

УДК 330

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНТЕГРИРОВАННЫХ ПРОСТРАНСТВЕННО-ОРГАНИЗОВАННЫХ СТРУКТУР

Кантемирова М.А.

*ФГБОУ ВПО «Горский государственный аграрный университет»,
Владикавказ, e-mail: kantemirova.mira@mail.ru*

Актуальность статьи определяется необходимостью исследования особенностей налогообложения интегрированных пространственно-организованных структур, т.к. данная проблема еще не получила достаточного отражения в научной литературе. Новизна исследования заключается в концептуальных подходах автора к налогообложению хозяйственных образований, отличающихся пространственным расположением, уровнем интеграции капиталов и другими особенностями. В статье определена специфика интегрированных пространственно-организованных структур. На основе сравнительного анализа рассмотрены процессы формирования и налогообложения прибыли в кластере, экономический механизм которых имеет ряд особенностей, классификация расходов предприятий кластера, проблема налогового планирования и т.д. Выявлено, что изменение организационных форм хозяйствующих субъектов должно вызывать своевременные и адекватные изменения в экономической среде, способах регулирования ситуации на рынках, в том числе, получать свое отражение и в инструментах налогообложения прибыли.

Ключевые слова: интегрированные пространственно-организованные структуры, налогообложение, прибыль, формы собственности.

TAX FEATURES OF INTEGRATED SPATIAL-ORGANIZED STRUCTURES

Kantemirova M.A.

FGBOU VPO «Gorsky State Agrarian University», Vladikavkaz, e-mail: kantemirova.mira@mail.ru

Important articles by the need to study features of the taxation of integrated spatial and institutional structures, as This problem has not yet been adequately covered in the scientific literature. The novelty of the study is the author's conceptual approach to the taxation of business entities, different spatial arrangement, the level of integration of capital and other features. In the article the specific integrated spatially organized structures. Based on a comparative analysis of the processes of formation and taxation of profits in the cluster, the economic mechanism which has a number of features, the classification of expenditures of enterprises cluster, the problem of tax planning, etc. Found that changing the organizational forms of business entities should cause timely and appropriate changes in the economic environment, how to control the situation on the market, including, get reflected in the instruments of profit taxation.

Keywords: integrated spatially organized structures, taxation, income, type of ownership

Под интегрированной пространственно-организованной структурой далее понимается форма согласованной хозяйственной деятельности и участия в обособленной совокупности пространственно распределенных хозяйствующих субъектов на основе взаимовыгодного взаимодействия по консолидации своих экономических потенциалов и интересов, созданное в целях координации направлений деятельности для решения задач повышения устойчивости, достижения эффективности и обеспечения конкурентоспособности.

Специфика интегрированных пространственно-организованных структур заключается в различных способах интегрирования капиталов (и, следовательно, интересов его использования) взаимодействующих организаций в широком диапазоне: от сохранения капитала в индивидуальном владении через возможность коллективного использования и до процессов слияний и поглощений.

Степень интеграции капиталов и характера принятия управленческих решений приводит к образованию соответствующих организационных форм взаимодействия

предприятий: ассоциаций, кластеров, концернов, картелей, консорциумов, конгломератов, корпораций, объединений, союзов, финансово-промышленных групп и т.д.

Интегрированные пространственно-ориентированные организации могут быть созданы по любой из вышерассмотренных организационных форм; отличительной их характеристикой от других взаимосвязанных форм является пространственное распределение элементов – самостоятельных (или зависимых) хозяйствующих субъектов. Следует учитывать, что пространственная распределенность хозяйствующих субъектов как производительных сил является чрезвычайно важным фактором для развития экономики региона (или регионов), в том числе и как источник пополнения региональных бюджетов. Однако развитие интегрированных пространственно-ориентированных организаций требует уточнения правовой основы их налогообложения, разработки или уточнения законодательных актов и нормативных документов.

Пространственное расположение хозяйствующих субъектов создает определенные

проблемы в процессе налогообложения прибыли такой интегрированной организации. Рассмотрим процесс формирования и налогообложения прибыли в кластере, экономический механизм которого имеет ряд особенностей [2, с. 121].

Во-первых, экономические и финансовые процедуры предприятий кластера должны соответствовать общему законодательству. С этих позиций предприятия-участники кластера осуществляют самостоятельную хозяйственную деятельность, отвечают по своим долгам, выполняют все необходимые платежи и вправе сами распоряжаться своими доходами. Объектом распределения является балансовая прибыль предприятия. Распределение прибыли законодательно регулируется в той ее части, которая поступает в бюджеты разных уровней в виде налогов и других обязательных платежей. Отчисления для государства поступают в соответствующие бюджеты в виде налогов и сборов, ставки которых не могут быть произвольно изменены.

Определение направлений расходования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, структуры статей ее использования находится в компетенции предприятия. Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, в первую очередь, направляется на накопление, обеспечивающее его дальнейшее развитие, и только в остальной части – на потребление. На предприятии распределению подлежит чистая прибыль, т.е. прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия после уплаты налогов и других обязательных платежей. Из нее взыскиваются санкции, уплачиваемые в бюджет и некоторые внебюджетные фонды.

Во-вторых, региональные органы власти могут вводить определенные, допускаемые законодательством льготы (по ставке налога на прибыль в местный бюджет, по аренде производственных площадей и т.д.) по приоритетным направлениям хозяйствования предприятий кластера.

В-третьих, предприятия-участники кластера также могут брать на себя обязательства по коллективному взаимодействию и поддержанию взаимовыгодного сотрудничества. Поэтому в рамках кластера возможно образование специализированных подразделений (например, в форме центров коллективного пользования) по научному обеспечению (прогнозы, разработка проектов и бизнес-планов, поддержанию высокой эффективности и т.д.), исследованию рынка и проведению маркетинга, осуществлению модернизации, разработке и освоению инноваций, созданию резервов и т.д. Расходы на выполнение общих работ производятся

предприятиями за счет отчислений, предназначенных на развитие кластера (например, в размере 1–5% от чистой прибыли предприятия). Предприятия-участники кластера производят расходы на общие нужды в случае, если они экономически обоснованы, документально подтверждены, направлены на получение доходов или расширение других возможностей совместной деятельности.

Следует отметить, что все расходы предприятий кластера носят типовой характер и могут подразделяться на расходы, связанные с производством и реализацией; внереализационные расходы; расходы, не учитываемые при определении налоговой базы (ст.270 НК РФ) [3].

В свою очередь, расходы, связанные с производством и реализацией по целевому назначению, подразделяются на следующие группы: расходы по изготовлению, хранению, транспортировке, реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав); расходы на содержание и эксплуатацию имущества, включая основные средства; расходы на освоение природных ресурсов; расходы на НИОКР; расходы на обязательное и добровольное страхование; прочие расходы.

По экономическим элементам на производство и реализацию продукции расходы предприятий кластера могут подразделяться на материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизацию, прочие расходы.

В-четвертых, если предприятие получило доходы вне рамок кластера, то расходы из этих сумм на выполнение общих работ не производятся.

Вместе с тем кластер, как правило, не является единым юридическим лицом, поэтому участники кластера выплачивают налог на прибыль самостоятельно. Налогоплательщиками выступают российские организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, являющиеся резидентами. Организации, входящие в кластер, также могут иметь свои обособленные подразделения и платить налог через них, но налогоплательщиком в этом случае является только организация [6].

Объектом налогообложения предприятий кластера для российских организаций выступает прибыль (доход) независимо от источника по известной схеме:

$$\text{Прибыль} = \text{Доходы} - \text{Расходы}.$$

Доходы определяются исходя из всех поступлений предприятия кластера за реализованные товары, работы, услуги и имущественные права и иных доходов. При определении налоговой базы прибыль предприятия кластера исчисляется нараста-

ющим итогом с начала налогового периода. Если организация за отчетный (налоговый) период получает убыток, то налоговая база равна нулю, а сумма убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды. При наличии доходов и расходов, не учитываемых при определении налоговой базы (например, при применении специальных режимов и т.п.), эти доходы учитываются отдельно. При невозможности раздельного учета расходов их сумма распределяется между расходами, учитываемыми при налогообложении прибыли и не учитываемыми по удельному весу в общей сумме доходов – доходов, не облагаемых налогом на прибыль [7].

Кроме того, в соответствии со ст. 288 НК РФ, российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисляют и уплачивают авансовые платежи и налог в федеральный бюджет без распределения по обособленным подразделениям.

Кроме того, уплата авансовых платежей и налога в региональные бюджеты должна производиться по месту нахождения подразделений кластера, что очень важно для экономики региона.

Если на территории одного субъекта РФ расположены несколько обособленных подразделений юридического лица – предприятия кластера, то налогоплательщик может производить уплату через одно из подразделений, уведомив налоговые органы не позднее 31 декабря года, предшествующего началу налогового периода. В этом случае доля прибыли будет определяться по совокупности показателей деятельности этих подразделений. Доля прибыли обособленного подразделения определяется по удельному весу (ДПо):

$$\text{ДПо} = \text{По} \cdot [(\text{УЧР} + \text{УСС}) / 2] \cdot 100\%,$$

где По – прибыль, подлежащая налогообложению в целом по организации; УЧР – удельный вес среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) за отчетный (налоговый) период подразделения в организации в целом; УСС – удельный вес остаточной стоимости амортизируемых основных средств подразделения в организации в целом за отчетный (налоговый) период. При нелинейном методе остаточная стоимость может определяться по данным бухгалтерского учета.

Налогоплательщик самостоятельно определяет, какой из показателей будет применяться – среднесписочная численность или расходы на оплату труда. Налог и авансовые платежи по налогу, уплачиваемые в бюджеты субъектов РФ, исчисляются по ставкам налога, установленным на территории региона [5].

В кластере как интегрированной структуре взаимодействия многих хозяйствующих субъектов возможно участие предприятий в долевой форме в деятельности других организаций. В Налоговом кодексе РФ доходы от долевого участия в деятельности других организаций обозначены как дивиденды. В соответствии с НК, дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру акциям (долям) пропорционально этим долям в уставном (складочном) капитале этой организации [4].

Предприятия кластера, выплачивающие дивиденды, определяют сумму налога отдельно по каждому получателю налога-льщику применительно к каждой выплате дохода (в соответствии со ст. 275 НК РФ).

В рамках деятельности интегрированных пространственно-ориентированных организаций всегда актуализируется проблема налогового планирования [1]. При этом речь должна идти не о минимизации налоговых выплат, а об оптимизацию бремени и структуры налогов со всех точек зрения. Ведь в действительности целью корпоративного налогового менеджмента в совместной деятельности предприятий должно быть не снижение налогов, а увеличение прибыли после налогообложения. Поэтому главная задача менеджмента интегрированной пространственно-ориентированной организации не замыкается только на проблеме выплат налогов – она значительно шире и связана с финансовой оптимизацией, т.е. выбором наилучшего пути управления финансовыми ресурсами, а также привлечением внешних источников финансирования. Оптимизация же налогообложения предполагает минимизацию налоговых выплат (в долгосрочном и краткосрочном периоде при любом выпуске) и недопущение штрафных санкций со стороны фискальных органов, что достигается правильностью начисления и своевременностью уплаты налогов.

Формирование интегрированных пространственно-ориентированных организаций позволяет применение легальных способов оптимизации налоговых платежей, которые предусмотрены налоговым законодательством РФ. К ним относятся использование налоговых льгот, специальных налоговых режимов, повышенных коэффициентов амортизации и амортизационной премии, создание резервов по сомнительным долгам, возможность получения отсрочек по уплате налогов и т.д.

Наличие множества предприятий-участников в интегрированных пространственно-ориентированных организациях также позволяет применять метод замены налогового субъекта, который основывается на использовании в целях налоговой оптимизации такой организационно-правовой формы ведения бизнеса, в отношении которой действует более благоприятный режим налогообложения. Так, например, включение в бизнес-схему предприятий, имеющих льготы, например, общества инвалидов, или имеющих долю инвалидов в штате более определенного уровня позволяет экономить на прямых налогах.

Возможно изменение вида деятельности предприятия, предполагающего переход на осуществление таких видов деятельности, которые облагаются налогом в меньшей степени по сравнению с теми, которые осуществлялись.

Кроме того, межрегиональные интегрированные пространственно-ориентированные организации позволяют широко применять метод замены налоговой юрисдикции, заключающийся в регистрации организации на территории, предоставляющей при определенных условиях льготное налогообложение. Ведь в настоящее время практически каждый регион страны наделен полномочиями по формированию местного законодательства, создающего различия в раз мере налоговых отчислений в региональный и местный бюджеты.

В составе одной интегрированной пространственно-ориентированной организации предприятия-участники могут получать различные налоговые льготы. Не подлежат обложению налогом на прибыль некоторые виды прибыли, полученной от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства, от производства продуктов детского питания, средств реабилитации и профилактики инвалидов и т.д. Налоговые каникулы – это полное освобождение налогоплательщика от уплаты налога на определенный период времени, например, малых предприятий в течение первых двух лет со дня их образования по налогу на прибыль. Понижение налоговых ставок предполагает частичное освобождение от уплаты налога, исчисленного по полной ставке путем применения льготных размеров ставки.

При организации налогообложения предприятий интегрированной пространственно-организованной структуры следует обязательно учитывать интересы как самих предприятий, так и бюджетов регионов. Интересы интегрированных структур могут быть усилены, например, снижением ста-

вок по налогам в местный бюджет. Однако для того, чтобы при этом общая сумма поступлений налогов в местный бюджет при этом не снижалась, предлагается использовать следующие соотношения:

$$\begin{aligned} OD_1 &\geq OD_0; \\ \sum NB_1 &> \sum NB_0; \\ C_0 &< C_1; \\ \sum C \cdot NB_1 &\geq \sum C \cdot NB_0, \end{aligned}$$

где OD_0 , OD_1 – объемы деятельности предприятий до и после создания интегрированной структуры; $\sum NB_0$, $\sum NB_1$ – элементы (объекты) налогообложения (или налогооблагаемая база) до и после создания интегрированной структуры; C_0 , C_1 – ставки налоговые в местный бюджет до и после создания интегрированной структуры.

При прочих равных условиях снижение ставок налогов предприятий интегрированной пространственно-организованной структуры в местный бюджет означает рост прибыли, остающейся в их распоряжении, которую они могут направить на модернизацию своей экономики и тем самым повысить конкурентоспособность.

Следует отметить, что все большее распространение и рост разнообразия интегрированных структур неизбежно поставит вопрос о необходимости адаптации налогового законодательства применительно к новым формам организации хозяйственной деятельности. На наш взгляд, в настоящее время российское налоговое законодательство в значительной мере ориентировано на индивидуальную форму предприятий как цельного субъекта налогообложения.

Новейшие интегрированные структуры, созданные в виде холдингов, финансово-промышленных групп, концернов, групп компаний, кластеров и т.д. вполне естественно ориентированы на обеспечение своего устойчивого положения на рынке, что однако потенциально может способствовать проявлению скрытой монополизации, стремлению к подавлению других хозяйствующих субъектов. Они способны изменить окружающую среду под себя и свои интересы, создавая серьезные проблемы для экономики региона. В частности, интегрированные структуры означают рост концентрации производства и фактическое увеличение размеров предприятий, что создает условия для получения экономических преимуществ (экономия на масштабе). Однако выгода интегрированных структур не ограничивается только превосходством в организации, производством продукции с меньшими издержками; они обладают

большой рыночной властью, усиливают входные барьеры для вступления в отрасль нового производителя, ограничивая доступ к материальным ресурсам и другим факторам производства, способны подавлять своих конкурентов.

Таким образом, изменение организационных форм хозяйствующих субъектов должно вызывать своевременные и адекватные изменения в экономической среде, способах регулирования ситуации на рынках, в том числе, получать свое отражение и в инструментах налогообложения прибыли.

Список литературы

1. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование. – М.: Экономистъ, 2006. – 591 с.
2. Боуш Г. Типологизация, идентификация и диагностика кластеров предприятий: новый методологический подход // Вопросы экономики. – 2010. – № 3. – С. 121–131.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1 от 31.07.1998 № 146-ФЗ, часть 2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ с изменениями и дополнениями.
4. Налог на прибыль: налоговая база, определение ее по доходам, полученным от долевого участия в деятельности других организаций. Сайт «Налоги 2011». – <http://nalog-fl.ru>.
5. Налог на прибыль организаций. Сайт «Налоги 2011». – <http://nalog-fl.ru>.
6. Налогоплательщики. Сайт «Налоги 2011». – <http://nalog-fl.ru>.
7. Объект налогообложения. Сайт «Налоги 2011». – <http://nalog-fl.ru>.

References

1. Aronov A.V., Kashin V.A. Tax policy and tax administration-set. Moscow: Ekonomist, 2006. 591 p.
2. Boush G. Typology, identification and diagnosis of clusters of firms: a new methodological approach // Problems of Economics. 2010. no. 3. pp. 121–131.
3. The Tax Code of the Russian Federation, Part 1 of 31.07.1998 no. 146-ФЗ, part 2 of 05.08.2000 no. 117-ФЗ, as amended.
4. Income tax: the tax base, the determination of its income derived from participation in the activities of other organizations. Website «Taxes 2011». <http://nalog-fl.ru>.
5. Corporate income tax. Website «Taxes 2011». <http://nalog-fl.ru>.
6. Taxpayers. Website «Taxes 2011». <http://nalog-fl.ru>.
7. The object of taxation. Website «Taxes 2011». <http://nalog-fl.ru>.

Рецензенты:

Хубаев Т.А., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Налоги и налогообложение», ФГБОУ ВПО «Горский государственный аграрный университет», г. Владикавказ;

Галазова С.С., д.э.н., профессор, проректор по подготовке научных и научно-педагогических кадров и дополнительному образованию, ФГБОУ ВПО «Северо-Осетинский государственный университет им. К.Л. Хетагурова», г. Владикавказ.

Работа поступила в редакцию 23.08.2013.