождение России. – 2015. №1 (43). – С. 57.

*В масштабах государства данный аспект означает экономический рост и повышение конкурентоспособности российских компаний на мировом рынке, со стороны хозяйственных объединений – снижается экономическая стоимость проведения НИОКР, модернизации и расширения производства. Здесь проявляется стимулирующая функция налоговой системы, акцент на которую делается многими авторами, изучающими сферу налогообложения.

Анализ преимуществ КГН показал, что данный налоговый инструмент имеет положительные последствия и для государства, и для бизнеса, а значит, может рассматриваться как один из способов согласования их интересов. Однако для того, чтобы определить, как нивелировать недостатки КГН необходимо выявить основную цель, которую преследовал законодатель при введении категории консолидированного налогоплательщика. В отношении данного аспекта не существует единой точки зрения, поэтому мы считаем целесообразным сравнить различные подходы авторов, занимающихся изучением налогообложения хозяйственных объединений, а также определить позицию государства, исходя из официальных документов по налогообложению. Результат анализа приведён в табл. 5.

Таблица – 5 Сравнение различных точек зрения на цель введения концепции КГН в России

<p>1. Цель введения специального налогового режима для консолидированных групп предприятий в налоговом законодательстве РФ</p>	<p>Законодатель Справедливое распределение доходов от поступлений налога на прибыль между региональными бюджетами и возможность для холдингов «избежать обременительных процедур оформления документов и возможных проверок, связанных с контролем за трансфертным ценообразованием внутри страны»³⁵.</p>	<p>М.А. Евневич Формализация холдингов в России, стимулирование хозяйственных объединений к официальной регистрации путём предоставления льготных условий налогообложения с целью деофшоризации российской экономики.</p>	<p>Л.С. Гринкевич «Основная цель создания КГН – не просто облегчение налоговой отчётности и оптимизация платежей по налогу на прибыль, а формирование более эффективного механизма функционирования цепочки процессно- взаимосвязанных лиц за счёт объединения и высвобождения ресурсов группы»³⁶</p>
<p>2. Характер последствий от введения концепции КГН</p>	<p>Негативный: резкое перераспределение доходов между</p>	<p>Невозможность однозначной оценки последствий нововведения ни для</p>	<p>Н а р я д у с предоставлением ряда преимуществ, провоцирует</p>

Продолжение таблицы – 5

	<p>бюджетами регионов, как следствие, сложность прогнозирования</p>	<p>государства, ни для предприятий. Зависимость результата от</p>	<p>серьёзный конфликт интересов государства и бизнеса.</p>
--	---	---	--

35⁵ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. Итоги функционирования КГН. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/985a4a9c787bfc435601256d038aff5953c3f7ca/ (дата обращения 26.04.16).

36⁶ Гринкевич, Л.С. Консолидированная группа налогоплательщиков как инструмент справедливого распределения налоговых доходов / Л.С. Гринкевич // Финансы. – 2015. №2. – С.41.

	налоговых поступлений.	региона.	
3. Меры по совершенствованию / прогноз дальнейшего развития процесса налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков	Введён мораторий на создание КГН до 2018 года. Планируется доработка механизма для обеспечения большей прозрачности и сокращения возможности злоупотребления КГН.	Режим доступен только для крупных объединений предприятий. Автор подчёркивает заинтересованность в данном режиме компаний с меньшим оборотом. Предполагается, что «в дальнейшем государство может смягчить формальные требования, что приведёт к началу массовой формализации холдингов в стране».	Автор считает, что необходимо разработать новую модель распределения налоговых доходов от КГН между регионами. Предлагает обязать участников КГН инвестировать освободившиеся средства с целью достижения социально- экономического эффекта.

Составлено по: 1) Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/985a4a9c787bfc435601256d038aff5953c3f7ca/ (дата обращения 26.04.16)

2) Гринкевич, Л.С. Консолидированная группа налогоплательщиков как инструмент справедливого распределения налоговых доходов / Л.С. Гринкевич // Финансы. – 2015. №2. – С.41.

3) Евневич, М.А. Российский опыт налогового стимулирования формализации консолидированных групп налогоплательщиков. – URL: http://mariae.ru/nauchnie-publikatsii/i_rossiyskiy-opit-nalogovogo-stimulirovaniya-formalizatsii-konsolidirovannih-grupp-nalogoplatelshchiko/ (дата обращения 24.04.16).

На основании официальных данных можно сделать вывод о том, что законодатель не ставит целью достижение формализации холдингов в России, официально делая акцент на снижении затрат на налоговое администрирование сделок с трансфертными ценами и более справедливое распределение налоговых доходов между региональными бюджетами. Однако КГН можно рассматривать как инструмент достижения более глобальных целей, таких как законодательное закрепление института холдингов в России, а также борьба с

оффшоризацией российского бизнеса. Так, согласно М.А. Евневич, изменения в НК РФ, содержащие возможность для группы предприятий погашать свои налоговые обязательства, исходя из консолидированной налоговой базы, «имеют ярко выраженный антиоффшорных характер и, в частности, направлены на деоффшоризацию крупнейших холдингоподобных объединений»³⁷. В связи с этим при дальнейшем развитии концепции КГН в России законодатель должен ориентироваться на основные цели. При этом проблема временного снижения пополнения бюджета налоговыми поступлениями не будет являться значительной, так как в целом концепция КГН направлена на то, чтобы улучшить качество налогового администрирования. В свою очередь, данная стратегия, как мы выяснили, является в современных российских условиях ключевой стратегией увеличения налоговой базы по стране, выступая альтернативой снижению налоговой нагрузки.

В результате проведённого анализа мы выяснили, что при текущих показателях налоговой нагрузки в России и положении страны на кривой Лафера дальнейшее снижение налоговых ставок не будет приводить к росту налоговых доходов государственного бюджета, как это наблюдалось в период с 2001 по 2008 года. Вследствие этого для увеличения налоговой базы законодателю необходимо заняться улучшением качества налогового администрирования. Данные меры позволят согласовать интересы государства и бизнеса, приведут к сокращению размеров теневой экономики. Одной из таких мер является создание специального режима налогообложения крупных хозяйственных объединений в виде КГН, основной целью введения которого является формализация холдингов в России.

3.2 Налоговое планирование группы компаний ПАО «Ростелеком»

Для того чтобы выяснить целесообразность создания КГН, необходимо рассмотреть налоговые последствия данного решения в рамках налогового планирования хозяйственного объединения, а также сравнить получаемый результат с альтернативными способами оптимизации налоговых отчислений в бюджет. В качестве объекта для налогового планирования была выбрана группа компаний во главе с ПАО «Ростелеком», состоящая из материнской компании и трёх дочерних предприятий: ООО «Миранда-медиа», ООО «Ростелеком-Интеграция» и ОАО «РТКком.РУ». Выбор данной группы компаний был обусловлен в первую очередь фактом создания КГН в 2014 году³⁸, что означает доступность

37[□] Евневич, М.А. Российский опыт налогового стимулирования формализации консолидированных групп налогоплательщиков. URL: http://mariae.ru/nauchnie-publikatsii/i_rossiyskiy-opit-nalogovogo-stimulirovaniya-formalizatsii-konsolidirovannih-grupp-nalogoplatelshchiko/ (дата обращения 24.04.16)

38[□] Официальный сайт Министерства финансов РФ. Сообщения информационных агентств от 27 октября 2014 года. – URL: <http://minfin.ru/common/upload/library/2014/10/main/27.10.2014.pdf> (дата обращения 20.04.16).

для данного хозяйственного объединения такого инструмента налогового планирования, как образование КГН.

Результаты стратегического налогового планирования

В первую очередь необходимо определить условия деятельности предприятий, следующие из стратегического этапа налогового планирования. Вследствие того, что анализ осуществляется в отношении уже существующей группы предприятий, то вопросы размещения каждого из участников хозяйственного объединения, а также их параметры как хозяйствующего субъекта, уже имеют некоторое решение. Перед нами стоит задача анализа последствий принятых стратегических решений и оценка степени их благоприятности в отношении налогового планирования.

Первостепенной задачей является анализ сферы бизнеса, в которой занята изучаемая группа компаний, решение в отношении которой принимается на этапе идеи о начале деятельности. В данном случае все четыре изучаемых компании функционируют в секторе телекоммуникационных услуг. Более того ПАО «Ростелеком» и ООО «Ростелеком-Интеграция» помимо оказания услуг связи, занимаются разработкой и внедрением инноваций, что может стать одной из причин дальнейшей консолидации налоговых баз с целью высвобождения средств для осуществления инвестиций в инновационную деятельность.

В связи со спецификой деятельности размещение предприятия за границей Российской Федерации, вдали от конечного потребителя телекоммуникационных услуг не может рассматриваться как доступный инструмент налогового планирования. Поэтому международные схемы налогового планирования исключаются в отношении анализируемой группы компаний. Следовательно, необходимо рассмотреть доступные способы оптимизации налоговых платежей на территории России.

Ряд доступных налоговых льгот во многом обуславливается местом расположения предприятия и результатами его хозяйственной деятельности, вследствие этого необходимым является определение параметров всех четырёх изучаемых юридических лиц. В табл. 6 представлена информация по интересующим нас предприятиям в 2014 году на основе данных, доступных в системе СПАРК³⁹. Эти данные являются основой для анализа налогового поля, в котором находятся участники рассматриваемого хозяйственного объединения.

Таблица – 6 Параметры группы предприятий ПАО «Ростелеком»

³⁹База данных СПАРК. – URL: <http://www.spark-interfax.ru/> (дата обращения 23.04.16).

Название предприятия	"РОСТЕЛЕКОМ"	«МИРАНДА-МЕДИА»	"РОСТЕЛЕКОМ-ИНТЕГРАЦИЯ"	«РТКОММ.РУ»
Месторасположение	г. Санкт-Петербург	Симферополь, респ. Крым	г. Москва	г. Москва
Организационно-правовая форма	ПАО	ООО	ООО	ОАО
Доля Ростелеком	100%	Превышает или равна 20%	Более 50%	Превышает или равна 20%
Штат сотрудников	158 000	5	5	150
Годовой доход (млн руб.)	290 615,9	103	61	3 470
Остаточная стоимость основных средств (млн руб.)	311 654	1 442	0	1 652

Стоит заметить, что для создания КГН необходима доля участия ответственного участника хозяйственного объединения в капитале остальных компаний, равная или превышающая 90%. Так как база данных СПАРК не предоставляет точное значение данного показателя, то исходя из информации, представленной на официальных сайтах компаний, с некоторой долей условности предположим, что данный критерий для создания КГН выполняется.

Далее перейдём к анализу возможностей налоговой оптимизации. Начнём данный анализ с возможности перехода на УСН, так как данный инструмент налоговой оптимизации действует на всей территории Российской Федерации. Однако крупным предприятиям данная налоговая опция недоступна в связи с законодательными критериями. В итоге получается, что преимуществами упрощённой системы налогообложения может воспользоваться только компания ООО «Ростелеком-Интеграция». Однако стоит отметить, что для этого необходимо, чтобы доля участия других организаций в уставном капитале ООО «Ростелеком-Интеграция» не превышала 25%.

Что касается территориальных возможностей по получению льгот по ряду налогов, то здесь следует отметить, что в Санкт-Петербурге установлена льготная ставка по налогу на прибыль для предприятий с численностью сотрудников, свыше 600 человек, при условии средней заработной платы, превышающей минимально установленный размер оплаты труда

(далее – МРОТ) в семь раз. При выполнении данного условия доступной является ставка по налогу на прибыль в 16,5%⁴⁰.

В отношении предприятия, расположенного на территории республики Крым, возможно включение его в состав свободной экономической зоны (далее – СЭЗ), которая начала действовать с ноября 2014 года. Среди основных условий, выдвигаемых для участников СЭЗ в Крыму, выделяются следующие:

- регистрация и постановка на налоговый учёт на территории республики;
- хозяйственная деятельность участников не должна быть связана с добычей полезных ископаемых или разработкой месторождений;
- минимальные размеры капитальных вложений в течение первых трёх лет составляют 3 миллиона рублей для малых и средних предприятий и 30 миллионов – для остальных⁴¹.

ООО «Миранда-медиа» удовлетворяет первым двум критериям. Более того, согласно финансовой отчётности, вложения в основные средства в размере около 1,5 миллиардов рублей были осуществлены в 2014 году, что значительно превышает нормативный размер инвестиций. С учётом этого факта можно допустить возможность ООО «Миранда Медиа» выполнить условие о минимальных капитальных вложениях, что подтверждает возможность данного юридического лица стать участником СЭЗ в республике Крым.

Однако расположение ООО «Миранда-медиа» в Крыму наряду с предоставлением дополнительных возможностей для налоговой оптимизации, также создаёт ряд рисков для деятельности хозяйственного объединения в целом. Будучи дочерним предприятием ПАО «Ростелеком», ООО «Миранда-медиа» оказывает влияние на инвестиционную привлекательность группы компаний, которое ввиду напряжённой политической обстановки в отношении Крыма является неблагоприятным. В то же время такая крупная акционерная компания как ПАО «Ростелеком» заинтересована в привлечении средств внешних инвесторов, в том числе зарубежных. Для сохранения инвестиционной привлекательности ПАО «Ростелеком» необходимо уменьшить долю участия в капитале крымского участника хозяйственного объединения⁴².

40[□] Официальный сайт Федеральной налоговой службы. Налог на прибыль. – URL: <https://www.nalog.ru/rn78/taxation/taxes/profitul/> (дата обращения 25.04.16).

41[□] Официальный портал правительства республики Крым. Информация о свободной экономической зоне. – URL: http://feo.rk.gov.ru/file/Prezentatsiya_SEZ_feo.pdf (дата обращения 05.05.16).

42[□] Электронная версия газеты Коммерсантъ. "Ростелеком" намерен продать контрольные пакеты в своих крымских активах. – URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2704688> (дата обращения 05.05.16).

Одной из альтернатив построения системы договорных отношений в рамках следующего этапа налогового планирования выступает объединение участников хозяйственного объединения в консолидированного налогоплательщика с целью оптимизации налоговых отчислений в бюджет и облегчения процесса контроля за трансфертным ценообразованием внутри группы. В связи с этим на стратегическом этапе необходимо удостовериться, что текущие параметры компании позволяют воспользоваться данным инструментом консолидации налоговой базы. В табл. 7 представлены данные по рассматриваемым четырём компаниям с расчётом на создание КГН в 2014 году.

Таблица – 7 Результаты хозяйственной деятельности группы компаний ПАО «Ростелеком» за 2013 год

	Выручка от продаж (за вычетом НДС) 2013 г.	Совокупная стоимость активов 2013 г.	Текущий налог на прибыль в 2013 г.
ПАО "РОСТЕЛЕКОМ"	283 952 041 000	534 950 183 000	5 757 495 000
ООО «МИРАНДА-МЕДИА»	0	2 979 000	0
ООО "РОСТЕЛЕКОМ-ИНТЕГРАЦИЯ"	0	1 118 000	0
ОАО «РТКОММ.РУ»	3 150 457 000	2 934 013 000	46 594 000
Данные по группе:	287 102 498 000	537 888 293 000	5 804 089 000

Для создания КГН в течение 2013 года, то есть календарного года, предшествующего году консолидации, должны быть достигнуты следующие показатели по группе в целом: совокупная сумма налогов свыше 10 миллиардов рублей, суммарная выручка - не менее 100 миллиардов рублей, стоимость активов в 300 миллиардов и выше. Первый пункт проверить не представляется возможным в связи с ограниченной информацией в открытом доступе. Однако, принимая во внимание тот факт, что текущий налог на прибыль за 2013 г. суммарно по четырём компаниям был равен 5,8 миллиардам рублей, то представляется целесообразным допустить, что в совокупности с уплаченным в этот период НДС, рассматриваемая группа компаний будет удовлетворять всем критериям для создания консолидированного налогоплательщика.

Оперативное налоговое планирование

Теперь, изучив результаты стратегического этапа налогового планирования хозяйственного объединения во главе с ПАО «Ростелеком», перейдём к оперативному этапу налогового планирования. Оперативное налоговое планирование направлено на организацию деятельности участников объединения таким образом, чтобы максимально использовать

возможности по оптимизации налоговых выплат, открывающиеся в результате предыдущего этапа.

Для того чтобы определить налоговые преимущества хозяйственного объединения, необходимо сначала рассчитать налоговые последствия предоставления телекоммуникационных услуг компанией ПАО «Ростелеком» самостоятельно, без образования дочерних компаний. Иными словами, определим величину налоговой нагрузки так, как если бы суммарные результаты деятельности четырёх анализируемых компаний принадлежали одному юридическому лицу, для которого не были бы доступны ни территориальные льготы по налогам, ни режим УСН. Так как расчёты основаны на данных отчётности, предназначенной для внешних пользователей, то ряд показателей хозяйственной деятельности будет определён условно. Ввиду данного обстоятельства полученные показатели в некоторой степени будут отклоняться от реальных, тем не менее данная мера является необходимой в целях расчёта налоговых последствий различных схем ведения хозяйственной деятельности. В частности, для проведения расчётов необходимо определить, какие затраты образуют себестоимость телекоммуникационных услуг и какую долю в них занимает заработная плата персонала.

В связи со спецификой деятельности (предоставлением услуг) у участников рассматриваемого хозяйственного объединения отсутствуют материальные расходы в виде сырья. Единственными материальными расходами могут являться только запасные части для линий электропередач. Вместо покупки материальных ресурсов основными расходами выступают арендные и лизинговые платежи, оплата услуг сторонних организаций, заработная плата производственных работников и начисления на неё, затраты на эксплуатацию и содержание оборудования сети.⁴³ С некоторой долей условности предположим, что все затраты, входящие в себестоимость предоставляемых услуг, кроме заработной платы, облагаются НДС. Из этого следует, что обязательства по НДС будут рассчитываться путём вычитания НДС уплаченного из НДС полученного.

Доля заработной платы в себестоимости оказываемых услуг была взята в размере 10% для ООО «Миранда-медиа» и ООО «Ростелеком-Интеграция» и 5% и 23% для ОАО «РТКомм.РУ» и ПАО «Ростелеком» соответственно. Последняя цифра была рассчитана на основе официальной средней заработной платы, приходящейся на одного работника ПАО «Ростелеком» в 2014 году⁴⁴. Значительная доля заработной платы в себестоимости услуг

43[□]Гордина, Ю.А. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий связи: учеб. пособие / Ю.А. Гордина. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2007. – С.115.

44[□]Годовой отчёт ОАО «Ростелеком» по итогам 2014 года. – URL: http://www.rostelecom.ru/about/03_1_Головой%20отчет%20по%20итогам%202014%20года.pdf (дата обращения 08.05.16).

материнской компании обусловлена, прежде всего, существенно большей численностью сотрудников по сравнению с численностью персонала дочерних компаний.

Расчёты налоговых последствий деятельности анализируемого хозяйственного объединения в условиях ОСН приведены в табл. 8. В связи с ограниченностью доступной информации вместо показателя налоговой нагрузки была посчитана доля налогов в величине реализации путём деления суммы уплачиваемых налогов на выручку, включающую НДС.

Таблица – 8 Расчёт налоговых последствий группы компаний ПАО «Ростелеком» в рамках режима ОСН

	к	В (млн руб.)	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)
Реализация	18%		294250,42	52965,08
НДФЛ	13%	57387,42	-7460,36	
З/п чистая			-49927,05	
Начисл. на з/п	30%	57387,42	-17216,22	
Себестоимость за вычетом з/п	18%		-177476,18	-31945,71
Себес./НДС к уплате			-252079,82	-21019,36
Операционная прибыль			42170,60	
Прочие доходы и расходы			-6 011,37	
Налогооблагаемая прибыль			36 159,23	
Налог на имущество	2,2%	322946,22	-7104,8	
Налог на пр./Единый налог			-5868	
ЧПр/Убыток			23186	
Прямые налоги и начисл. з/п			-37650	
Налоги				-58669,22
T/S				16,90%

Согласно проведённым расчётам, получается, что при ОСН 16,9% выручки идёт на выплату налоговых обязательств. Теперь проанализируем, как изменится данный показатель при предоставлении тех же услуг, но с использованием преимуществ хозяйственного объединения. Для этого представляется необходимым оптимизировать деятельность каждого участника анализируемой группы компаний.

Начнём с материнской компании ПАО «Ростелеком», зарегистрированной в Санкт-Петербурге. Анализ возможностей налоговой оптимизации, обусловленных территориальным расположением участников хозяйственного объединения, показал, что в Санкт-Петербурге действует льготная ставка по налогу на прибыль в 16,5%, если средняя заработная плата на предприятии оказывается не ниже семикратного значения установленного МРОТ. По данным на 2014 год минимальный размер заработной платы по Санкт-Петербургу был установлен на уровне 8868 рублей⁴⁵. В табл. 9 представлены результаты расчётов, соответствующих налоговым последствиям компании до оптимизации и после оптимизации размера заработной платы.

Расчёты показывают, что льготная ставка по налогу на прибыль, получаемая в результате увеличения ставки заработной платы сотрудников, не приводит к оптимизации налоговых платежей в бюджет. Напротив, сумма прямых налогов существенно возрастает, из-за чего наблюдается убыток от деятельности и увеличение показателя T/S на 5,15%. Вследствие полученных результатов приходим к выводу, что в отношении ПАО «Ростелеком» нецелесообразно применять данную схему. Положительный результат при имеющейся численности сотрудников мог бы быть достигнут только в том случае, если средняя заработная плата ещё до оптимизации была близка к семизначному значению МРОТ, а также составляла не менее 40% от себестоимости оказываемых услуг.

Таблица – 9 Вариант оптимизации величины заработной платы для ПАО «Ростелеком» в целях оптимизации налоговых отчислений в бюджет

До оптимизации	После оптимизации
Средняя заработная плата = 31 779 руб.	Ср. з/п = 8 868 * 7 = 62 076 руб.

⁴⁵Петербургский правовой портал. Региональный МРОТ на 2014 год. – URL: <http://ppt.ru/news/113898> (дата обращения 08.05.16).

	к	В	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)	В	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)
Реализация	18%		290616	52311		290616	52311
НДФЛ	13%	57202	-7436		111737	-14526	
З/п чистая			-49766			-97211	
Начисл. на з/п	30%	57202	-22383		111737	-33521	
Себестоимость за вычетом з/п	18%		-174342	-31382		-174342	-31382
Себес./НДС к уплате			-248705	-20929		-319600	-20929
Операционная прибыль			41911			-28984	
Прочие доходы и расходы			-5891			-5891	
Налогооблагаемая прибыль			36020			-34875	
Налог на имущество	2,2%	319851	-7037		319851	-7037	
Налог на пр./Единый налог	20%	28983	-5796,67				
ЧПр/Убыток			23187		-41912	0	
Прямые налоги и начисл. з/п			-37430			-41912	
Налоги			-58360			-55084	
T/S			17,02%			-76013	
						22,17%	
Разница T/S:					+5,15%		

Далее перейдём к оптимизации налоговых платежей крымского участника хозяйственного объединения, ООО «Миранда-медиа». Как следует из анализа налогового поля, проведённого на этапе стратегического налогового планирования, на территории республики Крым действует свободная экономическая зона. Будучи участником крымской СЭЗ, предприятие получает налоговые преимущества, указанные в табл. 10.

Таблица – 10 Условия налогообложения в СЭЗ республики Крым

	Первые 3 года	4 - 8 годы	9 – 10 годы	Далее
Налог на прибыль	2%	6%	13,5%	15,5%
Налог на имущество организаций	0%			2,2%
Страховые	7,6%			

ВЗНОСЫ

Составлено по: Официальный портал правительства республики Крым. Информация о свободной экономической зоне. – URL: http://feo.rk.gov.ru/file/Prezentatsiya_SEZ_feo.pdf (дата обращения 05.05.16).

Однако здесь следует учесть тот факт, что ООО «Миранда-медиа» является убыточным предприятием анализируемого хозяйственного объединения. Вследствие этого льготные ставки по налогу на прибыль не будут иметь влияние на совокупные налоговые обязательства предприятия в краткосрочном периоде. Тем не менее исходя из сферы деятельности ООО «Миранда-медиа», предоставления телекоммуникационных услуг населению республики Крым, ожидается, что в перспективе предприятие будет генерировать прибыль. Поэтому мы считаем целесообразным рассчитать налоговые преимущества СЭЗ для ООО «Миранда-медиа» не только в состоянии отрицательной рентабельности продаж, но и при получении прибыли. В табл. 11 представлены расчёты налоговых последствий вступления ООО «Миранда-медиа» в СЭЗ с 2014 года, то есть в состоянии убыточной хозяйственной деятельности.

В результате расчётов получается значительная налоговая экономия в 30,55%. Этот показатель получается вследствие резкого сокращения суммы прямых налогов, более чем в восьмикратном размере, и возмещения НДС из бюджета. Последнее имеет место из-за превышения НДС уплаченного над НДС полученным. Однако здесь стоит оговориться, что в России превышение налоговых вычетов по НДС над НДС полученным приводит к повышенному вниманию со стороны налоговых органов, а возмещения НДС из бюджета представляет собой сложную процедуру, требующую детального документального подтверждения.

Таблица – 11 Налоговые последствия убыточной деятельности ООО «Миранда-медиа» до и после вступления в СЭЗ республики Крым

До оптимизации	После оптимизации
Ставки налогов: <ul style="list-style-type: none"> • на прибыль – 20%; 	Ставки налогов: <ul style="list-style-type: none"> • на прибыль – 2%;

<ul style="list-style-type: none"> на имущество – 2,2%; начисления на з/п – 30%. 					<ul style="list-style-type: none"> на имущество – 0%; начисления на з/п – 7,6%. 				
	k	B	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)		k	СЭЗ (млн руб.)	НДС (млн руб.)	
Реализация	18%		103,15	18,57		18%	103,15	18,57	
НДФЛ	13%	24,33	<u>-3,16</u>			13%	<u>-3,16</u>		
З/п чистая			-21,17				-21,17		
Начисл. на з/п	30%	24,33	<u>-7,30</u>			7,6 %	<u>-1,85</u>		
Себестоимость за вычетом з/п	18%		-	-38,10		18%	-211,68	-38,10	
Себес./НДС к возмещению			-	19,53			-237,86	19,53	
Операционная прибыль			-	140,16			-134,71		
Прочие доходы и расходы			-88,08				-88,08		
Налогооблагаем ая прибыль			-	228,24			-222,79		
Налог на имущество	2,2 %	1442,4 6	<u>-31,7</u>			0,0 %	<u>0,0</u>		
Налог на пр./Единый налог	20%	-260	<u>0</u>			2%	<u>0</u>		
ЧПр/Убыток			-	259,98			-222,79		
Прямые налоги и начисл. з/п			<u>-42,20</u>				<u>-5,01</u>		
Налоги			-22,66				14,52		
T/S			18,62%					-11,93%	
Разница T/S:					-30,55%				

Теперь рассмотрим ситуацию, в которой ООО «Миранда-медиа» начинает получать прибыль. Для этого определим соответствующую долю себестоимости и прочих доходов и расходов в выручке телекоммуникационной компании на основе расчёта средних показателей ПАО «Ростелеком» и ОАО «РТКомм.РУ», как прибыльных участников анализируемого хозяйственного объединения. В итоге получаем среднюю долю себестоимости в выручке, равную 87%, а прочих доходов и расходов – 2,5%. На основе данных показателей формируем результаты прибыльной деятельности ООО «Миранда-медиа» и рассчитываем для них налоговые последствия. Результаты расчётов представлены в табл. 12.

Из проведённых расчётов следует, что преодолев период убыточной деятельности, ООО «Миранда-медиа» продолжит получать значительную налоговую экономию в рамках СЭЗ по сравнению с режимом ОСН, равняющуюся 27,51% от выручки и образующуюся вследствие сокращения суммы прямых налогов в 17 раз.

Далее налоговую оптимизацию необходимо провести для ООО «Ростелеком-Интеграция» и ОАО "РТКомм.РУ". Оба предприятия зарегистрированы и осуществляют свою деятельность в Москве, что означает их нахождение в едином налоговом поле. Тем не менее характеристика и параметры деятельности этих предприятий различны. ООО «Ростелеком-Интеграция» представляет собой малое предприятия, которое специализируется на разработке и внедрении программных продуктов⁴⁶ и является убыточным. Более того, можно предположить, что специфика деятельности обуславливает убыточность предприятия, так как предполагает проведение научно-исследовательских разработок. ОАО "РТКомм.РУ", напротив, демонстрирует получение прибыли с 2012 года и является крупным предприятием группы с годовым объёмом выручки, более 3 миллиардов рублей.

Таблица – 12 Налоговые последствия прибыльной деятельности ООО «Миранда-медиа» до и после вступления в СЭЗ республики Крым

Прибыльная деятельность ООО «Миранда-медиа» в рамках ОСН					Прибыльная деятельность ООО «Миранда-медиа», как участника СЭЗ			
	к	В	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)	к	В	СЭЗ (млн руб.)	НДС (млн руб.)
Реализация	18%		103,15	18,57	18%		103,15	18,57
НДФЛ	13%	8,97	-1,17		13%	8,97	-1,17	
З/п чистая			-7,81				-7,81	

46[□] Официальный сайт компании ООО «Ростелеком-Интеграция» . – URL: <http://rt-integration.ru/> (дата обращения 25.04.16).

Начисл. на з/п	30%	8,97	<u>-2,69</u>		7,6 %	8,97	<u>-0,68</u>	
Себестоимость за вычетом з/п	18%		-78,07	-14,05	18%		-78,07	-14,05
Себес./НДС к возмещению			-89,74	-4,51			-87,73	-4,51
Операционная прибыль			13,41				15,42	
Прочие доходы и расходы			-2,58				-2,58	
Налогооблагаемая прибыль			10,83				12,84	
Налог на имущество	2,2 %	1442,4 6	<u>-31,7</u>		0,0 %	1442,4 6	<u>0,0</u>	
Налог на пр./Единый налог	20%	-21	<u>0</u>		2%	13	<u>-0,26</u>	
ЧПр/Убыток			-20,90				12,58	
Прямые налоги и начисл. з/п			<u>-35,59</u>				<u>-2,11</u>	
Налоги			-40,11				-6,62	
T/S			32,95%		T/S			5,44%
Разница T/S:					27,51%			

Для ООО «Ростелеком-Интеграция» возможен переход на УСН. Однако расчёты, представленные в табл. 13, показывают, что в состоянии убыточной деятельности УСН с объектом налогообложения «доходы» увеличивает налоговое бремя предприятия. Режим УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы» не оказывает влияние на сумму обязательств по прямым налогам, однако не позволяет возместить НДС из бюджета, что в целом ведёт к увеличению доли налоговых выплат в выручке предприятия. Исходя из этого, можно сделать вывод о том, что если предприятие является по природе своей деятельности убыточным и не располагает налогооблагаемым имуществом, то переход на УСН для такого юридического лица нецелесообразен.

Таблица – 13 Расчёт налоговых последствий для ООО «Ростелеком-Интеграция» в режимах ОСН и УСН

ОСН	УСН (6% с выручки)	УСН (15% с прибыли)
-----	-----------------------	------------------------

	k	B	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)	УСН 6% (млн руб.)	УСН 15% (млн руб.)
Реализация	18 %		61,44	11,06	61,44	61,44
НДФЛ	13 %	8,69	<u>-1,13</u>		<u>-1,13</u>	<u>-1,13</u>
З/п чистая			-7,56		-7,56	-7,56
Начисл. на з/п	30 %	8,69	<u>-2,61</u>		<u>-2,61</u>	<u>-2,61</u>
Себестоимость за вычетом з/п	18 %		-75,57	-	-89,17	-89,17
Себес./НДС к возмещению			-86,86	2,54	-100,46	-100,46
Операционная прибыль			-25,43		-39,03	-39,03
Прочие доходы и расходы			-2,44		-2,44	-2,44
Налогооблагаем ая прибыль			-27,87		-41,47	-41,47
Налог на имущество	2,2 %	0	<u>0</u>		<u>0</u>	<u>0</u>
Налог на пр./Единый налог	20 %	-27,87	<u>0</u>		-1,84	<u>0</u>
ЧПр/Убыток			-27,87		-43,31	-41,47
Прямые налоги и начисл. з/п			<u>-3,74</u>		<u>-5,58</u>	<u>-3,74</u>
Налоги			-1,19		-5,58	-3,74
T/S			1,64%		9,08%	6,08%
Разница T/S:					+ 7,44%	+ 4,44%

Однако, в том случае если ООО «Ростелеком-Интеграция» начнёт получать прибыль от деятельности, то оба варианта УСН приведут к налоговой экономии, а наиболее выгодным окажется УСН с объектом «доходы минус расходы» с уменьшением доли налогов в выручке предприятия на 6,81%. Соответствующие расчёты представлены в приложении 2. Более того, если ООО «Ростелеком-Интеграция» также занималось бы предоставлением услуг телекоммуникационной связи, то через него можно было бы организовать обслуживание тех клиентов ОАО «РТКком.РУ», которые не являются плательщиками НДС.

В итоге получается, что ОАО «РТКком.РУ» и ПАО «Ростелеком» остаются в режиме ОСН без внесения корректировок в их деятельность. Это объясняется тем, что параметры данных участников хозяйственного объединения не позволяют им перейти на режим УСН

или воспользоваться другими возможностями получения льготных ставок. Вследствие ограниченности информации расчёты проводились с допущением того, что все покупатели оказываемых телекоммуникационных услуг являются плательщиками НДС. Тем не менее реальные данные могут отличаться от сделанного допущения, другими словами, часть потребителей может не нуждаться в вычетах по НДС, а значит, реализация услуг таким потребителям может осуществляться через специально созданное предприятие на УСН. Однако во 2 параграфе 2 главы мы выяснили, что величина возможной налоговой выгоды слишком мала в сравнении с рисками данной схемы деятельности и возможными штрафами.

На основании проведённых расчётов, мы предлагаем проанализировать два варианта оптимизации деятельности группы компаний ПАО «Ростелеком» с позиции налогового планирования. Первый основан на показателях финансовой отчётности участников хозяйственного объединения в 2014 году, по которым половина предприятий группы являются убыточными. Второй вариант строится на предположении о том, что через несколько лет все предприятия группы будут получать прибыль. На основе этого предположения не представляется возможным определить точное значение налоговой экономии при внедрении предлагаемой схемы деятельности, однако возможен условный расчёт для определения целесообразности её применения.

Что касается оптимизации деятельности хозяйственного объединения с наличием убыточных предприятий, то здесь в рамках налогового планирования доступны, главным образом, две альтернативы – создание КГН или получение налоговой экономии путём присоединения ООО «Миранда-медиа» к СЭЗ в республике Крым. Согласно проведённым расчётам, представленным в приложении 3, первый вариант договорных отношений в результате даёт небольшую налоговую экономию в 0,017% при отсутствии специальных ставок налога на прибыль для участников КГН в регионах присутствия предприятий-участников и в 0,336% при наличии льготной ставки в регионе присутствия самого крупного предприятия объединения. Однако создание КГН исключает возможность использования специальных налоговых режимов и льготных налоговых ставок, предусмотренных СЭЗ. Вследствие этого необходимо сравнить, какую налоговую экономию принесёт участие одного из предприятий группы в СЭЗ республики Крым. Соответствующие расчёты представлены в табл.14.

Таблица – 14 Расчёт налоговой экономии при вступлении в СЭЗ республики Крым

Налоговые последствия хозяйственного	Н а л о г о в ы е п о с л е д с т в и я
--------------------------------------	---

объединения в режиме ОСН			хозяйственного объединения при вступлении ООО «Миранда-медиа» в СЭЗ		
	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)	
Реализация	294250,42	52965,08	294250,42	52965,08	
НДФЛ	-7460,36		-7460,36		
З/п чистая	-49927,05		-49927,05		
Начисл. на з/п	-17216,22		-17210,77		
Себестоимость за вычетом з/п	-177476,18	-31945,71	-177476,18	-31945,71	
Себес./НДС к уплате	-252079,82	-21019,36	-252074,37	-21019,36	
Операционная прибыль	42170,60		42176,05		
Прочие доходы и расходы	-6011,37		-6011,37		
Налогооблагаемая прибыль	36159,23		36164,68		
Налог на имущество	-7104,82		-7073,08		
Налог на пр./Единый налог	-5868,45		-5868,45		
ЧПр/Убыток	23185,96		23223,15		
Прямые налоги и начисл. з/п	-37649,86		-37612,67		
Налоги	-58669,22		-58632,04		
T/S	16,897%		16,886%		
Разница T/S:			0,011%		

На основании рассчитанных значений налоговой экономии можно сделать вывод о том, что в масштабах деятельности хозяйственного объединения оба варианта налоговой экономии дают незначительное уменьшения показателя доли уплачиваемой суммы налогов в выручке, менее 1%. Тем не менее образование КГН обладает таким немаловажным аспектом, как возможность финансовой поддержки временно убыточных предприятий хозяйственного объединения. Такая возможность возникает, так как в отношении КГН смягчается контроль за трансфертным ценообразованием, что позволяет участникам хозяйственного объединения устанавливать цены на операции внутри объединения, отличные от рыночных. Данный факт подтверждается на практике. Так, по словам представителя компаний группы НЛМК, «в условиях высокой волатильности и слабого рынка КГН позволяет поддерживать временно менее эффективные производства»⁴⁷. Поэтому в качестве предложения по налоговой

47^а Газета «Ведомости». Холдингам могут запретить объединять налоги до 2018 года. – URL: <http://www.vedomosti.ru/economics/articles/2015/06/03/594883-holdingam-mogut-zapretit-obedinyat-nalogi-do-2018-goda> (дата обращения: 28.02.2016).

оптимизации деятельности группы компаний ПАО «Ростелеком» на основании результатов хозяйственной деятельности за 2013-2014 года рекомендуется создание КГН на срок, в течение которого половина предприятий являются убыточными. Далее при получении в условиях прибыльности деятельности всех участников хозяйственного объединения в целях оптимизации налогообложения целесообразно прекратить действие КГН, и включить ООО «Миранда-медиа» в состав участников СЭЗ республики Крым, а ООО «Ростелеком-Интеграция» перевести в режим УСН с объектом «доходы минус расходы». От КГН выгоднее будет отказаться, так как при отсутствии убыточных предприятий консолидированное погашение обязательств по налогу на прибыль не уменьшает, а лишь перераспределяет совокупную сумму налоговых отчислений. В то же время предлагаемый нами вариант позволит уменьшить долю налогов в выручке хозяйственного объединения на 0,11%. Данные расчёты приведены в приложении 4.

В результате проведённого нами налогового планирования группы предприятий ПАО «Ростелеком» можно сделать вывод о том, что в процессе принятия решений по оптимизации налоговых выплат хозяйственного объединения необходимо учитывать наличие в нём убыточных предприятий и строить прогноз по получению ими прибыли в будущих периодах. Мероприятия по налоговому планированию изменяются в зависимости от результата данного прогноза. В случае убыточной деятельности ряда участников хозяйственного объединения создание КГН представляет собой вариант договорных отношений, дающий наибольшую налоговую экономию. Если же все участники объединения получают прибыль, то целесообразно использовать другие инструменты налоговой оптимизации, такие как переход на УСН и вступление в СЭЗ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В проведённой работе был проанализирован процесс налогового планирования деятельности хозяйственного объединения. В рамках данного анализа были исследованы такие аспекты, как критерии и этапы налогового планирования, специфика налогообложения группы предприятий, тенденции изменений в налоговом законодательстве Российской Федерации и налоговая выгода от использования ряда доступных схем оптимизации налоговых отчислений. Вследствие того, что в России действует модифицированная классическая система налогообложения хозяйственных объединений, открывается множество возможностей снижения налоговых обязательств путём проведения активной политики

налогового планирования. В результате анализа таких возможностей мы пришли к следующим выводам:

1) Введение группы консолидированных налогоплательщиков в Налоговый Кодекс РФ представляет собой попытку законодателя легализировать холдинговые структуры. Целью данного нововведения является противодействие размытию налоговой базы хозяйственного объединения посредством предоставления дополнительной возможности по уменьшению налоговых обязательств. Такая возможность появляется вследствие того, что убытки одних предприятий можно учитывать как фактор, снижающий налогооблагаемую прибыль других предприятий объединения. Однако вследствие того, что концепция группы консолидированных налогоплательщиков является новой и не до конца проработанной, в ней имеются пробелы, препятствующие достижению изначально поставленной цели. В частности, одним из таких пробелов является тот факт, что в образованную группу консолидированных налогоплательщиков материнская компания не обязана включать все свои дочерние предприятия.

2) Введение категории консолидированной группы налогоплательщиков преследует ту же цель, что и политика деоффшоризации, – сделать невыгодным искусственное занижение налогооблагаемой прибыли. Несмотря на это, данное нововведение в налоговом законодательстве не вносит никакого вклада в борьбу с оффшоризацией российского бизнеса. При объединении предприятий в единого налогоплательщика не вводятся никаких ограничений на сделки с юрисдикциями с низким налогообложением, а на материнскую компанию не накладывается обязательство по раскрытию аффилированных с ней оффшорных юридических лиц.

3) Международные схемы налогового планирования дают большую налоговую выгоду, чем внутригосударственные. В частности схема с размещением производственного предприятия в республике Кипр и реализацией продукции через российское предприятие на УСН посредством заключения комиссионного договора позволяет достичь существенной налоговой экономии в 6,2% от выручки. В то же время использование предприятия на УСН в рамках рассмотренной нами внутригосударственной схемы приводит к небольшой налоговой экономии в размере 2,14%, которая с учётом всего спектра возможных рисков и расходов по организации схемы может быть сведена к нулю.

4) В настоящее время налоговая нагрузка в Российской Федерации близка к оптимальной, принимая значение в районе 40%, дальнейшее уменьшение налоговых ставок

не будет приводить к увеличению совокупной налоговой базы, как в период с 2000 по 2008 года. Вследствие этого следующим шагом по совершенствованию макроэкономического налогового планирования является повышение качества налогового администрирования, что позволит уменьшить размер теневого рынка и, как следствие, повысить налоговые поступления в бюджет за счёт недобросовестных налогоплательщиков. Данные меры приведёт к согласованию интересов государства и бизнеса.

5) Налоговое планирование деятельности группы компаний ПАО «Ростелеком» показало, что и создание КГН, и использование других инструментов налогового планирования дают небольшую экономию в рамках всего хозяйственного объединения: 0,017% и 0,011% от выручки соответственно. Создание КГН является более выгодным в случае необходимости финансирования убыточных предприятий, что становится возможным ввиду смягчения контроля за трансфертным ценообразованием в отношении КГН. Однако если все участники хозяйственного объединения являются прибыльными, то выплата налогов в составе КГН не приводит к возникновению налоговой экономии, в связи с чем в целях оптимизации налоговых отчислений возрастает значение других инструментов налогового планирования, таких как переход на УСН и вступление в СЭЗ.

В целом налоговое планирование деятельности хозяйственного объединения представляет собой сложный процесс, в рамках которого необходимо осуществлять тщательный анализ доступных налоговых льгот и оценивать налоговые последствия различных вариантов ведения хозяйственной деятельности и организации договорных отношений. Однако в результате проведения такого процесса в отношении деятельности группы предприятий можно достичь существенной налоговой экономии.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бабенко, Д.А. Развитие налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в России (на примере компаний топливно-энергетического комплекса): диссертация на соискание учёной степени канд. экон. наук / Д.А. Бабенко. – М., 2014. – 197 с.
2. Бойко И.П. Лекции по курсу «Экономика предприятия и предпринимательства». Лекция 3. Объединение предприятий в рыночной экономике. / И.П. Бойко. – СПб.: Издательский центр экономического факультета СПбГУ. 2013. – 40 с.
3. Борисова, М.С. Налоговое планирование в холдинговых структурах / М.С. Борисова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2013. № 2. – С. 47-54.
4. Быков, С.С. Противодействие уклонению от уплаты налогов: функция, принцип и вектор развития системы российского налогового права / С.С. Быков // Влияние финансово-правовых и иных публично-правовых институтов на инновационное развитие России: материалы всероссийской научно-практической конференции (20-21 сентября 2013 г., Иркутск). / Иркутский институт законодательства и правовой информации им. М.М. Сперанского. – Иркутск, 2014. – 252 с. – С. 58-87.
5. Влияние финансово-правовых и иных публично-правовых институтов на инновационное развитие России : материалы науч.-практ. конф. (Иркутск, 20-21 сентября 2013 г.) / Иркутский институт законодательства и правовой информации им. М.М. Сперанского. – Иркутск, 2014. – 252 с.
6. Воробьева, Е.В. Современное налоговое администрирование: контролируемые сделки и взаимозависимые лица / Е.В. Воробьева // Вестник образовательного консорциума среднерусский университет. Серия: экономика и управление. – 2015. №5. – С. 15-18.
7. Гибельнева, Е.А. Классификация расходов телекоммуникационных компаний в системе управленческого учёта / Е.А. Гибельнева // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. – 2015, № 51-52. – С. 6-15.
8. Гордина, Ю.А. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий связи: учеб. пособие / Ю.А. Гордина. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2007. – 171 с.
9. Гринкевич, Л.С. Консолидированная группа налогоплательщиков как инструмент справедливого распределения налоговых доходов / Л.С. Гринкевич // Финансы. – 2015. №2. – С. 40 - 44.
10. Евневич, М.А. Консолидированная группа налогоплательщиков - шаг к формализации холдингов / М.А. Евневич, Д.В. Ябурова // Проблемы современной экономики. - 2013, №3(47). – С.197-202.
11. Жернаков, С.А. Корпоративное налоговое планирование: цели и сущность / С.А. Жернаков // Экономика. Налоги. Право. – 2014. № 3. – С. 124-127.
12. Жестков, С.В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учебное пособие. – М., Академический правовой университет, 2002. – 141 с.
13. Зеленюк, А.Н. Сущность и особенности трансфертного ценообразования / А.Н. Зеленюк // Российский внешнеэкономический вестник. – 2013. № 7. – С. 49-61.
14. Золочевская, Е.Ю. Экономическая безопасность оффшорного бизнеса: особенности налоговой оптимизации / Е.Ю. Золочевская, И.Л. Благова // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. – 2015. №3. – С. 150-153.
15. Зябриков, В.В. Налоги и налоговое планирование. Курс лекций. Электронный вид / В.В. Зябриков – 2016. – 341 слайд.
16. Зябриков, В.В. Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства: автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук: 05.13.10 / В. В. Зябриков. - Спб, 1997. - 18 с.

17. Кузнецов, Д.В. Подходы к обоснованию эффективности лизингового финансирования/ Д.В. Кузнецов // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2013. №18. – С.129-133.
18. Лисовская, А.В. Налоги как источник доходов бюджетов/ А.В. Лисовская, В.К. Докальская // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2014, №2(5). – С.18-21.
19. Методы и схемы оптимизации налогообложения: практическое пособие / Т.Ю. Сергеева. – М.: Издательство «Экзамен», 2006. – 175 с.
20. Налоговое планирование: учебник для магистров / Е.С. Вылкова. – М. : Издательство Юрайт, 2012. – 639 с.
21. Налоговые схемы. Как снизить налоги в соответствии с законодательством / Э.С. Митюкова, Е.А. Сынникова, - Москва : Вершина, Омега-Л, 2007. – 192 с.
22. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – Москва : Проспект, КноРус, 2015. – 1040 с.
23. Налоговый менеджмент в организациях : учебник для магистров / Л.С. Кирина, Н.А. Горохова. – М. : Издательство Юрайт, 2014. -279 с.
24. Панова Г.С. Деофшоризация как фактор развития национальной экономики / Г.С. Панова, И.Б. Туруев, И.З. Ярыгина // Вестник МГИМО-Университета. - 2014. - № 2. - С. 102-112.
25. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учебное пособие. – М. Академический правовой университет, 2002. – 141 с.
26. Проблемы модернизации экономики и экономической политики России. Экономическая доктрина Российской Федерации / Материалы Российского научного экономического собрания (Москва, 19-20 октября 2007 г.) – М.: Научный эксперт, 2008. – 1080 с.
27. Рюмина Ю.А., Баландина А.С., Баннова К.А. Налоговое стимулирование деятельности хозяйствующих субъектов в современных условиях: монография. – Томск: СТТ, 2014. – 276 с.
28. Сердюкова Н.В. Трансфертное ценообразование в холдинговых компаниях / Н.В. Сердюкова // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2010. №3. – С.107-116.
29. Сидорова Е.А. Европейский опыт и российские проблемы стимулирования социально-экономического развития: Проблемы модернизации экономики и экономической политики России. Экономическая доктрина Российской Федерации / Е.А. Сидорова // Материалы Российского научного экономического собрания (Москва, 19-20 октября 2007). - М.: Научный Эксперт, 2008. - С. 728-742.
30. Синельников-Мурылев, С.Г. Совершенствование налога на прибыль в Российской Федерации в сред- несрочной перспективе / С.Синельников-Мурылев, Е.Шкробела - М.: Изд-во Института Гайдара, 2011. – 264 с.
31. Троянская, М.А. Консолидированная группа налогоплательщиков: сочетание интересов государства и налогоплательщиков / М.А. Троянская, Е.А. Ермакова // Экономическое возрождение России. – 2015. №1 (43). – С. 56 - 64.
32. Wiman B. Equalizing the income tax burden in a group of companies / G. Lindencrona, L. Mutén, S. O. Lodin, B. Wiman // International Studies in Taxation: Law and Economics. Kluwer Law International, 1999. – P. 363
33. Аналитический бюллетень «Анализ тенденций в бюджетно-налоговой сфере России» (Выпуск №1, ноябрь). – URL: http://www.rea.ru/ru/news/Pages/bulleten_november_kvartal.aspx (дата обращения 18.04.16)
34. База данных СПАРК. – URL: <http://www.spark-interfax.ru/> (дата обращения 23.04.16)
35. Газета «Ведомости». Холдингам могут запретить объединять налоги до 2018 года. – URL: <http://www.vedomosti.ru/economics/articles/2015/06/03/594883-holdingam-mogut-zapretit-obedinyat-nalogi-do-2018-goda> (дата обращения: 28.02.2016)

36. Годовой отчёт ОАО «Ростелеком» по итогам 2014 года. – URL: http://www.rostelecom.ru/about/03_1_Годовой%20отчет%20по%20итогам%202014%20года.pdf (дата обращения 08.05.16)
37. Годовой отчёт ОАО «Ростелеком» по итогам 2014 года. – URL: http://www.rostelecom.ru/about/03_1_Годовой%20отчет%20по%20итогам%202014%20года.pdf (дата обращения 08.05.16)
38. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая: федеральный закон Российской Федерации от 1 января 2008 года. – Статья 990. Договор комиссии. – URL: http://elementy.ru/library/gk2_990-1004.htm (дата обращения 17.11.2015)
39. Евневич, М.А. Российский опыт налогового стимулирования формализации консолидированных групп налогоплательщиков. – URL: http://mariae.ru/nauchnie-publikatsii/i_rossiyskiy-opit-nalogovogo-stimulirovaniya-formalizatsii-konsolidirovannih-grupp-nalogoplatelshchiko/ (дата обращения 24.04.16)
40. Журнал «Практическое налоговое планирование». Мораторий на создание новых КГН. – URL: <http://e.nalogplan.ru/news.aspx> (дата обращения 05.12.2015)
41. Журнал «Российский налоговый курьер». Как подтвердить нулевую ставку НДС при экспорте товаров. – URL: <http://www.rnk.ru/article/71030-kak-podtverdit-nulevuyu-stavku-nds-pri-eksporte-tovarov> (дата обращения 26.11.2015)
42. Информационно-правовой портал «Гарант». – URL: <http://base.garant.ru/10164072/35/> (дата обращения 15.11.2015)
43. Коммерсант. Бизнес разошелся во мнениях по поводу КГН. – URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2740089> (дата обращения 26.04.16)
44. Компания ЕУ. Деофшоризация – это не только правила о КИК. – URL: <http://www.eu.com/RU/ru/Services/Tax/EU-deoffshorization-videos#> (дата обращения 27.11.2015)
45. Компания PWC: налоги в цифрах и фактах 2015 – Кипр. – URL: <https://www.pwc.com/cy/en/.../assets/tax-facts-figures-2015-russian.pdf> (дата обращения 22.11.2015)
46. Критерии оценка рисков выездных налоговых проверок. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/f579efc1e846c86acedf1433b3fb8817a96a6916/ (дата обращения 25.04.16)
47. Налоги 2015: Комментарии. Рекомендации. Примеры. Как начислить НДС по посредническим договорам. – URL: http://nalogobzor.info/publ/nalogi_s_juridicheskikh_lic/nds/kak_nachislit_nds_po_posrednicheskim_dogovoram/1-1-0-41 (дата обращения 26.11.2015)
48. Налогообложение операций лизинга и аренды. – URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/342044/> (дата обращения 26.11.2015)
49. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов. – URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=62450 (дата обращения 18.04.16)
50. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. Итоги функционирования КГН. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/985a4a9c787bfc435601256d038aff5953c3f7ca/ (дата обращения 26.04.16)
51. Особенности налогообложения телекоммуникационных услуг. – URL: <http://отрасли-права.рф/article/5304> (дата обращения 08.05.16)
52. Официальный портал правительства республики Крым. Информация о свободной экономической зоне. – URL: http://feo.rk.gov.ru/file/Prezentatsiya_SEZ_feo.pdf (дата обращения 05.05.16)
53. Официальный сайт журнала Forbes. Теневую экономику России оценили в 46% ВВП. – URL: <http://www.forbes.ru/news/234247-tenevuyu-ekonomiku-rossii-otsenili-v-46-vvp> (дата обращения 20.04.16)

54. Официальный сайт компании ООО «Ростелеком-Интеграция». – URL: <http://rt-integration.ru/> (дата обращения 25.04.16)
55. Официальный сайт Министерства финансов РФ. Сообщения информационных агентств от 27 октября 2014 года. – URL: <http://minfin.ru/common/upload/library/2014/10/main/27.10.2014.pdf> (дата обращения 20.04.16)
56. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. Налог на прибыль. – URL: <https://www.nalog.ru/rn78/taxation/taxes/profitul/> (дата обращения 25.04.16)
57. Петербургский правовой портал. Региональный МРОТ на 2014 год. – URL: <http://ppt.ru/news/113898> (дата обращения 08.05.16)
58. Пояснения к бухгалтерской отчетности ОАО «РТКком.РУ» за 2014 год. – URL: <http://www.rtscomm.ru/about/corpmng/cm-id/docs/> (дата обращения 08.05.16)
59. Преференции и льготы резидентам особых экономических зон. – URL: http://www.xn----dtbhaacat8bfloi8h.xn--p1ai/oez_lgoty (дата обращения 27.11.2015)
60. Процентные ставки и структура кредитов и депозитов по срочности по данным ЦБ РФ. – URL: http://www.cbr.ru/statistics/?PrId=int_rat (дата обращения 18.04.16)
61. Рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности – данные федеральной службы государственной статистики. – URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b14_13/IssWWW.exe/Stg/d04/23-43.htm (дата обращения 18.04.16)
62. Сайт аудиторской фирмы «Авдеев и Ко». Лизинг или аренда: что выгоднее? – URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/contracts/a69/640055.html> (дата обращения 23.11.2015)
63. Сайт Федеральной налоговой службы. Деофшоризация и декларирование зарубежных активов. – URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/international_cooperation/deooffshore/ (дата обращения 23.11.2015)
64. Средневзвешенные процентные ставки по привлеченным кредитными организациями вкладам (депозитам) физических лиц и нефинансовых организаций в рублях по данным ЦБ РФ. – URL: http://www.cbr.ru/statistics/print.aspx?file=b_sector/dii_rates_2-1_13.htm&pid=int_rat&sid=ITM_9337 (дата обращения 18.04.16)
65. Ставки (тарифы) взносов в государственные внебюджетные фонды, установленные на 2016 год. – URL: <http://www.ib.ru/law/vznos> (дата обращения 05.05.16)
66. Структура доходов федерального бюджета РФ за 2012-2016 годы. – URL: <http://ria.ru/infografika/20130912/958932396.html> (дата обращения 18.04.16)
67. Федеральная налоговая служба. Контролируемые сделки. – URL: <http://nalog.garant.ru/fns/nk/22/> (дата обращения 25.11.2015)
68. Федеральный закон о лизинге. – URL: <http://www.fadr.msu.ru/rin/lows/073002gd.htm> (дата обращения 25.11.15)
69. Характеристика корпоративного законодательства Британских Виргинских островов. – URL: <http://www.roche-duffay.ru/companies/bvi.htm> (дата обращения 21.11.2015)
70. Цена услуг по управлению компанией. – URL: <http://blog.borodinon.ru/korporativnoe-pravo/tsena-uslug-po-upravleniyu-kompaniej.html> (дата обращения 23.11.2015)
71. Электронная версия газеты Коммерсантъ. "Ростелеком" намерен продать контрольные пакеты в своих крымских активах. – URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2704688> (дата обращения 05.05.16)
72. Penttilä S. Tax Aspects of Groups of Companies – Finnish Experiences. Stockholm Institute for Scandinavian Law. – URL: <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/44-18.pdf> (дата обращения 12.11.2015)

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Цели налогового планирования согласно принципу SMART:

- 1) Налоговое планирование направлено на достижение определённой цели, заключающейся в оптимизации налоговых платежей в бюджет законными способами;
- 2) Измерение эффективности процесса налогового планирование может осуществляться при помощи ряда методов, среди которых – оценка налоговой экономии и налоговой нагрузки;
- 3) Достижимость целей налогового планирования обеспечивается множеством законных возможностей, доступных на каждом этапе данного процесса;
- 4) Целесообразность проведения налогового планирования заключается в конечном уменьшении расходов и увеличении доходов предприятия, следствием которых является рост генерируемой прибыли;
- 5) Налоговое планирование необходимо осуществлять «не после совершения какой-либо хозяйственной операции или прошествии налогового периода, а до этого»⁴⁸. Также следует заметить, что этот процесс требует повторного проведения по мере развития организации и изменения налогового законодательства.

⁴⁸Методы и схемы оптимизации налогообложения: практическое пособие / Т.Ю. Сергеева. – М.: Издательство «Экзамен», 2006. – С.10.

Приложение 2

Расчёт налоговой экономии для прибыльной деятельности ООО «Ростелеком-Интеграция»

	k	B	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)	УСН 6% (млн руб.)	УСН 15% (млн руб.)
Реализация	18%		61,44	11,06	61,44	61,44
НДФЛ	13%	5,35	-0,69		-0,69	-0,69
З/п чистая			-4,65		-4,65	-4,65
Начисл. на з/п	30%	5,35	-1,60		-1,60	-1,60
Себестоимость за вычетом з/п	18%		-39,41	-7,09	-46,50	-46,50
Себес./НДС к возмещению			-46,36	-3,97	-53,45	-53,45
Операционная прибыль			15,08		7,99	7,99
Прочие доходы и расходы			-2,44		-1,54	-1,54
Налогооблагаема я прибыль			12,64		6,45	6,45
Налог на имущество	2,2 %	0	0		0	0
Налог на пр./Единый налог	20%	12,64	-2,53		-2,08	-0,97
ЧПр			10,11		4,37	5,48
Прямые налоги и начисл. з/п			-4,83		-4,38	-3,27
Налоги			-8,79		-4,38	-3,27
T/S			12,13%		7,13%	
Разница T/S:					5%	6,81%

Приложение 3

Сравнение налоговых последствий деятельности группы компаний ПАО «Ростелеком» в режиме ОСН и в режиме создания КГН

Налоговые последствия для группы компаний ПАО «Ростелеком» в режиме ОСН			Налоговые последствия при создании КГН		Налоговые последствия при создании КГН и действии льготной ставки на прибыль (16%) в Санкт-Петербурге	
	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)	ОСН+КГН (млн руб.)	НДС (млн руб.)	ОСН+КГН (млн руб.)	НДС (млн руб.)
Реализация	294250	52965	294250	52965	294250	52965
НДФЛ	-7460		-7460		-7460	
З/п чистая	-49927		-49927		-49927	
Начисл. на з/п	-17216		-17216		-17216	
Себестоимость за вычетом з/п	-177476	-31946	-177476	-31946	-177476	-31946
Себес./НДС к уплате	-252080	-21019	-252080	-21019	-252080	-21019
Операционная прибыль	42171		42171		42171	
Прочие доходы и расходы	-6011		-6011		-6011	
Налогооблагаемая прибыль	36159		36159		36159	
Налог на имущество	-7105		-7105		-7105	
Налог на пр./Единый налог	-5868		-5811		-4702	
ЧПр/Убыток	23186		23244		24353	
Прямые налоги и начисл. з/п	-37650		-37592		-36483	
Налоги	-58669		-58612		-57502	
T/S	16,897%		16,880%		16,561%	
Разница T/S:			0,017%		0,036%	

Приложение 4

Расчёт налоговой экономии в условиях прибыльности всех участников объединения

Налоговые последствия в режиме ОСН			Налоговые последствия при вступлении ООО «Миранда-медиа» в СЭЗ республики Крым и переводе ООО «Ростелеком-Интеграция» в режим УСН	
	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)	ОСН (млн руб.)	НДС (млн руб.)
Реализация	294250,42	52965,08	294250,42	52954,02
НДФЛ	-7457,93		-7457,93	
З/п чистая	-49910,78		-49910,78	
Начисл. на з/п	-17210,62		-17208,61	
Себестоимость за вычетом з/п	-177306,42	-31915,16	-177313,51	-31908,06
Себес./НДС к уплате	-251885,75	-21049,92	-251890,83	-21045,96
Операционная прибыль	42364,67		42359,59	
Прочие доходы и расходы	-5925,86		-5924,96	
Налогооблагаемая прибыль	36438,81		36434,63	
Налог на имущество	-7104,82		-7073,08	
Налог на пр./Единый налог	-5870,98		-5869,68	
ЧПр/Убыток	23463,01		23491,87	
Прямые налоги и начисл. з/п	-37644,34		-37609,30	
Налоги	-58694,27		-58655,25	
T/S	16,904%		16,894%	
Разница T/S:			0,011%	