

Оптимизационные процедуры в системе налогообложения перерабатывающих организаций

Александр И. Хорев	¹	al.khorev@gmail.com
Галина В. Беляева	¹	kafbuhuchet@yandex.ru
Анна Н. Полозова	²	annapollo@yandex.ru
Роман В. Нуждин	¹	rv.voronezh@gmail.com

¹ Воронежский государственный университет инженерных технологий, пр-т Революции, 19, г. Воронеж, 394036, Россия² ООО «ЭкоНиваТехника-Холдинг», Фридриха Энгельса, 33А, г. Воронеж, 394004, Россия

Аннотация. Действенным процессом налогового менеджмента перерабатывающих организаций является оптимизация системы налогообложения, обеспечивающая повышение массы налоговой выгоды налогоплательщиков. Для перерабатывающих организаций, производящих продукты питания оптимизационные процедуры, имеют особую значимость вследствие высокой и постоянно растущей налоговой нагрузки на экономическую деятельность. Установлено, что за последние одиннадцать лет, налоговая нагрузка перерабатывающих организаций увеличилась в 2,1 раза, опережая темпы ее роста по организациям других видов деятельности в 2,3 раза. Эти соотношения являются дополнительными аргументами в пользу необходимости разработки оптимизационных процедур, учитывая специфические особенности организаций пищевых производств. Проведение процедур оптимизации системным и дедуктивным методами, предусматривает разработку программы соответствующих мероприятий. В качестве объектов программных мероприятий целесообразно выбирать те, относительно которых действующим налоговым законодательством предусмотрено наибольшее количество льгот, и которые принесут организациям ощутимую экономическую выгоду. В качестве основных объектов рассмотрены налоги: на прибыль, на имущество, НДС, НДФЛ, поскольку каждая категория из перечисленных располагает оптимизационными возможностями относительно расчета базы налогообложения и сокращения массы налоговых платежей в бюджеты соответствующих уровней. Относительно каждого программного мероприятия сформулировано краткое содержательное наименование, сущность которого прямо затрагивает величину таких элементов системы налогообложения, как налогооблагаемая база, сроки уплаты налога, организационно-методические параметры исчисления налога, учетные регистры учетной налоговой политики и другие. Даны подробные пояснения по отдельным оптимизационным мероприятиям с указанием нормативных правовых актов, позволяющих использовать в практике налогообложения конкретную льготу или возможность, а также приведен перечень основополагающих условий для применения сделанных рекомендаций. Особое внимание уделено правилам оформления первичных документов, как базовых учетных единиц, меняющихся в ходе реализации конкретной рекомендации. Внедрение в практику налогового менеджмента рекомендуемой программы оптимизационных процедур обладает реальной перспективой ввиду малозатратности финансовых ресурсов на их проведение, но существенно повысит уровень налоговой состоятельности перерабатывающих организаций.

Ключевые слова: перерабатывающие организации-налогоплательщики, налоговая оптимизация, процедура, программа, налоговая нагрузка, налоговая состоятельность

The optimization procedure in the tax system, the processing organizations

Aleksandr I. Khorev	¹	al.khorev@gmail.com
Galina V. Belyeva	¹	kafbuhuchet@yandex.ru
Anna N. Polozova	²	annapollo@yandex.ru
Roman V. Nuzhdin	¹	rv.voronezh@gmail.com

¹ Voronezh state university of engineering technologies, Revolution Av., 19 Voronezh, 394036, Russia² "EkoNiva-Technika LLC-holding", Friedrich Engels street, 33A, Voronezh, 394004, Russia

Abstract. An effective process of tax management of processing organizations is the optimization of the tax system, which provides an increase in the mass of tax benefits of taxpayers. For food processing organizations, optimization procedures are of particular importance due to the high and ever-increasing tax burden on economic activity. It has been established that over the past eleven years, the tax burden of processing organizations increased 2.1 times, outpacing its growth rates in organizations of other types of activity by 2.3 times. These relationships are additional arguments in favor of the need to develop optimization procedures, taking into account the specific features of organizations of food production. Carrying out optimization procedures by system and deductive methods provides for the development of a program of relevant measures. As objects of program activities, it is advisable to choose those for which the current tax legislation provides for the greatest number of benefits, and which will bring tangible economic benefits to organizations. The main objects are taxes: income, property, VAT, personal income tax, since each category of these has optimization opportunities for calculating the tax base and reducing the mass of tax payments to the budgets of the respective levels. A brief, meaningful title has been formulated for each program event, the essence of which directly affects the magnitude of such elements of the taxation system as the taxable base, tax payment terms, organizational and methodological parameters for tax calculation, accounting registers of accounting tax policy and others. Detailed explanations are given on individual optimization measures with an indication of regulatory legal acts that allow using a particular benefit or opportunity in taxation practice, and also lists the basic conditions for the application of the recommendations made. Particular attention is paid to the rules of registration of primary documents, as basic accounting units that change during the implementation of specific recommendations. The introduction of the recommended program of optimization procedures into the practice of tax management has a real prospect due to the low-cost financial resources for their implementation, but it will significantly increase the level of tax solvency of the processing organizations.

Keywords: processing organizations-taxpayers, tax optimization, procedure, program, tax burden, tax solvency

Для цитирования

Хорев А.И., Беляева Г.В., Полозова А.Н., Нуждин Р.В. Оптимизационные процедуры в системе налогообложения перерабатывающих организаций // Вестник ВГУИТ. 2019. Т. 81. № 1. С. 357–365. doi:10.20914/2310-1202-2019-1-357-365

For citation

Khorev A.I., Belyeva G.V., Polozova A.N., Nuzhdin R.V. The optimization procedure in the tax system, the processing organizations. *Vestnik VGUET* [Proceedings of VSUET]. 2019. vol. 81. no. 1. pp. 357–365. (in Russian). doi:10.20914/2310-1202-2019-1-357-365

Введение

За последние годы в России произошли серьезные институциональные изменения, которые затронули и налоговые реформы. За каждым налогоплательщиком теперь закреплено право использовать допустимые законами инструменты для сокращения налоговых обязательств. В полной мере это право распространяется и на организации перерабатывающих производств.

С принятием постановления пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 в налоговых взаимоотношениях произошел отказ от термина «недобросовестность» и его замена на термин «налоговая выгода» и «необоснованная налоговая выгода». Под налоговой выгодой теперь понимается уменьшение размера налоговых обязательств вследствие: уменьшения налоговой базы; получения налогового вычета; получения налоговой льготы; применения более низкой налоговой ставки; получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

В данном постановлении озвучены доказательства обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика:

1) действия налогоплательщика, имеющие своей целью получение налоговой выгоды, экономически оправданы, и сведения, содержащиеся в налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности, достоверны;

2) каждый налогоплательщик должен доказать обстоятельства, послужившие основанием для возникновения у него налоговой выгоды.

Возникает настоятельная потребность в разработке соответствующих оптимизационных процедур, используя целесообразные методы и инструменты, позволяющие, с одной стороны, учесть интересы налоговых служб, с другой – повысить устойчивость экономической деятельности организаций-налогоплательщиков.

Результаты и обсуждение

Изучение норм действующего российского законодательства, обзор существующей российской судебной практики позволили нам сделать вывод о существовании допустимых возможностей оптимизации налоговой системы в части основных видов налогов, в том числе имеющих место и в организациях перерабатывающих производств:

налог на прибыль; налог на добавленную стоимость; налог на имущество; налог на доходы физических лиц.

В связи с этим уместно привести высказывание И.В. Оробинской о возможностях осуществления налоговой оптимизации. Автором изложены три обстоятельства, обуславливающие процессы оптимизации налогов [8]:

1) действующее законодательство допускает осуществление экономической деятельности в организациях различных правовых форм, предполагающих различный порядок налогообложения;

2) налогоплательщик имеет право самостоятельно выбирать режим налогообложения;

3) налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику возможность выбирать различные способы учета фактов хозяйственной жизни по своему усмотрению, а также принимать решения, непосредственно влияющие на налогообложение.

Мы разделяем точку зрения П.В. Сунцевой, считающей недопустимым смешивать законные и незаконные методы оптимизации, поскольку инструменты последней атрибутивно должны отвечать критерию законности [12].

Особое внимание относительно оптимизационных процедур уделяется научным сообществом в следующих направлениях:

- использование льгот при разработке политики налогового учета [1, 5, 6];
- обоснование критериев налоговой оптимизаций с юридической точки зрения [7, 9, 10];
- выявление явных и неявных резервов оптимизации налогообложения [12, 13];
- оценка взаимосвязей инструментов оптимизаций и обеспечения финансовой устойчивости [2– 4, 14, 15].

Для перерабатывающих организаций реализация процедур налоговой оптимизации имеет особое значение, поскольку налоговая нагрузка на экономическую деятельность субъектов хозяйствования этих видов экономической деятельности существенно выше, чем у других и значительно возросла за последние годы (таблица 1).

В таблице 2 изложена разработанная нами программа процедур оптимизации системы налогообложения организаций перерабатывающих производств.

Таблица 1.

Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в РФ (среднегодовые значения, %)

Table 1.

Tax burden by type of economic activity in Russia (average annual values, %)

Вид экономической деятельности Economic activity	Годы Years											
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Всего, в т. ч.: Total, including:	11,6	14,4	13,5	12,4	9,4	9,7	9,8	9,9	9,8	9,7	9,7	10,8
обрабатывающие производства, manufacturing activity	7,2	10,5	9,6	9,3	7,2	7,1	7,5	7,2	7,1	7,1	7,9	8,2
из них производство пищевых продуктов, напитков, табачных изделий production of food, beverages, tobacco products	13,3	15,7	13,7	14,6	15,4	14,9	16,6	19,1	19,4	18,2	19,7	28,2

Программа процедур оптимизации налогообложения экономической деятельности перерабатывающих организаций

Program of procedures for optimization of tax system of economic activity of processing organizations

Налог Tax	Содержание процедуры Content of the procedure
1. Налог на прибыль организаций Corporate income Tax	1.1. Компенсации за использование служебного автомобиля, мобильных телефонов Compensation For the use of a company car, mobile phones
	1.2. Предоставление безвозмездных услуг обслуживающих производств и фермерских хозяйств работникам организации и членам их семей Rendering of gratuitous services of the serving productions and farms to employees of the organization and members of their families
	1.3. Приобретение билетов в электронном виде Purchase tickets electronically
	1.4. Оплата расходов, осуществленных в пользу работников (лечение, отдых, путевки, экскурсии) Payment of expenses incurred in favor of employees (treatment, rest, tours, excursions)
	1.5. Использование амортизационной премии Use of depreciation bonus
	1.6. Применение инвестиционных налоговых вычетов Application of investment tax deductions
	1.7. Использование бухгалтерской справки в качестве первичного учетного документа Using the accounting certificate as the primary accounting document
	1.8. Использование права на уплату авансовых платежей ежеквартально, а не ежемесячно Use of the right to advance payments quarterly rather than monthly
	1.9. Проведение периодического налогового аудита налогооблагаемых показателей Periodic tax audit of taxable indicators
	1.10. Признание расходом стоимости форменной одежды Recognition of the value of the uniform
	1.11. Выполнение реконструкции объектов в два этапа: как частичную ликвидацию и улучшение объекта Reconstruction of facilities in two stages: as partial liquidation and improvement of the facility
	1.12. Исключение из первоначальной стоимости основных средств некоторых расходов, связанных с их приобретением (проценты по заемным средствам, суммы таможенных пошлин, комиссионное вознаграждение, консультационные услуги) Exclusion from the initial cost of fixed assets of certain costs associated with their acquisition (interest on borrowed funds, the amount of customs duties, Commission, consulting services)
2. НДС Value added Tax	2.1. Оформление части оплаты как неустойки за невыполнение отдельных пунктов контракта Registration of part of the payment as a penalty for non-performance of certain points of the contract
	2.2. Оформление письменного соглашения о задатке вместо полученного аванса Execution of a written agreement on the Deposit instead of the received advance
	2.3. Приобретение ГСМ на основе использования топливных карт Fuel and oil through the use of fuel cards
	2.4. Признание расходов на коммунальные услуги в качестве переменной части договора аренды Recognition of utility costs as a variable part of the lease
	2.5. Использование счета 07 «Оборудование к установке» для учета приобретенных, но не введенных в эксплуатацию объектов основных средств Use of the account 07 "Equipment for installation" for accounting of the purchased, but not put into operation objects of fixed assets
	2.6. Подача уточненной налоговой декларации Submission of the amended tax return
	2.7. Оформление вычета НДС до перехода права собственности Registration of VAT to the transfer of ownership
	2.8. Заключение договора о совместной деятельности Conclusion of a joint venture agreement
	2.9. Соблюдение принципа осмотрительности при совершении сделок с контрагентами Compliance with the principle of prudence in transactions with counterparties
3. НДФЛ Personal income Tax	3.1. Компенсация оплаты коммунальных услуг, использования личного имущества, найма жилого помещения Compensation for payment of utilities, use of personal property, rental of residential premises
	3.2. Предоставление обезличенных льгот The Provision of de-identified benefits
	3.3. Компенсация однодневных командировочных расходов Reimbursement of one-day travel expenses
	3.4. Оформление стандартных налоговых вычетов у родителей детей-инвалидов путем суммирования обстоятельств Making standard tax deductions for parents of disabled children by summing up the circumstances
	3.5. Оплата за физическое лицо товаров (работ, услуг) и имущественных прав организаций Payment for the physical person of goods (works, services) and property rights of organizations
	3.6. Компенсация проезда на городском транспорте общего пользования и такси Compensation for public transport and taxis
	3.7. Выплата при увольнении работника в связи с выходом на пенсию Payment upon dismissal of an employee in connection with retirement
4. Налог на имущество организаций Tax on property of organizations	4.1. Сдача имущества в долгосрочную аренду The Surrender of the property for long term rent
	4.2. Использование региональных льгот Use of regional benefits
	4.3. Изменение стоимости основных средств путем переоценки Change in value of fixed assets by revaluation
	4.4. Использование метода уменьшаемого остатка при начислении амортизации Use of the declining balance method in depreciation

Дадим пояснения по отдельным из приведенных рекомендациям, в частности: 1.1, 1.3, 1.5, 1.6, 1.7, 2.1, 2.2, 2.3, 2.6, 2.7, 3.2, 3.3, 3.5, 3.6, 4.1.

1.1. Основанием для включения расходов на компенсацию за использование автомобиля в служебных целях в состав прочих расходов для целей налогообложения служит подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ. К подтверждающим эти расходы документам может быть отнесен трудовой договор или должностная инструкция работника, в которой указано, что деятельность имеет разъездной характер. Датой признания таких расходов является дата перечисления денежных средств с расчетного счета (или выплаты из кассы) организации. Следует отметить, что признать в расходах для целей налогообложения организация может не только компенсацию за использование личного легкового автотранспорта, но и микроавтобусов и грузовых автомобилей в соответствии с письмом Минфина РФ от 18.03.10 № 03–03–06/1/150. Компенсации учитываются в размере, согласованном между работником и организацией; при использовании легковых автомобилей для служебных поездок расходы на компенсацию включаются в базу по расчету налога на прибыль в пределах норм, установленных постановлением Правительства РФ от 02.02.02 № 92.

Для получения компенсации работник должен представить в бухгалтерию следующие документы: личное заявление, свидетельство о регистрации и копию технического паспорта транспортного средства, заверенную в установленном порядке. Компенсация выплачивается один раз в месяц одновременно с заработной платой за вторую половину месяца на основании приказа руководителя организации, которым определен размер компенсации. Для того чтобы учесть компенсацию за использование мобильных телефонов, необходимо признать, что такие расходы экономически обоснованы и документально подтверждены в соответствии с подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. В качестве подтверждающих документов необходимо использовать следующие: приказ руководителя организации об утверждении перечня работников, которые для осуществления служебных обязанностей используют личные телефоны; письменные соглашения работников об использовании в работе личных телефонов; детализированные счета операторов мобильной связи; должностные инструкции, содержащие перечень обязанностей, при исполнении которых разрешается использовать мобильную связь; заявления работников о возмещении расходов на оплату служебных переговоров с использованием личных телефонов.

Однако следует отметить, что данный перечень подтверждающих документов не определен законодательно, а лишь рекомендован в письмах Минфина РФ от 19.01.09 № 03–03–07/2, от 27.07.06 № 03–03–04/15, УФНС РФ по г. Москве от 09.02.05 № 20–12/8153.

1.3. Как известно, НК РФ не содержит ограничений по размеру оплаты проезда к месту командировки и обратно (подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Поэтому соответствующие расходы учитываются при расчете налога на прибыль при их документальном подтверждении. Для целей налогообложения прибыли организация имеет право полностью признавать такие расходы, как стоимость проезда в вагонах повышенной комфортности, имеющих платное сервисное обслуживание – набор питания, предметы первой необходимости в соответствии с письмом Минфина РФ от 24.07.08 № 03–03/2/93. Основопологающим условием признания таких расходов для целей оптимизации налога на прибыль является наличие соответствующих документов: электронный билет на самолет, посадочный талон, документ, подтверждающий оплату, авиабилет на иностранном языке, электронный билет на поезд и другие.

1.5. Для перерабатывающих организаций в целях оптимизации налогообложения прибыли применение амортизационной премии является более выгодным, чем начисление амортизации. В данном случае организация-налогоплательщик получает право единовременно признать в расходах до 30% первоначальной стоимости нового актива (п. 9 ст. 258 НК РФ). По объектам первой-второй, а также восьмой–десятой амортизационных групп размер амортизационной премии не превышает 10%. Применение амортизационной премии необходимо предусмотреть в учетной политике организации.

Следует отметить, что амортизационная премия подлежит восстановлению при продаже актива взаимозависимому лицу. Однако и в этом случае организация получит определенную экономию, поскольку восстановленная сумма увеличит остаточную стоимость объекта и, как следствие, уменьшит сумму дохода от продажи (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Кроме того, положительным аспектом является возможность выборочного применения амортизационной премии (не ко всем объектам основных средств) (письмо Минфина от 21.04.2015 № 03–03–06/1/22577). Условия выбора таких объектов следует закрепить в учетной политике.

1.6. С 1 января 2019 года организации-налогоплательщики, в том числе перерабатывающих производств, вправе уменьшить сумму налога на прибыль на инвестиционный вычет: до 90% расходов на покупку и модернизацию основных средств за счет региональной части налога; 10% – за счет федеральной части налога на прибыль.

Инвестиционный вычет – это право, а не обязанность организаций-налогоплательщиков уменьшить именно сумму налога на прибыль (авансовый платеж), а не налогооблагаемую базу. Инвестиционный вычет может быть применен исключительно в отношении сумм налога на прибыль, исчисленных по ставке 20% (п. 1 ст. 284 НК РФ). Решение об использовании налогового инвестиционного вычета должно быть закреплено в учетной политике для целей налогообложения.

Необходимо отметить, что инвестиционный вычет могут применять только организации-налогоплательщики тех регионов, на территории которых принят закон о его введении (подп. 1 п. 6 ст. 286.1 НК РФ). Кроме того, инвестиционный налоговый вычет может использоваться только в отношении объектов основных средств, которые относятся к третьей–седьмой амортизационным группам (п. 4 ст. 286.1 НК РФ), то есть со сроком полезного использования от 3 до 20 лет включительно.

Использование инвестиционного налогового вычета не может носить выборочный характер, то есть в отношении отдельных объектов основных средств, его следует применять ко всем основным средствам, входящим в третью–седьмую амортизационные группы (п. 8 ст. 286.1 НК). Кроме того, по основным средствам, к которым применяется инвестиционный вычет, не производится начисление амортизации и использование амортизационной премии (п. 7 ст. 286.1 НК).

1.7. Данные налогового учета должны подтверждаться первичными учетными документами, в том числе это может быть справка бухгалтера в соответствии со ст. 313 НК РФ. При этом первичные учетные документы должны содержать набор обязательных реквизитов: наименование документа; дата его составления; наименование организации, составившей документ; содержание факта хозяйственной жизни; величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни (с указанием единиц измерения); наименование должности лица, совершившего сделку и ответственного за ее оформление; подписи ответственных лиц. Таким образом, бухгалтерская справка фактически отождествляется с первичным учетным

документом лишь в налоговом учете и может применяться в том числе для оптимизации расчетов нормируемых расходов, ведения раздельного учета по НДС, восстановления суммы НДС в соответствии с гл. 21 НК РФ, пояснений к отдельным строкам налоговой отчетности, расчета налоговых резервов. При этом следует отметить, что налоговым законодательством не ограничен перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении организацией-налогоплательщиком тех или иных расходов и не определен перечень специальных требований к их оформлению.

2.1. При расчетах с контрагентами организации используют, как правило, различные виды договоров (контрактов). Целесообразно предусмотреть в договорах, заключаемых организацией, ответственность за невыполнение, неполное выполнение или несвоевременное выполнение обязательств контрагентами. При этом необходимо в учете сумму неустойки, если она признана, отражать обособленно от суммы основного долга, что не противоречит ст. 329 ГК РФ и соответствует постановлению ВАС от 05.02.2008 № 11144/07.

2.2. Оформление предоплаты можно осуществлять в виде задатка, а не аванса. Поскольку НДС с задатка не исчисляется, то возникает определенная экономия в результате начисления данного налога в соответствии с постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2007 № А41-К2–17194/06. Однако такая оптимизационная возможность появляется только в том случае, если задаток оформлен до начала исполнения контракта.

2.3. При покупке горюче-смазочных материалов (ГСМ) можно осуществить вычет НДС. При этом существующая в организациях практика приобретения ГСМ через подотчетных лиц свидетельствует, что такая покупка зачастую не подтверждается счетами-фактурами. Поэтому целесообразно использовать топливные карты, что позволит признать факт приобретения ГСМ как сделку между юридическими лицами и в конце месяца получить от топливной компании пакет необходимых документов для подтверждения права на вычет НДС и оптимизировать соответствующие расчеты.

2.6. Подача уточненной налоговой декларации по НДС позволяет отсрочить уплату этого налога. Получив в конце месяца (например, декабря) большую выручку от продаж, которую нужно учитывать при расчете НДС, подлежащего уплате в бюджет, организация может представить в налоговый орган декларацию

за четвертый квартал, не учитывая в ней сумму, поступившую в конце этого месяца, но которая будет впоследствии перечислена в бюджет. За следующий налоговый период (первый квартал), когда у организации появляется большая сумма возмещения по НДС, она должна будет составить и представить декларацию в обычном порядке. После этого организация перечислит в бюджет НДС за предыдущий период с учетом налогового вычета по последней декларации. При этом составляется уточненная декларация (за четвертый квартал) с достоверными данными и переправляется в налоговый орган. Хотя организация должна будет заплатить пени за несвоевременную уплату налога (1/300 ставки рефинансирования Банка России за один день просрочки), но получит некоторый налоговый кредит с минимальными процентами. Однако уплатить пени и сумму НДС необходимо до подачи уточненной декларации, так как в противном случае к организации будут применены в соответствии с п. 4 ст. 81 НК РФ штрафные санкции и оптимизация исчерпает актуальность.

2.7. Организация вправе заявить вычет по счету-фактуре, который поставщик выставил до перехода права собственности на товар в соответствии с письмом МФ РФ от 30.12.2017 № 03-07-11 (68585). Для этого необходимо в качестве одного из условий обозначить в договоре (контракте) момент перехода права собственности на товар к организации при приемке товара на ее складе. При этом поставщик должен выписать счет-фактуру раньше, но в течение пяти дней после отгрузки в соответствии с п. 3 ст. 168 НК РФ. Датой отгрузки считается дата накладной, выданной организации-покупателю, только в этом случае можно оптимизировать расчеты по НДС.

3.2. Работникам организации можно осуществить доплаты на питание или предоставлять им льготное питание. Если такие расходы будут обезличены, то есть нельзя будет установить, чем воспользовался конкретный работник, то можно безопасно снизить величину НДФЛ. В качестве обезличенных доходов можно назвать: приобретение питьевой воды, расходы на охрану труда, расходы на проведение корпоративных праздников, предоставление обедов. В письме от 15.04.2008 № 03-04-06-01/86 МФ РФ указано, что НДФЛ облагаются лишь те доходы, которые возможно каким-либо образом оценить, что подтверждается ст. 41 НК РФ. Пропорциональное разделение расходов на проведение мероприятия в соответствии с количеством работников законодательство не предусматривает,

поэтому дохода, который надо облагать НДФЛ, не возникает. Доход сотрудника в виде стоимости предоставленного бесплатного питания может облагаться НДФЛ, только если он индивидуально определен, то есть персонифицирован в соответствии с письмом МФ РФ от 21.03.2016 № 03-04-05/15542. Также в постановлении Седьмого апелляционного арбитражного суда от 19.08.2015 № 07АП-1175/15 подчеркнуто, что если доход в натуральной форме, полученный работниками в виде питания, не персонифицирован, то объект налогообложения по НДФЛ отсутствует. Примером наличия такого дохода может являться питание работников по типу «шведского стола». Таким образом, можно организовывать работникам питание в виде «шведского стола», чтобы отсутствовала возможность персонифицировать доход и оптимизировать расчеты по НДФЛ.

3.3. Направлять работников в однодневные командировки можно с точки зрения оптимизации расчетов по НДФЛ. В данном случае возникают расходы на проезд, возмещение питания, провоз багажа, услуги перевозчика и т. д. В постановлении президиума Высшего арбитражного суда от 11.09.2012 № 4357/12 сказано, что ст. 168 ТК РФ установлено: в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику расходы по проезду; расходы по найму жилого помещения; дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные); иные расходы, осуществленные работником с разрешения или ведома работодателя; порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом. Иначе говоря, суточные выплачиваются работникам при направлении их в командировку для исполнения трудовых функций вне места постоянной работы на срок не менее суток и предназначены для компенсации расходов, связанных с проживанием вне места постоянного жительства.

При направлении работников в однодневную командировку, откуда они могут ежедневно возвращаться к месту постоянного жительства, суточные не выплачиваются, но в силу ст. 167 и 168 ТК РФ работнику возмещаются иные расходы, связанные со служебной командировкой и осуществляемые с разрешения или ведома работодателя. Согласно абзацу 10 п. 3 ст. 217 НК РФ при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки в доход, подлежащий обложению НДФЛ, не включаются

суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, но не более 700 р. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ. Применительно к положениям указанной нормы размер выплачиваемого работодателем при однодневных командировках возмещения, не включаемого в подлежащий налогообложению доход, также ограничен суммой 700 р. Таким образом, выплаченные суммы не являются суточными в силу определения, содержащегося в трудовом законодательстве, однако исходя из их направленности и экономического содержания могут быть признаны возмещением иных расходов, связанных со служебной командировкой, произведенных с разрешения или ведома работодателя, в связи с чем не являются доходом (экономической выгодой) работника.

В соответствии с письмом Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики МФ РФ от 01.03.2013 № 03-04-07/6189 если денежные средства, выплачиваемые работнику при направлении в однодневную командировку, не являются суточными, а относятся в соответствии со ст. 168 ТК РФ к иным расходам, связанным с командировкой, осуществленным работником с разрешения или ведома работодателя, они могут быть учтены в составе доходов, освобождаемых от налогообложения, в полном объеме при наличии документального подтверждения понесенных расходов. В качестве таких расходов можно осуществлять возмещение расходов на питание. Однако соответствующая компенсация расходов на питание должна быть определена в трудовом, локальном или коллективном договоре, в противном случае возникают риски споров.

3.5. К доходам, полученным гражданином в натуральной форме, в соответствии с положениями подп. 1–2 ст. 211 НК РФ отнесена оплата за него организациями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания и отдыха, либо получение таких благ в отсутствие встречного предоставления (безвозмездно) или на условиях частичной оплаты. Организация может заключить трудовой договор с иногородним работником, по условиям которого должна оплачивать его проживание в специально арендуемой для него квартире. Как указано президиумом ВС РФ в «Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации» (утв. президиумом ВС РФ от 21.10.2015), в качестве обязательного признака получения физическим лицом дохода в натуральной форме положениями

подп. 1–2 п. 2 ст. 211 НК РФ называется удовлетворение при этом интересов самого гражданина. При решении вопроса о возникновении дохода на основании данной нормы НК РФ необходимо учитывать направленность расходов по оплате за работника соответствующих товаров (работ, услуг) или имущественных прав на удовлетворение его личных потребностей либо на достижение целей, преследуемых плательщиком, например, работодателем, для обеспечения необходимых условий труда, повышения эффективности выполнения трудовой функции.

Расходы на аренду жилья для работника осуществляются организацией, прежде всего, в своих интересах, что свидетельствует об отсутствии преобладающего интереса физического лица и об отсутствии личного дохода, подлежащего налогообложению на основании подп. 1–2 п. 2 ст. 211 НК РФ. Поэтому таким способом можно оптимизировать расчеты по НДФЛ.

3.6. Президиум ВС в «Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ» (утв. президиумом ВС РФ от 21.10.2015) указал, что не облагаются налогом выплаты компенсационного характера, которые предусмотрены нормами, регулирующими трудовые отношения, осуществляемые из расчета предполагаемых или фактически произведенных работником работ, связанных с выполнением трудовых обязанностей.

На основании п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению такие виды доходов физических лиц, которые установлены действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, как компенсационные выплаты, связанные с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей. Поскольку глава 23 НК РФ не содержит определения компенсационных выплат, связанных с выполнением трудовых обязанностей, поэтому в силу п. 1 ст. 11 НК РФ этот термин используется в смысле, который придает ему трудовое законодательство.

В ТК РФ выделяется два вида компенсационных выплат:

- компенсациями являются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей (ст. 164 ТК РФ);
- компенсации являются элементами оплаты труда и не призваны возместить физическим лицам конкретные затраты, связанные с непосредственным выполнением трудовых обязанностей (ст. 129 ТК РФ).

Определяющее значение для целей налогообложения, таким образом, имеет характер выплаты, позволяющий отнести ее к числу компенсаций, предусмотренных ст. 164 ТК РФ, но не ее наименование (надбавка, увеличение оклада, льгота).

В силу ст. 168.1 ТК РФ работникам, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, работодатель возмещает связанные со служебными поездками расходы. Доплаты за разъездной характер работы учитываются в организации по нормативам, установленным в «Положении об оплате труда» в зависимости от количества дней, проведенных работником в разъездах, в том числе на городском транспорте и такси, в течение месяца. Такие выплаты по своему характеру являются компенсационными и не подлежат обложению НДФЛ на основании п. 3 ст. 217 НК РФ, однако целесообразно не именовать их надбавками к окладу и классифицировать в «Положении об оплате труда» в качестве составной части системы оплаты труда, а применять термин «возмещение расходов», что позволит безопасно оптимизировать расчеты по НДФЛ.

4.1. Использование льгот по налогу на имущество организаций представляется одним из наиболее сложных и редко применяемых способов оптимизации данного налога. Связано это с тем, что абсолютное большинство льгот обусловлено либо наличием у организации определенных видов имущества, либо осуществлением определенных видов экономической деятельности и использованием имущества для ведения этих видов деятельности.

Еще одним вариантом оптимизации налоговой базы по налогу на имущество может стать сдача имущества организации в долгосрочную аренду, поскольку имущество, переданное в долгосрочную аренду, учитывается на балансе арендатора, и тот уплачивает налог на это имущество. Поскольку налог на имущество является региональным налогом, органы государственной

власти субъектов РФ имеют право вводить дополнительные льготы помимо установленных федеральным законом. Их положения также можно учитывать при налоговой оптимизации.

4.4. Изменение (уменьшение) стоимости основных средств путем переоценки является известным способом оптимизации налога на имущество, поскольку возможность самостоятельно принимать решение о проведении переоценки стоимости основных средств организациям была предоставлена после введения в действие положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, согласно которому организация может не чаще одного раза в год (на конец года) переоценивать группы однородных объектов основных средств.

Заключение

Функционирование и развитие перерабатывающих организаций в волатильной среде требует новых подходов к выбору методов и инструментов налоговой оптимизации.

В ходе изучения положений нормативных правовых актов действующего российского законодательства установлено существование законодательно допустимых направлений оптимизации налоговых обязательств, которые можно полезно использовать в перерабатывающих организациях для снижения уровня их налоговой нагрузки. С этой целью разработана и рекомендована соответствующая программа процедур оптимизации системы налогообложения названных организаций. Программа включает ряд мероприятий по четырем основным видам налогов: налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц и налог на имущество организаций. Использование изложенных рекомендаций будет способствовать обеспечению должной налоговой состоятельности не только перерабатывающих организаций, но субъектов других видов экономической деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

- 1 Ануфриева Е.М. Проблемы мониторинга налоговых льгот для оценки эффективности их использования // Известия высших учебных заведений. Поволжский район. 2014. № 1. С. 35–44.
- 2 Аристархова М.К., Зуева М.С., Перевезенцева А.Ю. Характеристика налоговой устойчивости // Вестник ЮУрГУ. 2016. Т. 10. № 2. С. 30–37.
- 3 Варакса Н.Г., Маслова И.А. Формирование и использование инструментов налогового механизма в рамках стратегии устойчивого развития // Управленческий учет. 2016. № 5. С. 40–49.
- 4 Власова М.С., Погостинская Н.Н., Васильев С.А. Налоговый риск и устойчивость // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия Экономика. Социология. Менеджмент. 2015. № 4. С. 55–65.

- 5 Зарипова Н.Д. Налоговая нагрузка и ее воздействие на хозяйственную активность организаций // Экономика, статистика и информатика. 2014. № 1. С. 54–58.

- 6 Кирина Л.С., Назарова Н.А. Методические аспекты формирования и функционирования налогового менеджмента в организации // Финансовый менеджмент. 2016. № 2. С. 119–132.

- 7 Назаренко Б.А. К проблеме определения юридических критериев налоговой оптимизации // Налоги. 2015. № 1. С. 22–27.

- 8 Оробинская И.В. Методические рекомендации по оптимизации налогообложения горизонтально-интегрированных объединений АПК // Налоги и налогообложение. 2013. № 10 (112). С. 730–741.

9 Павлова А.Е. Особенности принятия управленческих решений в системе налогообложения промышленного предприятия // Управленческий учет. 2015. № 10. С. 79–85.

10 Попова Л.В., Конкина Т.А. Формирование информационно-аналитического обеспечения аудита налогообложения // Управленческий учет. 2016. № 7. С. 93–100.

11 Салькова О.С. Налоговая нагрузка и резервы налоговой оптимизации // Финансы. 2015. № 10. С. 37–41.

12 Сунцева П.В. Законные способы оптимизации налогообложения // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2011. № 4. С. 36–44.

13 Шадрина М.А. Правовые границы налогового планирования и должная осмотрительность // Бухучет в сельском хозяйстве. 2016. № 2. С. 27–39.

14 Melnichuk N. Budget planning in financial management // Baltic Journal of Economic Studies. 2015. № 2.

15 Bojinov B.V. Financing activities of modern universities – approaches, challenges, problems // Juvenis scientia. 2017. № 2.

REFERENCES

1 Anufrieva E.M. Problems of monitoring tax benefits to assess the effectiveness of their use. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedeniy. Povolzhskiy rayon* [Proceedings of higher education institutions. Volga region]. 2014. no. 1. pp. 35–44. (in Russian).

2 Aristarkhova M.K., Zueva M.S., Perevezentseva A.Yu. Characterization of the tax stability. *Vestnik YUUrGU* [Vestnik of SUSU]. 2016. vol. 10. no. 2. pp. 30–37. (in Russian).

3 Varaksa N.G., Maslova I.A., the Formation and use of the tax mechanism in the framework of the strategy of sustainable development. *Upravlencheskiy uchët* [Management accounting]. 2016. no. 5. pp. 40–49. (in Russian).

4 Vlasova M.S., Pogodinskaya N.N., Vassiliev S.A. Tax risk and resilience. *Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya Ekonomika. Sotsiologiya. Menedzhment* [News of South-West State University. Economy series. Sociology. Management]. 2015. no. 4. pp. 55–65. (in Russian).

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Александр И. Хорев д.э.н., профессор, кафедра экономической безопасности и финансового мониторинга, Воронежский государственный университет инженерных технологий, пр-т Революции, 19, г. Воронеж, 394036, Россия, al.khorev@gmail.com

Галина В. Беляева д.э.н., профессор, кафедра теории экономики и учетной политики, Воронежский государственный университет инженерных технологий, пр-т Революции, 19, г. Воронеж, 394036, Россия, kafbuhuchet@yandex.ru

Анна Н. Полозова д.э.н., профессор, консультант по экономическому развитию, ООО «ЭкоНиваТехника-Холдинг», Фридриха Энгельса, 33А, г. Воронеж, 394004, Россия, annapollo@yandex.ru

Роман В. Нуждин к.э.н., доцент, кафедра теории экономики и учетной политики, Воронежский государственный университет инженерных технологий, пр-т Революции, 19, г. Воронеж, 394036, Россия, rv.voronezh@gmail.com

КРИТЕРИЙ АВТОРСТВА

Все авторы в равной степени принимали участие в написании рукописи и несут ответственность за плагиат

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

ПОСТУПИЛА 14.01.2019

ПРИНЯТА В ПЕЧАТЬ 05.02.2019

Russian).

5 Zaripova N.D. Tax burden and its impact on economic activity of organizations. *Ekonomika, statistika i informatika* [Economy, statistics and informatics]. 2014. no. 1. pp. 54–58. (in Russian).

6 Kirina L.S., Nazarova N.A. Methodological aspects of the formation and functioning of tax management in the organization. *Finansovyy menedzhment* [Financial management]. 2016. no. 2. pp. 119–132. (in Russian).

7 Nazarenko B.A. To the problem of determining the legal criteria for tax optimization. *Nalogi* [Taxes]. 2015. no. 1. pp. 22–27. (in Russian).

8 Orobinskaya I.V. Guidelines for optimizing the taxation of horizontally integrated associations of the agroindustrial complex. *Nalogi i nalogooblozheniye* [Taxes and taxation]. 2013. no. 10 (112). pp. 730–741. (in Russian).

9 Pavlova A.E. Features of management decisions in the system of taxation of an industrial enterprise. *Upravlencheskiy uchët* [Management accounting]. 2015. no. 10. pp. 79–85. (in Russian).

10 Popova L.V., Konkina T.A. The Formation of information and analytical support of taxation audit. *Upravlencheskiy uchët* [Management accounting]. 2016. no. 7. pp. 93–100. (in Russian).

11 Salkova O.S. Tax burden and tax optimization reserves. *Finansy* [Finance]. 2015. no. 10. pp. 37–41. (in Russian).

12 Sunceva P.V. Legal ways of tax optimization. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskiye nauki* [Bulletin of Perm University. Jurisprudence]. 2011. no. 4. pp. 36–44. (in Russian).

13 Shadrina M.A. Legal boundaries of tax planning and due diligence. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve* [Accounting in agriculture]. 2016. no. 2. pp. 27–39. (in Russian).

14 Melnichuk N. Budget planning in financial management. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2015. no. 2.

15 Bojinov B.V. Financing activities of modern universities – approaches, challenges, problems. *Juvenis scientia*. 2017. no. 2.

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Aleksandr I. Khorev Dr. Sci. (Econ.), professor, economic security and financial monitoring department, Voronezh state university of engineering technologies, Revolution Av., 19 Voronezh, 394036, Russia, al.khorev@gmail.com

Galina V. Belyeva Dr. Sci. (Econ.), professor, theory of economics and accounting policy department, Voronezh state university of engineering technologies, Revolution Av., 19 Voronezh, 394036, Russia, kafbuhuchet@yandex.ru

Anna N. Polozova Dr. Sci. (Econ.), professor, consultant for economic development, “EkoNiva-Technika LLC-holding”, Friedrich Engels street, 33A, Voronezh, 394004, Russia, annapollo@yandex.ru

Roman V. Nuzhdin Cand. Sci. (Econ.), associate professor, theory of economics and accounting policy department, Voronezh state University of engineering technologies, Revolution Av., 19, Voronezh, 394036, Russia, rv.voronezh@gmail.com

CONTRIBUTION

All authors equally participated in the writing of the manuscript and are responsible for plagiarism

CONFLICT OF INTEREST

The authors declare no conflict of interest.

RECEIVED 1.14.2019

ACCEPTED 2.5.2019