

ВОПРОСЫ ЭКОНОМИКИ

УДК 658.5.011

УЧЕТ ФИСКАЛЬНОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА ПРИ ВЫБОРЕ КРИТЕРИЕВ УПРАВЛЕНИЯ МАРКЕТИНГОМ ФИРМЫ

Ю. Е. Леонов

Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет

В статье рассматривается структура влияния современной налоговой политики на маркетинговую деятельность организации. Перечислены основные налоговые доктрины с учетом их воздействия на деятельность организации. Сделан вывод о том, что структура формирования налоговых баз и доктрины становятся критериями управлением осуществления корпоративной стратегии, системами дополнительных ограничений в выборе функциональных стратегии поведения.

The article considers the structure of influence of modern tax policy on the marketing activity of an organization. The author lists main tax doctrines taking into account their impact on the activity of an organization. It is concluded that the structure of tax bases and doctrines is becoming a criteria for the control of implementation of corporate strategy, systems of additional restrictions when choosing functional strategies of behavior.

Ключевые слова: налоги; маркетинг; функциональная стратегия поведения.

Keywords: tax; marketing; functional strategies of behavior.

Любая экономическая операция предполагает $n+1$ участника, при этом под « n » можно понимать непосредственно взаимодействующие стороны. Причина появления «последнего» $n+1$ участника – необходимость функционировать в определенном рыночно-правовом пространстве. Система платежей за указанное право в данный момент реализована посредством организации налогообложения определенных видов деятельности соответствующим образом. Следует учитывать, что указанная структура не ограничивается только фискальной направленностью, но представляет собой очень действенный инструмент в системе управления направлениями деятельности определенных групп хозяйствующих субъектов, в чем проявляется ее регулирующая сущность. Необходимо помнить, что практика деятельности государства как контрагента всегда предусматривает контроль правильности исполнения обязательств как минимум со стороны плательщика и систему наказания за ее неисполнение (в чем проявляется третья функция системы налогообложения – контрольная). При этом указанный контроль проявляется не только в классической системе штрафов и пеней – в последнее время наметилась тенденция к рыночному «влиянию» в большинстве своем именно на маркетинговые составляющие вопроса деятельности организации, например: управление ценообразованием; управление решениями в области управления торговой маркой; управление взаимоотношениями с контрагентами; формирование имиджа фирмы.

Указанные элементы охватывают практически все основные направления контакта контрагентов в рамках собственной деятельности на рынке, и одновременно – все основные результаты маркетинга, особенно на рынке товаров производственного назначения с коротким циклом изготовления.

Однако система налогообложения, будучи фактически одной из статей затрат в деятельности предприятия, может быть оптимизирована не только производственными и учетными технологиями, но и средствами маркетинга.

Изучая вопрос управления налогами как элемента управления маркетингом фирмы, необходимо прежде всего определить необходимость указанной операции с

точки зрения ее обоснованности, под которой понимаются размеры потерь или выгод, получаемых при организации или игнорировании соответствующей деятельности. При этом «цена» вопроса обычно включает следующие составляющие:

1. Сумма вопроса, то есть средний уровень налогов, рассчитанный как процент от суммы расходов фирмы, или в расчете от ее доходов.

2. Потенциальные потери в виде штрафов, пеней, доначисленных сумм платежей при некорректной «налоговой оптимизации», либо «пассивного налогового поведения».

3. Потенциальные потери рыночного характера при некорректной «налоговой оптимизации», либо «пассивного налогового поведения».

4. Потенциальные выигрыши в случае применения элементов «налоговой оптимизации» в общекорректном формате.

Определить средний размер налогового бремени можно двумя путями: 1) рекомендуемым ФНС уровнем налоговой нагрузки и рентабельности (приказ ФНС от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@); 2) расчетом на основании основного набора платежей, применяемых на предприятии (с укрупненным учетом взаимозависимости баз налогов).

В итоге имеем: соотношение налогов к доходам в среднем составляет 19% и, как видится, заслуживает внимания с точки зрения оптимизации. Следует заметить, что указанная структура с 01.01.2011 г. меняется: при изменении общей ставки группы отчислений, ранее называемых ЕСН, с 26 до 34%, мы имеем около 17% – соотношение прямых налогов к расходам и 21% – соотношение налогов к доходам.

В рамках маркетинговой деятельности существует возможность влиять на уровень налогового бремени по многим позициям, нередко напрямую не связанным с соответствующим видом деятельности. Основная причина этого заключается в базовой тенденции в сфере налогообложения: уменьшению количества позиций платежей (так, например, в 1992 г. в бюджет перечислялось 43 налоговых платежа, в 2002 г. – 27, в 2005 г. – 19) с одновременным увеличением количества налогооблагаемых баз (в 1992 г. – 159 баз, в 2002 г. – около 489, а в 2006 г. – укрупненно около 820). Такое большое количество налоговых баз требует взвешенной политики в области управления налоговым бременем, так как уменьшение базы соответствующего налога может привести как к уменьшению размера, так и к несоразмерно более активному росту другого налога.

Таблица 1. Рекомендуемые показатели экономической деятельности согласно приказу ФНС РФ от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@

Вид экономической деятельности	Налого - вая нагруз ка, %	Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг), %	Рентабе ль - ность активов , %
Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели	8.0	9.6	4.8
Производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них	5.1	11.6	9.7
Производство резиновых и пластмассовых изделий	7.1	8.1	8.3
Производство прочих неметаллических минеральных продуктов	12.3	29.0	21.4
Металлургическое производство и произ-водство готовых металлических изделий	9.0	7.5	6.5
Производство машин и оборудования	17.2	9.4	6.8

Уровень налоговой нагрузки, рассчитанный как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата), и рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и активов организаций по видам экономической деятельности, в процентах для рассматриваемых видов деятельности представлены в табл. 1.

Второй путь – анализ исходя из расчета на основании основного набора платежей, применяемых на предприятии, с укрупненным усредненным расчетом исходя из взаимозависимости баз налогов можно также представить в виде расчетной таблицы (табл. 2).

С начала 2000-х гг. государство в лице налоговых и правоохранительных органов последовательно и жестко реализует политику по обеспечению своей экономической безопасности в налоговой сфере. Система наказания в традиционном понимании реализуется посредством формирования штрафов и пеней за просроченные платежи, при этом предполагается, что в случае ошибочного расчета (в сторону уменьшения) налога сумма отклонения является недоплатенной (начисляется пени) на соответствующую контрольную дату. Однако налоги, а вернее, налоговые платежи, как таковые, являются прежде всего алгоритмом расчета, имеющим определенную базу расчета. При этом структуры указанных баз нередко имеют определенные недочеты, опущения, двойкость, в них включен ряд исключений. Все это в рамках элементов оптимизации налогообложения соответствующие экономические структуры могут использовать. И в случае необоснованного (по мнению налоговых служб) применения соответствующего вычета или недоначисления спор решается в судебном порядке.

Таблица 2. Расчет основных налогов на основании базовых статей расходов

Показатели	Сумма	НДС	Налог на прибыль
Доходы	400.00	61.02	80.00
Заработная плата	100.00	18.00	-20.00
Амортизация	-50.00	-9.00	-10.00
Материалы	100.00	-18.00	-20.00
Прочие расходы	-10.00	1.80	-2.00
Итого расходов	260.00	-7.20	-52.00
Прямые налоги			
Налоги, ранее входившие в состав ЕСН	26.00	4.68	-5.20
Налог на имущество	4.00	0.72	-0.80
Сборы	2.00	0.36	-0.40
Транспортный налог	3.00	0.54	-0.60
Итого по прямым налогам	35.00	6.30	-7.00
Косвенные налоги			
Итого по косвенным		0.00	0.00
Прибыль	43.98	7.92	8.80
Убыток	0.00	0.00	0.00
НДС к уплате		34.02	
Итого налогов	77.81		
Соотношение налогов к доходам	0.19		
Соотношение прямых налогов к расходам	0.13		

Соотношение
косвенных налогов
к доходам

0.09

На данный момент в рассматриваемой области фактически происходит узаконивание сложившейся судебной практики в форме так называемых налоговых судебных доктрин, которые де-факто становятся источниками права. Это: доктрина «существо над формой»; доктрина «экономическая целесообразность»; доктрина «должная осмотрительность»; доктрина «деловая цель»; доктрина «вытянутой руки»; доктрина «одной руки»; доктрина «фактического места деятельности». Кратко охарактеризуем их [1].

Доктрина «существо над формой». В настоящее время реализуется путем применения к мнимым и притворным сделкам соответствующих ст. 170 ГК РФ налоговых последствий: доначисление налогов (на прибыль, НДС, налог на имущество и пр.). Налоговые последствия рассчитываются исходя из реальной экономической ситуации соответствующей сделке. Если сделка совершена с целью уклонения от уплаты налогов, налоговые органы больше не вправе требовать на основании ст. 169 ГК РФ взыскания всего полученного по сделке в доход государства.

Доктрина «экономическая целесообразность» – одна из самых неоднозначных судебных доктрин из всех применяемых в налоговых спорах. В основе доктрины лежит определение предпринимательской деятельности, данное в п. 1 ст. 2 ГК РФ, из

которого следует, что, если компания ведет деятельность, несет затраты, и при этом данные действия не направлены на получение прибыли, то понесенные затраты экономически не обоснованы, не соответствуют критериям предпринимательской деятельности и должны быть исключены из состава затрат с последующими налоговыми санкциями.

Доктрина «должная осмотрительность» заключается в том, что налогоплательщик в рамках хозяйственной деятельности должен проявлять разумную осмотрительность при выборе контрагента: установить его правоспособность, полномочия лиц, имеющих право подписи, а также «историю налоговых платежей». Считается, что, если компания не проявит разумную осмотрительность в выборе и контрагент (поставщик) окажется «неудачным» с позиции налоговых служб (не выполняющий своих обязательств в области уплаты налогов в соответствующие бюджеты), то его можно лишить соответствующих налоговых выгод, например, при возмещении НДС (и, соответственно, налога на прибыль) в части оборота с этим контрагентом. В данном вопросе радует лишь то, что суды становятся на сторону налогоплательщиков при обсуждении вопроса об ответственности за поставщиков контрагентов, а именно: они не должны отвечать за поставщика контрагента.

Доктрина «деловая цель» заключается в том, что «сделка, дающая определенные налоговые преимущества для ее сторон, может быть признана недействительной, если не имеет деловой цели. При этом в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов налоговая экономия не признается деловой целью сделки» [2], т.е. если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, является получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, ему может быть отказано в признании обоснованности ее применения.

Доктрина «вытянутой руки» предполагает наличие неблагоприятных налоговых последствий в формате пересмотра цен до рыночного уровня (конечно же, только с позиции налогового бремени) в случае выявления аффилированности и отклонения применяемых цен от рыночных более чем на 20% (согласно ст. 40 НК РФ). Следует заметить: судебная практика показывает, что данная доктрина применяется даже в случае отсутствия фактов прямой или косвенной аффилированности между компанией и контрагентом-посредником.

Доктрина «одной руки» позволяет оценить с точки зрения налогового законодательства экономическую деятельность налогоплательщика в целом, абстрагируясь от того, через какие номинальные юридические лица она была осуществлена и какую налоговую выгоду в данном случае получила «руководствующая процессом» компания. В случае выявления необоснованной налоговой выгоды все претензии предъявляются «руководящей» компании.

Доктрина «фактического места деятельности» применяется для взаимосвязки места фактической деятельности организации и ее номинального адреса (конечно же, с позиции систем налогообложения).

Доктрина «сделка по шагам» направлена на противодействие формированию цепей, основная цель которых – минимизация налогов путем осуществления ряда взаимосвязанных операций, каждая из которых по отдельности соответствует законодательству. Доктрина позволяет выявить наличие деловой цели на каждом шаге цепи и, в конечном счете, ответить на вопрос: является ли полученная налоговая выгода обоснованной.

Каждая из этих доктрин, как видно, представляет собой некоторый набор критериев, по которым анализируется определенная система взаимоотношений контрагентов. При этом можно сразу определить размер последствий применения соответствующих санкций в денежном эквиваленте. Однако на указанные доктрины можно «посмотреть» и с другой стороны: они, а скорее их техники, пользуясь терминологией алгоритмизации, становятся принципами разработки соответствующих систем, а также критериями верификации их с позиции применимости в современных условиях хозяйствования.

Потенциальные потери рыночного характера, проявляющиеся в случае «некорректной налоговой политики», заключаются в опасности потери клиента ввиду проблемности его как поставщика. Основные причины этого чаще всего следующие:

- 1) опасность для бизнеса ввиду включения в списки дополнительных налоговых

проверок соответствующего уровня;

2) затраты времени на выполнение соответствующих требований налоговых органов в рамках проведения налоговых проверок контрагента;

3) финансовые потери в части истребования вычетов по ряду косвенных налогов (например, НДС) при неуплате их контрагентом и т.д.;

4) опасность формирования ситуации, описанной в пп. 1-3, но по отношению к покупателям клиента, появление определенной рефлексии.

Потенциальные выигрыши в случае применения элементов «налоговой оптимизации» в общекорректном формате проявляются, прежде всего, в инвестированных пп. 1-4, и в экономии части средств, уплаченных в виде налоговых платежей.

В итоге имеем двоякое представление политики управления налогами: с одной стороны, управление техникой налогового бремени (то есть по сути политика поведения предприятия в точках соприкосновения интересов предприятия и налоговых органов) становится элементом маркетинговой политики фирмы (особенно в свете доктрины «должная осмотрительность» и общей суммы налоговых платежей как элемента затрат предприятия), и с другой – сама структура формирования налоговых баз и доктрины становятся критериями управления осуществлением корпоративной стратегии, системами дополнительных ограничений в выборе функциональных стратегий поведения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Путилин Д. Опасные налоговые схемы. 2-е изд., испр. и доп. М.: Альпина Паблишерз, 2009. 347 с.

2. Об определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-0 (получено от пресс-службы Конституционного Суда Российской Федерации)» 11 октября 2004 г.

*Поступила в редакцию 09.07.2011 г.
Принята к печати 28.09.2012 г.*