

Magister

Налоговый менеджмент

Учебник

Продвинутый курс

Налоговый менеджмент

Продвинутый курс

Под редакцией
доктора экономических наук, профессора **И.А. Майбурова**,
доктора экономических наук, профессора **Ю.Б. Иванова**

*Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве учебника
для магистрантов, обучающихся по программам
направления «Финансы и кредит»
и аспирантов, обучающихся по научной специальности
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»*

*Рекомендовано Научно-исследовательским институтом
образования и науки в качестве учебника
для магистрантов, обучающихся по программам
направления «Финансы и кредит»
и аспирантов, обучающихся по научной специальности
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»*



УДК 336.225.2(075.8)
ББК 65.261.41-21я73
Н23

Авторский коллектив:

*Н.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, Л.Н. Васянина, С.А. Жернаков, В.В. Карпова,
А.Я. Кизыма, А.П. Киреевко, Г.П. Комарова, А.Т. Крисоватый, Н.В. Михасева,
А.Е. Найденко, Е.Н. Орлова, М.Б. Пархоменко, Е.В. Ревенко, Е.Ц. Чимитдоржиева*

Рецензенты:

академик РАН, д-р экон. наук, проф. *А.И. Татаркин*
(директор Института экономики УрО РАН)
академик НАН Украины, д-р экон. наук, проф. *А.И. Амоша*
(директор Института экономики промышленности НАН Украины)

Главный редактор издательства *Н.Д. Эришвили*,
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

Н23 **Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учебник для магистрантов,**
обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» /
[И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.:
ЮНИТИ-ДАНА, 2014. — 559 с. — (Серия «Magister»).

И. Майбуров, Игорь Анатольевич.

П. Иванов, Юрий Борисович.

ISBN 978-5-238-02539-1

Агентство СІР РГБ

Учебник подготовлен коллективом ведущих отечественных и зарубежных специалистов в сфере налогообложения для формирования облика новой магистерской дисциплины.

Представлены теоретические основы налогового менеджмента. Рассмотрены методологические основы государственного налогового менеджмента. Изложены теория и методология государственного налогового регулирования, государственного налогового планирования, государственного налогового администрирования и государственного налогового контроля. Проанализированы морально-этические аспекты налогового менеджмента. Рассмотрены методологические основы корпоративного налогового менеджмента. Раскрыты основные теоретико-методологические положения корпоративного налогового планирования, бюджетирования налогов на предприятии и формирования учетной политики для целей налогообложения.

Для магистрантов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей вузов, а также специалистов в сфере налогов и налогообложения.

ББК 65.261.41-21я73

ISBN 978-5-238-02539-1

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2014

Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (ФЗ от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ).

Воспроизведение всей книги или какой-либо ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2014

ПРЕДИСЛОВИЕ

Чтобы писать легко продающиеся книги,
нужно иметь легко продающиеся мозги.

Олгос Хаксли

Перед вами, уважаемые читатели, новая книга серии «Magister». Как и другие книги этой серии¹, она представляет собой труд международного авторского коллектива и нацелена на формирование нового поколения магистерских программ в направлении «Финансы и кредит». При ее подготовке авторы учли опыт выпущенных ранее аналогичных учебников и попытались, во-первых, отразить в учебном издании материалы научных исследований разных научных школ теории налогообложения, во-вторых, стимулировать магистрантов к развитию самостоятельных познавательных и исследовательских навыков, и, в-третьих, рассказать о сложных и неоднозначных вещах как можно более простым языком.

В современных условиях развитие экономики любого государства, в том числе, и России, неразрывно связано с налогообложением. Для поддержания стабильной экономики необходимо располагать эффективной налоговой системой, направленной, с одной стороны, на покрытие государственных расходов, а с другой — на стимулирование деловой активности субъектов хозяйственной деятельности. Эти задачи входят в сферу деятельности государственного налогового менеджмента, основной целью которого как раз и являются создание и обеспечение функционирования эффективно действующей налоговой системы.

Государственный налоговый менеджмент — это многоаспектное и относительно новое понятие, в связи с чем в теории и практике еще не выработано единых подходов к определению понятийного аппарата, методических и организационных основ его осуществления.

Эти же проблемы присущи и корпоративному налоговому менеджменту, основная целевая установка которого — создание на предприятии эффективной системы налогового учета и налогового планирования, позволяющей оптимизировать налоговые расходы и улучшить финансовое состояние предприятия.

Предлагаемый в учебнике материал систематизирован в разрезе государственного и корпоративного налогового менеджмента, при этом проблемные аспекты в этой сфере освещены не только с теоретической позиции, но и с точки зрения практики налогообложения.

¹ *Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010; Налоговые реформы. Теория и практика / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010; Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011; Налоговые системы. Методология развития / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012; Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / Под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.*

Цель дисциплины «Налоговый менеджмент» — содействовать подготовке высококвалифицированных магистров, владеющих новым управленческим мышлением, знанием того, как в процессе налогообложения добиваться поставленной цели, используя труд, интеллект и мотивы поведения людей.

Дисциплина носит комплексный характер и объединяет в единое целое знания, полученные студентами в процессе изучения истории и теории налогов, налоговой системы, основ менеджмента, финансового менеджмента, бухгалтерского учета, экономического анализа и других дисциплин.

Исходя из принципиальной установки развития у читателей критического мышления и самостоятельных исследовательских навыков эта книга поддерживает выработанный предыдущими учебными изданиями серии стиль учебников продвинутого уровня, имеющий следующие фундаментальные отличия.

Во-первых, учебник является результатом работы «коллективного разума», представленного не учеными какой-либо административной единицы (как это чаще всего бывает — кафедры, факультета), а учеными из разных вузов, городов, стран, объединенных ежегодными российско-украинскими симпозиумами «Теория и практика налоговых реформ». При этом главный критерий подбора авторов — их специализация на проблемах.

Во-вторых, предлагаемая книга не повторяет учебники для специалистов, лишь «утяжеляя» его дополнительным объемом знания. Это принципиально новый и во всех отношениях пионерный учебник, тем более что такой дисциплины в учебных планах бакалавриата не значится.

В-третьих, подача учебного материала построена не по принципу «прочти, запомни и воспроизведи», а по гораздо более сложному принципу «прочти, выработай собственное мнение, обсуди его на семинаре, реализуй в своих исследованиях».

В-четвертых, учитывая сложность и неоднозначность понятийного аппарата налогообложения, авторы снабдили учебник теоретическим глоссарием, позволяющим наглядно увидеть взаимосвязи и отличия применяемой терминологии.

В результате изучения учебной дисциплины магистранты должны:

знать

- сущность, принципы, функции и виды налогового менеджмента;
- сущность и механизм реализации налогового регулирования как функции государственного налогового менеджмента;
- сущность и составляющие государственного налогового администрирования;
- организацию учета налогоплательщиков;
- порядок осуществления оперативного учета налогов и сборов налоговыми органами;
- механизм согласования налоговых обязательств и исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов;
- инструментарий оценки качества работы налоговых органов;
- сущность, принципы и задачи налогового контроля;
- виды налоговых проверок и организацию их проведения;
- применение норм административной, финансовой и уголовной ответственности;
- планирование и прогнозирование налоговых поступлений;
- морально-этические аспекты взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов;

- цели, задачи и функции корпоративного налогового менеджмента;
- организация системы налогового учета и формирования налоговой политики на предприятии;
- понятие «корпоративное налоговое планирование», его сущность, методы и виды;
- методическое и организационное обеспечение бюджетирования налогов на предприятии;

уметь

- ориентироваться в действующем налоговом и административном законодательстве;
- планировать поступления налоговых платежей в бюджеты различных уровней;
- определять налоговые обязательства хозяйствующего субъекта;
- составлять акт налоговой проверки;
- составлять календарь налоговых платежей;
- организовывать работу предприятия с минимизацией риска применения финансовых санкций;
- разрабатывать рекомендации по оптимизации налоговых платежей хозяйствующего субъекта;
- составлять бюджеты предприятия по отдельным налогам и сборам;
- выявлять резервы снижения налоговых издержек хозяйствующих субъектов.

владеть

- навыками самостоятельной работы с источниками информации и литературой для поиска информации, ее применения в практических ситуациях;
- методологией разработки проектных решений в области управления налоговыми поступлениями;
- навыками разработки проектных решений с учетом фактора неопределенности и риска;
- методологией обоснования и принятия управленческих решений в области налогообложения;
- навыками организации процесса налогового планирования в компании и на государственном уровне;
- навыками исследования оптимального уровня налоговой нагрузки, налоговых рисков хозяйствующего субъекта;
- навыками расчета и анализа налоговых платежей на уровне предприятия.

Завершая предисловие, хотим выразить искреннюю благодарность уважаемым рецензентам — академику НАН Украины, д-ру экон. наук, проф. *Александру Ивановичу Амоше* и академику РАН, д-ру экон. наук, проф. *Александру Ивановичу Татаркину* за поддержку данного проекта.

Научные редакторы:

д-р экон. наук, проф. *И.А. Майбуров*
д-р экон. наук, проф. *Ю.Б. Иванов*

Государственное налоговое планирование

Только имея программу,
можно рассчитывать на сверхпрограммные неожиданности.

Кароль Ижиковский

6.1. Сущность и принципы государственного налогового планирования

Истинный патриот — это человек, который,
заплатив штраф за неправильную
парковку, радуется, что система действует эффективно.

Таугеш Котарбиньский

В современной теории менеджмента предполагается обязательное использование в любой сфере управления определенного набора функций, а именно: прогнозирования, постановки целей, формирования стратегий их достижения, планирования, принятия решений, контроля, анализа и оценки результатов. В теоретической модели прогнозирование предшествует планированию, однако в действительности эти процессы переплетены и реализуются одновременно — циклами. Такой подход может быть отнесен и к сфере налогообложения. Поэтому правомерно будет рассматривать далее *налоговое прогнозирование и налоговое планирование* как единый процесс, в рамках которого на основе непрерывного контроля и мониторинга происходящих изменений происходит оценка перспектив изменения налоговой базы, корректировка текущих управленческих решений, формирование комплекса мер, необходимых для реализации позитивных и блокирования негативных перспектив.

Государственное налоговое планирование и прогнозирование — это важная функция государственного налогового менеджмента, особый элемент системы выработки и принятия решений в сфере жизнедеятельности государства в процессе перераспределения валового внутреннего продукта. Основной задачей налогового планирования и прогнозирования на уровне государства является экономическое обоснование качественных и количественных параметров бюджетных заданий и перспективных программ социально-экономического развития страны.

В настоящее время ученые не пришли к единому мнению о сущности налогового планирования, причем как государственного, так и корпоративного. Дискуссионным является даже вопрос о самом содержании планирования в целом и государственного налогового планирования в частности. Отсутствуют общепризнанные определения налогового планирования, идентификации его сущности. В работах современных авторов нередко смешиваются такие понятия, как «налоговая оптимизация» и «налоговая минимизация», «налоговое планирование» и

«налоговое администрирование». Поэтому есть необходимость уточнения понятия «налоговое планирование». Кроме того, целесообразно рассматривать определение сущности государственного налогового планирования во взаимосвязи с определением сущности корпоративного налогового планирования.

Итак, планирование в налогообложении будем рассматривать с точки зрения интересов двух основных субъектов налоговых взаимоотношений: государства и налогоплательщиков.

Подходы к определению государственного налогового планирования. Анализ подходов к определению содержания государственного налогового планирования свидетельствует о том, что распространение получили два похода. Ряд авторов смещают акцент на определение количественных характеристик плановых показателей.

Н. Романовский под налоговым планированием предлагает понимать процесс установления прогнозных и оценки фактически исполненных налоговых обязательств субъектов налоговых правоотношений, основной задачей которого является установление научно обоснованной величины налоговых поступлений определенного уровня бюджетной системы на заданный временной период¹.

В другом подходе предполагается, что установление количественных характеристик — это лишь часть процесса планирования, в то время как в его основе лежит совокупность мероприятий, направленных на согласованное достижение поставленных целей и задач.

Задание научного руководителя

Проведите анализ разных подходов к пониманию сущности государственного и корпоративного налогового планирования. Попробуйте систематизировать эти подходы. Сформулируйте достоинства и недостатки этих подходов. Предложите собственное определение государственного и корпоративного налогового планирования

В. Пансков определяет государственное налоговое планирование как часть налогового процесса, представляющую собой деятельность органов государственной власти и местного самоуправления по определению на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет².

И. Майбуров считает, что государственное налоговое планирование представляет собой оценку перспектив уве-

личения налоговой базы и поступлений налогов и сборов в бюджетную систему (федеральный, региональный и местный бюджеты), осуществляемую на базе прогноза социально-экономического развития РФ, ее субъектов и муниципалитетов, с одновременной выработкой решений и разработкой мер, обеспечивающих достижение этих перспектив³.

Ю. Леонтьева считает, что государственное налоговое планирование представляет собой систему знаний о взаимосвязи основных социально-экономических

¹ *Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2006. С. 308.*

² *Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2006. С. 106.*

³ *Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. И. А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 140.*

показателей и параметров налоговой системы, на основе которых субъекты планирования определяют количественные характеристики налоговых поступлений на будущий период времени, а также корректируют состав и структуру налоговой системы государства с целью реализации налоговой, бюджетной и финансовой политики государства¹.

Подходы к определению корпоративного налогового планирования. Налоговое планирование на уровне налогоплательщика рассматривается как организация предпринимательской и (или) частной деятельности лица с наименьшими налоговыми последствиями; планирование коммерческой и инвестиционной деятельности юридических и физических лиц с целью минимизации налоговых платежей. Зарубежный контекст данного понятия в целом не сильно расходится с отечественным.

Словарь деловых терминов определяет налоговое планирование как систематический анализ различных налоговых альтернатив, направленный на минимизацию налоговых обязательств².

В англо-русском банковском энциклопедическом словаре под термином «налоговое планирование» подразумевается минимизация налогового бремени через финансовое планирование, включая инвестиции с отсрочкой уплаты налогов, покупку не облагаемых налогами ценных бумаг и использование различных налоговых убежищ³.

Разнообразные подходы к определению сущности налогового планирования показывают лишь его различные аспекты. Исходя из этого представляется возможным выделить два подхода к определению понятия налогового планирования.

Согласно первому из них налогоплательщик противопоставляется фискальным интересам государства.

Е. Евстигнеев прямо определяет налоговое планирование как законный способ обхода налогов с использованием предоставляемых законом льгот и приемов сокращения налоговых обязательств⁴.

Второй подход более конструктивен. Налоговое планирование в рамках этого подхода понимается как совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех предоставляемых законом льгот и освобождений в целях максимальной минимизации налоговых обязательств.

С. Рюмин определяет налоговое планирование как совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех законодательно предоставленных льгот и освобождений в целях максимальной минимизации налоговых платежей⁵.

¹ Леонтьева Ю. Теоретический подход к выяснению сущности государственного налогового менеджмента // Світ фінансів. 2011. №1. С. 46—49.

² Jack P. Friedman. Dictionary of Business Terms. Watton's Educational Series Inc., 2000. P. 736.

³ Федоров Б.Г. Англо-русский банковский энциклопедический словарь. СПб.: Лимбус Пресс, 1995. С. 263.

⁴ Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М.: Инфра-М, 2001. С. 78.

⁵ Рюмин С.М. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы // Налоговый вестник. 2005. № 2. С. 123.

В. Жестков полагает, что в основе налогового планирования лежат максимально полное и правильное использование налогоплательщиком всех предусмотренных налоговыми законами льгот и других благоприятных положений налогового законодательства, оценка позиций налоговых органов в вопросах толкования и применения актов о налогах и сборах и анализ основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства¹.

Следовательно, логично утверждать, что налоговое планирование преследует цель минимизировать налоговые платежи путем использования правовых возможностей, предусмотренных законодательством. Иными словами, налоговое планирование — это особая форма реализации норм налогового права, их использование налогоплательщиком в своих интересах.

Планирование в субъективном смысле отражает внутренний мыслительный процесс: постановку целей и определение методов и способов их достижения. В то же время планирование объективно (внешне) выражено в деятельности налогоплательщика по реализации данных целей.

Заслуживает особого внимания волевой аспект налогового планирования — право выбора налогоплательщика. Именно выбор оптимального сочетания (построения) форм правоотношений, а также возможных вариантов их соотношения в рамках действующего законодательства о налогах и сборах с целью таким образом воздействовать на элементы налогообложения, чтобы уменьшить размер своих налоговых обязательств, и определяет сущность налогового планирования.

Противоположность сущности государственного и корпоративного налогового планирования. Анализируя различные подходы к разным уровням налогового планирования, несложно заметить, что налоговое планирование в зависимости от субъекта его осуществляющего имеет двойственный характер.

С одной стороны, движущей силой корпоративного налогового планирования является стремление налогоплательщика сократить сумму налоговых платежей в бюджет, а основной целью — минимизировать в долгосрочной перспективе свои налоговые обязательства.

Задание научного руководителя

Попробуйте написать доклад для конференции (5–6 страниц), где покажите, как лично вы понимаете разные цели государственного и корпоративного налогового планирования и «поиск оптимума в налоговом планировании». При этом попытайтесь сформулировать четкие для себя ответы на следующие вопросы: 1) в чем именно заключается этот оптимум? 2) как на практике обеспечивать достижение этого оптимума? 3) наблюдается ли в данный момент достижение этого оптимума?

С другой стороны, движущей силой государственного налогового планирования является стремление государства не допустить сокращения поступления налоговых сумм в казну, а основной целью — максимизировать налоговые поступления в бюджет.

Поиск оптимума в данных противоположных устремлениях — это длительный процесс согласования интересов, обязательными участниками которого являются налогопла-

¹ Жестков В.С. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учеб. пособие. М.: Академический правовой ун-т, 2002. С. 7.

тельщик и государство с присущими им противоположными целями, которые обусловлены специфическими интересами, потребностями и задачами каждой стороны.

Таким образом, если говорить о поиске оптимума в налоговом планировании, то основной целью планирования для налогоплательщика является выбор такой схемы налогообложения и условий хозяйствования, которые должны привести в конечном итоге к законному снижению его налоговых платежей в бюджет, а для государства — увеличение налоговой базы за счет вовлечения максимального числа экономических агентов в процесс налогообложения и создания условий для либерализации этого процесса.

С учетом понимания и главное объективной противоположности целевых установок для разных уровней налогового планирования можно предложить следующие определения.

Государственное налоговое планирование представляет собой практическую деятельность органов государственной власти и местного самоуправления по оценке перспектив увеличения налоговой базы и обеспечения максимально возможного поступления налогов и сборов в бюджет в определенный временной период, а также деятельность по выработке решений и разработке практических мер, обеспечивающих достижение этих перспектив.

Корпоративное налоговое планирование представляет собой практическую деятельность руководящих органов налогоплательщика по оценке перспектив уменьшения налоговых обязательств в определенный временной период и оценке рисков, осуществляемую с использованием предоставляемых законом льгот и приемов уменьшения этих обязательств.

Противоположность задач. Не только сущности, но и задачи разных уровней налогового планирования характеризуются противоположностью. Они различаются в зависимости от того, кто их ставит: государственные органы или руководители предпринимательских структур (рис. 6.1).

Сфера налогового планирования неоднородна; она делится на общегосударственное налоговое планирование, основной задачей которого является регламентация налогообложения и контроль над уплатой налогов и сборов, и корпоративное налоговое планирование, основная задача которого заключается в уплате налогов и сборов, а также в их минимизации¹.

Вместе с тем эти разные уровни планирования следует рассматривать как части целого, как части одной системы. Между общегосударственным и корпоративным налоговым планированием существует органическая связь, поскольку, несмотря на противоположность их экономических интересов, общая стратегия у них одна: создать устойчивый экономический базис в рамках страны в целом и своего предприятия в частности.

¹ Иванов Ю.Б. Податковий менеджмент: навч. посіб. / Ю. Иванов, А. Крисоватий, А. Кізіма, В. Карпова. К.: Знання, 2008.

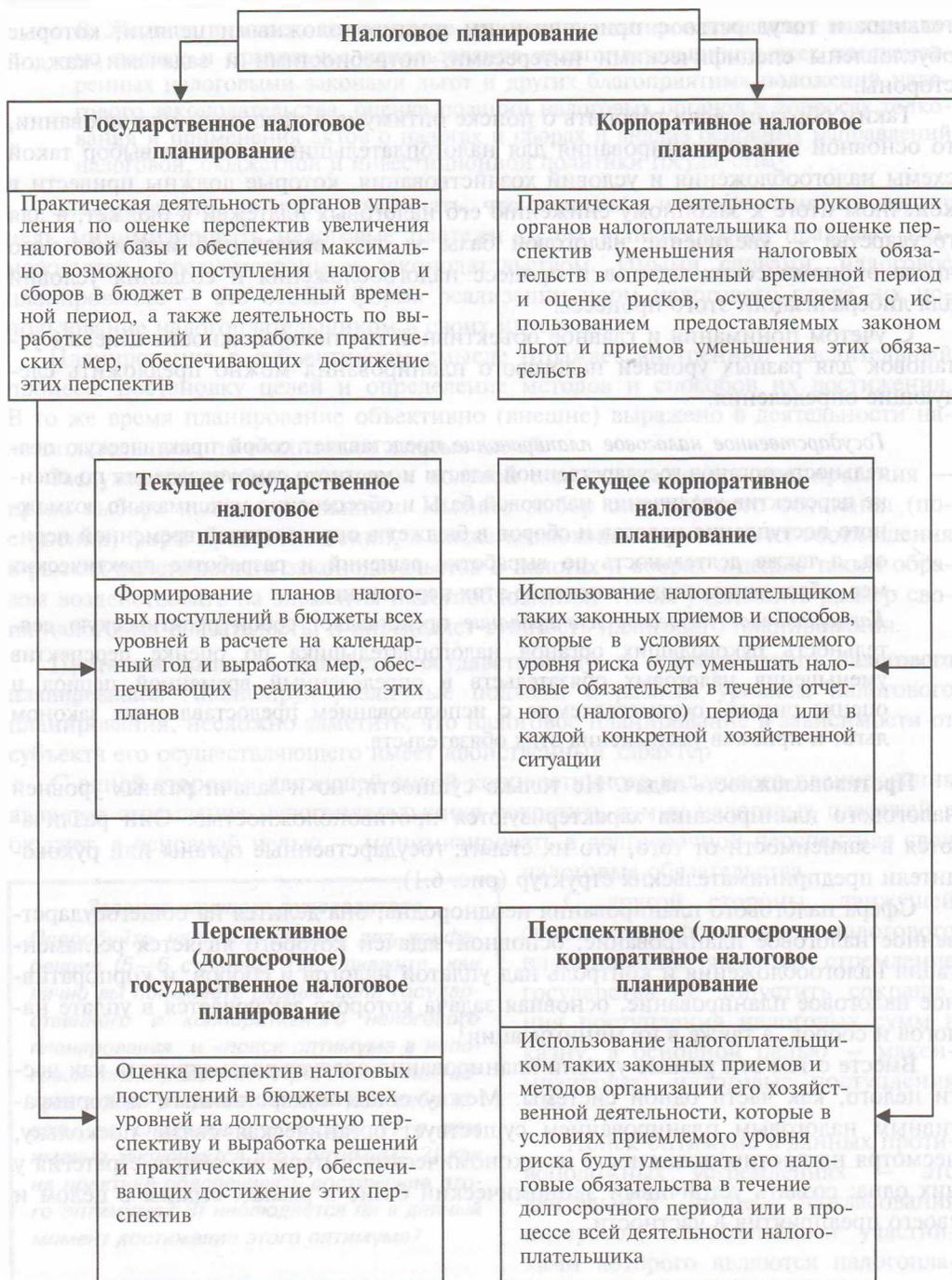


Рис. 6.1. Содержание и структура налогового планирования

Объектом государственного налогового планирования является объем входящих налоговых потоков, формирующих налоговые доходы бюджетов всех уровней.

Субъекты — федеральные и региональные органы власти и управления, а также представительные органы местного самоуправления.

Объектом корпоративного налогового планирования является объем исходящих налоговых потоков от налогоплательщика.

Субъектами являются сами налогоплательщики.

Что касается государственного налогового планирования, то оно объединяет в себе три ключевых элемента, определяющих его цель, задачи и принципы организации.

Во-первых, это разработка количественных показателей будущих налоговых поступлений в бюджеты всех уровней (собственно планирование налоговых поступлений).

В этой связи представляется логичным разграничение понятий «налоговое планирование» и «планирование налоговых поступлений», представленное И. Бабленковой¹. В отличие от более широкого понятия налогового планирования, ключевой задачей планирования налоговых доходов является лишь детальное количественное обоснование налоговых поступлений на основе анализа и оценки факторов внешней среды с помощью адекватных уровню неопределенности развития экономики методов. Кстати, подобное деление налогового планирования существует и на уровне хозяйствующих субъектов, где целесообразно различать понятия корпоративного налогового планирования и планирования налоговых платежей (бюджетирования налогов).

Во-вторых, это основа для корректировки структуры налоговых органов, определения процедур взаимодействия контрольных и административных органов, уточнения и детализации их полномочий. Разработанный план позволяет предусмотреть создание новых организационных структур, например, координационных советов, обеспечивающих оперативность и согласованность работы.

В-третьих, это система действий, направленных на регулирование процессов администрирования и контроля, включающая процедуры обмена информацией, создание единых или совместимых информационных баз, реализацию совместных мероприятий, а также это основа для изменения форм отчетности, что позволяет обеспечить наилучшие условия достижения плановых показателей и предвидеть возможные проблемы в реализации плана.

Такое сочетание элементов государственного налогового планирования позволяет уже на стадии планирования реализовать и фискальную, и контрольную функции налогообложения.

Два последних элемента системы налогового планирования тесно связаны и обеспечивают основу для реализации государственного налогового администрирования и государственного налогового регулирования. В связи с этим следует более четко обозначить границы процессов налогового планирования и налогового регулирования.

¹ Бабленкова И.И. Прогнозирование и планирование в налогообложении: Учебник / И.И. Бабленкова, Л.С. Кирина, Г.Н. Карпова, Н.А. Горохова. М.: Экономика, 2009.

Итак, государственное налоговое планирование позволяет:

- 1) определить количественный эталон будущей ситуации, к которой следует стремиться при выполнении бюджета;
- 2) получить информационную базу для проведения будущего анализа и обеспечения регулирования;
- 3) предвидеть возможные риски, которые могут возникнуть для налоговой системы;
- 4) установить сроки и последовательность реализации налоговых планов.

Принципы налогового планирования. В специальной литературе отмечается, что налоговое планирование основывается, как правило, на следующих базовых принципах:

- законности — соблюдении требований действующего законодательства при осуществлении налогового планирования;
- комплексности — комплексном использовании законодательства при налоговом планировании;
- разумности (реальности, эффективности) — любые действия налогоплательщика должны иметь не только юридическое, но и экономическое обоснование;
- презумпции невиновности налогоплательщика;
- научности и обоснованности;
- совокупном расчете налоговой экономии и убытков;
- профессионализме;
- конфиденциальности.

Главным, конечно же, является принцип законности, поскольку именно он позволяет разграничить понятия «налоговое планирование» и «уклонение от уплаты налогов». В зарубежном праве отношение государства к налоговому планированию реализуется в концепциях уклонения от уплаты налога (*tax evasion*) и обхода (избежания) налога (*tax avoidance*). Уклонение от налогов (*tax evasion*) практически равносильно незаконному налоговому планированию, в то время как избежание налогов (*tax avoidance*) правомерно.

Кроме того, заслуживает внимания классификация налогового планирования, предложенная Д. Тихоновым: классическое налоговое планирование; оптимизационное налоговое планирование; противозаконное налоговое планирование¹.

Однако следует отметить, что не всегда граница между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов сколько-нибудь очевидна. В этом и скрывается одна из опасностей, подстерегающих налогоплательщиков, используют методы налогового планирования для снижения налоговых платежей, не имея соответствующего опыта и квалификации в данной области.

Являясь частью общей системы планирования, государственное налоговое планирование базируется на общенаучных и общеэкономических принципах, которые подробно представлены в работах И. Бабленковой, В. Бочарова, М. Бухалкова, Л. Владимировой, Ю. Иванова и др. (рис. 6.2). Одним из важнейших принципов следует считать принцип согласования интересов налогоплательщиков и государства.

¹ Тихонов Д.Н., Липник Л.Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. С. 77–78.



Рис. 6.2. Основные принципы налогового планирования

Следует понимать, что для увеличения налоговых поступлений в бюджет лишь за счет роста налогового бремени существуют естественные ограничения, наличие оптимального значения налоговой нагрузки обуславливает необходимость разработки компромиссных методов, которые учитывали бы и интересы государства, и интересы налогоплательщиков. С другой стороны, масштабы государственных изъятий в форме налогов должны определяться также с учетом объема и качества предоставляемых государством услуг, а в идеале — с учетом потребности налогоплательщиков в данных услугах. Следовательно, в государственном налоговом планировании следует учитывать как качество предоставляемых государственных услуг, так и потребность в них.

Таким образом, компромисс в реализации задач государственного и корпоративного налогового планирования возможен лишь посредством оптимизации уровня и структуры налогового бремени, состава и структуры налогов, поддержания высокого уровня собираемости налогов и эффективности налогового контроля.

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ

Научный редактор **Майбуров Игорь Анатольевич** — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, директор департамента финансов Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — гл. 1, 2, 3, 5, п. 4.1, 4.7, 6.1, 6.2, 8.1, 8.4

Научный редактор **Иванов Юрий Борисович** — доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист Украины, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины, заведующий кафедрой налогообложения Харьковского национального экономического университета (г. Харьков) — гл. 1, 2, 3, 11

Васянина Людмила Николаевна — доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — гл. 9, п. 5.8

Жернаков Сергей Александрович — кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — гл. 10

Карпова Влада Викторовна — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета им. С. Кузнецца (г. Харьков) — п. 4.1, 4.7

Кизыма Андрей Ярославович — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и фискальной политики Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь), — гл. 8, п. 5.1, 6.1

Киреенко Анна Павловна — доктор экономических наук, профессор, проректор по научной работе Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 4.2—4.7

Комарова Галина Петровна — кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 4.2—4.7

Крисоватый Андрей Игоревич — доктор экономических наук, ректор, заведующий кафедрой налогов и фискальной политики Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь) — гл. 8, п. 5.1, 6.1

Михасева Надежда Васильевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета им. С. Кузнецца (г. Харьков) — гл. 11

Найденко Алексей Евгеньевич — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета им. С. Кузнецца (г. Харьков) — гл. 3

Орлова Елена Николаевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 6.2, 6.3, 6.4

Пархоменко Михаил Борисович — профессор кафедры финансового и налогового менеджмента Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — п. 5.3—5.7

Ревенко Елена Викторовна — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета им. С. Кузнецца (г. Харьков) — гл. 1, 2, 7

Чимитдоржиева Екатерина Цыренжабовна — кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры математических и естественнонаучных дисциплин Российского государственного гуманитарного университета (филиал в г. Улан-Удэ) — п. 6.2, 6.3, 6.4

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	3
Раздел I. Теоретические основы налогового менеджмента	7
Глава 1. Формирование теории налогового менеджмента	8
1.1. Налоги, налоговая система как базовые понятия	8
1.2. Концептуальные основы и принципы налогового менеджмента	20
1.3. Налоговая политика как основа организации налогового менеджмента	31
1.4. Стратегический и тактический налоговый менеджмент	42
Раздел II. Государственный налоговый менеджмент	59
Глава 2. Методологические основы государственного налогового менеджмента	60
2.1. Предмет, объект и задачи государственного налогового менеджмента	60
2.2. Функции государственного налогового менеджмента	70
2.3. Федеральная налоговая служба в системе государственного налогового менеджмента	75
2.4. Тенденции развития государственного налогового менеджмента	86
Глава 3. Государственное налоговое регулирование	95
3.1. Сущность налогового регулирования как функции государственного налогового менеджмента	95
3.2. Инструменты налогового регулирования	106
3.3. Налоговые льготы как инструмент налогового регулирования	121
3.4. Налоговое регулирование социально-экономических процессов	133
3.5. Налоговая нагрузка как основной регулятор	143
Глава 4. Государственное налоговое администрирование	158
4.1. Сущность налогового администрирования как функции государственного налогового менеджмента	158
4.2. Реализация регистрационно-учетных процедур	166
4.3. Согласование налоговых обязательств и реализация зачетно-возвратных процедур	178
4.4. Исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов	187
4.5. Изменение срока уплаты налога и сбора	197
4.6. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов	204
4.7. Оценка работы налоговых органов	209
Глава 5. Государственный налоговый контроль	227
5.1. Сущность и принципы государственного налогового контроля	227
5.2. Формы налогового контроля	236
5.3. Реализация камеральных налоговых проверок	241
5.4. Планирование выездных налоговых проверок	246
5.5. Реализация выездных налоговых проверок	253
5.6. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами	263
5.7. Налоговый контроль ценообразования по сделкам между взаимозависимыми лицами	272
5.8. Применение норм административной, финансовой и уголовной ответственности	281

Глава 6. Государственное налоговое планирование	291
6.1. Сущность и принципы государственного налогового планирования	291
6.2. Оценка налогового потенциала территорий	300
6.3. Прогнозирование налоговых поступлений в бюджетную систему	315
6.4. Планирование поступлений по отдельным видам налогов	328
Глава 7. Морально-этические аспекты налогового менеджмента	339
7.1. Налоговая культура и налоговая дисциплина	339
7.2. Морально-этические аспекты взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов	353
7.3. Имидж и социальная ответственность налоговых органов	363
7.4. Налоговая конкуренция и теневая экономика	372
Раздел III. Корпоративный налоговый менеджмент	387
Глава 8. Методологические основы корпоративного налогового менеджмента	388
8.1. Диалектика понятия «корпоративный налоговый менеджмент»	388
8.2. Цели и задачи корпоративного налогового менеджмента	394
8.3. Функции корпоративного налогового менеджмента	401
8.4. Формирование налогового менеджмента на предприятии	406
Глава 9. Формирование учетной политики для целей налогообложения	411
9.1. Организация системы налогового учета на предприятии	411
9.2. Вариативные элементы учетной политики по отдельным налогам	424
9.3. Налоговые последствия выбора вариативных элементов учетной политики	430
9.4. Влияние учетной политики на основные финансовые показатели предприятия	434
9.5. Использование раздельного учета при осуществлении разных видов деятельности	437
Глава 10. Корпоративное налоговое планирование	444
10.1. Корпоративное налоговое планирование: понятие и сущность	444
10.2. Принципы и этапы корпоративного налогового планирования	454
10.3. Методы и виды корпоративного налогового планирования	467
10.4. Критерии оптимальности и риски в корпоративном налоговом планировании	474
10.5. Налоговая нагрузка как критерий самостоятельной оценки рисков	478
10.6. Типовые схемы налогового планирования	485
10.7. Налоговое планирование: расчет на перспективу и выход «из тени»	499
10.8. Структурирование бизнеса: аспекты налогового планирования	503
Глава 11. Бюджетирование налогов на предприятии	508
11.1. Бюджетирование налогов как перспективный элемент корпоративного налогового менеджмента	508
11.2. Методические аспекты бюджетирования налогов на предприятии	518
11.3. Организационные аспекты бюджетирования налогов на предприятии	527
11.4. Мониторинг и контроль налоговых бюджетов	539
Глоссарий	551

Учебник

Налоговый менеджмент
Продвинутый курс

Под редакцией
Игоря Анатольевича Майбурова,
Юрия Борисовича Иванова

Редактор **Т.М. Дубович**
Оригинал-макет **М.А. Бакаян**
Оформление художника **А.П. Яковлева**

Подписано в печать 12.02.2014 (с готовых ps-файлов)
Изд. № 2329
Формат 70×100 1/16
Бумага офсетная
Гарнитура Arial Narrow
Усл. печ. л. 35,0. Уч.-изд. л. 45,5
Тираж 5000 экз. (1-й завод — 500)
Заказ 1009

ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА»
Генеральный директор **В.Н. Закаидзе**

123298, Москва, ул. Ирины Левченко, 1
Тел.: 8-499-740-60-15
Тел./факс: 8-499-740-60-14
E-mail: unity@unity-dana.ru
www.unity-dana.ru

Отпечатано с готовых файлов заказчика
в ОАО «Первая Образцовая типография»,
филиал «УЛЬЯНОВСКИЙ ДОМ ПЕЧАТИ»
432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14