

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*

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

Государственный налоговый контроль

Половина следствий хороших намерений оказывается злом.
Половина следствий дурных намерений оказывается добром.

Марк Твен

5.1. Сущность и принципы государственного налогового контроля

Если врач знает название вашей болезни,
это еще не значит, что он знает, что это такое.

Артур Блох

Одним из условий эффективного функционирования налоговой системы является существование надлежащего налогового контроля. Сущность налогового контроля сводится к процессу изучения, сравнения, выявления, фиксации проблем отражения в учете хозяйственных операций и принятия мер для их решения, устранения нарушений и предупреждения их в дальнейшем.

Налоговый контроль как часть финансового контроля. Налоговый контроль является одним из основных видов государственного финансового контроля (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Виды государственного финансового контроля

Следует понимать, что налоговый контроль, являясь частью государственного финансового контроля, имеет черты присущие финансовому контролю, но при этом имеет более узкую сферу действия и обладает специфическими характери-

стиками. Е. Смирнова в числе специфических характеристик налогового контроля выделяет следующие¹:

- обязательность и всесторонний охват налоговым контролем участников налоговых отношений;
- непрерывность налогового контроля, связанная с постоянной потребностью государства в финансовых ресурсах;
- регламентированность налогового контроля, то есть четкое следование установленному процедурному регламенту и регламентациям пределов полномочий налоговых органов;
- согласованность действий различных государственных органов при проведении совместных мероприятий и (или) обмене информацией;
- обоснованность и доказательность информации, приводимой в актах проверки;
- недопущение причинения вреда проверяемому налогоплательщику, неуклонное следование принципу презумпции невиновности проверяемых лиц.

Ведение налогового контроля является неотъемлемой составляющей управления налоговой системой. Вместе с тем необходимо понимать, что реализация налогового контроля для государства не есть самоцель.

Налоговый контроль — это обязательный элемент регуляторной системы, цель которой заключается в своевременном выявлении отклонений от принятых стандартов (нарушений принципов законности, эффективности, целесообразности и экономичности управления финансовыми ресурсами). Это позволяет в каждом конкретном случае вносить коррективы, усиливать ответственность уполномоченных лиц, получать возмещение убытков, нанесенных государству, а главное, — препятствовать повторению выявленных нарушений в будущем.

Определение налогового контроля. Для того чтобы объяснить роль государственного налогового контроля в процессе формирования эффективной налоговой системы, необходимо раскрыть сущность этого понятия. В последнее время идут продолжительные дискуссии по определению термина «налоговый контроль». Существует множество подходов к его определению. Приведем ряд их, начиная с официально принятой трактовки.

Ст. 82 НК РФ определяет налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Ю. Иванов определяет налоговый контроль как деятельность должностных лиц органов контроля в сфере налогообложения по наблюдению за соответствием процесса организации налогоплательщиками учета объектов налогообложения, методики исчисления и уплаты налогов принятым актам законодательства по вопросам налогообложения; по выявлению отклонений, допущенных в ходе

¹ Налоговое администрирование: Учебник / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: КноРус, 2009. С. 233.

выполнения налоговых правил, и определению влияния последствий нарушений на налоговые обязательства¹.

С. Барулин определяет налоговый контроль как процесс, обеспечивающий достижение поставленных целей, задач и плановых параметров, в том числе путем применения налоговых санкций, а также выявление отклонений фактически достигнутых объектов управления результатов от запланированных, и принятие мер, направленных на устранение выявленных отклонений².

Г. Несторов определяет налоговый контроль как часть налоговой системы (подсистемы), содержащей взаимосвязанные элементы, которые обеспечивают ее устойчивое функционирование и решение поставленных задач, институты и механизмы, нормативно-правовую базу, экономические отношения, органы (субъекты), осуществляющие налоговый контроль, формы и методы его организации³.

Задание научного руководителя

Ознакомьтесь с определениями налогового контроля других авторов. Проанализируйте их преимущества и недостатки. Попытайтесь систематизировать их. Предложите свой вариант определения термина «налоговый контроль»

Д. Французов налоговый контроль представляет как институт общественного (государственного) сектора, обеспечивающего контроль за процессом формирования и использования государственных финансовых и материальных средств, а также анализ эффективности использования государственных ресурсов всех видов, при этом способный законными путями защищать финансовые интересы своего государства и его граждан, стимулировать более эффективное использование государственных и муниципальных средств⁴.

Анализ данных определений показывает, что сущность налогового контроля можно рассматривать с двух следующих позиций, соответствующих узкому и широкому контексту анализируемого определения.

Во-первых, в узком контексте налоговый контроль рассматривается как деятельность уполномоченных органов и их должностных лиц по контролю за исполнением всеми налогового законодательства (определения НК РФ, Ю. Иванова).

Во-вторых, в широком контексте налоговый контроль рассматривается как функция, процесс или элемент государственного управления экономикой, то есть, по сути, как функция государственного налогового менеджмента (определения С. Барулина, Г. Несторова, Д. Французова). Об этом подробно говорилось ранее в п. 2.2. Такой ракурс понимания налогового контроля вполне оправдан, поскольку классически любой контроль всегда характеризуется как одна из важнейших функций управления.

¹ Иванов Ю.Б. Податковый менеджмент / Ю. Иванов, А. Крисоватий, А. Кизима, В. Карпова. К.: Знання, 2008.

² Барулин С.В. Налоговый менеджмент: Учеб. пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко. М.: Омега-л, 2008. С. 266.

³ Несторов Г.Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2009.

⁴ Французов Д.В. Организация налогового контроля в системе государственного регулирования: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2008.

На основе изложенного подхода, дадим следующее определение.

Налоговый контроль в широком смысле можно определить как регламентированную систему взаимосвязанных элементов, обеспечивающую функционирование налоговой системы страны и соблюдение государственных (муниципальных) фискальных интересов, а в узком смысле — как деятельность уполномоченных органов по реализации комплекса регламентированных процедур, обеспечивающую исполнение налогоплательщиками и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

Рассмотрение налогового контроля как системы взаимосвязанных элементов, обеспечивающих регламентированную реализацию контроля за функционированием налоговой системы страны, обязывает обозначить эти элементы. К ним следует отнести следующие элементы:

1) нормативно-правовую базу реализации налогового контроля (НК РФ, Гражданский, Административный и иные кодексы, законы, постановления, положения, приказы, инструкции и регламенты);

Задание научного руководителя

С позиций системного подхода изучите основные элементы, формирующую систему налогового контроля в нашей стране. Рекомендуем эти элементы и выявленные взаимосвязи обозначить на рисунке. Схематичный подход хорошо иллюстрирует материал диссертации

2) уполномоченных государством субъектов налогового контроля (ФНС России, Федеральную таможенную службу, Министерство внутренних дел, Следственный комитет РФ и их территориальные подразделения);

3) совокупность регламентированных государством форм и методов налогового контроля;

4) совокупность регламентированных государством процедур учета, исчисления и уплаты налогов (сборов), а также процедур согласования налоговых обязательств и обжалования действий субъектов налогового контроля.

Объект, субъекты и предмет налогового контроля. Определим субъектно-объектный состав налогового контроля.

Объектом налогового контроля выступают налоговые правоотношения, возникающие между субъектами налогового контроля и налогоплательщиками (налоговыми агентами, плательщиками сборов).

Субъектами налогового контроля являются налоговые органы (ФНС России и ее инспекции), таможенные органы (ФТС России и территориальные подразделения), органы внутренних дел (МВД РФ, его территориальные и структурные подразделения), следственные органы (Следственный комитет РФ и его территориальные подразделения).

Предметом налогового контроля является добросовестность исполнения налогоплательщиками и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. При этом под добросовестностью следует понимать совокупность различных аспектов исполнения законодательства о налогах и сборах: законности, своевременности, обоснованности, достоверности и полноты исполнения.

Взаимодействие между субъектами и объектом налогового контроля имеет характер прямой и обратной связи в обозначенной системе. Прямая связь обеспечивает результаты от мероприятий налогового контроля в виде поступления в

бюджет неуплаченных в добровольном порядке налогов и сборов, наказания налогоплательщика путем привлечения к налоговой, административной, уголовной ответственности, предотвращения дальнейших налоговых правонарушений. Обратная связь показывает качество проведения налогового контроля, степень его влияния на объект. Обратная связь служит основой для совершенствования форм и методов налогового контроля, а также для выработки предложений по изменению налогового законодательства.

Цель и задачи налогового контроля. В определении цели налогового контроля в научной среде нет единодушия. В НК РФ эта цель не определена, а разброс существующих мнений достаточно полярен, хотя большинство из них склоняется к определению цели как обеспечению исполнения налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах. Вместе с тем, по нашему мнению, цель налогового контроля существенно шире и здесь следует говорить не просто о контроле за исполнением законодательства, а об обеспечении приемлемого уровня налоговой дисциплины в стране. Кстати, подтверждение постановки цели как поддержание на должном уровне налоговой дисциплины мы находим в учебнике «Налоговое администрирование» под редакцией Л.И. Гончаренко¹. Однако при этом считаем, что цель контроля следует понимать не просто как статичную задачу поддержания, но, скорее, как динамичный процесс формирования и постоянного повышения уровня налоговой дисциплины.

Целью налогового контроля является формирование в стране налоговой дисциплины и постоянное повышение уровня этой

дисциплины (обязательного для всех субъектов налоговых правоотношений подчинения твердо установленному порядку добросовестного исполнения своих налоговых обязанностей), и обеспечение неотвратимости наказания тем субъектам, кто нарушает налоговую дисциплину.

С реализацией этой цели сопряжено выполнение комплекса основных задач налогового контроля, представленных на рис. 5.2.

Организация налогового контроля является в значительной степени определяющим фактором повышения уровня налоговых поступлений в бюджетную систему государства и защиты государственных (муниципальных) фискальных интересов. Эффективно организованный налоговый контроль позволяет уменьшать:

- 1) размер сумм налогов, неуплаченных в результате сокрытия налоговой базы;
- 2) размер сумм налогов, неуплаченных из-за сокрытия денежных средств и имущества, на которое должно быть обращено взыскание;
- 3) масштаб неуплаты налогов в результате неправильного (ошибочного) применения налогового законодательства;
- 4) применение схем налоговой оптимизации;
- 5) масштаб использования фирм-однодневок и уклонения от уплаты налогов.

Задание научного руководителя

Ознакомьтесь с определениями целей и задач налогового контроля других авторов. Проанализируйте их преимущества и недостатки. Предложите свое определение цели и основных задач налогового контроля

¹ *Налоговое администрирование: Учебник* / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: КноРус, 2009. С. 238.

Цель налогового контроля — формирование в стране налоговой дисциплины и постоянное повышение уровня этой дисциплины, а также обеспечение неотвратимости наказания тем субъектам налоговых правоотношений, кто нарушает налоговую дисциплину

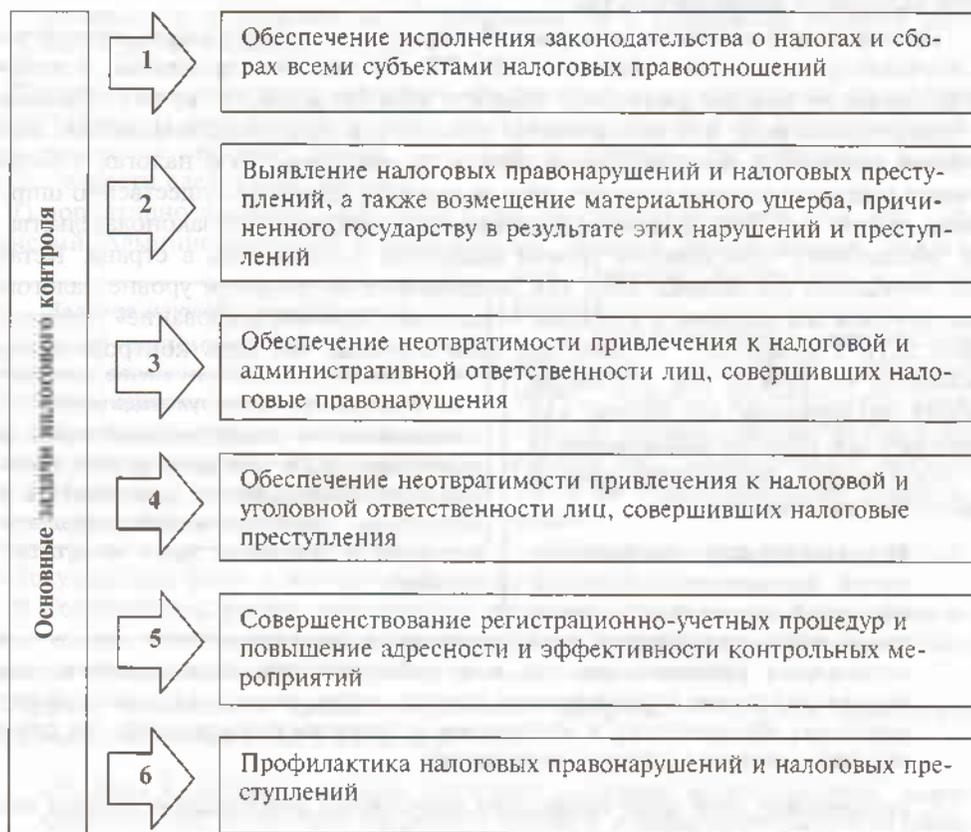


Рис. 5.2. Цель и задачи налогового контроля

Принципы налогового контроля. Этот вид контроля следует рассматривать как определенную организационно-правовую систему, механизм, элементы которого включают кроме субъекта и объекта контроля такие категории как принципы, формы и методы его осуществления. Их анализ позволяет выявить как общие свойства, присущие государственной контрольной деятельности в целом, так и специфические черты, отражающие особенности осуществления контрольной деятельности государственных органов в сфере налогообложения. Приоритетными в процессе предоставления характеристики составляющих элементов организационно-правового механизма осуществления налогового контроля следует при-

знать принципы соответствующего процесса, поскольку они составляют своего рода основу, фундамент всего процесса.

Принципы налогового контроля — это основополагающие идеи, правила и положения, применяемые в сфере налогового контроля. В математических терминах такие принципы должны не только представлять собой четкую систему координат, в рамках которой следует развиваться налоговому контролю в данной стране, но и являться основополагающим вектором, задающим направление развития этого контроля и его системных элементов.

Большое значение при определении принципов налогового контроля играет Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая на IX Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля (INTOSAI) в Лиме (Перу) в 1977 г. Лимская декларация руководящих принципов контроля, несмотря на то что была принята делегатами на основании единодушного одобрения, но не было уверенности, что она достигнет успеха в международном масштабе.

Опыт применения Лимской декларации с тех пор превзошел даже самые смелые ожидания и показал ее несомненное влияние на развитие государственного аудита в рамках каждой отдельной страны. Лимская декларация одинаково существенна для всех высших органов финансового контроля, объединенных в INTOSAI, независимо от их региональной принадлежности, уровня развития, положения в системе государственного управления или организационной структуры.

Успех Лимской декларации прежде всего заключается в том, что она содержит полный перечень всех задач и аспектов, связанных с государственным аудитом, при этом оставаясь в высшей степени существенной и лаконичной, что делает ее простой и понятной в использовании, а ее ясный язык гарантирует, что внимание не будет смещено с главных вопросов.

Главная цель Лимской декларации состоит в том, чтобы призвать к независимому государственному аудиту. Высшие органы финансового контроля, которые не могут выполнить это требование, не соответствуют стандарту. Поэтому не удивительно, что проблема независимости органов финансового контроля по-прежнему остается часто обсуждаемой в рамках сообщества INTOSAI. Однако требования Лимской декларации не удовлетворяются лишь достижением независимости данных органов, эта независимость также должна быть закреплена в законодательстве. Для этого должны существовать хорошо функционирующие институты правового обеспечения, которые можно найти лишь в демократическом государстве, основанном на верховенстве закона.

Таким образом, верховенство закона и демократия — ключевые предпосылки для действительно независимого государственного аудита и краеугольный ка-

Задание научного руководителя

Тщательно изучите Лимскую декларацию. Проанализируйте, в какой мере она реализуется в нашей стране. Выделите те принципы налогового контроля, которые прописаны в НК РФ. При этом рекомендуем не ограничиваться только анализом норм гл. 14 НК РФ «Налоговый контроль»

мень, на котором основана Лимская декларация. Предписания, содержащиеся в Лимской декларации, являются незыблемыми и важнейшими ценностями для всех демократических стран, которые сохранили свою актуальность с тех пор, как были впервые приняты¹.

Согласно ст. 20 Лимской декларации при осуществлении контроля над поступлением налогов высший орган контроля государственных финансов должен иметь полномочия по максимально широкому контролю над поступлением налогов и с этой целью иметь доступ к налоговым декларациям и документам. Контроль уплаты налогов в первую очередь связан с проверкой ее законности и правильности. Однако, проверяя соблюдение закона о налогах, высший орган финансового контроля должен также изучить саму систему налогообложения и ее эффективность, а также исполнение плана поступления доходов и, если это необходимо, должен внести предложения по совершенствованию соответствующего законодательства.

Соблюдение этих принципов обязательно при осуществлении налогового контроля на всех стадиях. Основные принципы приведены на рис. 5.3. Охарактеризуем каждый из этих принципов.

1. *Принцип законности* является одним из базовых в процессе проведения налогового контроля. Его суть заключается в том, что все действия бесспорно должны базироваться на существующих законах. Органам контроля разрешено действовать исключительно в пределах своих полномочий и на основаниях установленных законом.

2. *Принцип эффективности* означает, что при проведении налогового контроля затраты на его осуществление должны быть намного меньше пользы, полученной от проведения такого контроля.

3. *Принцип гласности* обеспечивает доступ информации всем пользователям и заинтересованным лицам, способствует формированию общественного мнения о деятельности контролирующих органов. Таким образом, этот принцип предусматривает защиту законных прав и интересов налогоплательщиков.

4. *Принцип компетентности*, на наш взгляд, является одним из ключевых. Ведь от профессионализма работников органов, уполномоченных осуществлять налоговый контроль, зависят, как минимум, следующие показатели: недопущение уклонения от налогообложения и выявления недобросовестных налогоплательщиков; своевременность и полнота выполнения доходной части бюджетов всех уровней; ответственность налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства и недопущение этого в будущем.

5. *Принцип четкости и определенности* заключается в том, что в процессе проведения налогового контроля необходимо избегать двойной трактовки норм налогового законодательства. Реализация этого принципа требует унификации налогового законодательства и установления четких норм и правил.

6. *Принцип ответственности* касается как контролирующего субъекта, так и подконтрольного объекта. Одни несут ответственность за проведение контроля в соответствии с нормами налогового законодательства и исключительно в преде-

¹ Лимская декларация руководящих принципов контроля. <http://www.ach.gov.ru/ru/international/limskay/>

лах своих полномочий. В случае превышения полномочий должностными лицами органов контроля они должны нести ответственность наравне с налогоплательщиками, которые подверглись такому контролю.



Рис. 5.3. Принципы осуществления налогового контроля

7. Принцип соблюдения налоговой тайны. Этот принцип заключается в необходимости соблюдения специального режима при предоставлении информации о налогоплательщике, которая была доступна должностным лицам уполномоченных контрольных органов в процессе осуществления налогового контроля. Налоговая тайна должна сохраняться в отношении любой полученной налоговым органом информации о налогоплательщике.

8. Принцип объективности и непредвзятости. Этот принцип обеспечивает соблюдение беспристрастной деятельности контролирующих органов к налогоплательщикам. Во время реализации налогового контроля он должен осуществляться путем комплексного объективного изучения всего спектра деятельности налогоплательщика (налогового агента), при условии независимости контрольного органа от тех, кого проверяют.

Задание научного руководителя

Изучите зарубежный опыт организации налогового контроля. Выделите те принципы налогового контроля, которые реализуются в других странах. Обоснуйте целесообразность заимствования элементов лучших зарубежных практик построения налогового контроля

9. *Принцип юридического равенства* означает, что нормативные акты, регулирующие порядок осуществления налогового контроля, не должны основываться на определенных специальных условиях проведения контроля в зависимости от таких особенностей, как форма собственности, гражданство субъекта налогообложения и других дискриминационных основаниях.

10. *Принцип презумпции добросовестности* налогоплательщиков. При проведении контрольных мер, должностные лица налоговых органов обязаны исходить из презумпции добросовестности проверяемого ими лица и надлежащего выполнения им своих обязанностей, пока в установленном законом порядке не будет доказано обратное. Законодательством предусмотрено, что в случае если норма закона или другого нормативного правового акта допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщика или контролирующих органов, в результате чего существует возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа, решение должно приниматься в пользу налогоплательщика.

Отметим, что лишь соблюдение всех перечисленных принципов в комплексе позволит наладить эффективный механизм реализации налогового контроля. По нашему мнению, законодательное закрепление вышеуказанных принципов и неуклонное следование им станет ключевой предпосылкой формирования партнерских отношений между налогоплательщиками и контролирующими органами.

5.2. Формы налогового контроля

Прежде чем корить сынишку за то, что его карманы набиты всяким хламом, загляни сперва в свою сумочку.

Неизвестная американка

Налоговый контроль предусматривает использование трех методов, различающихся по времени осуществления контрольных мероприятий в период проведения финансово-хозяйственной деятельности.

1. *Предварительный контроль* (учет и регистрация налогоплательщиков, учет и регистрация объектов налогообложения).

Предварительный налоговый контроль представляет собой комплекс регистрационно-учетных мероприятий, осуществляемый налоговыми органами до осуществления налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности, с целью предупреждения возможных нарушений ими налогового законодательства в будущем.

2. *Текущий контроль* (общий контроль за сдачей налоговых деклараций, своевременностью и полнотой уплаты налогов). Специфика этого метода контроля, в основе которого лежит камеральная налоговая проверка, — возможность текущей коррекции налогоплательщиком своих налоговых обязательств без наступления ответственности, а именно, представление уточненной декларации, представление различных документов, подтверждающих обоснованность заявленных в декларации данных.

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