

Коровина Татьяна Вячеславовна

[К ВОПРОСУ О СУЩНОСТИ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ](#)

Адрес статьи: www.gramota.net/materials/1/2010/2-1/56.html

Статья опубликована в авторской редакции и отражает точку зрения автора(ов) по рассматриваемому вопросу.

Источник

[Альманах современной науки и образования](#)

Тамбов: Грамота, 2010. № 2 (33): в 2-х ч. Ч. I. С. 149-152. ISSN 1993-5552.

Адрес журнала: www.gramota.net/editions/1.html

Содержание данного номера журнала: www.gramota.net/materials/1/2010/2-1/

[© Издательство "Грамота"](#)

Информация о возможности публикации статей в журнале размещена на Интернет сайте издательства: www.gramota.net

Вопросы, связанные с публикациями научных материалов, редакция просит направлять на адрес: almanac@gramota.net

Исходя из этого, можно сделать вывод о недостаточной развитости районного звена. Это объяснимо в начальной стадии развития системы и требует увеличения количества консультантов и районных центров на новом этапе.

Список литературы

1. **Организация информационно-консультационного обслуживания в АПК:** учеб. пособие / под ред. В. М. Кошелева, В. В. Маковецкого. Орел: Орел ГАУ, 2005. 188 с.
2. **Справка по развитию системы сельскохозяйственного консультирования:** составлена по результатам проведенного ФГУ «Российский центр сельскохозяйственного консультирования» мониторинга по состоянию на 1 января 2009 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://ar43.ucoz.ru> (дата обращения: 14.05.2009).

УДК 351.713

Татьяна Вячеславовна Коровина

Всероссийский заочный финансово-экономический институт

К ВОПРОСУ О СУЩНОСТИ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ[©]

Налоговое планирование на уровне хозяйствующих субъектов является неотъемлемой частью управления финансами предприятий.

Налоговое планирование является важнейшим элементом процесса управления налогообложением на предприятии, так как от качества его осуществления напрямую зависит финансовое положение предприятия не только в текущем периоде, но и в отдаленной перспективе.

По мере развития налоговой системы, появления различных режимов налогообложения, расширения сферы применения льгот экономия на налогах стала важным дополнительным источником финансовых ресурсов.

Налоговая экономия увеличивает собственные финансовые ресурсы предприятия, поэтому конечной целью налогового планирования является не только и не столько оптимизация налогов, а повышение финансовой устойчивости и значимости предприятия.

Возрастающая роль налогового планирования в условиях современного рыночного хозяйства определяется рядом факторов. Потребность в налоговом планировании диктуется, прежде всего, двумя основными факторами: тяжестью налогового бремени для конкретного хозяйствующего субъекта и сложностью и изменчивостью налогового законодательства. В качестве других факторов можно назвать увеличение размеров фирмы и усложнение формы ее деятельности. Подвижность внешней среды является еще одним фактором, определяющим роль налогового планирования в рыночной экономике. Современная внешняя среда бизнеса характеризуется высокой скоростью изменений. В российской среде ее подвижность обуславливается, прежде всего, переходным характером отечественного хозяйства и, как следствие, нестабильностью социально-политической сферы. В этих условиях при принятии решений следует опираться на постоянное обновление данных о внешней среде, их анализ, поиск новых стратегий и тактических подходов. Следовательно, налоговое планирование должно охватывать большую часть хозяйственного цикла, чем раньше. Это позволит принимать решения адекватные изменениям внешней среды.

Следующим фактором, оказывающим влияние на значение налогового планирования в современной экономике, является новый стиль руководства персоналом, который предоставляет работнику гораздо большую свободу действий, высвобождает его инициативу и творческие возможности и одновременно требует полного и точного представления о будущем, ясного осознания целей хозяйственной деятельности и перспектив налогового планирования.

Из сущности предпринимательской деятельности вытекает естественное стремление хозяйствующих субъектов к экономическому росту. При этом одним из основных инструментов регулирования их экономического роста являются налоги. Поэтому понятно желание оптимизации налоговых последствий предпринимательских решений, прежде всего, посредством налогового планирования.

Налоговое планирование создает необходимые условия для стабильного экономического роста хозяйствующих субъектов, повышения их финансовой устойчивости и значимости и последующего увеличения доходной базы.

Экономическая наука уже давно и серьезно исследует такие вопросы, как «налоговое планирование», «оптимизация налогообложения», «минимизация», «налоговая выгода», возникшие одновременно со становлением налоговой системы рыночной экономики России.

В экономической литературе нет единства по вопросам сущности налогового планирования, что обусловлено его двойственным характером: во-первых, налоговое планирование является частью экономического планирования деятельности хозяйствующего субъекта и должно подчиняться общей стратегии его развития, во-вторых, налоговое планирование часто рассматривают как инструмент управления налогами (налогового менеджмента), что ведет к замене понятия налогового планирования «налоговой минимизацией» и тождественных с этим понятий.

Например, Б. А. Рогозин под налоговым планированием понимает такое формирование хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета и финансовых результатов, которое при прочих равных условиях ведет к наименьшим размерам выплат налогов и иных аналогичных платежей [8, с. 34].

А. Н. Медведев связывает налоговое планирование с целенаправленной деятельностью организации, ориентированной на максимальное использование всех нюансов существующего налогового законодательства с целью уменьшения налоговых платежей в бюджет [5, с. 24].

Налоговое планирование определяется также как планирование коммерческой и инвестиционной деятельности юридических и физических лиц с целью минимизации налоговых платежей [7].

Основную задачу налогового планирования точно передает следующее определение А. Н. Медведева: «Бороться надо не против налогов как таковых, а за прибыль, как конечную цель любой предпринимательской деятельности [5, с. 24].

Кроме того, в иностранных публикациях налоговым планированием называют особую организацию деятельности налогоплательщика с целью минимизации его налоговых обязательств в течение длительного времени способами, не связанными с нарушением действующего законодательства [3, с. 6].

Все вышеперечисленные определения объединяет общее: налоговое планирование в них тесно связано с минимизацией налоговых платежей. Это означает, что согласно им под налоговое планирование подпадает только та деятельность, которая приводит к максимальному сокращению налоговых обязательств. По мнению автора, понятие налогового планирования шире и как вид управленческой деятельности должно включать в себя всю совокупность действий, связанных с оценкой организацией своих налоговых обязательств по принимаемым решениям, поскольку, в конечном итоге, организацию интересует не величина уплачиваемых налогов, а эффективность принимаемых решений и их результативность.

Авторы Е. С. Вылкова, М. В. Романовский отмечают, что единой точки зрения по определению понятия «планирования» в отечественной экономической литературе не существует, однако в большинстве случаев понятие «планирование» рассматривается как вид управленческой деятельности и способ оптимизации действий хозяйствующих субъектов, и дают свое определение, наиболее точно отражающее направление современной экономической мысли: «Под планированием на уровне хозяйствующего субъекта понимается неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью, заключающаяся в установлении желаемого будущего состояния объекта и оптимальных способов и методов достижения данного состояния в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования» [2, с. 93].

Налоговое планирование тесно связано с понятиями налоговой оптимизации и налоговой минимизации.

Понятие «оптимизация» представляет собой 1) «процесс выбора наилучшего варианта из множества возможных, процесс выработки оптимальных решений; 2) процесс приведения системы в наилучшее (оптимальное) состояние. Первое определение трактует термин «оптимизация» как факт выработки и принятия оптимального решения, т.е. выясняется, какое состояние изучаемой системы будет наилучшим с точки зрения предъявляемых к ней требований (критерия оптимальности), и рассматривается такое состояние как цель. Второе определение имеет в виду процесс выполнения этого решения, т.е. перевод системы от существующего к искомому оптимальному состоянию.

«Оптимизация» в трактовке авторов Современного экономического словаря (А. Б. Райзберга, Л. Ш. Лозовского, Е. Б. Стародубцевой) – это «определение значений экономических показателей, при которых достигается оптимум, т.е. наилучшее состояние системы». Таким образом, речь идет о достижении наивысшего результата при данных затратах ресурсов или достижении заданного результата при минимальных ресурсных затратах.

Применительно к налогообложению хозяйствующего субъекта это означает определение значения налоговых показателей, при которых достигается наилучшее (оптимальное) состояние хозяйственной системы предприятия. В данном случае можно говорить об оптимизации как о процессе приведения хозяйственной системы предприятия в наилучшее состояние путем распределения и использования ресурсов таким образом, чтобы совокупная величина уплачиваемых налогов не превышала критическое значение.

Существуют различные точки зрения о соотношении указанных понятий. Выделяя в отдельную категорию налоговую оптимизацию, И. В. Липатова полагает, что понятие «налоговая оптимизация» намного шире, чем «налоговое планирование» [4, с. 29].

Б. С. Мышкин пишет: «Налоговая оптимизация (легальное уменьшение налогов) – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений, других законных приемов и способов с учетом принципа учета интересов государства.

Налоговая минимизация соотносится с налоговой оптимизацией таким образом, что представляет собой предельно допустимую действующим законодательством возможность уменьшения налоговых обязательств. От налоговой оптимизации следует отличать незаконное уменьшение уплаты налогов, т.е. уклонение от их уплаты» [6].

Уменьшение налогов А. Б. Брызгалин называет налоговой минимизацией. Уменьшение налогов может быть законным и противоправным. Законное уменьшение налогов автор называет налоговой оптимизацией. Налоговая оптимизация, минимизация налогов – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов [1, с. 20].

В процессе осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщик постоянно ищет возможности по уменьшению налогового бремени: каждая новая сделка, новый вид деятельности подвергается анализу на предмет количества уплаченных налогов. В этом случае уже можно говорить об оптимизации налогообложения, т.е. активных действиях налогоплательщика по уменьшению налогового бремени. Стремление налогоплательщика к уменьшению своих налоговых обязательств, в том числе штрафных санкций и пени, можно назвать налоговой минимизацией. Если цель налоговой минимизации – это максимальное снижение всех налогов, то налоговая оптимизация – это процесс системного использования законных налоговых способов и методов поведения, имеющих своей целью снижение налоговой нагрузки.

Представляется, что для характеристики активного поведения налогоплательщика по уменьшению налоговых платежей термин «налоговая минимизация» подходит меньше всего, так как конечная цель минимизации – это сведение уплаты налогов к нулю, что возможно только при прекращении предпринимательской деятельности. Термин «налоговая минимизация» может быть использован только как синоним налоговой оптимизации, имея в виду, что это лишь элементы, составляющие более широкое понятие – «налоговое планирование».

С учетом вышеизложенного можно сделать вывод, что налоговая минимизация и налоговая оптимизация преследуют одну цель – максимальное снижение налогов, но достигается эта цель в рассматриваемых случаях разными методами, которые в свою очередь являются важнейшими элементами налогового планирования. Минимизация и оптимизация одновременно определяют сущность налогового планирования, выполняя роль неотъемлемых компонентов данного вида деятельности.

Представляется принципиальным также разграничивать налоговое планирование и поведение, направленное на избежание налогообложения.

В мировой практике различают уклонение от уплаты налогов и обход налогов.

Принципиальное различие между ними заключается в том, что в первом случае налогоплательщик прямо (непосредственно) нарушает налоговый закон и не может воспользоваться результатами налоговой оптимизации, а иногда становится субъектом различных видов ответственности. Во втором же случае налогоплательщик, хотя и косвенно нарушает налоговый закон, но при этом поступает правомерно и получает право на благоприятные налоговые последствия.

К обходу налога обычно относят: воздержание от совершения тех сделок, исполнение по которым ведет к необходимости платить налоги; получение дохода в тех формах, по которым установлены льготы; выезд налогоплательщика из страны для изменения налогового резидентства; при возможности выбирать – заключение таких сделок, которые влекут меньшие налоговые последствия.

Под уклонением от уплаты налогов понимают прежде всего противозаконное поведение, выражающиеся в сокрытии информации об объекте налогообложения, несвоевременной уплате налогов, непредставлении или несвоевременном представлении документов, необходимых для своевременного исчисления и уплаты налогов, отказе в регистрации в качестве налогоплательщика, фальсификации документов налоговой отчетности и учета, а также некоторые иные действия. При уклонении предприятие уменьшает свои налоговые обязательства или вообще не платит налоги, используя способы, прямо или косвенно запрещенные законодательством. Именно элемент незаконного уменьшения налоговых обязательств позволяет разграничить уклонение от уплаты налогов и налоговое планирование.

Проводя разграничение между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов, следует назвать следующие основные принципы, которые характеризуют налоговое планирование:

- законность – четкое соблюдение налогового законодательства;
- альтернативность – рассмотрение нескольких вариантов налогового планирования с применением наиболее оптимального из них для конкретной ситуации;
- экономическая обоснованность принимаемого решения.

Следует также отметить, что необходимость налогового планирования обусловлена особенностями системы налогообложения, которые осложняются эффектом взаимного влияния достаточно большого количества факторов. На уровень обложения влияют: местоположение организации, ее организационно-правовая форма, методы ведения бухгалтерского учета, виды хозяйственных операций, виды деятельности и т.п.

Все эти обстоятельства необходимо учитывать при принятии решений. Кроме того, налоги влияют друг на друга в связи с тем, что их налоговые базы могут пересекаться. Например, единый социальный налог, уменьшающий прибыль и, соответственно, сумму налога на прибыль.

На основе данных налогового планирования производится предварительное рассмотрение и оценка решений в области финансово-хозяйственной деятельности организации с учетом величины возможных налоговых платежей, на базе которых происходит осуществление выбора наилучших решений с позиций общих целей организации.

При этом общие цели, как и сами решения, могут быть различными. Так, в деятельности организаций могут быть периоды (например, при завоевании новых рынков), когда сумма полученной прибыли и понесенные затраты не ставятся во главу угла. Задачей налогового планирования в таких ситуациях может быть определение оптимального распределения во времени налоговых платежей. Однако в большинстве случаев организации стремятся максимизировать свою прибыль. В таких случаях стремление к увеличению чистой прибыли может совпасть с необходимостью минимизации налоговых отчислений, поскольку источником некоторых налогов выступает доход организации.

Эта трактовка налогового планирования предполагает, что любое решение, например, выход на новый рынок, увеличение объема производства, выбор делового партнера, должно быть оценено с учетом налоговых последствий. Очевидно, что налоговое планирование должно носить перспективный характер, предваряя расчетами возможных налоговых обязательств различные варианты, сделок и других финансово-хозяйственных операций.

В основе налогового планирования лежит максимально полное и правильное использование всех установленных налоговым законодательством льгот, оценка позиции налоговых органов и учет основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства.

Налоговое планирование не вступает в противоречие с налоговым законодательством и несовместимо с нарушением налоговых законов. Однако оно может использовать несовершенства, пробелы налогового законодательства. Таким образом, налоговое планирование подразумевает выбор оптимального сочетания правовых форм отношений и возможных вариантов их интерпретации в рамках действующего законодательства.

В приведенных определениях отражается двоякая сущность налогового планирования: как особой организации предпринимательской деятельности налогоплательщика оптимальным с налоговой точки зрения способом и одновременно как деятельность налогоплательщика по разработке и применению специальных методов и приемов, позволяющих уменьшить налоговые обязательства. Причем методика рационализации налоговых обязательств может считаться удачной лишь в случае ее использования в течение длительного времени. Если благоприятные налоговые последствия для налогоплательщика могут быть оспорены налоговым органом, то налоговое планирование не может считаться успешным.

Содержание налогового планирования – это совокупность элементов и процессов, при помощи которых раскрывается его сущность. Исходя из того, что элементы – это показатели, характеризующие влияние тех или иных факторов на деятельность в целом, представляется наиболее целесообразным структурировать налоговое планирование следующим образом.

Первый этап налогового планирования предшествует государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности. Налоговое планирование на этом этапе заключается в выборе вида деятельности, правовой формы осуществления предпринимательской деятельности (юридическое лицо или индивидуальный предприниматель), места осуществления деятельности.

На первом этапе налогового планирования, который совпадает с моментом возникновения идеи об организации бизнеса, осуществляется формулировка целей и задач нового образования; решается вопрос о том, следует ли использовать те налоговые льготы, которые предоставлены законодательством. На этом этапе решается вопрос о наиболее выгодном с налоговой точки зрения месте расположения предприятия и его структурного подразделения, имеются в виду не только страны и регионы с льготным режимом налогообложения, но и регионы России с особенностями местного налогообложения.

Второй этап связан уже непосредственно с осуществлением предпринимательской деятельности. Налоговое планирование на этом этапе заключается в выборе режима налогообложения, в выборе договорной политики, применении налоговых льгот, решения вопроса о наиболее выгодном способе размещения активов и прибыли.

Таким образом, при осуществлении налогового планирования речь идет не о тактике механического сокращения налогов, а о стратегии эффективного управления организацией и принятия решений таким образом, чтобы оптимальна была вся структура бизнеса.

Список литературы

1. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. и др. Методы налоговой оптимизации. М., 2000.
2. Вылкова Е. С., Романовский М. В. Налоговое планирование. СПб., 2004.
3. Жестко С. В. Правовые основы налогового планирования. МЗ Пресс, 2002.
4. Липатова И. В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. 2003. № 7.
5. Медведев А. Н. Как планировать налоговые платежи. М.: ИНФРА-М, 2000.
6. Мышкин Б. В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: автореф. М., 2004.
7. Попонова А. Н. Некоторые аспекты налогового планирования в развитых странах // Финансы. 1998.
8. Рагозина Б. А. Налоговое планирование на предприятиях и в организациях. М., 2003.
9. Райзенберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М., 2002.