

ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ «НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ»

Автор	Определение
Большая экон. энциклопедия / под ред. А.Я. Сухарева	Выбор между различными вариантами осуществления деятельности юридического лица и размещения его активов, направленный на достижение возможно низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств.
Словарь по экон. и финансам. Глоссарий.ру.	Набор мер и выбор способа бухгалтерского учета, направленного на законное снижение налогового бремени предприятия.
Джаарбеков С.М.	Проведение налогоплательщиком определенных мероприятий организационного характера с целью минимизации налоговых платежей.
Шувалов Е.Б., Грачева Е.А.	Способ минимизации налогового бремени, включающий разработку сложных и вполне легитимных систем, позволяющих существенно снизить налоговую нагрузку на экономический субъект, не нарушая норм действующего в государстве законодательства и международного права.
Овчинникова Н.О.	Деятельность налогоплательщика, осуществляемая систематически и направленная на изучение и использование предусмотренных налоговым законодательством возможностей в целях оптимизации налогообложения.
Пансков В.Г.	Составная часть налогового процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и налогоплательщиков по определению на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным хозяйствующим субъектом.
Семенихин В.В., Емельянова Ю.В., Рюмин С.М.	Совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех законодательно предоставленных льгот и освобождений с целью уменьшения налоговых обязательств.
Бабанин В.А., Воронина Н.В.	Процесс разработки системы налоговых планов и плановых (нормативных) показателей по обеспечению правильного и своевременного исчисления и уплаты налогов и повышению эффективности деятельности с точки зрения налоговых платежей.

Налоговая минимизация



Максимальное снижение всех налогов



Налоговая оптимизация



Процесс, связанный с достижением определенных пропорций всех аспектов деятельности хозяйствующего субъекта в целом, осуществляемых им сделок и проектов

Такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных законом прав, связанных с освобождением от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида платежа

Налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта

Неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии его экономического развития – процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования

Планирование налогов

Планирование на минимальном для конкретного хозяйствующего субъекта уровне сумм отдельных налогов

Право налогоплательщика на оптимизацию налогов закреплено в Постановлении Конституционного Суда РФ и Верховного Арбитражного Суда РФ

Судебная практика разрешения налоговых споров должна исходить из **презумпции добросовестности** налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики.
Предполагается, что

Действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, *экономически оправданы*

Сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - *достоверны*

**НАЛОГОВАЯ
ВЫГОДА**

Уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета

Основание для
получения

Представление всех необходимых надлежаще оформленных документов, если налоговым органом не будет доказано, что сведения неполны, недостоверны и (или) противоречивы

**Обстоятельства, которые могут свидетельствовать о
необоснованности налоговой выгоды**

Невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг

Отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств

Учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций

Совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета

ЗНАЧЕНИЕ И ВЫГОДЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

ПОСЛЕДСТВИЯ ЕГО ОТСУТСТВИЯ

- Недостаточно полное понимание возможности развития бизнеса в более благоприятных условиях**
- Более слабая позиция по сравнению с другими участниками рыночной деятельности**
- Отсутствие должной системности в развитии хозяйствующего субъекта**
- Наличие существенных ошибок в стратегическом развитии и реализации миссии предприятия**

ПРЕИМУЩЕСТВА ПРИМЕНЕНИЯ

- Прояснение возникающих проблем**
- Возможность анализа и использования будущих благоприятных условий**
- Подготовка фирмы к изменениям во внешней среде**
- Стимулирование участников налогового планирования к реализации своих решений в дальнейшей работе, создание предпосылок для повышения образовательной подготовки менеджеров**
- Обеспечение более рационального распределения и использования различных видов ресурсов хозяйствующего субъекта**
- Повышение финансовой устойчивости и значимости предприятия**

Сложные корпоративные структуры: холдинги, ФПГ

Вновь возникшие частные фирмы (проблемы накопления капитала)

Наиболее остро нуждаются в налоговом планировании в современных российских условиях

Государственные и бывшие государственные (приватизированные) предприятия

Малые предприятия (в силу ограниченности ресурсов и сложностей при внедрении рыночных механизмов)

Факторы, определяющие возрастающую роль налогового планирования в современных условиях

Кризисные явления в мировой и национальной экономике

Увеличение размеров фирмы и усложнение форм ее деятельности

Подвижность внешней среды, переходный характер российской экономики

Новый стиль руководства персоналом (большая свобода, инициатива, творчество)

Естественное стремление хозяйствующих субъектов к экономическому росту

ПЕРИОДИЗАЦИЯ НАЛОГОВ И НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

ПЕРИОД	Отражение налогового планирования в экономической теории	Практика налогового планирования на уровне налогоплательщика
<p>1. Древний мир, Средние века до XVII в. (возникновение первых элементов налогообложения)</p>	<p>Отсутствует научная теория налогообложения</p>	<p>Планирование налогов носит несистемный, единичный характер, доступно ограниченному кругу высокопоставленных светских и духовных лиц</p>
<p>2. Конец XVII – XIX вв. (развитие налогообложения, возникновение первых налоговых теорий и систем)</p>	<p>Начинает формироваться научная теория налогообложения, о планировании налогов пока что нет упоминаний)</p>	<p>Планирование налогов физическими лицами и зарождение планирования налогов предприятиями</p>
<p>3. Начало XX в. – настоящее время (совершенствование налогообложения)</p>	<p>Становление и развитие теории налогового планирования</p>	<p>Налоговое планирование на уровне хозяйствующих субъектов</p>

Под оптимизацией налогообложения понимается:

- ❑ оптимизация системы налогообложения на *начальной стадии бизнеса*;
- ❑ планирование и оценка *налоговых рисков* с учетом разъяснений Минфина России и налоговых органов;
- ❑ *сопровождение и анализ сложных сделок* с целью планирования и исключения негативных налоговых последствий;
- ❑ *оценка хозяйственных договоров* с точки зрения налоговых рисков;
- ❑ *разработка хозяйственных договоров* и прочей документации с целью снижения налоговых рисков;
- ❑ *мониторинг действий налоговых органов* при проведении налоговой проверки на предмет соблюдения налогового законодательства;
- ❑ *профессиональная подготовка возражений* по акту налоговой проверки и их защита в налоговых органах;
- ❑ *грамотное ведение дел в суде* по оспариванию решений налоговых органов с учетом сложившейся судебной практики

Стратегическое

налоговое планирование

- ознакомление с проектами нормативных правовых актов и прогноз возможных изменений в законодательстве;
- анализ судебной практики;
- составление прогнозов налоговых обязательств организации;
- создание вариантов схем управления финансовыми, документарными, информационными и товарными потоками;
- создание сетевого графика соответствия исполнения налоговых и финансовых обязательств организации;
- оценка риска различных финансовых инструментов, проработка вариантов возможных причин резких отклонений от расчетных показателей деятельности организации;
- прогноз эффективности применяемых инструментов налоговой оптимизации

Текущее

налоговое планирование

- еженедельный мониторинг нормативных правовых актов;
- составление прогнозов налоговых обязательств организации и последствий планируемых сделок;
- составление графика соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения активов организации;
- прогноз и исследование возможных причин резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации и налоговых последствий инноваций или проводимой сделки

МОДЕЛИ ПОВЕДЕНИЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

**Уклонение от
уплаты
налогов**

Предприятие *уменьшает свои налоговые обязательства* или вообще не платит налоги, используя способы, прямо или косвенно *запрещенные* законодательством

**Обход
налогов**

Ситуация, при которой предприятие *не является налогоплательщиком* по разным причинам (*законные* способы – специальные налоговые режимы для малых предприятий, налоговые убежища; *незаконные* способы – нерегистрация деятельности предприятия, неведение учета объектов налогообложения)

**Стандартный
метод**

Предприятие *платит налоги* в соответствии с законодательством без предварительных расчетов и *без выбора оптимального варианта налогообложения*

**Налоговое
планирование**

Проводится *активная налоговая политика*, направленная на минимизацию негативного влияния налогообложения на процесс достижения стоящих перед субъектом целей любыми, *не противоречащими законодательству* методами (*законные способы обхода налогов*)

Основы налогового планиро- вания

- Учет основных направлений развития налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства
- Правильное составление учетной политики предприятия и грамотное проведение договорных кампаний
- Правильное и полное использование всех установленных законом льгот, освобождений от налогов и исполнение обязанностей налогоплательщика
- Оценка возможностей получения отсрочек и рассрочек по уплате налогов, а также инвестиционного налогового кредита

Докумен- тальное оформле- ние налогового планиро- вания

- В налоговом календаре (налоговом бюджете), служащем для контроля над своевременностью и правильностью уплаты налогов
- В приказе по учетной и налоговой политике хозяйствующего субъекта
- Во внутренних правилах (стандартах) налогового планирования в организации
- В инструкциях для участников процесса налогового планирования


Виды налогового планирования на уровне хозяйствующих субъектов

<i>Признак</i>	<i>Вид налогового планирования</i>
1. По виду хозяйствующего субъекта	Налоговое планирование в коммерческих и некоммерческих организациях
2. В зависимости от целей деятельности	Налоговое планирование хозяйствующих субъектов, имеющих целью получение прибыли и увеличение чистой прибыли и объективно не имеющих такой цели
3. В зависимости от организационно-правовой формы	Налоговое планирование в АО, производственных кооперативах и т. д.
4. В соответствии со стадиями финансово-производственного цикла предприятия	На стадии создания предприятия; в период существования (в т.ч. экономического роста, спада, реорганизации, преобразования); при ликвидации (в т.ч. в процессе банкротства и конкурсного управления). По циклам: юность, зрелость, старость предприятия.
5. С точки зрения временной определенности	Долгосрочное (в России – на срок более одного года); годовое и краткосрочное или оперативное – на квартал, месяц, декаду
6. Исходя из направленности на перспективу	Стратегическое и текущее (оперативное)
7. Учет различных прогнозных вариантов изменения внешней и внутренней среды предприятия	Динамическое и статическое налоговое планирование

Виды налогового планирования на уровне хозяйствующих субъектов


<i>Признак</i>	<i>Вид налогового планирования</i>
8. В зависимости от размера бизнеса	На малых предприятиях, на средних и крупных предприятиях, в том числе в холдингах и прочих хозяйственных объединениях
9. В зависимости от объема	Полное и тематическое (фрагментарное)
10. В зависимости от объекта налогового планирования	Налоговое планирование деятельности предприятия в целом, структурных подразделений, отдельных центров ответственности и конкретных операций
11. В зависимости от субъектов, иницирующих налоговое планирование	Внешнее (инициируемое учредителями) и внутреннее (инициируемое исполнительными органами организации)
12. В соответствии с субъектами, осуществляющими налоговое планирование	Работниками бухгалтерии или финансового отдела; силами специализированного отдела предприятия; внешними консультантами, в том числе уполномоченными представителями аудиторских и консалтинговых фирм
13. Исходя из критерия территориальности	Местное и международное налоговое планирование
14. В зависимости от ожиданий, возлагаемых на налоговое планирование	Оптимистическое, пессимистическое, реальное налоговое планирование

Сознательно предоставляемые законодательством условия для налогового планирования



- Разработка направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики, предусматривающей альтернативные варианты налогообложения;
- Предоставление налогоплательщикам широкого перечня прав, напрямую коррелирующих с обязанностями налоговых органов;
- Дифференциация элементов налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков;
- Установление различных ставок налогообложения;
- Предоставление многочисленных льгот и налоговых освобождений;
- Предоставление возможности изменения срока уплаты налога в форме отсрочки, рассрочки, посредством использования инвестиционного налогового кредита;
- Налоговое регулирование в рамках специальных налоговых режимов;
- Создание особых экономических зон, имеющих льготное налогообложение;
- Участие в международном регулировании условий налогообложения, в том числе путем заключения соглашений об устранении двойного налогообложения.

Спонтанно проявляющиеся условия для налогового планирования



Пробелы в налоговых законах; нечеткость и расплывчатость формулировок в налоговых законах

ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

**ПЛАТИТЬ МИНИМУМ ИЗ
ПОЛОЖЕННОГО**

**ПЛАТИТЬ НАЛОГ В ПОСЛЕДНИЙ
ДЕНЬ УСТАНОВЛЕННОГО ПЕРИОДА**

**ИСПОЛЬЗОВАТЬ ВАРИАНТЫ СНИЖЕНИЯ
НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ БАЗЫ В РАМКАХ
ВЗАИМОСВЯЗАННОЙ СИСТЕМЫ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ**

**ПРИМЕНЯТЬ ЛЬГОТНЫЕ РЕЖИМЫ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ,
ПРЕДУСМОТРЕННЫЕ
ЗАКОНОДАТЕЛЕСТВОМ**

**НЕ ДОПУСКАТЬ ПОВЫШЕННОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПУТЕМ
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ
УЧЕТНЫХ МЕТОДОВ**

ПРИНЦИПЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1. Принцип адекватности затрат

Стоимость создания системы оптимизации налогообложения (внутренних затрат организации или расходов на оплату сторонних организаций) *не должна превышать суммы уменьшаемых налогов*

2. Принцип юридического соответствия

Система оптимизации налогообложения должна быть, безусловно, *легитимной* в отношении как отечественного, так и международного законодательства

3. Принцип конфиденциальности

Доступ к информации о фактическом предназначении и последствиях проводимых транзакций должен быть *максимально ограничен*

4. Принцип подконтрольности

Достижение желаемых результатов от использования схемы оптимизации налогообложения зависит от *хорошо продуманного контроля* и существования реальных рычагов воздействия на всех исполнителей и на всех этапах

ПРИНЦИПЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (продолжение)

5. Принцип допустимого сочетания формы и содержания

Синхронизация юридических и фактических действий для обеспечения защиты от недобросовестных участников процесса (*мнимая, притворная сделки, недееспособность*)

6. Принцип нейтралитета (взаимовыгодного сотрудничества)

Оптимизация налогообложения должна производиться за счет *своих налоговых платежей*, а не за счет увеличения отчисления независимых контрагентов

7. Принцип диверсификации

Учет различных внешних и внутренних факторов неблагоприятного характера (постоянные изменения в законодательстве, просчеты, допущенные в первоначальных планах, форс-мажорные обстоятельства)

8. Принцип автономности

Действия по оптимизации налогообложения должны *как можно меньше зависеть от внешних участников*

ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

1. Состояние бухгалтерского и налогового учета

Состояние и взаимодействие между ними должно **строго соответствовать нормативно-правовым актам**; верное толкование законодательства о налогах и сборах и реагирование на постоянные изменения в нем

2. Учетная политика

Определенные принципы, правила и практические приемы, принятые хозяйствующим субъектом **для формирования бухгалтерского и налогового учета**, подготовки финансовой отчетности; утверждается самим налогоплательщиком

3. Налоговые льготы и организация сделок

Применение в **полном объеме и правильно льгот, установленных законодательством**, анализ возможных форм сделок (договоров) с учетом их налоговых последствий

4. Налоговый контроль

Основа для осуществления контрольных действий со стороны руководства – составление **налогового бюджета**. Применение принципов и процедур технологии внутреннего контроля налоговых расчетов

ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ (продолжение)

5. Налоговый календарь

Необходим для проверки правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты всех налоговых платежей, а также представления отчетности (риски несвоевременной уплаты налогов)

6. Стратегия оптимального управления и план реализации стратегии

Построение такой системы управления и принятия решений, чтобы оптимальной (в том числе и по налогам) оказалась вся структура бизнеса

7. Льготные режимы налогообложения

Способы снижения налогов за счет создания офшорных компаний за рубежом и низконалоговых компаний на территории России

8. Имитационные финансовые модели

Модели («что-если») имитируют экономический эффект от всевозможных предположений (факторов внешней среды, организационной структуры бизнеса, проведение альтернативной налоговой политики)

9. Отчетно-аналитическая деятельность налогового менеджмента

Компания должна располагать информацией за несколько лет о том, какие приемы и способы налоговой оптимизации дали положительные результаты, по каким причинам они не достигнуты, какие факторы повлияли на конечный финансовый результат и т.п.

ПРОЦЕСС НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Несколько взаимосвязанных *стадий (этапов)* в рамках стратегического и текущего налогового планирования

Стратегическое
налоговое
планирование

Текущее налоговое
планирование

№	Содержание этапа
1.	Появление идеи об организации бизнеса , формулировка целей, задач, а также решение вопроса о возможном использовании налоговых льгот, предоставленных законодательством
2.	Выбор наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения производств и конторских помещений предприятия, а также его филиалов, дочерних компаний и руководящих органов (офшоры, а также регионы России с особенностями местного налогообложения)
3.	Выбор организационно-правовой формы юридического лица или формы предпринимательства без образования юр. лица; определение соотношения различных форм с возникающими при этом налоговыми режимами
4.	Формирование налогового поля – таблицы с описанием элементов и реквизитов каждого налога. На основе этого анализируются все предоставленные законодательством льготы по каждому «досье» налога, составляется детальный план использования льгот
5.	Разработка (с учетом уже сформированного налогового поля) системы договорных отношений предприятия. Для этого осуществляется планирование возможных форм сделок: аренда, подряд, купля-продажа, возмездное оказание услуг и т.п. Оценка их с точки зрения возникающих налоговых последствий на момент подготовки документов (до заключения сделки)
6.	Выполнение цепочки действий : подбор типичных хозяйственных операций; разработка различных ситуаций с т.зр. налогов и выбор лучшего варианта; из оптимальных блоков составляется журнал типовых хоз. операций; оценка макс. фин. результата; наиболее рациональное размещение активов и прибыли; определение альтернативных способов учетной политики на предстоящий год
7.	Непосредственно организация и ведение надежного налогового учета и контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов – налоговый менеджмент

ПРЕДЕЛЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Особые методы государственного воздействия

для предотвращения уклонения от уплаты налогов, позволяющие также ограничить сферу применения налогового планирования

Законодательные ограничения

Обязанность экономического субъекта зарегистрироваться в налоговом органе, представлять документы, необходимые для исчисления и уплаты налога, и др.
Меры ответственности за нарушение налогового законодательства (экономические меры ответственности, в ряде стран – специальные штрафные налоги (penalty tax))

Меры административного воздействия

С их помощью создается возможность оперативного вмешательства со стороны налоговых органов в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов

Другие способы

Заполнение пробелов в налоговом законодательстве, презумпция облагаемости, право на обжалование сделок налоговыми и иными органами и др.

Специальные судебные доктрины

Применяются судами для признания сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты или незаконного обхода налогов. Доктрины: «существо над формой», «деловая цель» и др.
Уклонение от подачи декларации и включение в нее заведомо ложных сведений, включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах и т.д.