

УДК 336.22

DOI 10.52928/2070-1632-2024-68-3-22-29

**ОТДЕЛЬНЫЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ
ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СТРАТЕГИИ ОРГАНИЗАЦИИ**

канд. экон. наук, доц. И.А. КОНОНЧУК
(Полесский государственный университет, Пинск)
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2734-2812>
e-mail: I.Kononchuk@mail.ru

В статье представлены имеющиеся методологические наработки построения налоговой стратегии организации, тесным образом взаимосвязанной с оптимизацией налогов, налоговым планированием, налоговым менеджментом. Исследованы предлагаемые учеными принципы оптимизации налогов. Изложены этапы построения налоговой стратегии организации как концептуальный взгляд отдельных ученых на сущность налогового стратегирования. Детально изучены элементы системы управления налогами и раскрыта их функциональная роль. Систематизирован современный список инструментов оптимизации налогов и развернуто представлена их содержательная характеристика, а также группировка относительно этапов жизненного цикла организации. Приведен вариант структурирования методов налоговой оптимизации с учетом критериев, имеющих наибольшую методологическую ценность. Описаны предлагаемые исследователями рациональные формы налогового планирования, обеспечивающего оптимизацию совокупности налоговых платежей.

Ключевые слова: *налоговая стратегия, оптимизация налогов, налоговое планирование, принципы, методы, инструменты, элементы, налоговые льготы, учетная политика, налоговые режимы, налоговая нагрузка.*

Введение. Реализация возможностей налоговой стратегии достигается путем применения соответствующих приемов и способов, система которых представляется методологией. Современный период изучения заявленной темы характеризуется наличием огромного количества литературы, раскрывающей отдельные методологические аспекты построения налоговой стратегии организации, однако единая методологическая база её построения отсутствует. Отмеченное, в том числе, обусловлено различными подходами и неоднозначностью толкования данной категории, а еще больше – её составляющими. Кроме того, изучение экономической литературы позволило сделать вывод, что таким понятиям, как метод, способ, инструмент, форма, вид, выступающими методологическими составляющими практического воплощения категории, в исследованиях различных авторов придается различное содержание. С целью обобщения накопленных методологических наработок в области налоговой стратегии организации будем приводить определения данных понятий и раскрывать их в аспекте нашего познания, а учитывая тесную связь налоговой стратегии с налоговой оптимизацией, а последнюю – с минимизацией налогов, налоговым планированием и налоговым менеджментом, изложение методологических основ осуществим с учетом данной особенности.

В Республике Беларусь отдельные методологические аспекты построения налоговой стратегии организации рассмотрены такими видными учеными, как С.И. Адаменкова [1], А.В. Бугаев [2], Т.И. Василевская [3], В.А. Гюрджан [4], В.А. Дадалко [5], Н.Н. Демчук [6], Н.Е. Заяц [7], С.А. Литовко [8], А.И. Лученок [9], Хмылко С.А., Ярмош Е.П. [10]. В зарубежных странах вопросы разработки налоговой стратегии характеризуются высоким уровнем проработки и практикуются внешними или внутренними налоговыми консультантами. Международным стандартом обслуживания организаций в налоговой среде, рассчитывая возможные предпринимательские действия с учетом разумности сокращения налоговой нагрузки и общеэкономической выгоды, стало налоговое консультирование, которое получило особое развитие в США, Австрии, Германии, Италии, Франции, Великобритании, Ирландии, Испании, Финляндии, Швейцарии и других странах со зрелой налоговой системой [11; 12]. Заслуженную известность приобрели работы Р. Брейли и С. Майерс, Ю. Бригхем, Дж.К. Ван Хорн, Дж. Грэм, Дж. Контас, К. Хассет, Г. Цукман, раскрывающие в своих исследованиях сущность налоговой стратегии, методы и инструменты её реализации. В силу тесных экономических отношений между Республикой Беларусь и Российской Федерацией, предполагающих максимальную унификацию налоговых систем, значительный интерес для белорусских ученых и практиков в области управления налогами представляют результаты исследования российских ученых (Медведев А.Н., Брызгалов А.В., Лукаш Ю.А., Анищенко А.В., Басалаева Е.В., Гурова А.В., Юткина Т.Ф., Дуканич Л.В., Храмов В.В., Тихонов Д., Чудаков, А.В., Есенева М.М., Барулин С.В., Кирина Л.С., Евстигнеев Е.Н. и Викторова Н.Г., Шадурская М.М.).

Основная часть. В литературе различного профиля принципам оптимизации налогов, которые представляют собой определенную конструкцию, связанную протекающими процессами и выступающую методологической составляющей налоговой стратегии, уделяется достаточное внимание, так как они позволяют следовать конкретным рекомендациям и способствуют более глубокому пониманию сущности и содержания налоговой стратегии.

Принцип – это руководящая идея, исходное положение теории¹. На наш взгляд, базовые принципы налоговой стратегии, позволяющие реализовать её предназначение, заложены А.Н. Медведевым [13, с. 8]: платить

¹ Шкляр М.Ф. Основы научных исследований: учеб. пособие для бакалавров. – 5-е изд. – М.: «Дашков и К⁰», 2013. – С. 71.

необходимо только минимальную сумму положенных налогов; платить налоги необходимо в последний день установленного для этого срока. Ученый данные положения сформулировал для налогового планирования, но учитывая выдвигаемую задачу налоговой стратегии – оптимизация налоговых платежей по суммам и срокам – вполне обосновано их применение относительно наших целей.

В последующем данные принципы были детализированы и расширены. Так, Лукаш Ю.А. [14] рекомендует широкий перечень принципов, учет которых необходим при формировании механизма налоговой оптимизации:

- учет взаимосвязи всех аспектов деятельности организации с точки зрения всей совокупности налогов. Либо принцип комплексного расчета экономии и потерь, как в более поздних трудах назовет А.В. Брызгалин [15], который предполагает учет всех уплачиваемых налогов в их взаимозависимости, а также возможных потерь в результате возникновения различных ограничений, приводящих к ухудшению финансовых показателей;

- наряду с требованиями налогового законодательства, учет особенностей иных отраслей законодательства. Это связано с тем, что ограничения таможенного, антимонопольного, трудового или иной сферы государственного регулирования может стать препятствием к реализации определенного способа оптимизации налогов;

- соответствующее документальное оформление осуществляемых хозяйственных операций. Тщательное документальное оформление операций, их соответствие реальным фактам, обеспечение взаимосвязки данных статистической, финансовой, налоговой отчетности является залогом обоснования законности совершаемых операций и способов оптимизации;

- обеспечение полной конфиденциальности сформированного метода оптимизации налогов и способов его применения. Данную потребность ученый связывает с возможным неодобрением отдельных общественных групп, которые выступают противниками всякой экономии на налогах, а также рисками оперативного реагирования налоговых органов на данный факт, что может иметь негативные последствия. По данному положению А.В. Брызгалин предлагает, в случае привлечения широкого круга лиц, руководствоваться правилом «золотой середины», в соответствии с которым сотрудники должны иметь ясное представление о своих функциях и полномочиях, но не должны осознавать её цель и мотивы. Данный принцип не в полной мере соответствует современным реалиям, так как любая схема налоговой оптимизации подлежит контролю со стороны налогового органа на предмет её законности и обоснованности;

- в учетной политике в целях налогообложения закрепление метода определения дохода и метода начисления амортизации. Данный принцип сложно назвать таковым, так как использование учетной политики (мы соглашались с исследователями [14, с. 16–17]) выступает инструментом оптимизации налога или налогового планирования;

- соблюдение требований действующего законодательства. Данный принцип является ключевым в рационализации организацией налоговых отношений, так как в противном случае речь идет о таких категориях, как уклонение от уплаты налогов, уход от налогообложения, что противоречит сущности и содержанию оптимизации налогов, направленного на недопущение риска наложения штрафных санкций;

- использование возможностей законодательства и таких инструментов, доступных для плательщика, которые позволят получить положительный экономический эффект. Оценка соблюдения данного принципа, называемого в других источниках как «принцип эффективности», может служить одним из критериев целесообразности предлагаемых мероприятий;

- рассмотрение нескольких альтернативных вариантов, что позволит выделить наиболее приемлемый из них, исходя из сложившейся ситуации в конкретной организации;

- своевременная корректировка применяемых способов, обеспечивающая гибкое и оперативное реагирование в ответ на вносимых в действующее законодательство изменения [14, с. 26].

Брызгалин А.В. [15, с. 50–60], Барулин С.В. [16, с. 259] в соавторстве с другими исследователями дополнили данный список следующими:

- принцип разумности, который означает, что «все хорошо – что в меру»: расходы признаются обоснованными в случае возникновения позитивных последствий для производственной и финансово-экономической деятельности организации, а разумными – в случае их соразмерности по их стоимостной оценке и степени участия в производственной деятельности;

- недопустимости построения метода налоговой оптимизации на использовании зарубежного опыта и исключительно на пробелах в законодательстве. Необходимость соблюдения данного принципа аргументируется наличием национального налогового законодательства, отличного от зарубежного, что влечет необходимость разработки адекватных действующему в юрисдикции плательщика законодательству способов и методов. А пробелы в законодательстве – это временное явление в силу оперативности внесения изменений в законодательство, устраняющие возможные «лазейки»;

- выбор способа налоговой оптимизации с высокой степенью риска дополнительно требует учета таких аспектов, как состояние бюджета территории, роль организации в наполняемости государственной казны, так как значимые колебания в налоговых поступлениях обратят на себя внимание контролирующих органов;

- принцип комплексной налоговой экономии, предполагающий применение различных альтернативных вариантов оптимизации налоговых платежей.

Последующие разработки характеризуются не дополнением рассмотренных нами принципов, а уточнением отдельных характеристик и их конкретизацией. На наш взгляд, перечень принципов целесообразно дополнить положениями, связанными с управлением налоговыми рисками и формированием репутации добросовестного плательщика.

Обеспечить соответствие принципам поставленным задачам и целям возможно в процессе заданной последовательности действий либо в процессе определенного взаимодействия всех элементов налоговой стратегии. В силу чего ряд исследователей сферы управления налогами рассматривают налоговую стратегию как процесс прохождения ряда последовательных этапов.

Например, в своей научной работе Федечкина Д.Ю.², указывая цель стратегического налогового планирования как «... разработка <...> таких моделей и вариантов ведения хозяйственных операций субъектами предпринимательства, которые бы в наибольшей мере отвечали поставленным стратегическим целям предприятия, с учетом возможных изменений во внешней среде», отождествляет стратегическое налоговое планирование с налоговой стратегией организации и выделяет следующие этапы:

– определение периода, на который разрабатывается налоговая стратегия. По мнению автора, данный период не должен превышать трех лет и зависит от предсказуемости развития экономики страны, проводимой налоговой политики и ряда внутренних факторов: отраслевая принадлежность, размер организации, стадия жизненного цикла;

– анализ экономико-правовых условий деятельности организации с особым вниманием к факторам внешней налоговой среды;

– определение целевых стратегических нормативов (минимальная налоговая нагрузка, темпы её снижения, минимальный уровень налоговых рисков) и временного интервала их достижения;

– разработка налоговой политики, конкретизирующей направления деятельности;

– формирование организационно-экономической системы, включая центры налоговой ответственности с наделением их правами и обязанностями;

– на заключительном этапе оценивается эффективность разработанной налоговой стратегии по установленным параметрам. В качестве таких параметров предложены: согласованность разработанной налоговой стратегии со стратегией развития организации и потенциальными изменениями внешней среды; сбалансированность налоговой стратегии относительно согласованности между собой целевых стратегических нормативов, направлений и времени реализации предложенных в рамках налоговой политики мероприятий; реализуемость стратегии с позиций финансовых, интеллектуальных и других необходимых ресурсов; приемлемость уровня потенциального налогового риска с учетом возможных финансовых потерь и приерживаемой налоговой идеологии.

Некоторые ученые (например, Гурова А.В.³) правомерно представляют процесс в виде определенного алгоритма действий:

1. Изучение особенностей деятельности организации-плательщика налогов: общая экономическая характеристика, её цели и задачи. Данные процедуры позволяют в последующем сделать окончательный обоснованный бизнес-концепцией организации выбор из множества возможных финансово-управленческих решений.

2. Оценка динамики и анализ налоговых платежей, налоговой нагрузки. Данный шаг позволяет выявить факторы и степень их влияния на величину налоговых обязательств и финансовые показатели деятельности организации, определить возможности и способы оптимизации налогов.

3. Разработка налоговых планов с учетом альтернативности финансово-хозяйственной деятельности и вариантности налоговых обязательств, в которых отражается наиболее приемлемый вариант развития бизнеса.

Определение элементного состава, как того требует системный подход, применяемый большинством исследователей в изучении рационального управления налогами, позволяет не только определить внутреннюю составляющую, но и выявить функциональную роль каждого элемента, а в последующем разработать инструментарий и методы организации, объединив их в единое целое.

Научную ценность представляют указанные А.Н. Медведевым составные элементы налогового планирования, наличие которых является необходимым условием оптимизации налогов, к которым относятся: налоговый календарь; стратегия минимизации/оптимизации налоговых обязательств с четким планом реализации; четкое исполнение налоговых и прочих обязательств, недопущение дебиторской задолженности по хозяйственным договорам за отгруженную продукцию (товары, работы, услуги); удовлетворительное состояние бухгалтерского учета и отчетности [13, с. 10]. Позже А.В. Гурова⁴ в развитие учения о налоговом планировании, а следуя логике ее рассуждения, – и оптимизации налогов, дополнила следующими элементами: выбранная предприятием совокупность способов ведения бухгалтерского и налогового учетов, налоговый план, методы анализа динамики налоговых платежей, методы расчета налоговой нагрузки.

Перечисленные учеными элементы находятся в тесной связи друг с другом и взаимодействуют не только между собой, но и с факторами внешней и внутренней среды функционирования организации, подчиняясь и воздействуя на финансовые показатели деятельности организации и налоговую составляющую затрат.

Так, учетная политика определяет регламенты ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности и параллельно закладывает значительные возможности рационального способа ведения учета, способствуя достижению желаемой величины налоговых платежей. Указанные в учетной политике методы определения выручки, затрат, отражения хозяйственных операций оказывают влияние на многие элементы налогов и сумму налоговых обязательств. Выделенный ученым элемент организации и ведения

² Федечкина Д.Ю. Налоговое планирование в коммерческих организациях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Саратов, 2007. – Л. 60–65.

³ Гурова А.В. Налоговое планирование в организациях малого бизнеса: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2008. – Л. 114.

⁴ См. сноску № 3. – Л. 61–62.

бухгалтерского учета и отчетности дублирует предыдущий элемент в части учетной политики, являющийся документом, который закрепляет процедурные аспекты бухгалтерского учета, но приемлемым для целей использования в качестве информационного блока. Детализированная реальная своевременная объективная информация выступает основой для оценки возможностей оптимизационных мероприятий и принятия взвешенного решения.

Нужным с позиций сбалансированности притока и оттока денежных средств выступает налоговый календарь, который содержит информацию о сроках подачи налоговой декларации и уплаты налогов и сборов, что минимизирует риски несения дополнительных издержек в связи с уплатой штрафных санкций.

Налоговый план, по мнению ученого, позволяет планировать налоговые выплаты в диапазоне заданного интервала времени, как в целом по предприятию, так и в разрезе финансово-хозяйственных операций. Безусловно, наличие налогового плана помогает следовать в направлении заданного курса, формализовать, используя язык цифр, принятые решения, устранять некую многозначность и неточность. Однако налоговый план в условиях непостоянства и возможных колебаний множества либо единичных факторов, воздействующих на различные стороны и состояние экономики на макро- и микроуровне, не в полной мере отвечает реальному будущему, представляя, как правило, слегка измененную экстраполяцию прошлого с учетом налагаемого на него новых и/или измененных решений. По нашему мнению, более предпочтительным элементом может стать налоговый бюджет, в котором по всей совокупности уплачиваемых предприятием налогов отражаются плановые и фактические показатели, являющиеся достоверной базой для контроля хода исполнения налоговых обязательств, анализа результативности применяемой системы налогообложения, её регулирования в режиме реального времени.

Выделение таких элементов, как методы анализа динамики налоговых платежей и методы расчета налоговой нагрузки дают информационную базу для оценки налоговой системы организации и результативности принятой налоговой стратегии, которая также выступает в качестве элемента. Но данные методы ограничены лишь налоговым пространством и не охватывают комплексной картины всей среды функционирования организации. В силу чего данные методы целесообразно дополнить методами, используемыми для оценки всех параметров деятельности плательщика, позволяя в некоей степени снять элемент неопределенности в принятии стратегических решений, способствуя повышению эффективности управленческих решений, напрямую отражающихся на конкурентоспособности субъекта экономики.

Наличие стратегии оптимизации налогов может выступать объединяющей все элементы налоговой стратегии или налогового планирования. В ней отражаются не только принятые решения, методы и инструменты, но и тип налоговой стратегии, принятая менеджерами концепция как конструкция стратегии развития.

Элемент четкого исполнения налоговых обязательств является по своей сути принципом построения налоговых отношений, о котором ранее шла речь. Контроль недопущения дебиторской задолженности по хозяйственным договорам за отгруженную продукцию (товары, работы, услуги) может выступать инструментом управления налогами, но не составным элементом, который определяет содержательную сторону исследуемого понятия.

Объединение указанных элементов в единое сложное целое обеспечивается организацией определенным способом устойчивых связей между ними с использованием различных инструментов. Инструмент – это орудие для производства каких-либо работ средство, способ, применяемый для достижения чего-либо⁵. Инструментарий оптимизации налогов достаточно развит, широко представлен и охарактеризован в научной и практической литературе. Данные инструменты различны по своей природе в зависимости от поставленных задач, масштабов деятельности организации, организационно-правовой формы деятельности плательщика и других характеристик.

Современный список инструментов содержит следующие позиции:

- налоговые льготы;
- место регистрации и осуществления финансово-хозяйственной деятельности;
- организационно-правовая форма финансово-хозяйственной деятельности плательщика;
- режимы налогообложения;
- хозяйственные договоры;
- учетная политика;
- цены сделок;
- сроки уплаты налогов в государственный бюджет;
- защита налоговых прав.

Налоговые льготы, с одной стороны, являются важнейшим инструментом государственного стимулирования инвестиций, внедрения инноваций, расширение географии хозяйственной деятельности организаций, реализации государственных программ. По этому поводу Роберт Кийосаки пишет: «... налоги – это стимул, который правительство применяет, чтобы побудить людей делать то, что ему нужно. Если вы будете выполнять пожелания государства, то сможете заработать кучу денег и при этом платить меньше налогов...» [17, с. 17]. С налоговыми льготами тесно связан выбор места регистрации осуществления предпринимательской деятельности и выбор организационно-правовой формы ведения бизнеса. Опираясь на национальное налоговое законодательство, имеющее особенности налогообложения в зависимости от места осуществления деятельности в разрезе конкретной страны, на налоговое законодательство другого государства, характеризующееся более благоприятным налоговым климатом,

⁵ Словарь русского языка: В 4 т. / под ред. А.П. Евгеньевой. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Русский язык, 1981. – С. 670.

плательщикам предоставлены возможности оптимизировать налоги через создание зарубежного филиала, дочерней компании, группы зарубежных компаний, приобретение иностранной компании и другие формы единичной и совместной деятельности. Кроме того, компании международного масштаба деятельности могут воспользоваться налоговыми преференциями, предусмотренными международными налоговыми соглашениями. Особенности создания, функционирования, распределения прибыли, которые во многом предопределены организационно-правовой формой деятельности, непосредственно выступают основанием применения налоговых льгот.

Выбор системы налогообложения и ее использование плательщиком предопределяет конкретные способы и методы оптимизации налогов. При любом режиме налогообложения существенную роль в оптимизации налоговых платежей играет организация финансовых взаимоотношений с покупателями продукции и поставщиками товарно-материальных ценностей для целей производства. Условия заключаемых договоров, тип, вид контрагента обуславливают возникновение большинства объектов налогообложения, что может стать активным инструментом оптимизации налогов и расширить спектр применяемых методов уменьшения обязательных платежей в государственный бюджет.

Неотъемлемым элементом договора выступают цены сделки, определяющие не только гибкость экономического механизма национальных организаций как фактора их конкурентоспособности и выступающие условием международной миграции капитала, структуры мировой валютной и финансовой системы, но и оказывающие влияние на налоговые базы и другие элементы налогов. С позиций оптимизации налоговых платежей широкое распространение получил механизм трансфертного ценообразования, имеющий, однако, негативный оттенок, выступая отдельным объектом контроля налоговыми органами и основанием дополнительных налоговых рисков.

Использование плательщиками учетной политики позволяет манипулировать налоговыми базами и сроками исполнения налогового обязательства через влияние на размер и структуру выручки от реализации, заработной платы, себестоимости, прибыли. Кроме того, право выбора сроков уплаты налогов из диапазона допустимых и возможности получения отсрочки или налогового кредита также выступает средством воздействия на налоговые платежи.

Плательщики налогов зачастую сталкиваются с такими задачами, как необходимость защиты своих налоговых прав, обоснование добросовестности исполнения налоговых обязательств, рациональное решение которых через грамотное поведение плательщика может стать эффективным инструментом в стратегии выстраивания налоговых отношений плательщика с органами налогового контроля. Одним из вариантов использования данного инструмента видится предложенный В.И. Макарьевой [18, с.17] метод лоббирования, который заключается в том, что плательщик, защищая свои личные интересы лично, через ассоциации и объединения, может влиять на законодательство, способствует формированию выгодного налогового режима.

Отдельные авторы классифицируют инструменты по различным критериям. Например, Н.Н. Галеева⁶, Гурова А.В.⁷ структурируют их относительно этапов жизненного цикла организации:

– на этапе «создание бизнеса», когда возникает идея бизнеса, определяются цели и задачи в рамках разработанной финансовой стратегии и решаются организационно-правовые вопросы: выбор месторасположения, организационно-правовой формы ведения бизнеса;

– на этапе «становление и развитие бизнеса», который характеризуется повышением предпринимательской активности, наращиванием оборотов по реализации продукции, увеличением контрагентов: выбор форм и методов ведения текущей деятельности (формы сделок, оплаты труда и реализации социальной политики, оперативное реагирование на изменение налогового законодательства);

– на этапе «расцвет предпринимательской деятельности», характерными чертами которого являются стабильный экономический рост, укрепление финансового состояния, значительные инвестиционные потоки: выбор форм и методов размещения активов и прибыли;

– на этапе «подготовка к реорганизации, ликвидации или смене вида деятельности», являющимся закономерным в развитии бизнеса: выбор форм и методов ведения текущей деятельности.

Под воздействием изменений налогового законодательства, тенденций внутри страны, развития межгосударственных связей, мировых экономических течений список инструментов модифицируется. Однако рациональное применение инструментов, особенности их использования, перспективы практической реализации обуславливают выбор конкретного метода в зависимости от поставленных задач.

Метод (от гр. **metodos** – ‘путь исследования, теория, учение’) – прием, способ или образ действий⁸.

Российские ученые, рассматривая особенности применения различных методов налоговой оптимизации, их систематизировали по различным группам, применяя разнообразные критериальные подходы. В своей работе остановимся, на наш взгляд, на имеющих наибольшую методологическую ценность. Так, Брызгалин А.В. [15, с. 19] и группа его единомышленников объединила широкий спектр методов оптимизации налогов в следующие группы:

- нормативно-правовые (разработка приказа об учетной и налоговой политике);
- специальные методы налоговой оптимизации (метод замены отношений, метод разделения отношений, метод отсрочки налогового платежа, метод прямого сокращения объекта налога, метод оффшора);
- применение льгот и освобождений.

⁶ Галеева Н.Н. Совершенствование использования инструментов налогового менеджмента в управлении финансовыми потоками организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2007. – Л. 124–127.

⁷ См. сноску № 3. – С. 43–46.

⁸ Экономический словарь / Под ред. А.Н.Азрилияна. – 2-е изд. – М.: Ин-т новой экономики, 2009. – С. 442.

Данный методический подход ориентирует плательщиков на рассмотрение методов оптимизации параллельно перспектив его использования в течение заданного периода времени. Нормативно-правовые методы, требующие закрепления в принимаемой на уровне плательщика учетной политике, позволяют благополучно оптимизировать налоги в течение нескольких налоговых периодов, что позволяет обеспечить соблюдение принципа эффективности. Наоборот, специальные методы налоговой оптимизации, требующие оценки рациональности их применения в отдельном случае, по конкретной сделке, управленческому решению, позволяют сокращать налоговую нагрузку в определенном временном периоде. Выделение учеными в отдельную группу доступных к применению налоговых льгот обосновано существованием зависимости длительности их использования от вида и условий применения.

Связывая появление и наличие различных ситуаций, возникающих в процессе экономической и финансовой деятельности плательщика, с налоговыми последствиями, отдельные авторы при рассмотрении методов оптимизации налогов их классифицируют следующим образом:

– внутренние (выбор учетной политики и налогового учета, разработка конкретных схем при осуществлении сделок, определение структуры активов, подлежащих налогообложению, и порядка использования оборотного капитала);

– внешние (метод замены налогового субъекта, замены вида деятельности, замены налоговой юрисдикции, выбор режима налогообложения) [19, с. 417, 425].

Критерием применения такой градации является ограниченность их применения. Наиболее распространенными и применимыми для плательщиков являются внутренние способы, доступные каждому плательщику. Практическое применение таких методов, как выбор налоговой юрисдикции, организационно-правовой формы деятельности, которые относятся к внешним методам, имеют ограниченность стадией становления бизнеса. Их применение в дальнейшей деятельности организация предполагает глобальное изменение и последствия для структуры плательщика, места его размещения, вида экономической деятельности. Поэтому данный подход позволяет плательщику осуществить выбор среди имеющегося набора способов.

Особенности механизма налогообложения и учет фактора риска позволили М.М. Есеневу⁹ всю совокупность способов оптимизации налогов представить в разрезе следующих групп:

– по признаку времени: приводят к сокращению налоговых обязательств в любой момент времени; приводят как к увеличению, так и к сокращению налоговых обязательств с течением времени;

– по пространственно-структурному признаку: однозначно приводят к сокращению налоговых обязательств; применение связано как с ростом, так и сокращением налоговых обязательств;

– по признаку риска: условно безрисковые, рискованные методики.

Для минимизации риска вменения плательщику необоснованного изменения налоговых обязательств и наложения административной, а порой и уголовной, ответственности российский ученый Анищенко А.В. предлагает все многообразие схем налоговой оптимизации классифицировать следующим образом:

1. Относительно легальные. К таким автор классификации относит, например, использование аффилированных лиц, применение специальных режимов налогообложения при передаче имущества в лизинг (аренду), в рамках простого товарищества, при использовании трансфертных цен, разукрупнении крупной организации. Возможность минимизации зарплатных налогов ученый видит в замене выплаты зарплаты компенсациями, дивидендами, ауштаффинга, применении труда инвалидов и др.

2. Легальный способ налоговой оптимизации. Такие способы базируются на выборе вариантов учетной политики для целей налогообложения, которые направлены не на сокращение суммы уплачиваемых налогов, а на отсрочку их уплаты и получение экономического эффекта от уменьшения покупательной способности денег во времени [20, с. 5–6]. Безусловно способы оптимизации налогов, включенные во второй блок, характеризуются более низкими рисками и менее активными действиями плательщиков. В таком случае, как точно заметила Климова М.О. «...обязанность по уплате налогов не перекладывается на других налогоплательщиков...» [21, с. 20], а лишь перераспределяются во времени.

Учитывая характер перераспределения налоговых обязательств как один из критериев разграничения уклонения от уплаты налогов и налоговой оптимизации, и отнеся к последним лишь методы, при которых обязанность по уплате налогов не перекладывается на других плательщиков, налоговеды [21] предлагают классифицировать методы оптимизации налогов с учетом особенностей перераспределения налогов:

– налоговые обязанности перераспределяются во времени. Использование таких методов, как выбор срока полезного использования и метода начисления амортизации, создание резерва по сомнительным долгам, применение лизинга при приобретении имущества и др., как правило, основанные на возможностях учетной политики, позволяют плательщикам варьировать между сроками уплаты налогов, выбирая наиболее подходящие;

– налоговые обязанности перераспределяются на взаимосвязанных плательщиков с использованием организационно-правовой формы ведения бизнеса, места расположения организации и её структур и др.

Такая классификация имеет ценность не только с позиций плательщика, позволяя оценить результаты действий по изменению налоговых обязательств, но и в ключе государственного налогового планирования и прогнозирования, оценки влияния применяемых схем оптимизации налогов на изменение тяжести налогообложения других плательщиков, социальную и политическую ситуацию в стране.

⁹ Есенева М.М. Формирование и развитие налогового менеджмента организации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Ростов н/Д., 2010. – Л. 28.

Практика применения методов оптимизации налогов для решения задач налоговой стратегии и максимального соблюдения принципов организации рациональных налоговых отношений доказывает, что все методы, используются, как правило, в определенной совокупности, обеспечивая связь, позволяющую, во-первых, комплексно подойти к использованию действенных методов, а во-вторых организовать определенным образом взаимосвязь между элементами всей системы. Данной функцией философы наделяют форму.

Форма – это способ организации, связи элементов содержания в единое целое [22, с. 386].

Органическая связь содержания и формы, их взаимодействие указывают на актуальность выработки форм взаимодействия всех составных элементов налоговой стратегии, отвечающей за решение важной задачи оптимизации налоговых платежей, её методов и принципов. Поэтому исследователи большое внимание уделяют поиску рациональных форм налогового планирования, неразрывно связанного с оптимизацией налогов. К настоящему времени предложены следующие формы, особенности применения которых указывают на их эволюционирование и повышение их эффективности, способствующей развитию изучаемого предмета:

- текущий финансовый контроль налоговых платежей;
- предварительная налоговая экспертиза;
- вариационно-сравнительный анализ новых проектов и деятельности организации [5, с. 236–237; 7, с. 111–112].

Результатом проведения мероприятий текущего финансового контроля является выявление отклонений между прогнозами и реальными платежами и выяснение причин с целью выработки конкретных рекомендаций по их ликвидации или минимизации. Проведение предварительной налоговой экспертизы всех рассматриваемых к внедрению проектов и управленческих решений позволяет оценить налоговые последствия возможных финансово-хозяйственных операций, являющихся информационно-аналитической базой для разработки прогнозов финансовых потоков, включая налоговые, и выступающие объектом текущего контроля. И наконец, наиболее развитой формой выступает вариационно-сравнительный анализ налоговых последствий многовариантного сочетания особенностей финансово-хозяйственной деятельности организации и комбинации различных методов оптимизации налогов. С учетом большого числа переменных, имеющих место в налоговой и функциональной среде, в которой организует свою деятельность плательщик, данный метод позволяет обосновать и внедрить наиболее приемлемый сценарий развития предпринимательских событий.

Заключение. Автором исследованы и систематизированы выработанные к настоящему времени зарубежными и белорусскими исследователями следующие компоненты методологии налоговой стратегии организации:

- принципы: комплексность, эффективность, законность, безупречное документальное оформление, альтернативность, гибкость и оперативность;
- элементы: налоговый календарь, стратегия минимизации/оптимизации налоговых обязательств, налоговый план, методы анализа динамики налоговых платежей, методы расчета налоговой нагрузки;
- инструменты: налоговые льготы, место регистрации и осуществления финансово-хозяйственной деятельности, организационно-правовая форма финансово-хозяйственной деятельности плательщика, режимы налогообложения, хозяйственные договоры, учетная политика, цены сделок, сроки уплаты налогов в государственный бюджет, защита налоговых прав;
- методы: разработка приказа об учетной и налоговой политике, метод замены отношений, разделения отношений, отсрочки налогового платежа, прямого сокращения объекта налога, метод офшора, применение льгот и освобождений;
- формы: текущий финансовый контроль, предварительная налоговая экспертиза, вариационно-сравнительный анализ.

Такой шаг позволяет очертить грани налоговой стратегии организации и определить её содержательную наполненность. В целях повышения эффективности управления налоговыми платежами в условиях многогранности факторов, воздействующих на финансовые показатели деятельности организации, автором обобщены критериальные подходы к классификации методов оптимизации налогов: время использования, уровень риска, пространственно-структурный признак, характер переложения налогов.

Признавая значительный вклад ученых в развитие методологии формирования налоговой стратегии организации, автором критически оценены каждое из положений и выработаны собственные дополнения. Такое развернутое представление о различных аспектах налоговой стратегии организации позволяет плательщикам апробировать наиболее приемлемые варианты оптимизации налогов, генерировать собственные идеи, что способствует укреплению корпоративных, а, следовательно, и государственных финансовых ресурсов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый механизм: теория и практика: Налоги. Таможенно-тарифное регулирование. Учет и контроль. Ценообразование: пособие / С.И. Адаменкова, и др.; под ред. С.И. Адаменковой. – 4-е изд., доп. и перераб. – Минск: Элайда, 2007. – С. 474–490.
2. Бугаев А.В. Налоговое планирование деятельности субъектов хозяйствования, или Как минимизировать налогообложение в Республике Беларусь. – Минск: Регистр, 2006. – 160 с.
3. Василевская Т.И. Налогообложение организаций и оптимизация налоговых платежей: учеб.-метод. пособие. – Минск: Тетра-Системс, 2011. – 80 с.

4. Налоги в Республике Беларусь: теория и практика в цифрах и коммент. / В.А. Гюрджан, Н.Э. Масинкевич, В.В. Шевцова; под общ. ред. В.А. Гюрджан. – Минск: Светоч, 2002. – 256 с.
5. Налогообложение в системе международных экономических отношений: учеб. пособие / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. – Минск: Армита – Маркетинг. Менеджмент, 2000. – 359 с.
6. Василевская Т.И., Демчук Н.Н. Налоги и отчисления предприятий Республики Беларусь: Методика и практ. рекоменд. – Минск: Белпринт, 1999. – 272 с.
7. Заяц Н.Е. Теория налогов: учеб. – Минск: БГЭУ, 2002. – 220 с.
8. Литовко С.А. Налоговое планирование: использование оффшорных компаний. – Минск: Агентство Владимира Гревцова, 2008. – 144 с.
9. Лученок А.И. Мошенничество в бизнесе. – Минск: Амалфея, 1997. – 272 с.
10. Хмылко С.А., Ярмош Е.П. Риски налоговой оптимизации. Антикризисный план развития бизнеса [Электронный ресурс]. – Минск, 2024. – URL: <https://hyp.by/riski-nalogovoy-optimizatsii/>. (дата обращения: 18.08.2024).
11. Содействие Министерству по налогам и сборам Республики Беларусь в создании института налоговых консультантов [Электронный ресурс]. – URL: <http://w1.economy.gov.by/ip/pr2/2-49.pdf>. (дата обращения: 18.08.2024).
12. Налоговое консультирование: международный опыт и перспективы для Республики Беларусь. – Минск, 2014.
13. Медведев А.Н. Как планировать налоговые платежи: практ. рук-во для предпринимателей. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
14. Лукаш Ю.А. Оптимизация налогов. Методы и схемы. – М.: ГроссМедиа, 2006. – 384 с.
15. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика: с учетом ч. 1 и ч. 2 Налогового кодекса РФ / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – 2-е изд., перераб. и доп. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2005. – 299 с.
16. Налоговый менеджмент: учеб. / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко. – М.: Дашков и К°, 2012. – 332 с.
17. Кийосаки Р. Налоговые секреты / пер. с англ. С.Э. Борич. – Минск: Попурри, 2015. – 80 с.
18. Макарьева В.И. Оптимизация налогообложения. – М.: ООО «Журнал «Горячая линия бухгалтера», 2005. – 120 с.
19. Дуканич Л.В. Налоги и налоговый менеджмент в России. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 605 с.
20. Анищенко А.В. Оптимизация налогов. – М.: «Бухгалтерский учет», 2009. – 128 с.
21. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / И.А. Майбуrows и др.; под ред. И.А. Майбуrows, А.П. Кирееvко, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. – 383 с.
22. Бессонов Б.Н. Философия. История и современные задачи: учеб. для вузов. – М.: Норма, 2006. – 560 с.

Поступила 22.08.2024

INDIVIDUAL METHODOLOGICAL FEATURES OF THE TAX STRATEGY OF THE ORGANIZATION

I. KONONCHUK
(*Polessky State University, Pinsk*)

The article presents the existing methodological developments in the construction of the tax strategy of the organization, closely interrelated with tax optimization, tax planning, tax management. The principles of tax optimization proposed by scientists are studied. The stages of constructing the tax strategy of the organization are outlined as a conceptual view of individual scientists on the essence of tax strategizing. The elements of the tax management system are studied in detail and their functional role is disclosed. A modern list of tax optimization tools is systematized and their substantive characteristics are presented in detail, as well as their grouping is given relative to the stages of the life cycle of the organization. The article presents a grouping of tax optimization methods taking into account the criteria that have the greatest methodological value. The rational forms of tax planning proposed by researchers are described, ensuring the optimization of the totality of tax payments.

Keywords: *tax strategy, tax optimization, tax planning, principles, methods, tools, elements, tax incentives, accounting policy, tax regimes, tax burden.*