



НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ

Под научной редакцией профессора
Л.И. ГОНЧАРЕНКО

Рекомендовано
ФГБОУ ВО «Государственный университет управления»
в качестве **учебника** для студентов вузов,
обучающихся по направлению подготовки «Экономика»
(квалификация (степень) — бакалавр)

Министерство образования и науки Российской Федерации
ФГАУ «Федеральный институт развития образования»
Регистрационный номер рецензии № 469 от 09.10.2012

Второе издание, переработанное

Рекомендовано
Экспертным советом УМО в системе ВО и СПО
в качестве **учебника**
для направления бакалавриата «Экономика»

УДК 336.1/.5(075.8)
ББК 65.261.4я73
Н23

Рецензенты:

Д.И. Ряховский, проф. департамента «Антикризисное управление и финансы», первый проректор Института экономики и антикризисного управления, д-р экон. наук,
Л.Н. Лыкова, главный научный сотрудник Института экономики РАН, д-р экон. наук, проф.,

О.А. Родионова, проф. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, д-р экон. наук, проф.

Н23 **Налогообложение организаций** : учебник / коллектив авторов ; под науч. ред. Л.И. Гончаренко. — 2-е изд., перераб., — Москва : КНОРУС, 2021. — 530 с. — (Бакалавриат).

ISBN 978-5-406-07973-7

Представлена общая характеристика налоговой системы РФ, а также действующая система построения налогового законодательства и учетной политики организации для целей налогообложения, раскрыты особенности налогового планирования в организациях. Раскрыт механизм исчисления и уплаты организациями каждого федерального, регионального или местного налога (сбора), включая особенности налогообложения по отдельным отраслям и видам деятельности; представлен анализ специальных налоговых режимов. Содержит главы по особенностям ряда обязательных платежей, не предусмотренных Налоговым кодексом РФ, но по своей природе имеющих налоговый характер. Содержание глав иллюстрируется схемами, примерами, таблицами, контрольными вопросами и практическими заданиями.

Соответствует ФГОС ВО последнего поколения.

Для студентов бакалавриата высших учебных заведений экономического профиля, магистрантов, аспирантов, преподавателей и всех интересующихся вопросами налогообложения организаций.

Ключевые слова: налогообложение; федеральные налоги; региональные налоги; местные налоги; налоговое планирование.

УДК 336.1/.5(075.8)
ББК 65.261.4я73

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ

Изд. № 597251. Формат 60×90/16. Гарнитура «News GothicС».

Усл. печ. л. 33,5. Уч.-изд. л. 27,88. Тираж 500 экз.

ООО «Издательство «КноРус».

117218, г. Москва, ул. Кедрова, д. 14, корп. 2.

Тел.: +7 (495) 741-46-28.

E-mail: welcome@knorus.ru www.knorus.ru

Отпечатано в АО «Т8 Издательские Технологии».

109316, г. Москва, Волгоградский проспект, д. 42, корп. 5.

Тел.: +7 (495) 221-89-80.

ISBN 978-5-406-07973-7

© Коллектив авторов, 2021

© ООО «Издательство «КноРус», 2021

Оглавление

Авторский коллектив	10
Введение	13
Раздел I. НАЛОГИ И ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО	15
Глава 1. Современное налоговое законодательство и учетная политика организации для целей налогообложения	15
1.1. Налоговое законодательство Российской Федерации	15
1.2. Налоговый учет: методологические основы и практические аспекты . . .	18
1.3. Налоговая политика организации и управление налоговыми рисками	27
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	34
<i>Практико-ориентированные задания</i>	35
Глава 2. Налоговое планирование в организации	36
2.1. Понятие и содержание налогового планирования в организации	36
2.2. Виды, принципы и организация налогового планирования	41
2.3. Организация и этапы налогового планирования	44
2.4. Методы налогового планирования	47
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	63
<i>Практико-ориентированные задания</i>	63
Раздел II. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	65
Глава 3. Налог на добавленную стоимость	65
3.1. Общая характеристика налога на добавленную стоимость	65
3.2. Налогоплательщики	66
3.3. Объект налогообложения налогом на добавленную стоимость	70
3.4. Место реализации товаров (работ, услуг)	72
3.5. Момент определения налоговой базы	77

3.6. Налоговая база по налогу на добавленную стоимость	79
3.7. Налоговые ставки	84
3.8. Операции, не подлежащие налогообложению	85
3.9. Документооборот для целей НДС	90
3.10. Порядок исчисления и уплаты НДС. Вычеты по НДС, виды и условия их применения	92
3.11. Особенности применения НДС при осуществлении экспортно-импортных операций и транспортировке	99
3.12. Налоговый период по НДС. Декларирование и администрирование по НДС	102
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	103
<i>Практико-ориентированные задания</i>	104
Глава 4. Акцизы	105
4.1. Общие положения	105
4.2. Налогоплательщики	109
4.3. Объект налогообложения	109
4.4. Операции, освобождаемые от обложения акцизами. Налоговые ставки	111
4.5. Характеристика элементов налогообложения	112
4.6. Авансовый платеж акциза	118
4.7. Порядок отнесения сумм акцизов. Налоговые вычеты, сроки и порядок уплаты акциза	121
4.8. Налогообложение экспортно-импортных операций, совершаемых с подакцизными товарами	126
4.9. Особенности взимания акцизов при ввозе и вывозе товаров с территории Таможенного союза Евразийского экономического союза	128
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	134
<i>Практико-ориентированные задания</i>	135
Глава 5. Налог на прибыль организаций	137
5.1. Общие положения	137
5.2. Классификация доходов	138
5.3. Классификация расходов	140
5.4. Методы определения даты получения дохода и осуществления расхода	152
5.5. Элементы налогообложения	153
5.6. Налоговый учет	161
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	169
<i>Практико-ориентированные задания</i>	170
Глава 6. Особенности налогообложения прибыли (дохода) иностранной организации	173
6.1. Иностранная организация как налогоплательщик в России	173
6.2. Объект налогообложения	182
6.3. Методы формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций	183

6.4. Налоговые ставки. Порядок и сроки уплаты налога	190
6.5. Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций при ведении деятельности на строительной площадке	200
6.6. Устранение двойного налогообложения	203
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	207
<i>Практико-ориентированные задания</i>	208
Глава 7. Налог на добычу полезных ископаемых	209
7.1. Общие положения	209
7.2. Налоговая база	213
7.3. Налоговые ставки	218
7.4. Порядок исчисления и уплаты налога. Налоговая декларация	221
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	225
<i>Практико-ориентированные задания</i>	225
Глава 8. Водный налог	227
8.1. Общие положения	227
8.2. Налоговая база и налоговые ставки	229
8.3. Налоговый период и налоговые ставки	230
8.4. Порядок исчисления и сроки уплаты налога	232
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	232
<i>Практико-ориентированные задания</i>	233
Глава 9. Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов	234
9.1. Сбор за пользование объектами животного мира	234
9.2. Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов, включая морских млекопитающих	238
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	243
<i>Практико-ориентированные задания</i>	244
Глава 10. Государственная пошлина	245
10.1. Общие положения	245
10.2. Характеристика элементов обложения	247
10.3. Порядок и сроки уплаты, возврата и зачета государственной пошлины	249
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	252
<i>Практико-ориентированные задания</i>	252
Раздел III. РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	253
Глава 11. Налог на имущество организаций	253
11.1. Общие положения	253
11.2. Ставки налога и налоговая база	260
11.3. Порядок установления льгот, исчисления и уплаты налога	263
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	267
<i>Практико-ориентированные задания</i>	268

Глава 12. Транспортный налог	269
12.1. Общие положения	269
12.2. Ставки налога и налоговая база	272
12.3. Порядок установления льгот, исчисления и уплаты налога	274
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	278
<i>Практико-ориентированные задания</i>	279
Глава 13. Налог на игорный бизнес	280
13.1. Общие положения	280
13.2. Характеристика элементов налогообложения	282
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	286
<i>Практико-ориентированные задания</i>	287
Глава 14. Земельный налог	288
14.1. Общие положения	288
14.2. Налоговая база	293
14.3. Налоговый и отчетные периоды. Налоговая ставка и льготы	296
14.4. Порядок исчисления налога и авансовых платежей. Сроки уплаты	300
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	303
<i>Практико-ориентированные задания</i>	304
Раздел IV. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	305
Глава 15. Единый сельскохозяйственный налог	305
15.1. Общие положения	305
15.2. Условия начала и прекращения применения единого сельскохозяйственного налога	311
15.3. Налоговая база	315
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	317
<i>Практико-ориентированные задания</i>	318
Глава 16. Упрощенная система налогообложения	319
16.1. Общие положения	319
16.2. Налоги, уплачиваемые при применении упрощенной системы налогообложения. Объекты налогообложения	320
16.3. Ставки единого налога и налоговая база	325
16.4. Порядок исчисления и сроки уплаты единого налога	327
16.5. Налоговый учет. Порядок и условия перехода к упрощенной системе налогообложения	328
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	330
<i>Практико-ориентированные задания</i>	330
Глава 17. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	332
17.1. Общие положения	332
17.2. Налогоплательщики и элементы единого налога на вмененный доход	334

<i>Контрольные вопросы и задания</i>	344
<i>Практико-ориентированные задания</i>	345
Глава 18. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	346
18.1. Общие положения	346
18.2. Особенности исчисления и уплаты налогов на добычу полезных ископаемых, прибыль организаций, добавленную стоимость при выполнении соглашений о разделе продукции	351
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	358
<i>Практико-ориентированные задания</i>	359
Раздел V. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ	361
Глава 19. Страховые взносы на обязательное социальное страхование	361
19.1. История становления и порядок правового регулирования страховых взносов	361
19.2. Экономическое назначение, состав и плательщики страховых взносов	363
19.3. Отчетность по обязательным страховым взносам	365
19.4. Объем обложения и база для начисления страховых взносов	370
19.5. Тарифы страховых взносов	375
19.6. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов	380
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	383
<i>Практико-ориентированные задания</i>	384
Раздел VI. ПЛАТЕЖИ ОРГАНИЗАЦИЙ, НЕ ВКЛЮЧЕННЫЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ	385
Глава 20. Таможенные пошлины	385
20.1. Общие положения	385
20.2. Нормативное правовое регулирование таможенной пошлины	393
20.3. Элементы обложения таможенными пошлинами	399
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	408
<i>Практико-ориентированные задания</i>	408
<i>Задания</i>	409
Глава 21. Лесной фонд	411
21.1. Основные положения	411
21.2. Порядок и сроки уплаты платежей за использование лесного фонда	415
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	418
<i>Практико-ориентированные задания</i>	418
Глава 22. Плата за негативное воздействие на окружающую среду	420
22.1. Нормативное регулирование	420

22.2. Нормативы платы. Порядок исчисления	421
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	428
<i>Практико-ориентированные задания</i>	428

Раздел VII. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПО ВИДАМ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 430

Глава 23. Налогообложение в строительстве 430

23.1. Общая характеристика строительной отрасли	430
23.2. Бухгалтерский и налоговый учет в строительной сфере	432
23.3. Применение общего режима налогообложения в организациях сферы строительного комплекса	434
23.4. Специальные режимы налогообложения и возможности их использования в строительных организациях	435
23.5. Налогообложение заказчика-застройщика	437
23.6. Налогообложение услуг заказчика-застройщика	438
23.7. Налогообложение строительства, выполненного заказчиком-застройщиком собственными силами	439
23.8. Налогообложение инвестора	440
23.9. Налогообложение подрядчиков	444
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	448
<i>Практико-ориентированные задания</i>	448

Глава 24. Налогообложение в сфере жилищно-коммунального хозяйства 450

24.1. Доходы и расходы организаций в сфере жилищно-коммунального хозяйства	450
24.2. Особенности исчисления отдельных налогов в жилищно-коммунальном хозяйстве	458
24.3. Применение управляющей организацией упрощенной системы налогообложения. Налогообложение концессионных соглашений	461
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	464
<i>Практико-ориентированные задания</i>	464

Глава 25. Налогообложение в торговле 465

25.1. Общие положения	465
25.2. Возврат товаров. Резервы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание	466
25.3. Налоговая база по налогу на прибыль организаций	471
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	474
<i>Практико-ориентированные задания</i>	475

Глава 26. Налогообложение промышленного сектора экономики 477

26.1. Доходы производственной организации	477
26.2. Производство продукции на давальческой основе	478
26.3. Особенности учета отдельных видов расходов организации промышленного сектора экономики	481
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	488
<i>Практико-ориентированные задания</i>	488

Глава 27. Налогообложение некоммерческих организаций	490
27.1. Правовые основы деятельности некоммерческих организаций	490
27.2. Налог на прибыль некоммерческих организаций	492
27.3. Объекты обложения НДС у некоммерческих организаций	499
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	503
<i>Практико-ориентированные задания</i>	504
Раздел VIII. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ РЕЗИДЕНТОВ ОСОБЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОН	505
Глава 28. Общая характеристика особых экономических зон	505
28.1. Типы особых экономических зон. Налоговые и таможенные преференции	505
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	508
<i>Практико-ориентированные задания</i>	508
Глава 29. Налоговое регулирование деятельности резидентов особых экономических зон	509
29.1. Налоговые преимущества, предоставляемые резидентам особых экономических зон четырех типов	509
29.2. Налоговые преимущества в особых экономических зонах некоторых областей	513
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	516
<i>Практико-ориентированные задания</i>	516
Список использованной литературы	518
Приложения	523
Приложение 1	523
Приложение 2	525
Приложение 3	527



Авторский коллектив

Адвокатова А.С., старший преподаватель Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, магистр юриспруденции, Финансовый университет (глава 8),

Артемьев А.А., канд. экон. наук, доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 20),

Борисов О.И., канд. экон. наук, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (параграф 6.1—6.3),

Вишневская Н.Г., канд. экон. наук, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (главы 3, 22),

Гончаренко Л.И., д-р экон. наук, проф., руководитель Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (введение, научное редактирование, параграфы 1.1, 1.3, 5.1—5.5, глава 3),

Грунина Д.К., канд. экон. наук, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (параграфы 16.3—16.5),

Данилькевич Л.И., канд. экон. наук, доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (параграфы 4.8—4.9),

Журавлева И.А., канд. экон. наук, доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 21),

Карпова Г.Н., канд. экон. наук, доц., проф. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (главы 14, 24),

- Каширина М.Н.**, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (главы 9, 18),
- Кирина Л.С.**, д-р экон. наук, проф., проф. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 2),
- Липатова И.В.**, канд. экон. наук, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 12),
- Малкова Ю.В.**, канд. экон. наук, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 17),
- Мандрощенко О.В.**, д-р экон. наук, доц., проф. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (параграфы 5.1—5.5, глава 26),
- Мигашкина Е.С.**, канд. экон. наук, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 25),
- Мороз В.В.**, канд. экон. наук, доц., проф. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 23),
- Назарова Н.А.**, канд. экон. наук, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (параграф 1.3, глава 2),
- Пинская М.Р.**, д-р экон. наук, доц., проф. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 10, раздел 8),
- Полежарова Л.В.**, канд. экон. наук, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (параграфы 6.4—6.6),
- Сидорова Е.Ю.**, д-р экон. наук, доц., проф. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (параграфы 4.1—4.7),
- Смирнов Д.А.**, д-р экон. наук, доц., проф. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 11),
- Смирнова Е.Е.**, канд. экон. наук, доц., доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (главы 13, 27, параграфы 16.1—16.2),
- Тихонова А.В.**, канд. экон. наук, магистр экономики по программе «Статистическая бизнес-аналитика», доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет

(глава 15, раздел 5, список использованной литературы, техническая редакция),

Юмаев М.М., д-р экон. наук, доц. Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (глава 7),

Юркова М.Р., канд. экон. наук, старший преподаватель Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет (параграфы 1.2, 5.6)



Введение

Учебная дисциплина «Налогообложение организаций» является одной из важнейших при подготовке специалистов в области финансов и налогообложения, а также финансового менеджмента. Содержание учебника соответствует требованиям федерального государственного образовательного стандарта подготовки бакалавров по направлению 080100.62 «Экономика».

Учебник состоит из восьми разделов.

Содержание раздела 1 «Налоги и предпринимательство» знакомит студентов с современными тенденциями в развитии налоговой системы, методами налогового регулирования предпринимательства в Российской Федерации на современном этапе, проводимыми в стране преобразованиями в сфере налогового администрирования, а также с понятием «налоговое планирование», его формами и методами.

Разделы 2 и 3 раскрывают механизм налогообложения по основным налогам — как федеральным, так региональным и местным. Методически отработанный материал, включающий примеры, позволяет получить представление о практике исчисления и уплаты организациями налогов и сборов.

Раздел 4 содержит главы, каждая из которых посвящена разновидностям специальных режимов, установленных действующим Налоговым кодексом Российской Федерации (далее — НК РФ).

Раздел 5 раскрывает порядок исчисления обязательных страховых взносов, раздел 6 — порядок взимания обязательных платежей организаций, не включенных в НК РФ.

Раздел 7 посвящен особенностям налогообложения отдельных видов предпринимательской деятельности (строительства, торговли, организации жилищно-коммунального хозяйства (далее — ЖКХ) и промышленности, некоммерческих организаций (далее — НКО).

В разделе 8 раскрыт порядок налогообложения в особых экономических зонах (далее — ОЭЗ).

На структуру и содержание учебника повлияли изменения в перечне налогов, предусмотренных НК РФ, и бюджетной классификации. Так, в настоящее время таможенные пошлины, лесные подати, платежи за загрязнение природной среды не включены в НК РФ. Авторы сочли целесообразным осветить в учебнике эти виды обязательных платежей с организаций по ряду причин. Во-первых, с теоретической точки зрения эти платежи, особенно таможенные пошлины, в определенной степени имеют налоговый характер. Во-вторых, они тесно взаимосвязаны с другими налогами. Например, при налогообложении операций по ввозу товаров таможенная пошлина является элементом налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (далее — НДС). В-третьих, ни одна другая дисциплина учебных планов направления «Экономика», в том числе по профилю «Налоги и налогообложение», не изучает механизм исчисления перечисленных обязательных платежей. В-четвертых, обязательные платежи, исключенные из НК РФ, оказывают влияние на величину налоговой (фискальной) нагрузки на организацию.

Учебник издается в период существенных преобразований структуры учебных планов вузов, направленных на увеличение количества часов на самостоятельную работу студентов. В связи с этим наряду с текстом учебного материала во всех главах учебника приведено большое количество примеров практического характера, позволяющих детальнее изучить различные аспекты механизма налогообложения по отдельным налогам. Этой же цели служат структурно-логические схемы.

Приведенные в учебнике задания ситуационного характера предназначены как для студентов, так и для преподавателей. По замыслу авторов, поиск решений ситуаций должен осуществляться студентами самостоятельно во внеаудиторное время, поэтому проверку выбора верного или оптимального варианта целесообразно организовывать на занятиях.

Учебник имеет принципиально новую структуру глав и отличается особой методикой подачи материала, а потому будет полезен широкой аудитории студентов экономических специальностей, в том числе вузов, где эти специальности не являются профильными.

Учебник предназначен для студентов (бакалавров и магистрантов), а также для аспирантов, преподавателей экономических и юридических вузов, специалистов налоговой и финансовой системы и всех тех, кто интересуется актуальными проблемами в сфере налогообложения организаций. Материал изложен с учетом изменений в области налогообложения в Российской Федерации по состоянию на 1 сентября 2018 г.

НАЛОГИ И ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО

Современное налоговое законодательство и учетная политика организации для целей налогообложения

1.1. Налоговое законодательство Российской Федерации

Налогоплательщики как участники общей экономической системы государства осуществляют свою деятельность на основе разрабатываемых инвестиционных, производственных, финансовых и других планов. Для их успешной реализации имеет значение и качественный уровень разработки налоговой политики (учетной политики для целей налогообложения) организации. Это обусловлено содержанием и возможностями, которые заложены в налоговом законодательстве.

Система налогового законодательства — совокупность нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые нормы. К таковым относятся: Конституция Российской Федерации (далее — Конституция РФ), НК РФ, указы Президента Российской Федерации (далее — Президент РФ), постановления Правительства Российской Федерации (далее —

Правительство РФ), нормативные акты Министерства финансов Российской Федерации (далее — Минфин России), Федеральной налоговой службы (далее — ФНС России), постановления Конституционного Суда Российской Федерации (далее — КС РФ), международные договоры.

Современное законодательство о налогах и сборах, непосредственно касающееся налоговых вопросов, в России определено НК РФ. Оно включает в себя:

- НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах;
- законы и иные нормативно-правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами власти субъектов Федерации в соответствии с НК РФ;
- нормативные и правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Согласно ст. 4 НК РФ федеральные и региональные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов, и их территориальные органы хотя и имеют право в пределах своей компетенции издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, но не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Большое значение в современной России имеет **принцип приоритетности налогового законодательства**. При уплате налога возникают имущественные отношения между плательщиком и получателем, основанные на властном подчинении первого последнему, поэтому к налоговым отношениям не применимы нормы Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ), основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности сторон.

Принцип приоритетности налогового законодательства состоит также в том, что законодательные и нормативные акты, регулирующие гражданские отношения в целом и не связанные с вопросами налогообложения, не должны содержать нормы, устанавливающие особый порядок налогообложения. Если в законах присутствуют нормы, касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, если они подтверждены и соответствуют нормам, содержащимся в законодательстве по налогам и сборам.

Налоговый кодекс РФ состоит из двух частей. Часть первая (общая) действует с 1 января 1999 г. В ней систематизированы правовые нормы и положения, которые закрепляют основные принципы, формы и методы правового регулирования налоговых отношений, состав налогов

и сборов, систему государственных органов, осуществляющих деятельность в налоговой сфере, основы налогово-правового статуса других субъектов. Кроме того, в части первой НК РФ устанавливаются формы, методы и правила налоговых проверок и применения финансовых и административных санкций, порядок обжалования актов налоговых органов и защиты прав налогоплательщиков, определяется процедура уплаты налогов и т.д.

Вторая (специальная) часть НК РФ, введенная в действие с 1 января 2001 г., содержит нормы и положения, регулирующие порядок исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов. Элементы налогов, облеченные в правовую форму, по существу представляют собой налоговый механизм. С введением второй (специальной) части НК РФ сформировалась единая правовая база налогообложения по видам налогов.

Акты ФНС России, а также налоговых органов лишь в ряде случаев имеют нормативный характер, нарушение их влечет юридическую ответственность. В целом задача их издания — разъяснение методики ввода в действие законодательных норм, регламентация и приведение к единообразию способов практической деятельности органов управления относительно правильности и своевременности уплаты и взимания налоговых платежей.

Порядок принятия и введения в действие законов о налогах можно рассматривать с точки зрения трех аспектов:

- 1) времени;
- 2) пространства;
- 3) круга лиц.

1. Действие закона во времени. Акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов (сборов), вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования (ст. 5 НК РФ). Такой же порядок установлен для аналогичного рода законодательных актов регионального и местного уровней.

2. Действие налоговых актов в пространстве. Акты органов самоуправления распространяются на управляемую ими территорию. Акты субъектов Федерации действуют лишь на территории данного субъекта. Акты федеральных органов управления применяются исключительно и безраздельно на всей территории страны.

3. Действие налоговых актов по кругу лиц обусловлено прежде всего принципом территориальности, согласно которому все лица, имеющие

объект налогообложения в нашей стране, попадают под сферу влияния налогового законодательства Российской Федерации. Согласно принципу резидентства обязанность по уплате налога распространяется также на лиц, являющихся резидентами РФ.

В России законы о налогах имеют постоянный характер и действуют независимо от того, утвержден бюджет на соответствующий год или нет. Законодательные акты, вводящие или изменяющие налоги и сборы, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Акты, вводящие или изменяющие новые налоги и сборы, улучшающие положение налогоплательщиков, могут иметь обратную силу.

1.2. Налоговый учет: методологические основы и практические аспекты

Обязанность налогоплательщиков разрабатывать и утверждать учетную политику для целей налогообложения (в отличие от учетной политики для целей бухгалтерского учета) на уровне федерального законодательства о налогах и сборах прямо не установлена. Однако его отдельные главы, прежде всего это главы 21 и 25, содержат отсылки к учетной политике налогоплательщика.

Положение об учетной политике организации принято оформлять в виде двух самостоятельных документов: первый документ посвящается учетной политике в области бухгалтерского учета, а второй — учетной политике в области налогообложения.

Наличие двух самостоятельных положений не случайно. Наряду с тем фактом, что расчет ряда налогов осуществляется на базе бухгалтерского учета, в нормативных правовых документах по налогообложению существует достаточно большое количество требований, которые нельзя исполнить, используя лишь действующие методы бухгалтерского учета. Это приводит к необходимости существования наряду с бухгалтерским еще одного вида учета — налогового и, соответственно, к выбору способов ведения налогового учета, к закреплению способов и форм налогового учета локальным нормативным актом самой организации. Кроме того, целесообразность и необходимость разработки учетной политики для целей налогообложения возникают в случае возможности выбора из двух и более вариантов способов и методов налогового учета.

Таким образом, учетная политика для целей налогообложения является обязательным и необходимым элементом документооборота для всех экономических субъектов, зарегистрированных в качестве налогоплательщиков.

Учетная политика для целей налогообложения — выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Федеральное законодательство о налогах и сборах не содержит указания о структуре учетной политики для целей налогообложения. В то же время организация налогового учета предполагает существенную корректировку не только учетных схем, но и документооборота. Поэтому в учетной политике должны быть отражены как минимум два основных аспекта:

- 1) организационный, включающий документооборот; сроки уплаты налога; сроки составления и представления налоговой отчетности; обязанности работников, ответственных за организацию и ведение налогового учета;
- 2) методологический, включающий элементы, непосредственно влияющие на размер налоговых обязательств.

С введением главы 25 части второй НК РФ в ст. 313 были установлены положения о понятии налогового учета¹, данные которого являются основой для исчисления налогоплательщиками налога на прибыль организаций к уплате в бюджеты бюджетной системы РФ.

Расхождения в бухгалтерских и налоговых регистрах обосновываются различием целей ведения бухгалтерского и налогового учета и различием нормативных правовых актов, регулирующих рассматриваемые учеты. Есть отдельный бухгалтерский стандарт — ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», позволяющий отслеживать разницу в проводках и налоговых расчетах (главным образом в части доходов и расходов) и отражать отложенные (постоянные) налоги, корректирующие налоговые обязательства в бухгалтерском учете. Положения бухгалтерского стандарта раскрывают причины возникновения расхождений в бухгалтерских и налоговых регистрах и разъясняют, как разницы влияют на учет и налогообложение.

Разницы между бухгалтерским и налоговым учетом различают как постоянные и временные.

Постоянные разницы — это расходы или доходы, которые признаются в бухгалтерском учете, но никогда не будут признаны в налоговом. Или наоборот — признаются в налоговом учете, но никогда не будут признаны в бухгалтерском. Если из-за постоянных разниц бухгалтерская прибыль становится больше налоговой, то в бухгалтерском учете

¹ Более подробно положения НК РФ в части организации и ведения налогового учета будут рассмотрены в параграфе 6.6 настоящего учебника.

отражают постоянные налоговые активы (далее — ПНА), а если меньше — постоянные налоговые обязательства (далее — ПНО).

ПНА возникают, когда расходы признаются только в налоговом учете. Например, госпошлина при приобретении земельного участка. Земля — неамортизируемое основное средство, госпошлину же в налоговом учете сразу признают в прочих расходах, а в бухгалтерском — включают в стоимость основного средства. ПНА могут также возникать, если доходы признаются только в бухгалтерском учете, например доходы в виде средств целевого финансирования.

ПНО возникают, если у вас есть расходы, которые признаются в бухгалтерском учете, но никогда не будут признаны в налоговом. Например, затраты на проведение корпоративов, благотворительную помощь или на уплату членских взносов и пр. Также ПНО могут возникать, если у вас есть доходы, которые признаются только в налоговом учете, но такие случаи на практике встречаются редко.

Для расчета ПНО или ПНА необходимо скорректировать расход или доход на налоговую ставку по налогу на прибыль организаций. В части бухгалтерского учета корреспонденция счетов по отражению фактов хозяйственной жизни по ПНО и ПНА следующая.

Д 99-ПНО — К 68	Начислено ПНО
Д 68 — К 99-ПНА	Начислен ПНА

Временные разницы — это расходы или доходы, которые признаются и в бухгалтерском, и в налоговом учете, но в разные периоды. Если из-за временных разниц бухгалтерская прибыль становится больше налоговой, в бухгалтерском учете отражают отложенное налоговое обязательство (далее — ОНО), а если меньше — отложенный налоговый актив (далее — ОНА).

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются:

- на вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль организаций, который должен уменьшить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль организаций;

- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль организаций в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством РФ о налогах и сборах;
- применения в случае продажи объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль организаций, который должен увеличить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения и прочих аналогичных различий.

Под ОНА понимается та часть отложенного налога на прибыль организаций, которая должна привести к уменьшению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. ОНА признаются в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования

вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Под ОНО понимается та часть отложенного налога на прибыль организаций, которая должна привести к увеличению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. ОНО признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

ОНА отражается на счете 09, если расходы признаются в бухгалтерском учете раньше, чем в налоговом. Такое возможно, например, если убыток переносится на будущее (порядок переноса убытка прошлых лет на будущее в налоговом учете установлен в ст. 283 НК РФ). Чтобы рассчитать ОНА, необходимо скорректировать сумму расхода на налоговую ставку по налогу на прибыль организаций. Списание в бухгалтерском учете ОНА осуществляется по мере признания расхода в налоговом учете.

Также ОНА надо отражать, если есть доходы, которые признаются в налоговом учете раньше, чем в бухгалтерском. Такие ОНА подлежат списанию, когда признаются доходы в бухгалтерском учете.

В части бухгалтерского учета корреспонденция счетов по отражению фактов хозяйственной жизни по начислению и списанию ОНА следующая.

Д 09 — К 68	Отражен ОНА
Д 68 — К 09	Списан ОНА

ОНО отражается на счете 77, если расходы признаются в налоговом учете раньше, чем в бухгалтерском. Такое возможно, например, если применены в налоговом учете положения по амортизационной премии. Чтобы рассчитать ОНО, необходимо скорректировать сумму расхода на налоговую ставку по налогу на прибыль организаций. Списание ОНО осуществляется по мере признания расхода в бухгалтерском учете.

Также ОНО надо отражать, если есть доходы, которые признаются в бухгалтерском учете раньше, чем в налоговом. Такие ОНО подлежат списанию по мере признания дохода в налоговом учете.

В части бухгалтерского учета корреспонденция счетов по отражению фактов хозяйственной жизни по начислению и списанию ОНО следующая.

Д 68 — К 77	Отражено ОНО
Д 77 — К 68	Списано ОНО

У налогоплательщиков, у которых данные бухгалтерского учета не совпадают с аналогичными показателями, применяемыми для расчета

налога на прибыль организаций, возникает необходимость формирования налоговых регистров. В положениях федерального законодательства о налогах и сборах достаточно скудно представлены рекомендации в части организации налогового учета, раскрывая лишь общее представление о налоговом учете и аналитических регистрах налогового учета (далее — налоговые регистры, регистры налогового учета).

Согласно ст. 313 НК РФ налоговый учет — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основе данных первичных учетных документов, сгруппированных в соответствии с предусмотренным НК РФ порядком. Налоговый учет строится налогоплательщиками самостоятельно, при этом налоговые органы не вправе навязывать свои правила организации такого учета, в том числе они не могут устанавливать формы документов налогового учета. В то же время контролирующие органы имеют полномочия проверить, насколько эффективна применяемая налогоплательщиком система, поскольку данные налогового учета должны отражать следующие элементы расчета налога на прибыль организаций:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- сумма остатка расходов (убытков), подлежащая отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- сумма задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Кроме указанной информации, налоговые органы вправе затребовать подтверждение данных налогового учета. В первую очередь таким подтверждением являются первичные учетные документы. Но только на основании данных таких документов составить налоговую декларацию вряд ли удастся, ведь объем информации большой и требует систематизации. Для этого применяются регистры налогового учета, которые, так же как и первичные учетные документы, служат подтверждением данных налогового учета. Добавив к этому расчет налоговой базы, который также входит в число основных элементов налогового учета, представим в виде следующей схемы составляющие налогового учета, ведущие к расчету налога (рис. 1.1).

Как видно их схемы, налоговые регистры являются связующим звеном между первичными учетными документами и расчетом налоговой базы, и от них зависит правильность расчета налога к уплате в бюджеты бюджетной системы РФ.

Налоговый кодекс РФ предоставляет налогоплательщику право выбора из нескольких вариантов формирования регистров налогового учета:

- принять в качестве налоговых регистры бухгалтерского учета, дополнив их необходимыми реквизитами;
- сформировать самостоятельные регистры налогового учета.

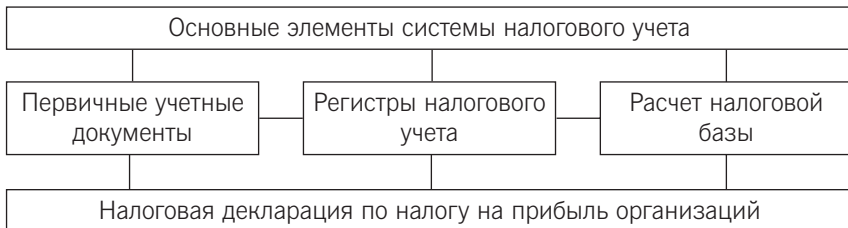


Рис. 1.1. Схема основных элементов системы налогового учета

Первым вариантом можно воспользоваться, если порядок отражения и группировки операций для целей налогообложения соответствует бухгалтерскому учету. В этом случае налоговую базу можно рассчитать по бухгалтерским регистрам, внося в них при необходимости дополнительные сведения. При этом следует обратить внимание, что внесение дополнений в унифицированные формы регистров бухгалтерского учета требует их утверждение в рамках учетной политики организации.

Если объем дополнительной информации, необходимой для корректной организации налогового учета, достаточно большой, то имеет смысл сформировать самостоятельные регистры налогового учета, чтобы не перегружать излишними сведениями регистры бухгалтерского учета.

Перечень и тип налоговых регистров организации определяются в первую очередь тем, какую информацию планируется в них фиксировать: всю, имеющую отношение к налоговому учету, или только ту, которая касается различий между бухгалтерским и налоговым учетом. То есть когда налоговые регистры ведут по операциям, для которых установлен специфический порядок налогообложения. При этом источником информации об операциях, в отношении которых налоговая специфика отсутствует, служат данные бухгалтерского учета для целей расчета налога на прибыль организаций.

Важно организовать налоговый учет так, чтобы не потерять информацию о доходах и расходах, отражаемых в налоговых регистрах и участвующих в расчете налога на прибыль организаций. Плюс к этому следует придерживаться принципа сопоставимости данных налогового учета с показателями бухгалтерского учета, так как сведения для налоговых регистров берутся именно из бухгалтерского учета.

При отсутствии объективных причин расхождения суммовые и количественные оценки доходов и расходов, активов и обязательств налогового и бухгалтерского учета должны соответствовать друг другу. В противном случае налоговый учет может отличаться не только от бухгалтерского учета, но и от данных первичных учетных документов, являющихся основным подтверждением данных налогового учета.

Налоговый учет организуется таким образом, чтобы обеспечить непрерывное отражение в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с установленным НК РФ порядком влекут за собой или могут повлечь изменение размера налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Порядок документооборота и последовательность выполнения операций по формированию показателей налогового учета определяются налогоплательщиком самостоятельно.

Организация системы налогового учета подразумевает определение совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на размер налоговой базы, критериев их систематизации в регистрах налогового учета, а также порядка ведения учета, формирования и отражения в регистрах информации об объектах учета.

Система регистров налогового учета, предложенная Министерством налогов и сборов РФ (ныне Федеральная налоговая служба) в конце 2001 г., состоит из пяти групп. Первые четыре группы регистров предложены для коммерческих организаций. К ним относятся:

регистры промежуточных расчетов.

В регистрах промежуточных расчетов определяются промежуточные показатели, для которых не предусмотрено отдельных строк в налоговой декларации. Основная задача промежуточных расчетов — помощь при переходе от одного этапа заполнения регистров налогового учета к последующему.

Под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрено соответствующих отдельных строк в налоговой декларации, т.е. их значения хоть и участвуют в формировании отчетных данных, но не в полном объеме — через специальные расчеты или в составе обобщающего показателя. Показатели регистров данной группы должны в полном объеме отразить все этапы проведения промежуточных расчетов и величину всех показателей, участвующих в расчете;

регистры учета состояния единицы учета.

Для целей ведения рекомендуемых ФНС России регистров налогового учета под единицей учета налогового учета понимаются объекты налогового учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода; под объектами налогового учета — имущество,

обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов.

В регистрах учета состояния единицы учета отражается информация об активах и обязательствах, в том числе: сведения об основных средствах, материалах, нематериальных активах, товарах, расходах будущих периодов, дебиторской и кредиторской задолженности. В регистрах также указывается информация о первоначальной стоимости активов и задолженности, а также об ее изменении в течение отчетного (налогового) периода;

регистры учета хозяйственных операций.

В регистры учета хозяйственных операций переносится информация из первичных учетных документов, подтверждающая факты хозяйственной жизни, отраженные в бухгалтерском учете.

Регистры учета хозяйственных операций являются источником систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах;

регистры формирования отчетных данных.

Данные регистров формирования отчетных данных служат основанием для расчета налоговой базы и напрямую переносятся в налоговую декларацию.

Обобщающим признаком для всех вышеперечисленных регистров является формирование в них конечных данных налоговой отчетности. Одновременно в этих регистрах как результат расчетов выявляется и систематизируется и иная информация, переносимая в регистры учета состояния единицы налогового учета или регистры промежуточных расчетов.

Пятая группа ***регистров*** предназначена для ***учета целевых средств*** некоммерческими организациями.

Все регистры из этих групп перечислены в Рекомендациях «Система налогового учета, рекомендуемая ФНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 НК РФ» и представлены в Приложении 1.

Рассмотренные рекомендации устанавливают методологические принципы ведения налогового учета и формирования показателей регистров налогового учета. Подчеркнем рекомендательный характер форм регистров по налогу на прибыль организаций, представленных в данном документе. Конкретный их перечень (он может отличаться по количеству в большую или меньшую сторону), а также их содержание каждая организация определяет самостоятельно в своей учетной политике для целей налогообложения.

Рекомендуемые основные регистры системы налогового учета представляют собой перечень основных показателей, необходимых, по мнению Министерства по налогам и сборам РФ, для исчисления налоговой базы в соответствии с правилами, предусмотренными главой 25 НК РФ (в редакции, действующей на 15.12.2001).

Перечень не является полным. В частности, в нем отсутствуют регистры, которые требуют дополнительного уточнения порядка их ведения (в том числе в связи с возможными изменениями текста норм главы 25 НК РФ). Перечень приведенных показателей не является исчерпывающим. Разработанные регистры могут быть расширены, дополнены, разделены или иным способом преобразованы организациями с сохранением в используемых организацией регистрах информации по основным перечисленным показателям.

Отсутствие регистра в числе предложенных, равно как и отсутствие дополнительных необходимых показателей регистров, а также описание регистров не могут служить основанием для применения организацией порядка исчисления налоговой базы, не соответствующего правилам, установленным НК РФ.

Таким образом, аналитический учет данных налогового учета должен быть организован таким образом, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций. То есть содержащаяся в документах (реквизитах) аналитического учета информация должна быть достаточной для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций и составления налоговой декларации в разрезе каждой хозяйственной операции, обеспечивая прозрачность и достоверность сведений, отраженных в налоговой декларации.

1.3. Налоговая политика организации и управление налоговыми рисками

Выполняя обязательства налогоплательщика по полной и своевременной уплате налогов и сборов, хозяйствующий субъект может по-разному построить свою налоговую политику. Это определяется главным образом его экономической самостоятельностью, в том числе и вытекающей из формы собственности. Возможность обуславливается рядом причин, среди которых можно выделить:

- сложность правовой конструкции налогового законодательства;
- асимметрию различных отраслей права, например гражданского и налогового;
- инвариантный характер значительного количества норм законодательства о налогах и сборах, в том числе в отношении различных видов

доходов; дифференцированных налоговых ставок; освобождений; специальных налоговых режимов и т.д.;

- неоднозначность трактовки положений налогового законодательства;
- действие международных договоров по устранению двойного налогообложения;
- наличие регионов с льготным налогообложением как внутри страны, так и за ее пределами.

В современных условиях начинает активно формироваться теоретическая и методическая база для обоснования налоговой политики организаций (на практике еще используют термин «налоговая функция»), а также процесса, получившего название «налоговый риск-менеджмент»¹.

В основе риск-менеджмента лежат целенаправленный поиск и организация работы по снижению степени риска, искусство получения и увеличения дохода (выигрыша, прибыли) в неопределенной хозяйственной ситуации.

Конечная цель риск-менеджмента соответствует целевой функции предпринимательства. Она заключается в получении наибольшей прибыли при оптимальном, приемлемом для предпринимателя соотношении прибыли и риска.

Риск-менеджмент представляет собой систему управления риском и экономическими, точнее, финансовыми и налоговыми отношениями, возникающими в процессе этого управления.

Риск-менеджмент включает в себя стратегию и тактику управления.

Под стратегией управления понимаются направление и способ использования средств для достижения поставленной цели. Этому способу соответствует определенный набор правил и ограничений для принятия решения. Стратегия позволяет сконцентрировать усилия на вариантах решения, не противоречащих принятой стратегии, отбросив все другие варианты. После достижения поставленной цели стратегия как направление и средство ее достижения прекращает свое существование. Новые цели ставят задачу разработки новой стратегии.

Тактика — это конкретные методы и приемы для достижения поставленной цели в конкретных условиях. Задачей тактики управления является выбор оптимального решения и наиболее приемлемых в данной хозяйственной ситуации методов и приемов управления.

Процесс управления налоговым риском, направленный на достижение допустимой его величины, должен базироваться на анализе рискообразующих факторов и оценке отдельных видов налоговых рисков,

¹ Bakker A., Kloosterhof S. Tax Risk Management. From Risk to Opportunity. IBFD, 2010. 498 p. Tax risk management in the financial sector. An international KPMG survey. KPMG, March 2004. Tax Risk Management. The evolving role of tax directors. EYGM, 2004.

на основе которой целесообразно принимать решения о необходимости разработки мер по оптимизации их уровня.

Управление рисками, в том числе налоговыми, жизненно важно для функционирования компании. Оно сочетает вопросы технических знаний и навыков, эффективности процессов управления данными, корпоративного управления и управления отношениями с заинтересованными сторонами.

Целесообразно отметить, что налоговые платежи являются значительными статьями расходов для большинства организаций, а потому необходимо управление налоговыми рисками и их мониторинг как часть внутреннего контроля за рисками деятельности¹. Такое систематическое управление позволит более взвешенно и аккуратно подойти к процессу принятия управленческих решений, снизить налоговые риски. Кроме того, создание эффективной системы управления налоговыми рисками косвенно будет способствовать и увеличению стоимости организации, поскольку отсутствие негативных неожиданностей повысит доверие инвесторов и вкладчиков. Все это требует выработки стратегии, основанной на управлении налоговыми рисками. Все налоговые риски должны быть своевременно идентифицированы и оценены хозяйствующим субъектом и в дальнейшем учитываться при принятии управленческих решений.

Все налоговые риски можно классифицировать по различным признакам.

1. По субъектам, несущим налоговые риски: налоговые риски государства, налогоплательщиков, налоговых агентов, взаимозависимых лиц. В дальнейшем можно осуществлять детализацию риска налогоплательщиков — для юридических и физических лиц, а государства — для различных законодательных и исполнительных органов власти, участвующих в процессе налогообложения.

2. Исходя из факторов, определяющих налоговые риски: внешние и внутренние (либо систематические и несистематические). Для организации-налогоплательщика могут существовать обе группы рисков: внешние могут возникать по причинам, вызванным изменениями в условиях налогообложения, внутренние — по причинам неэффективной налоговой политики самого хозяйствующего субъекта. Для государства в целом также можно подразделить налоговые риски на внешние и внутренние. Внешние будут обусловлены действием международных договоров в области налогообложения, деятельностью офшорных зон и предлагаемых ими условий и т.д., внутренние — деятельностью законодательных

¹ Bakker A., Kloosterhof S. Указ. соч.

и исполнительных органов власти, осуществляющих функции государства в процессе налогообложения, а также налогоплательщиков.

Систематический риск обусловлен действием многообразных факторов, общих для всех хозяйствующих субъектов.

Несистематический риск обусловлен действием факторов, полностью зависящих от деятельности самого хозяйствующего субъекта. В отношении налоговых рисков такое деление весьма условно. Поскольку, где присутствует двойственность трактовки нормы налогового права, обусловленная недостатками в тексте законодательства, а где — его умышленная искаженная интерпретация, разобраться порой бывает достаточно сложно.

3. По объекту связи с другими видами рисков: риском упущенной выгоды, риском потерь материальных и нематериальных ценностей, риском неплатежеспособности, инвестиционным риском и др. Поскольку содержание налогового риска раскрывается применительно к конкретным ситуациям, содержащим риск, и объектам их проявления, можно сказать, что для организации-налогоплательщика налоговые издержки являются одним из таких объектов, тесно взаимосвязанным с другими объектами рисков.

4. По виду последствий: риски налогового контроля, риски усиления налогового бремени, риски уголовного преследования налогового характера. Риски налогового контроля в свою очередь могут быть подразделены на риски «обычного» налогового контроля и риски «заказного» налогового контроля.

К первому виду названных рисков относятся риски контроля со стороны территориальных налоговых органов в рамках их обычной деятельности. Риски второго вида могут быть инициированы правоохранительными органами или отдельными высокими руководителями в рамках «политического заказа», являются форс-мажором и не могут быть определены достаточно точно.

К рискам усиления налогового бремени можно было бы отнести рост налоговых баз как вследствие изменения методологии их исчисления, так и в связи с их динамикой, связанной с расширением объемов хозяйственной деятельности.

Риски уголовного преследования обусловлены тем, что для руководителей организаций-налогоплательщиков, нарушающих налоговое законодательство, существует вероятность возбуждения уголовного дела и привлечения к уголовной ответственности.

Однако данный вид рисков не может быть в полной мере распространен на саму организацию-налогоплательщика (можно лишь косвенно оценить его последствия).

5. По величине возможных потерь: допустимые, критические и катастрофические риски. Так, примером критического налогового риска для хозяйствующего субъекта является предъявление штрафных санкций в совокупности с основной суммой налога, представляющих угрозу платежеспособности организации-налогоплательщика, пример катастрофического риска — само существование этой организации.

Возможность и эффективность решения задачи управления налоговыми рисками во многом определяется характером внутренних и внешних причин их возникновения. Объектом налогового менеджмента компании главным образом являются риски, имеющие внутренние причины возникновения.

Основой разработки идеологии налогового менеджмента компании (банка), выступают следующие факторы:

- регуляторная среда (в том числе законодательство о налогах и сборах, нормативные акты исполнительных органов власти и др.);
- экономическая среда (в том числе условия внутренней и внешней конкуренции, макроэкономические показатели развития страны и др.).

Перечисленные факторы во многом влияют на жизненный цикл компании. В совокупности же все это определяет и этапы развития налогового менеджмента:

- базовый (как правило, наиболее консервативный);
- развитый (может строиться только в условиях, когда в компании принимается налоговая стратегия, основанная не на констатации тех результатов, которые были получены в процессе ее жизнедеятельности, а на «преддверии», «конструировании» тех последствий, которые желательны компании, а потому стратегически прогнозируемы и регулируемы. Именно поэтому запускаемые проекты описываются комплексно, в том числе описываются налоговые риски реализации);
- продвинутый (скорее будет проявляться в условиях реализации налоговых соглашений между налоговыми органами и налогоплательщиками).

Фактически политика управления налоговыми рисками — это изложение согласованных позиций, принятых организацией в отношении каждого типа риска. Ниже приведен пример политики в отношении налоговых рисков на уровне группы компаний (табл. 1.1).

Виды налогового риск-менеджмента можно классифицировать следующим образом:

- тактический риск-менеджмент;
- интегрированный риск-менеджмент¹.

¹ Bakker A., Kloosterhof S. Указ. соч.

Таблица 1.1

Налоговые риски на уровне группы компаний

Вид риска	Политика управления рисками
Стратегические и транзакционные: приведение решений и правил к конкретным операциям	Любая совершаемая операция должна иметь бизнес-цель. Группа компаний не осуществляет операций, имеющих чисто налоговые цели. Корпоративная налоговая служба должна участвовать: во всех сделках, связанных с поглощениями, приобретениями долей и продажей направлений бизнеса; во всех изменениях корпоративной структуры; во всех соглашениях, предусматривающих трансграничное финансирование. Корпоративная налоговая служба должна участвовать не только в планировании вышеуказанных операций, но и в их реализации и документировании
Операционные: риски, присущие повседневному бизнес-операциям	При заключении любых трансграничных торговых соглашений корпоративная налоговая служба должна подключаться к процессу на этапе подготовки таким образом, чтобы была возможность учесть рекомендации налоговой службы. Все трансграничные транзакции должны осуществляться в соответствии с политикой группы компаний в области трансфертного ценообразования
Несоблюдения законодательства: риски, связанные с подготовкой, составлением и подачей налоговых деклараций	Группа компаний соблюдает требования налогового законодательства во всех странах, где она ведет деятельность. Группа компаний стремится подавать все налоговые декларации в установленные сроки и в соответствии с требованиями местного налогового законодательства. Все позиции, принятые в налоговых декларациях, должны быть обоснованы и как минимум согласованы с соответствующим налоговым органом. Корпоративная налоговая служба активно управляет взаимоотношениями с ключевыми налоговыми органами, чтобы минимизировать риск штрафных санкций в результате случайных ошибок.
Учетные: риски, связанные с налоговым учетом, финансовой отчетностью и системами внутреннего контроля	Группа компаний занимает консервативную (осмотрительную) позицию в отношении начисления налогов. Предел существенности для начисленных налогов группы устанавливает на уровне × млн руб. Для налогов, относимых на прибыль от налогообложения, например налогов на заработную плату, косвенных налогов, налогов с продаж и налогов на пользование предел существенности оценивается на уровне вдвое ниже, чем общий уровень существенности. Финансовая отчетность, как годовая, так и квартальная, должна быть точной в установленных пределах существенности для всех налогов
Репутационные: риски, влияющие на репутацию и образ группы компаний в глазах общественности	Группа компаний не хочет, чтобы вопросы ее налогообложения обсуждались публично. Ввиду данного обстоятельства группа готова осуществлять только операции, не выходящие за рамки устоявшейся практики. Группа обеспечивает соблюдение законодательства и стремится свести к минимуму риск любой публичной критики. В то же время при взаимодействии с налоговыми органами группа твердо отстаивает налоговые позиции, представленные в любой налоговой декларации
Внешние: риски, связанные с неподконтрольными	Корпоративная налоговая служба следит за изменениями в налоговой практике и налоговом законодательстве и оценивает данные изменения с точки зрения последствий для группы компаний, стремясь минимизировать любое неблагоприятное воздействие.

Окончание

Вид риска	Политика управления рисками
группе компаний факторами, например с введением новых налогов, повышением ставок, принятием новых законов	Корпоративная налоговая служба участвует во всех официальных консультациях с налоговыми органами, если вопрос может иметь существенные последствия для налоговых обязательств группы компаний или предлагает значительное изменение практики, которое может существенно повлиять на соблюдение группой компаний требований налогового законодательства

Качественный тактический риск-менеджмент начинается с понимания того, чего именно организация хочет достичь. В связи с этим важно установить, может ли организация торговать с той или иной страной. В одних странах, а также в отношении некоторых налогов налоговые органы не склонны к переговорам с налогоплательщиком. В других — существует прямая связь между налоговым аудитором и дополнительными налоговыми доходами, связанными с его деятельностью.

Очередной тенденцией в настоящее время является усиление внимания к управлению соблюдением законодательства и отчетности в международном масштабе. Многие транснациональные компании имеют системы контроля, обеспечивающие постоянный мониторинг соблюдения законодательства во всех юрисдикциях — либо путем внутреннего управления проектами, либо через международные схемы аутсорсинга. Многие виды налоговых рисков возникают в результате взаимозависимости корпоративной налоговой службы, бизнес-подразделений и их географического присутствия. Именно в силу данного обстоятельства критически важно рассматривать системы контроля в сфере налогообложения в масштабе всей организации и не ограничиваться только теми системами, за которые отвечает корпоративная налоговая служба.

Корпоративная налоговая служба должна составить отчет о влиянии налоговых рисков на деятельность компании, в том числе об их воздействии на учет и фактические налоговые платежи, на понятном в бизнес-сообществе языке. Можно, к примеру, использовать наглядную отчетность, в которой области высокого, среднего и низкого рисков отмечены цветом по принципу светофора, если такой способ согласуется со стилем, принятым в организации. В глобальных компаниях такие отчеты могут составляться отдельно для каждой территории, бизнес-подразделения или региона. Кроме того, карта риска может показывать вероятность и воздействие каждого типа риска как отдельный компонент.

На практике оценка налоговой контрольной среды и управление налоговыми рисками в разных странах могут осуществляться посредством

систематической оценки компонентов концепции в управлении налоговыми рисками. В настоящее время все больше транснациональных групп компаний внедряют процесс управления рисками, чтобы на регулярной основе оценивать налоговые риски и системы контроля во всех юрисдикциях.

Оценка налоговых рисков должна охватывать все ключевые регионы, налоги и виды обязательной отчетности и в целом включать рассмотрение следующих факторов:

- сложность области деятельности, в которой возникает риск;
- величина и потенциальное воздействие налогового риска;
- вероятность споров с фискальными органами.

Последний ключевой конечный продукт — это защита позиций налогоплательщика при проверке, т.е. взаимодействие с фискальными органами после подачи налоговой декларации. Осуществляется ли такое взаимодействие по результатам официальной налоговой проверки или вне связи с таковой, зависит от особенностей местного законодательства, регулирующего конкретный вид налоговых платежей.

Четыре конечных продукта в сфере налогообложения предполагают, с одной стороны, деятельность, создающую стоимость для компании (налоговое планирование), а с другой — выполнение регулярных требований (налоговый учет, соблюдение налогового законодательства и защита позиций налогоплательщика при проверке). При разработке стратегического налогового плана следует продумать функции корпоративной налоговой службы, учитывая ее собственные представления о роли в компании.

Контрольные вопросы и задания

1. Укажите причины необходимости разработки налоговой политики организации.
2. Дайте определение налогового риска.
3. Каким образом классифицируются налоговые риски?
4. Охарактеризуйте внешние и внутренние факторы налоговых рисков.
5. Охарактеризуйте налоговые риски по виду последствий.
6. Охарактеризуйте налоговые риски по величине возможных потерь.
7. Укажите принципы оценки налоговых рисков.
8. Перечислите виды налогового риск-менеджмента.
9. Дайте понятие налогового учета согласно НК РФ. Охарактеризуйте цели ведения налогового учета.
10. Каковы основные элементы расчета налога на прибыль организаций, подлежащие обязательному раскрытию в налоговом учете организации?

11. Каков примерный перечень групп аналитических регистров налогового учета, предложенный уже Министерством по налогам и сборам РФ (ныне — Федеральная налоговая служба) в 2001 г.? Насколько обязательно их применением налогоплательщиками по налогу на прибыль организаций?

Практико-ориентированные задания

1. Организацией рассматриваются два варианта проведения операций налоговой оптимизации А и В. Сумма налогов до оптимизации 10 тыс. руб. По варианту оптимизации А она может быть снижена до 9 тыс. руб., по варианту Б — до 8 тыс. руб. Вероятность применения штрафных санкций налоговыми органами оценивается экспертом: по варианту А — 10%, по варианту Б — 50%. Сопоставьте варианты с точки зрения доходности и риска налоговой оптимизации, сформулировав окончательное решение на основании сопоставления значений коэффициентов вариации.

2. Существует два варианта налоговых решений — А и Б. По варианту А первоначальная стоимость 25 тыс. руб. будет уменьшена до 24 тыс. руб., а при варианте Б — до 22 тыс. руб. Вероятность благоприятного исхода при варианте А равна 95%, при варианте Б — 80%. Определите наиболее оптимальный вариант.

3. В ходе налоговой проверки установлено, что часть первичных учетных документов налогоплательщика по расходам, произведенным его подотчетными лицами, оформлена с нарушением требований ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (заполнены не все реквизиты). Организация уменьшила сформированную за налоговый период прибыль на расходы, подтвержденные некорректными документами.

Налоговый орган принял решение о доначислении налога на прибыль организаций на суммы, подтвержденные некорректными документами, и предъявил к уплате соответствующие суммы пени и штрафов, предусмотренных соответственно ст. 75 и 122 НК РФ. Правомерны ли действия налогового органа?

Налоговое планирование в организации

2.1. Понятие и содержание налогового планирования в организации

Определение оптимальных объемов налоговых платежей — проблема каждой конкретной организации или физического лица. Действия компании по определению оптимальных объемов называют системой налогового планирования. При этом на практике минимальные выплаты оказываются не всегда оптимальными. Например, организация, выделяющаяся из общей массы слишком маленькими выплатами, рискует навлечь на себя внеплановые проверки налоговых органов, что чревато дополнительными издержками.

В настоящее время существуют два пути сокращения налоговых платежей организации: уклонение от уплаты налогов и налоговая оптимизация.

Уклонение от уплаты налогов — нелегальный путь уменьшения налогооблагаемой базы налогоплательщика своих обязательств по налоговым платежам, основанный на сознательном, уголовно наказуемом (ст. 198 УК РФ для физических лиц, ст. 199 УК РФ для руководства и ответственных юридических лиц) использовании методов сокрытия доходов и имущества от налоговых органов, создании фиктивных расходов, а также намеренном (умышленном) искажении бухгалтерской и налоговой отчетности. Легальной возможности «уклониться от налогов» не существует. Любые целенаправленные действия субъекта, нарушающие действующее законодательство, в результате которых бюджет так или иначе недополучает причитающиеся ему по закону суммы налогов, — ущербны, нелегальны и ведут к наступлению налоговой либо уголовной ответственности.

Следует подчеркнуть, что речь пойдет не о способах уклонения от уплаты налогов, а о законных возможностях снижения размера налоговых платежей, т.е. о способах налоговой оптимизации. Налоговая оптимизация — это прежде всего уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.

Налоговое планирование можно определить как организацию деятельности экономического субъекта таким образом, чтобы минимизировать налоговые обязательства на определенный период без нарушения действующего законодательства. Налоговое планирование — это выбор между различными вариантами осуществления деятельности юридического лица и размещения его активов, направленный на достижение возможно низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств. В основе налогового планирования лежит максимально полное и правильное использование всех установленных законом льгот, а также оценка позиции налоговых органов и учет основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства.

Уже более 200 лет, с тех пор как в обществе появилось товарно-денежное обращение и в мире сложились две системы налогообложения (англо-саксонская и романо-германская), не прекращаются научные дискуссии о тяжести налогового бремени. Начало этому было положено высказыванием А. Смита о том, что в нормальных условиях в стране должны быть легкие налоги. Однако эта проблема не решена до сих пор, и она еще долго будет занимать исследователей, как это было на протяжении всей истории экономической науки. В современных условиях проблема поиска компромисса при формировании стратегии налогового планирования особенно остро стоит в России, так как налоговая система в нашей стране, несмотря на постоянные изменения, все еще несовершенна, нестабильна и не отличается стимулирующей направленностью.

«Уменьшение налогов», «уход от налогов», «уклонение от налогов», «избегание налогов», «обход налогов», «минимизация налогов», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование» и т.д. — так называются явления, которые получили свое развитие в связи с заменой советской директивной системы экономики на рыночные методы хозяйствования. Термин «уклонение от уплаты налогов» присутствует в законодательстве России начиная с 1980-х гг. Явление, характеризуемое им, влечет за собой ответственность в соответствии со ст. 198 и 199 УК РФ. На практике уклонение от налогов трактуется более расширенно,

с включением в это понятие предусмотренных законодательством вариантов обхода налогов. Эта терминологическая путаница связана с различными трактовками терминов в зарубежной и отечественной литературе.

В экономической литературе встречаются различные точки зрения по поводу трактовки понятия «налоговое планирование».

Более правильным и точным, на наш взгляд, является такое определение, когда налоговое планирование рассматривается как налоговая оптимизация. При рассмотрении налоговых отношений между хозяйствующим субъектом и государством как постоянно возобновляющихся в долговременном периоде форм финансовых отношений минимизация налоговых платежей в текущем периоде является одним из возможных результатов оптимизации.

Право налогоплательщиков осуществлять деятельность, направленную на правомерное уменьшение своих налоговых обязательств, основано на праве всех субъектов права защищать свои охраняемые законом права (в первую очередь право собственности) любыми не запрещенными законом способами. Согласно ст. 209.2 ГК РФ собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц. В этом и состоит сущность налогового планирования.

Необходимость налогового планирования при осуществлении хозяйственной деятельности связана с тем, что деловая или коммерческая цель может быть достигнута разными путями. В зависимости от выбора этого пути размеры и даже виды соответствующих налоговых платежей будут различными. Целью налогового планирования является выбор такого пути, при котором налоговые платежи были бы минимальными.

Поскольку налоговые платежи представляют одну из статей расходов, то планирование налогов является составным элементом общей стратегии оптимизации расходов. Для организаций определяющим критерием оптимизации налоговых платежей должно стать достижение максимального объема ресурсов, остающихся в их распоряжении при условии дальнейшего обеспечения роста прибыли от деятельности и благосостояния собственников.

Оптимизация налоговых платежей имеет как объективные, так и субъективные предпосылки. Объективные предпосылки заключаются в том, что любая налоговая система, являясь частью экономической системы, формирует тот или иной уровень налогообложения. Уровень налогообложения зависит от таких элементов налоговой системы, как субъект

и объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы. Однако размер налоговых платежей экономического субъекта зависит не только от уровня налогообложения. Каждый из них работает в системе разделения труда и производит определенную продукцию по конкретной технологии, имеет специфику организации производства, занимает определенную долю на рынке ресурсов и сбыта продукции. Соответственно складываются присущие этому и аналогичным хозяйствующим субъектам уровень и структура затрат, уровень оборачиваемости средств, финансовой устойчивости, что выражается в доходности предпринимательской деятельности. В то же время в силу того, что источники выплат налогов по их видам различны, эти факторы в совокупности определяют сумму налоговых платежей.

Существующие объективные предпосылки оптимизации налоговых платежей могут быть учтены на стадии выбора организационно-правовой формы, при выборе деятельности, определении ее масштабов и т.д.

Субъективные предпосылки заключаются в том, что, невзирая на жесткость финансовых норм, налогоплательщики имеют возможность, используя приемы налогового планирования, влиять на уровень налогообложения и сумму налоговых платежей. Для каждой группы однородных налогоплательщиков в рамках действующего налогового законодательства формируется средний уровень налогообложения. Этот уровень не является фиксированным и может иметь как максимальное, так и минимальное значение.

В Российской Федерации в силу выраженного фискального значения налогов, неразвитости налогового планирования и культуры налоговых отношений экономические субъекты занимают две противоположные позиции. Первая позиция заключается в стремлении утаить, сокрыть, занижить налоговую базу или вообще уйти в недоступную для налоговых органов нелегальную сферу. Вторая позиция состоит в том, чтобы рассчитывать вовремя, даже с запасом, дабы исключить санкции налоговых органов. При этом первая позиция подрывает государственный интерес, а вторая — ущемляет интересы самого налогоплательщика. Для исключения такой ситуации необходимо обосновать выбор между максимальными и минимальными значениями среднего уровня налогообложения конкретной организации. Такое обоснование возможно на основе моделирования различных возможных значений среднего уровня налогообложения между максимальным и минимальным значениями, а значит, варьирования суммами налоговых платежей с учетом последствий.

Указанные приемы и составляют суть налогового планирования в организации.

Содержание налогового планирования можно трактовать в широком и узком смысле слова. Содержание налогового планирования в узком смысле слова — это организация и методика расчетов суммы предстоящих к уплате налогов на очередной финансовый год и в среднесрочной перспективе конкретным хозяйствующим субъектом. Это определение находит свое отражение в ежегодном составлении налогового бюджета любой коммерческой организации.

В широком понимании необходимость налогового планирования обусловлена следующими причинами:

- естественным стремлением хозяйствующих субъектов к сбережению доходов, сокращению расходов, получению прибыли;
- расширением производственной и коммерческой деятельности без привлечения внешних (заемных) источников финансирования;
- требованиями рыночной конкуренции, другими стратегическими задачами развития хозяйствующего субъекта;
- заинтересованностью государства в предоставлении общих и специальных налоговых льгот в целях стимулирования той или иной сферы производства, группы налогоплательщиков, регулирования социально-экономического развития (например, предоставление льгот для сельскохозяйственных товаропроизводителей).

Необходимость налогового планирования заложена в действующем налоговом законодательстве, предусматривающем неодинаковые налоговые режимы для отдельных налогоплательщиков, допускающем различные методы исчисления налоговой базы и устанавливающим налогоплательщикам определенные льготы.

Тем не менее цели налогового планирования могут вступать в противоречие с общекommerческими приоритетами конкретной организации. Например, акционерному обществу в момент нового выпуска акций удобнее показать высокую прибыль, что повысит привлекательность акций для инвесторов и позволит получить дополнительный доход в виде курсовой надбавки, но в таком случае с высокой прибылью придется платить и повышенный налог.

Таким образом, налоговое планирование в организации может быть определено как планирование налоговых обязательств путем учета изменения элементов налогов. В рамках налогового права таковыми являются налоговая база, налоговые льготы и срок уплаты налогов. Можно выделить два основных направления налогового планирования: уменьшение величины взимаемых налогов и отсрочка выплаты налогов по времени.