

Виды налоговых стратегий хозяйствующего субъекта

Назарова Наталья Александровна, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет при Правительстве РФ, ANazarova@fa.ru

Залашкова Анна Сергеевна, студент магистратуры 2 курса, кафедра налогов и налогового администрирования, магистерская программа «Налоги. Бухгалтерский учет. Налоговый консалтинг», Финансовый университет при Правительстве РФ, 222111@edu.fa.ru

Аннотация: в статье рассматривается сущность налоговой стратегии компании, а также разработана авторская классификация видов налоговых стратегий хозяйствующих субъектов и дана их характеристика.

Ключевые слова: налоговая стратегия, налоговая политика, налоговый менеджмент, методы управления налоговыми платежами.

В текущих экономических условиях в Российской Федерации усиливается фискальное давление на налогоплательщиков посредством все более жесткого контроля их деятельности. При таких обстоятельствах особую актуальность приобретают вопросы налогового менеджмента и, в особенности, вопросы формирования налоговой стратегии хозяйствующего субъекта. Именно эти элементы общей финансовой стратегии, при должной их реализации, позволяют снизить налоговую нагрузку и перенаправить высвободившиеся денежные средства на инвестиционные цели, что увеличивает рентабельность деятельности организации и дает ей определенные конкурентные преимущества.

Налоговый менеджмент имеет два основных уровня – тактический и стратегический. Основной целью стратегического налогового менеджмента является создание такой налоговой стратегии, которая с одной стороны была бы гармонизирована с финансовой стратегией и особенностями операционной и инвестиционной деятельности компании, а с другой позволяла бы наиболее эффективно планировать налоговые платежи и минимизировать налоговые риски в долгосрочной перспективе.

Стратегическое налоговое планирование является непрерывной деятельностью по контролю и прогнозированию налоговых платежей, анализу отклонений от построенного прогноза и корректировке и адаптации налоговой стратегии компании к изменившимся обстоятельствам. В свою очередь, тактический налоговый менеджмент сводится к администрированию текущих налоговых платежей и имплементации методов управления налоговыми платежами, заданными налоговой стратегией.

Предметом стратегического налогового менеджмента является налоговая стратегия (политика), определяющая уровень налогообложения, и ее практическая реализация.

Налоговая стратегия - это управление финансового хозяйственной деятельностью экономического субъекта, направленное на повышение эффективности его взаимодействия с государственным механизмом налогообложения в целях законного уменьшения налоговой нагрузки и выявления финансовых ресурсов для их последующей капитализации [3].

Налоговая стратегия является частью общей стратегии ведения деятельности организации. Она является основой планирования налоговых расходов и их минимизации, а также она нацелена на снижение уровня налоговых рисков до приемлемых организацией значений. При этом налоговая стратегия должна быть гармонизирована с прочими стратегическими планами организации и оценивать эффект их реализации на налоговую нагрузку и возможное возникновение налоговых рисков. Среди прочих, осуществляемых компанией стратегий, могут быть:

- Маркетинговая стратегия
- Инвестиционная стратегия
- Стратегия по снижению затрат
- Производственная стратегия
- Стратегия осуществления НИОКР

– Прочие

Формирование налоговой стратегии в конкретном хозяйствующем субъекте должно осуществляться с учетом ряда факторов, определяющих такие особенности деятельности, как: масштабы бизнеса; уровень налоговой нагрузки; режимы налогообложения; отраслевые особенности налогообложения; финансовые, кадровые, информационные и технические возможности.

Отдельный параметр, который должен задаваться при формировании налоговой стратегии – это приемлемый уровень налогового риска [1]. При этом стоит понимать, что понятие приемлемого уровня риска не тождественно понятию минимального уровня риска. Так, к примеру, в действующем налоговом законодательстве нет четкого разграничения имущества на движимое или недвижимое [4]. Следовательно определение некоторых видов оборудования как движимого имущества (таких как трансформаторы и генераторы) влечет за собой возникновение определенных налоговых рисков, связанных с тем, что ФНС России может оспорить классификацию такого имущества как движимого и доначислить в связи с этим налог. Однако этого может и не случиться, а в случае возникновения спорной ситуации компания имеет вполне реальный шанс отстоять свою позицию в суде. В данной ситуации компания может принять такой риск как приемлемый и исключить часть основных средств из расчета базы по налогу на прибыль. Но на этом действия компании не заканчиваются. Принимая то, что у нее появился определенный налоговый риск, компания теперь должна мониторить уровень данного риска исходя из актуальной правоприменительной практики и изменений позиции ФНС России по данному вопросу.

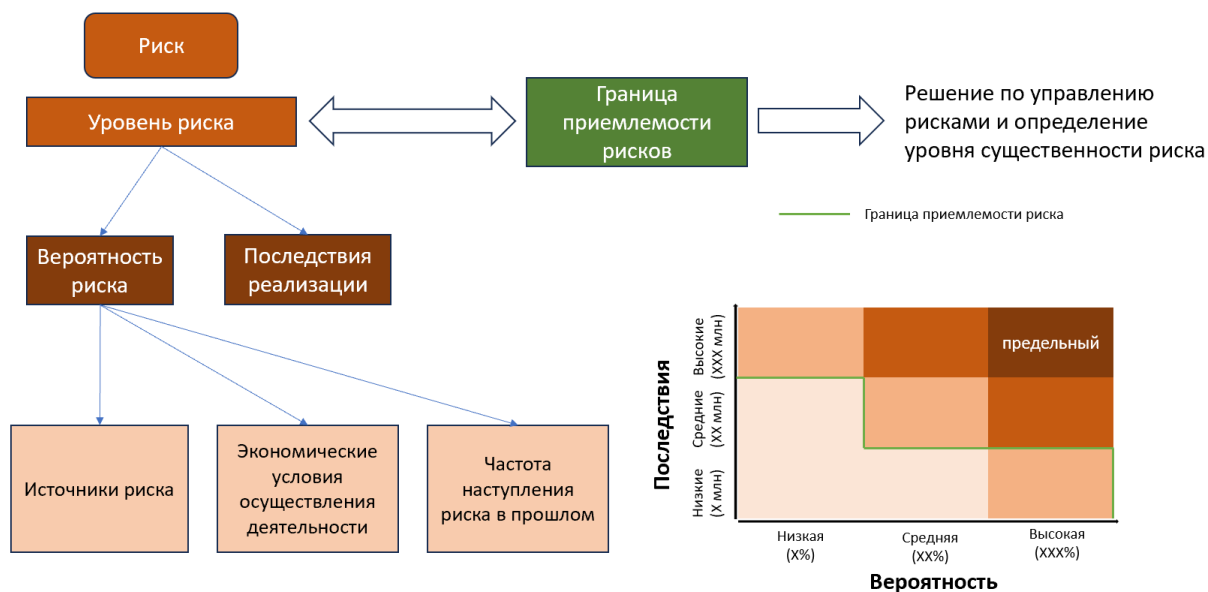


Рисунок 1 - Мониторинг уровня текущего налогового риска

Источник: составлено автором по данным PWC

Таким образом, суть определения приемлемого уровня налогового риска в налоговой стратегии заключается не столько в минимизации налогового риска сколько в управлении им.

На основе всего описанного ранее мы можем составить классификацию видов налоговых стратегий хозяйствующих субъектов. На данный момент подобная классификация в научной литературе практически не встречается. Однако налоговая политика и налоговая стратегия являются достаточно близкими по существу понятиями. Существует несколько подходов к определению типов налоговых политик [2,5,6,7,8,9].

Так Е.В. Оломская и А.А. Аксентьева делят возможные варианты налоговых политик всего на два типа – агрессивную, которая выражается в достижении налоговой оптимизации всеми возможными способами и не ограничивает при этом рост налоговых рисков, и консервативную, заключающуюся в исчислении и уплате налогов по «стандартному» сценарию т.е. полностью в соответствии с законодательством и без применения каких-либо оптимизационных механизмов.

Другой подход, предложенный О.В. Коневой, предполагает классификацию видов налоговой политики с учетом налоговой безопасности организации. Были выделены следующие типы:

- Инертный (налоговая оптимизация отсутствует как таковая, что сопровождается высоким уровнем налоговой нагрузки)
- Стандартный (компания прибегает к стандартным схемам налоговой оптимизации, лежащим в правовом поле и ее уровень налоговой нагрузки является приемлемым)
- Оптимальный (компания разрабатывает варианты налоговой оптимизации с учетом специфики своей деятельности ориентируясь допустимый размер возможных налоговых последствий, при этом ее налоговая нагрузка считается оптимальной для той отрасли, где компания осуществляет свою деятельность)
- Агрессивный (компания применяет все возможные оптимизационные схемы не считаясь с возможными налоговыми последствиями, имеет критично низкий уровень налоговой нагрузки)

Концепция выделения видов налоговых политик, выработанная Л.Ю. Филибоковой базируется на уровне налоговой нагрузки и наборах мер, предпринимаемых организацией для проведения такой политики. Исходя из чего были выделены такие типы налоговых политик как «идеальная», «консервативная», «компромиссная», «агрессивная».

На основе приведенных классификаций была выработана авторская классификация видов налоговых стратегий хозяйствующих субъектов, рис 2. Особое место в разработанной классификации занимает уровень налогового риска и уровень налоговой нагрузки, присущие тому или иному виду налоговой стратегии.

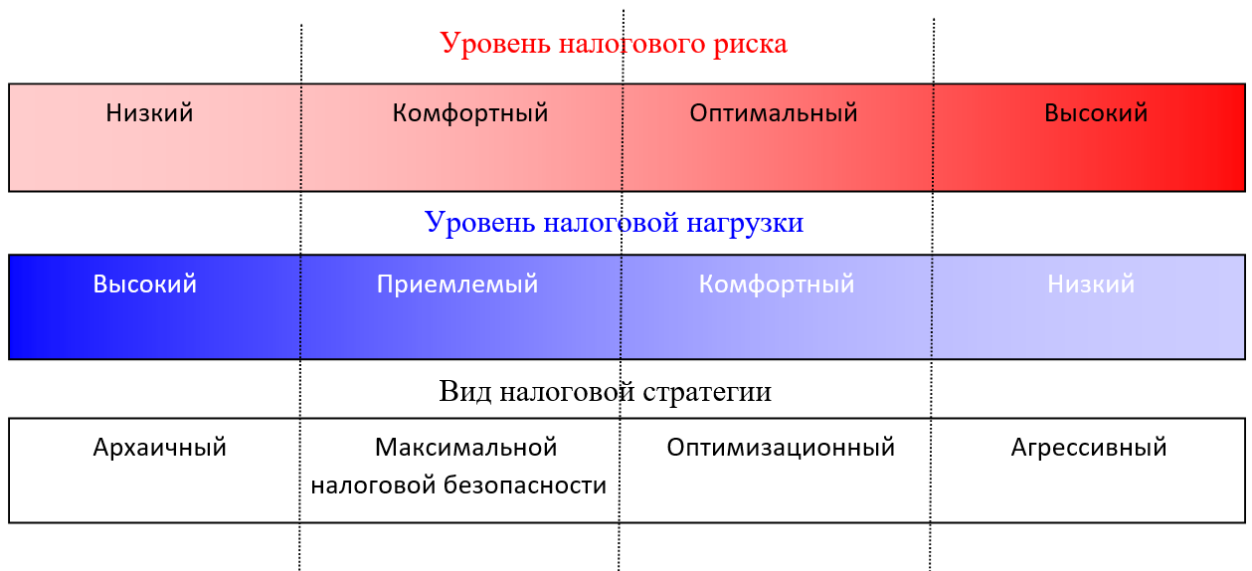


Рисунок 2 - Виды налоговых стратегий хозяйствующего субъекта

Источник: составлено автором

Архаичный вид налоговой стратегии сводится к тому, что компания практически не прибегает к налоговой оптимизации посредством использования каких-либо методов управления налоговыми платежами. Единственным путем воздействия на величину налоговых платежей для нее является учетная политика в целях налогообложения, которая зачастую не выполняет никакой оптимизационной функции и не учитывает специфику деятельности. Такая учетная политика существует лишь для того, чтобы соблюдать законодательные требования о ее наличии, она максимально приближена к бухгалтерской учетной политике для уменьшения затрат на ведение налогового учета. Как правило описанный вид налоговой стратегии выбирается небольшими или очень молодыми компаниями, которые просто не имеют достаточного количества ресурсов для ведения полноценного налогового учета.

Стратегия максимальной налоговой безопасности как правило применяется иностранными компаниями, не имеющими большого опыта взаимодействия Федеральной налоговой службой Российской Федерации и не желающими сталкиваться с налоговыми рисками во избежание возможных

репутационных потерь. В отношении возникающих спорных ситуаций компании предпочитают придерживаться позиций ФНС России, изложенных в письмах или следующих из текущей судебной и правоприменительной практики. У таких компаний уже достаточно средств для ведения полноценного налогового учета, а ее налоговые специалисты достаточно компетентны для формирования учетной политики в целях налогообложения «настроенной» под особенности деятельности компании и ее финансовую стратегию, что позволяет в некоторой степени снизить налоговую нагрузку. Помимо учетной политики данный вид налоговой стратегии подразумевает и использование общих методов управления налоговыми платежами, строящихся на анализе деятельности организации в целом, выявлении причин отклонений между плановыми и фактическими суммами уплаченных налогов и уровнями налоговой нагрузки, моделировании альтернативных вариантов ведения хозяйственной деятельности и сопоставлении их уровня налогового бремени с текущим вариантом осуществления деятельности. К общим методам относятся:

- метод вариационно-сравнительного анализа
- имитационный метод
- метод микробалансов
- текущий финансовый контроль

Оптимизационная налоговая стратегия зачастую применяется достаточно крупными компаниями, учетная политика которых уже приведена в соответствие с особенностями их деятельности. Они имеют отдельную систему налогового учета и активно применяют как общие, так и специальные методы управления налоговыми платежами. Существует множество специальных методов управления налоговыми платежами вот основные из них:

- метод замены отношений
- метод разделения отношений

- метод прямого сокращения объекта налогообложения
- метод отсрочки налогового платежа
- метод делегирования налоговой ответственности предприятию-сателлиту
- метод офшора
- метод применения законодательно установленных льгот, субсидий и субвенций

Компании, чья налоговая стратегия относится упоминаемому виду готовы осуществлять свою деятельность при определенном, «оптимальном» уровне налогового риска, вызываемым применением специальных методов. Специальные методы «балансируют» на грани законности их применения, что сопровождается возникновением налоговых рисков. В целях налоговой оптимизации организации готовы работать с этими рисками – разрабатывать мероприятия по их снижению, менять договорную, маркетинговую или любую иную политику, заранее формировать алгоритмы действий и собирать аргументы и доказательства законности применяемого подхода на случай возникновения вопросов со стороны налогового органа. Неотъемлемой частью такой стратегии становится мониторинг текущего уровня налогового риска и анализ изменений в правоприменительной практике.

Агрессивная налоговая стратегия присуща компаниям, осуществляющим свою деятельность в высококонкурентных отраслях или желающим максимизировать свою прибыль невзирая на возможные налоговые последствия. Для такой налоговой стратегии характерно наличие высоких налоговых рисков и критично низкой налоговой нагрузки, как правило существенно ниже среднеотраслевых значений. Компании следующие данной налоговой стратегии используют все возможные способы налоговой оптимизации, в том числе и заведомо неправомерные, такие как дробление бизнеса, приобретение «бумажного» НДС и т.д.

Выбор налоговой стратегии отвечающей нуждам компании является критично важным для успешного ведения бизнеса и возможности его дальнейшего развития. В некоторых отраслях (к примеру грузоперевозки автотранспортом) конкуренция настолько высока, что толкает компании к выбору налоговой стратегии, подразумевающей наличие существенных налоговых рисков в угоду низкой налоговой нагрузке, для того чтобы компания могла оставаться рентабельной. В других отраслях (к примеру фармацевтика) компании чаще выбирают политику максимальной налоговой безопасности, что продиктовано желанием иметь предсказуемый объем налоговых платежей и не нести непредвиденных расходов. Такие компании имеют высокую маржинальность, и выбранная налоговая стратегия не является для них обременительной, в то время как для компании из первого примера такой выбор скорее всего оказался бы фатальным. Так или иначе, сама проблема выбора подходящей налоговой стратегии еще долгое время не потеряет свою актуальность для компаний всех отраслей и масштабов.

Использованные источники:

1. Березина, А. Д. Анализ налоговых рисков при формировании налоговой стратегии организации / А. Д. Березина, Л. П. Грундел // *Russian Economic Bulletin*. – 2022. – Т. 5, № 3. – С. 200-203. – EDN IBGQUG.
2. Борисова, О.В. Корпоративная налоговая политика: понятие и методика оценки / О.В. Борисова // *Аудит и финансовый анализ*. – 2016. – № 6. – С. 9 -16.
3. Горохова Н.А. Формирование налоговой стратегии хозяйствующего субъекта: Дисс. канд. экон. наук. — М., 2010.
4. Губачиков, А. М. Классификация объектов на движимое и недвижимое имущество при расчете налога на имущество / А. М. Губачиков, С. С. Сижажева // *Управленческий учет*. – 2021. – № 9-3. – С. 695-700. – DOI 10.25806/uu9-32021695-700. – EDN QCOOEQ.

5. Конева, О.В. Оценка регулирующего воздействия налоговой политики на экономическую безопасность промышленного кластера / О.В. Конева // Вестник НГИЭИ. – 2019. – № 5 (96). – С. 151 - 172.
6. Мамонова, И.В. Взаимосвязь классификации и методов налоговой политики организации / И.В. Мамонова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2005. – № 14. – С. 105-116
7. Оломская, Е.В. Устранение пробелов в бухгалтерском и налоговом учете: компаративный анализ зарубежного опыта и российской практики / Е.В. Оломская, А.А. Аксентьева // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – № 3. – С. 338 - 368.
8. Пучкова, Е. М. Налоговая политика компании: элементы, типы и порядок формирования / Е. М. Пучкова, Р. А. Селихов // Научный вестник Государственного автономного образовательного учреждения высшего образования "Невинномысский государственный гуманитарно-технический институт". – 2022. – № 2. – С. 127-133. – EDN QJKDEO.
9. Филобокова, Л.Ю. Оптимизация налоговой политики малого предприятия: оценка и управление / Л.Ю. Филобокова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 4. – С. 62 - 66.