МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ВСЕРОССИЙСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ АКАДЕМИЯ

Курсовая работа

По налоговому праву

на тему:

«Налоговое планирование»

Выполнила:

студентка очного отделения

юридического факультета ВГНА

группы ЮО-302 Ведерникова А.Л.

Проверил: Назаров В.Н.

Москва 2009

Содержание

Введение………………………………………………………………….………..3

Глава 1. Понятие, сущность и принципы налогового планирования как правового налогового института............................................................................5

1. Юридическая конструкции понятия налогового планирования……..….....5



2.Основные начала правового регулирования налогового планирования....10



Глава 2. Налоговая оптимизация: правовая характеристика............................20

1.Понятие, виды и пределы налоговой оптимизации......................................20



2. Основы управления налогами на предприятиях и в организациях…..…..24



Глава 3. Современные проблемы законодательного разграничения налогового планирования и налогового уклонения...........................................28

1.Подходы к разграничению налогового планирования и налогового уклонения в США и Великобритании……………………….....................…...28



2.Правовой опыт Содружества Независимых Государств в разграничении налогового планирования и налогового уклонения…….............................….33



Заключение…………………………………………………………..…………..38

Список использованной литературы………………………………….......……40

Введение

Налоговое планирование представляет собой совокупность правовых отношений между налогоплательщиком и государством, а следовательно обладает признаками правового явления. Сама возможность налогового планирования заложена в налоговом законодательстве, которое предусматривает специальные налоговые режимы для налогоплательщиков, допускает различные методы исчисления налоговой базы. Так же регулирующую функцию в механизме финансово правого регулирования выполняет налоговая рассрочка и отсрочка, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации.

Актуальность темы курсовой работы обуславливается тем, что анализ действующего налогового законодательства позволяет сделать вывод, о том, что в российской системе права существуют все предпосылки для развития такого правового института, как налоговое планирование. С одной стороны, целевая направленность налогового планирования на уменьшение налогов, конфликтует с интересами государства, а с другой налоговое планирование обусловлено заинтересованностью государства в предоставлении налоговых льгот в целях стимулирования отдельных категорий налогоплательщиков, регулирования социально-экономических процессов развития отраслей, которые определяют экономический потенциал государства. Именно поэтому, на наш взгляд, на сегодняшний день стоит необходимость законодательного закрепления института налогового планирования.

Объектом исследования является отношения по осуществлению налогоплательщиками налогового планирования в своей хозяйствующей деятельности.

Предметом исследования является правовое регулирование предпосылок налогового планирования.

Цель исследования – исследование, как теоретических вопросов налогового планирования, так и практических проблем национального и зарубежного опыта по осуществлению налогового планирования. В соответствии с поставленной целью в работе рассматриваются и решаются следующие задачи:

1. Изучение понятия и выявление принципов налогового планирования как юридической категории.
2. Рассмотрение теоретических аспектов налоговой оптимизации.
3. Исследование практического опыта и анализ современных проблем законодательного разграничения налогового планирования и налогового уклонения в зарубежном и отечественном законодательстве.

Методологической основой работы является системные подход к анализу различных аспектов налогового планирования. Данные подход применялся с учетом принципа единства общего и частного, логического, конкретного и абстрактного. Кроме них использовались такие методы научного познания как: сравнительно-правовой, формально-юридический. Данный инструментарий позволил : во–первых, дать теоретическое понимание налогового планирования, как юридической категории; во –вторых, соотнести это теоретическое понимание с реальным состоянием налогового планирования в налогом праве; в - третьих, показать основные походы по совершенствованию правового регулирования налогового планирования в Российской Федерации, с учетом положительного правового опыта данного явления в зарубежных странах

Степень научной разработанности темы. При написании работы использовались следующие авторы: Гусева Т. А, Станкевич Г.В., Николаев Д.В, Кучеров И.И.

Нормативную базу работы составляют Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации и Федеральные законы Российской Федерации, Постановление Пленума ВАС РФ.

Структура и содержание работы. Работа состоит из введения, трех глав, шести параграфов, заключения и списка использованной литературы.

Глава 1. Понятие, сущность и принципы налогового планирования как правового налогового института

1. Юридическая конструкции понятия налогового планирования



Налоговое планирование совершенно новое и мало изученное явление в юридической науке России. Внимание ему уделяется в основном только представителями экономической науки, да и то в контексте рассмотрения проблем снижения налогового бремени хозяйствующих субъектов. Многие авторы уделяют внимание отдельным сторонам налогового планирования. Большинство ученых рассматривают налоговое планирование через призму налоговой оптимизации, минимизации налогообложения или как вид налогового правонарушения - уклонение от уплаты налогов. В связи с отсутствием в отечественной литературе единства в понимании сущности налогового планирования многими исследователями используется иностранная лексика и зарубежные модели налоговой экономии. В юриспруденции данное понятие многими юристами воспринимается как экономическая категория и соответственно остается без должного научного анализа. Такой подход, на наш взгляд, ошибочен, так как каждый налогоплательщик имеет право на законных основаниях уменьшить объем своей налоговой обязанности. Данное право ему предоставляет Конституция Российской Федерации - согласно ст. 45 каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. Причем, этот вывод подтвержден Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 27.05.2003 № 9-П.[[1]](#footnote-1) Сложившаяся ситуация вполне объяснима. Проблема снижения налогового бремени актуальна для хозяйствующих субъектов, однако оценить законность используемых методов и способов может только квалифицированный юрист. Тем самым изучение и выявление существенных признаков налогового планирования, как юридической категории представляется достаточно актуальным и своевременным. Попытаемся систематизировать существующие подходы к пониманию сущности и природы налогового планирования.

В экономической литературе под налоговым планированием понимается возможность «использования налогоплательщиками всех допустимых действующим законодательством средств, способов и приемов в целях максимального сокращения своих налоговых обязательств»[[2]](#footnote-2) . Этой же позиции придерживается и В.А. Мачехин, рассматривая налоговое планирование как предварительную оценку гражданских и налоговых последствий, связанных с различными способами достижения определенного результата[[3]](#footnote-3), в качестве этих способов он указывает налоговые льготы и преимущества.

Исследуя проблему легального сокращения размеров налоговых платежей, некоторые авторы видят ее решение через минимизацию налогов и налоговое маневрирование. Так, по мнению автора книги «Налоговое планирование для предприятий» В.А. Кашина: «минимизация налогов представляет собой специфические формы планирования деятельности и размещения средств налогоплательщика с целью максимального сокращения возникающих при этом налогов»[[4]](#footnote-4). Согласно мнению В. Кузнецовой: «Налоговое планирование - это один из способов управления налогообложением. Налоговое планирование организации основывается на трех подходах к минимизации налоговых платежей:

• использование льгот при уплате налогов;

• разработка учетной политики;

• контроль за сроками уплаты налогов»[[5]](#footnote-5). По мнению СМ. Рюмина «Налоговое планирование -это совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех предоставляемых законом льгот и освобождений с целью максимальной минимизации налоговых обязательств»[[6]](#footnote-6). Однако далеко не все специалисты сводят налоговое планирование к возможности применения только предоставляемых налоговых льгот, так, например, А.Ф. Колосов под налоговым планированием понимает именно плановую деятельность по определению соотношения между себестоимостью и расходами, исходя из извлекаемой прибыли с целью сокращения налоговых платежей и отчислений в бюджет по действующему законодательству России[[7]](#footnote-7). Проанализировав существующие подходы, можно прийти к выводу, что налоговое планирование - это те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, именно комплекс мер, которые позволяют ему в определенной степени, уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей. Многие авторы указывают именно на то, что налоговое планирование - это законный способ обхода налогов с использованием предоставляемых законом льгот и приемов сокращения налоговых обязательств. Сущность его выражается в признание за каждым налогоплательщиком права применять все допустимые законами средства, приемы и способы (в том числе и пробелы в законодательстве) для максимального сокращения своих налоговых обязательств.[[8]](#footnote-8) В юридической науке под налоговым планированием понимается организация деятельности налогоплательщика с целью минимизировать его налоговые обязательства на стабильный период без нарушения буквы и духа закона.[[9]](#footnote-9) По мнению Т.А. Гусевой, налоговое планирование это выбор оптимального сочетания построения правовых форм отношений в рамках действующего законодательства, то есть осуществление налоговой оптимизации.[[10]](#footnote-10) В основе налогового планирования лежит наиболее полное и правильное применение всех разрешенных нормативно - правовыми актами льгот, знание и умелое использование пробелов, существующих в налоговом законодательстве, учет позиции налоговой администрации, а также финансовой и инвестиционной политики государства с целью минимизации налоговых взносов. По нашему мнению налоговое планирование призвано организовать систему налогообложения таким образом, чтобы достичь максимального финансового результата при минимальных затратах.

Наибольший эффект налоговое планирование может принести уже на стадии организации бизнеса, так как целесообразно изначально грамотно подойти к выбору организационно-правовой формы, места регистрации предприятия, разработке организационной структуры предприятия, тем более, что в России созданы предпосылки к сознательному, целенаправленному налоговому планированию, основанному на нормах закона. В качестве таких предпосылок следует рассматривать само налоговое законодательство, предоставляющие возможность использовать различные режимы налогообложения в зависимости от сферы осуществления хозяйственной деятельности (сельское хозяйство), места ее осуществления (свободная экономическая зона, оффшорные зоны), вида деятельности (торговая, производственная), масштабов деятельности (малый, средний бизнес). Условия рыночной конкуренции обуславливают объективный характер налогового планирования. Конкуренция требует от хозяйствующего субъекта сокращение налоговых расходов и увеличение собственных средств для дальнейшего развития предпринимательской деятельности. В настоящее время говорить об оптимальности в налоговом планировании можно в теоретическом аспекте, поскольку реализовать его на практике сложно. В основе налогового планирования лежат различные факторы, к которым многие специалисты относят:

• состояние и тенденции развития налогового, таможенного и других видов законодательства;

• основные направления бюджетной, налоговой и инвестиционной политики государства;

• комплекс законодательных, административных и судебных мер, используемых налоговыми органами с целью предотвращения уклонения от уплаты налогов, их минимизации;

• состояние правопорядка в государстве;

• уровень правовой культуры налоговых органов;

• профессионализм налоговых консультантов[[11]](#footnote-11).

В качестве составляющих налогового планирования принято выделять:

• состояние бухгалтерского и налогового учета;

• учетная политика;

• налоговые льготы и организация сделок;

• налоговый контроль;

• налоговый календарь;

• стратегия оптимального управления и план реализации этой стратегии;

• льготные режимы налогообложения;

• имитационные финансовые модели;

• отчетно-аналитическая деятельность налогового менеджмента[[12]](#footnote-12).

В рамках налогового планирования принято говорить о существующих внешних пределах уменьшения налоговых обязательств, выход за которые рассматривается как правонарушение. В качестве пределов налогового планирования выделяют:

- законодательные ограничения;

- меры административного воздействия и финансового воздействия[[13]](#footnote-13);

- 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. К ним относятся доктрина «существо над формой», доктрина «деловая цель» и доктрина «сделки по шагам». Можно выделить другие способы, при помощи которых государственные органы ограничивают сферу применения налогового планирования. В частности, это заполнение пробелов в налоговом законодательстве, презумпция облагаемости, право на обжалование сделок налоговыми и иными органами.[[14]](#footnote-14) Таким образом, представляется возможным определить юридическое понятие налогового планирования как целенаправленную деятельность налогоплательщика по планированию налоговых обязательств путем использования всех предоставленных законодателем приемов и способов.

2 Основные начала правового регулирования налогового планирования



Возможность выделения принципов правового регулирования налогового планированияпри осуществлении предпринимательской деятельности обусловлена главным образом выходом налогового планирования на качественно новый уровень. А именно на его понимание не только как экономического явления, но и как объекта правового регулирования. Поскольку все без исключения предприятия в той или иной степени прибегают к налоговому планированию, необходимо осмыслить его феномен с точки зрения права.[[15]](#footnote-15) Правовое регулирование налогового планирования позволяет создавать четкие нормативные предписания, подразделяющие его на законную деятельность по уменьшению налоговой обязанности и на уклонение от уплаты налогов, рассматриваемое в качестве противоправного поведения. Безусловно, такое правовое регулирование должно базироваться на концептуальных, рационально определенных основах (принципах). Принципы являются необходимым условием существования любого правового института. Они устанавливают наиболее существенные, устойчивые связи, определяющие содержательные аспекты правового регулирования общественных отношений. Как справедливо отмечает ряд авторов, «при научной характеристике всякой системы категорию принципа обойти невозможно, ибо без нее разрабатываемая тема не будет глубоко вскрыта и исследована»[[16]](#footnote-16). При этом важно отличать принципы налогового планирования как экономического понятия от принципов налогового планирования как правового института. Так, по мнению Е. С. Вылковой и М. В. Романовского[[17]](#footnote-17), налоговое планирование как часть финансового планирования подчиняется следующим принципам:

1) платить минимум из положенного;

2) осуществлять уплату налога в последний день установленного периода;

3) использовать варианты снижения налогооблагаемой базы в рамках взаимосвязанной системы налогообложения;

4) использовать льготные режимы налогообложения, предусмотренные законодательством;

5) не допускать повышенного налогообложения путем использования специальных учетных методик.

А. Трубников предлагает следующую систему принципов[[18]](#footnote-18):

1) законность — соблюдение требований действующего законодательства при осуществлении налогового планирования;

2) выгодность — снижение совокупных налоговых обязательств организации в результате применения инструментов налогового планирования;

3) реальность и эффективность - использование возможностей, предоставляемых законодательством, и инструментов, доступных для конкретной организации, которые обеспечивают достижение налоговой экономии в большем размере, чем затраты, связанные с их применением;

4) альтернативность — рассмотрение нескольких вариантов налогового планирования с выделением наиболее оптимального из них применительно к конкретной организации;

5) оперативность — корректировка процедуры налогового планирования с целью учета в кратчайшие сроки вносимых в действующее законодательство изменений;

6) понятность и обоснованность — требование, чтобы схема была понятна, а все ее составные части имели экономическое и правовое обоснование. Для понимания правовых принципов налогового планирования необходимо учитывать главным образом их связь с принудительно-властными началами, которые превращают экономические отношения в правоотношения. С учетом вышеизложенного можно выделить следующие основные принципы правового института налогового планирования:

1) принцип допустимости налоговой экономии;

2) принцип соответствия хозяйственной операции целям делового характера;

3) принцип документального подтверждения совершенной хозяйственной операции;

4) принцип диалектического взаимодействия автономии налогового права и использования в нем гражданско-правовых конструкций. Рассмотрим подробно суть перечисленных принципов. Принцип допустимости налоговой экономии — базовый принцип правового регулирования налогового планирования, который определяет возможность существования налогового планирования как правового и экономического явления. Возможность налогового планирования основывается, прежде всего, на праве частной собственности, закрепленном в ст. 35 Конституции Российской Федерации[[19]](#footnote-19) и предусматривающем помимо прочего охрану права собственности на денежные средства. Вместе с тем данную точку зрения разделяют не все специалисты. Так, И. Н, Соловьев пишет: «Почему налоговая оптимизация рассматривается как мера защиты частной собственности? Собственность обычно защищают от чьего-либо противоправного посягательства, попыток незаконного завладения. Как защита права собственности могут рассматриваться меры, направленные на противодействие попыткам завладения собственностью со стороны конкурентов или иных юридических и физических лиц, претендующих на собственность в судебном порядке. Государство же не пытается противоправно завладеть собственностью налогоплательщика, а изымает часть дохода гражданина и юридического лица на абсолютно законных основаниях, закрепленных в Конституции страны. При изъятии налоговых платежей в бюджет право собственности налогоплательщика не нарушается, поэтому и защищать в данном случае нечего. Часть прибыли в размере, определенном в налоговом законодательстве, как бы априори не принадлежит налогоплательщику»[[20]](#footnote-20). Действительно, в соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Этим положением в порядке реализации ч.3 ст. 55 Конституции РФ предусматривается легальная возможность ограничения права собственности на денежные средства в целях защиты прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. В то же время, смысл налогового планирования как реализации налогоплательщиком своего субъективного права заключается в юридической возможности использования субъектами в своей хозяйственной деятельности различных правовых механизмов, которые позволяют исключить возникновение объекта налогообложения либо создать более благоприятный налоговый режим.

Иными словами, реализация права на налоговое планирование происходит до появления юридического факта либо состава, с наличием которого связывается возникновение налоговых правоотношений, т. е. фактически до появления конституционной обязанности платить налоги. В связи с этим уместно замечание А. В. Малько, в соответствии с которым «назначение различных правовых средств как раз и состоит в том, чтобы информировать субъектов о возможностях выбора вариантов поведения в рамках права, воздействовать на их интересы в определенном направлении, склонить к тому или иному поступку»[[21]](#footnote-21). Ученый подчеркивает, что правовое регулирование не имеет ни вещественной, ни другой осязаемой формы, а осуществляется преимущественно на информационном уровне. При этом информационный аспект нельзя оторвать от психологического, ибо право, как знаковая система способно регулировать поведение только тогда, когда адресуемая информация воспринята сознанием личности и трансформировалась в мотив ее деяния. Сознание играет роль фильтра и делит правовые средства, влияющие на него, на положительные и отрицательные факторы: «полезно», «выгодно — невыгодно».[[22]](#footnote-22) Таким образом, право на налоговое планирование является неотъемлемым экономическим правом любого человека, и поэтому на него распространяются все гарантии, предусмотренные Конституцией Российской Федерации, а также международными документами (в том числе Всеобщей декларацией прав человека 1948 г. и Международным пактом об экономических, социальных и культурных правах 1966 г.). Принцип соответствия хозяйственной операции целям делового характера — одна из важнейших установок налогового планирования как правового института. Его содержание выработано главным образом сложившейся судебной практикой и доктриной налогового права. В частности, согласно п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53[[23]](#footnote-23) налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях, когда для целей налогообложения учтены операции, не соответствующие их действительному экономическому смыслу или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Именно из этого определения исходят в своей деятельности судебные органы. Необходимость таких ограничительных требований обусловлена массовыми случаями злоупотреблений правами, предоставленными налогоплательщикам налоговым законодательством. Внешне действуя в рамках закона, организации нередко уклоняются от уплаты налогов, совершая незаконные, по сути, хозяйственные операции. Иными словами, основное назначение подобных сделок заключается не в производственной необходимости, а служит лишь целям минимизации налоговых платежей. Для пресечения подобных схем Высший Арбитражный Суд Российской Федерации рекомендовал судам исходить из того, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если установлено, что налогоплательщик действовал с целью получения дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, при отсутствии намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано. При этом установление судом наличия разумных экономических или иных причин в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о намерениях последнего получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Комментируя указанные положения, С. Г. Пепеляев отмечает, что налоговый орган, доказывая действие налогоплательщика без цели делового характера, обязан установить несколько обстоятельств: во-первых, совершенная налогоплательщиком сделка должна быть нехарактерна для хозяйственного оборота; во-вторых, после доказывания «необычности» сделки необходимо установить отсутствие деловой цели в хозяйственной операции, что предполагает последовательное исследование ее элементов, а именно экономической, финансовой и правовой составляющих. Экономический аспект заключается в изучении спорной ситуации с позиции направленности сделки для достижения производственных задач. Финансовый аспект предполагает исследование вопросов прибыльности операции. Правовой аспект предусматривает изучение законодательных ограничений и требований, повлиявших на структурирование сделки.

При этом для подтверждения деловой цели хозяйственной операции достаточно наличия хотя бы одного упомянутого аспекта[[24]](#footnote-24) Принцип документального подтверждения совершенной хозяйственной операции — еще один важный постулат правового регулировании налогового планирования. Его содержание сводится к требованию обязательного документального подтверждения любого уменьшения налоговой обязанности, будь то налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, расходы по налогу на прибыль организации, вычеты по налогу на доходы физических лиц. В соответствии с абз.3 п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 представление налогоплательщиком в налоговый орган всех подлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Принцип диалектического взаимодействия автономии налогового права и использования в нем гражданско-правовых конструкций также очень важен для реализации налогового планирования. Его содержание сводится к ответу на вопрос о возможности использования в ходе налогового планирования различных гражданско-правовых конструкций, а также, что немаловажно, о пределах такого использования. В соответствии со ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». При этом п. 2 ст. 11 Налоговый кодекс РФ закрепляет ряд таких понятий, которые хоть и используются в иных отраслях законодательства, но в целях налогообложения понимаются несколько иначе (например, понятия организации, индивидуального предпринимателя, обособленного подразделения организации и др.). Налоговый кодекс РФ самостоятельно закрепляет понятия реализации товаров, работ, услуг (ст. 39), прибыли (ст. 247), дохода (ст. 41). Более того, в соответствии с абз.6 п. 2 ст. 45 НК РФ налоговые органы обладают правом изменения юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика. Это обстоятельство позволяет многим ученым рассматривать налоговое право, как самодостаточное в рамках системы правообразования, что, в свою очередь, дает основание говорить о его «надстроечном» характере в российской законодательной системе. В современном отечественном правоведении данный подход поддержан, в частности, В. А. Беловым. Применительно к возможности использования конструкции сделок в налогообложении он указывает, что «базой для налогообложения должны быть, по общему, по крайней мере, правилу, не сделки, а фактические действия (чаще всего совершаемые во исполнение обязательств, возникших из сделок) - передача вещей, уплата денег, выполнение работ и оказание услуг. При этом не важно, во исполнение какого обязательства (да еще и из какой сделки возникшего) такие действия совершаются».[[25]](#footnote-25) Исходя из этого, отмечает автор, если налоговый орган обнаруживает, что налогоплательщик не совершал тех действий, которые, казалось бы, должен был совершить во исполнение обязательств по определенной сделке, или же, напротив, совершил нечто, не вытекающее ни из одной из заключенных им сделок, он должен выстроить налогообложение по факту, а не по сделкам. Указанные идеи ярко иллюстрируют следующие судебные доктрины, сформировавшиеся в развитых государствах Европы и Северной Америки:[[26]](#footnote-26)

— доктрина преимущества существа над формой, в соответствии с которой вытекающие из сделки юридические последствия определяются в большей степени ее существом, нежели формой. Если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами сделки, то налоговые последствия определяются в соответствии с реально возникшими между сторонами отношениями (существо сделки);

— доктрина рассмотрения сделки по шагам, согласно которой определение налоговых последствий сделок производится на основе их экономической или коммерческой сущности. Если сделка по шагам определена как не имеющая никакой деловой цели, она должна быть проигнорирована, даже если каждый ее шаг юридически действителен;

— доктрина игнорирования правосубъектности организации, в силу которой допускается возможность игнорировать корпорацию как отдельную облагаемую налогом организацию - субъект права, если использование такой корпорации не преследует настоящей деловой цели или если корпорация является фиктивной. Справедливым является мнение С. Г. Пепеляева, в соответствии с которым в ряде случаев само существо операции позволяет облекать ее в различные формы, предусмотренные законодательством и обычно используемые в практике. Например, учредитель компании может для дополнительного финансирования ее деятельности внести денежный вклад в уставный капитал либо предоставить заем. Налогоплательщик вправе выбрать ту форму финансирования, которая представляется ему наиболее выгодной, в том числе и по соображениям налоговой экономии.[[27]](#footnote-27) Иными словами, налогоплательщик может заключить любую законную сделку, но ее правовая форма должна соответствовать обычным и распространенным способам достижения конкретного экономического результата, т. е. по терминологии современной судебной практики сделка должна иметь экономическое обоснование. С учетом сказанного, следует отметить, что проанализированные выше принципы не могут рассматриваться обособленно. Все они взаимосвязаны и во многом предопределяют друг друга. Только их системное применение служит залогом получения налогоплательщиком обоснованной налоговой выгоды и, как следствие, снижения рисков привлечения к налоговой ответственности.

Глава 2. Налоговая оптимизация: правовая характеристика

1. Виды и пределы налоговой оптимизации



Очевидно, что, налогоплательщик в целях уменьшения размера подлежащих уплате налогов вправе предпринять активные действия, заключающиеся в получении и использовании дополнительных налоговых льгот, преимуществ и послаблений. [[28]](#footnote-28) Тем самым, осуществляя налоговое планирование, он вполне может добиться для себя более приемлемых (выгодных с экономической точки зрения), т. е. наилучших или иначе — оптимальных (от лат. optimus — наилучший) условий налогообложения. Конечной целью налогового планирования должна быть не минимизация (снижение) отдельных налогов, а увеличение доходов налогоплательщика после уплаты налогов. Поэтому с этой точки зрения необходимо говорить об оптимизации всей системы налогообложения, которая, безусловно, должна осуществляться на предприятиях и в организациях в рамках действующего законодательства о налогах и сборах.

Следует произвести разграничение понятий «налоговое планирование» и «налоговая оптимизация». Можно сказать, что приводимые в юридической литературе определения понятий «налоговое планирование» и «налоговая оптимизация» являются весьма схожими.

Выделяя в отдельную категорию налоговую оптимизацию, И.В. Липатова полагает, что понятие налоговой оптимизации намного шире, чем иные понятия (налоговое планирование, налоговая минимизация) .[[29]](#footnote-29)

На наш взгляд они соотносятся как общее к частному, и налоговая оптимизация лежит в основе налогового планирования. Налоговое планирование начинается практически с момента принятия решения о предпринимательской деятельности, хотя на этом этапе налоговое планирование не является определяющим мотивом. Налоговая оптимизация осуществляется уже в процессе ведения предпринимательской деятельности. Под налоговым планированием понимается выбор налогоплательщиком наиболее выгодных правовых форм осуществления деятельности с целью исчисления оптимальной суммы налогов в конкретных условиях хозяйствования в соответствии с действующим законодательством. При этом под правовыми формами деятельности понимается предусмотренные законодательством варианты поведения: выбор организационно-правовой формы осуществления деятельности, налогового режима, учетной политики, вида и условий гражданско-правового договора, использование льгот, выбор вариантов налогового учета, амортизационной политики, оценка материально-производственных запасов при принятии к учету, при отпуске в производство и ином выбытии, метод учета затрат на производство и исчисление фактической себестоимости, порядок создания производственных резервов; оценка роли и значения судебной практики в налоговом планировании; использование пробелов и неясностей в законодательстве и др. Налоговая оптимизация — легитимная деятельность налогоплательщика направленная на уменьшение размера налоговых обязанностей (снижение суммы подлежащих уплате налоговых платежей) или полное от них освобождение, причем используется ограниченное количество методов: метод замены отношений; метод разделения отношений; метод отсрочки налогового платежа; метод прямого сокращения объекта налогообложения; метод оффшора. Таким образом, более точно отражает весь комплекс отношений, связанных с уменьшением налогов, именно понятие «налоговое планирование», как более емкое.

Действующее законодательство не запрещает налоговую оптимизацию, как таковую. В мотивировочной части Постановления Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова»[[30]](#footnote-30) указано, что «недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно — оптимального вида платежа».

Следовательно, налогоплательщик вправе осуществлять налоговую оптимизацию, но, не выходя за её правовые пределы. Это означает, что применять при этом он может исключительно правомерные формы и методы.

. По мнению И.И. Кучерова, в результате осуществления налоговой оптимизации налоговые платежи на законных основаниях сводятся к возможному минимуму (минимизируются), в отличие, например, от уклонения от уплаты налогов, которое хотя и позволяет также отчасти или даже полностью избежать налоговой обязанности, но является при этом общественно опасным, противоправным и наказуемым деянием. [[31]](#footnote-31) Таким образом, оптимизация налогообложения предполагает: минимизацию налоговых выплат (в долгосрочном и краткосрочном периоде при любом объеме деятельности) и недопущение штрафных санкций со стороны фискальных органов. Это достигается правильностью начисления и своевременностью уплаты налогов, что неразрывно связано с налоговым планированием.

Виды налоговой оптимизации.

Классификация налоговой оптимизации может быть осуществлена по различным основаниям, в том числе по её целям, задачам, субъектам, продолжительности во времени, масштабности, формам и методам осуществления.

Целью налоговой оптимизации, является снижение размера всех налогов, в отношении которых у налогообязанного лица имеются соответствующие обязанности. Однако, наряду с этим в качестве цели налоговой оптимизации может фигурировать и отсрочка налоговых платежей, т. е. перенос их уплаты на более поздний срок.

Налогоплательщик может осуществлять налоговую оптимизацию, разрешая отдельные задачи. Например, в качестве таковых можно рассматривать уменьшение платежей или перенос срока уплаты лишь по налогам определённого вида, видам деятельности или даже по отдельным налоговым периодам или сделкам.

В зависимости от того, насколько налоговая оптимизация охватывает сферу деятельности налогоплательщика, она может носить локальный или системный характер. Если целью налогоплательщика является уменьшение налогообложения в процессе его повседневной (текущей) деятельности, то имеет место текущая налоговая оптимизация.

Деятельность налогоплательщика, позволяющая уменьшить налогообложение с учетом его деятельности в будущем, рассматривается, как перспективная (долгосрочная) налоговая оптимизация. В снижении налоговых платежей в первую очередь заинтересован сам налогоплательщик, поэтому он и является основным субъектом налоговой оптимизации. Налоговая оптимизация может осуществляться как физическими лицами (личная налоговая оптимизация), так и организациями (корпоративная налоговая оптимизация). Непосредственно налоговая оптимизация может слагаться из сочетания самых различных форм и методов. Непосредственно действия, позволяющие в результате минимизировать налоговые платежи организации, могут совершаться её работниками: бухгалтерами, финансистами, юристами. Однако налоговая оптимизация может осуществляться по поручению налогоплательщика также на основе соответствующего договора консалтинговыми компаниями, юридическими фирмами, аудиторами и налоговыми консультантами. Налогообязанные лица могут объединять свои усилия по уменьшению налоговых обязанностей (коллективная налоговая оптимизация), в этом случае деятельность по оптимизации налогообложения может осуществляться с участием нескольких субъектов налогообложения. Подобная налоговая оптимизация приобретает масштабный характер и требует координации действий всех её участников, которая, как правило, осуществляется каким-либо одним из налогоплательщиков. В случае проведения налогоплательщиком налогового планирования, при использовании комплекса различных мероприятий, направленных на снижение налогообложения, которые охватывают все стороны его деятельности, налоговая оптимизация осуществляется системно, на долгосрочной, плановой основе и сопровождается корректировкой учетной политики, т. е. организации и ведения налогоплательщиком бухгалтерского и налогового учёта, его коммерческой деятельности и т. д. Налоговая оптимизация, осуществляемая совместно с участием иностранных организаций или с использованием зарубежных зон льготного налогообложения, условно называется международным налоговым планированием. [[32]](#footnote-32)

2. Основы управления налогами на предприятиях и в организациях



Налоговые платежи составляют значительную долю в финансовых потоках хозяйствующих субъектов. Зачастую от профессионального решения, связанного с учетом налоговых рисков, зависят возможности роста и развития бизнеса, а иногда и его судьба. Поэтому управление налогообложением (налоговый менеджмент) как вид деятельности все чаще входит в практику хозяйственной жизни.

Корпоративный налоговый менеджмент — составная часть управления финансами хозяйствующего субъекта; это выработка и оценка управленческих решений исходя из целевых установок организации и учета величины возможных налоговых последствий. Одна из его главных целей - оптимизация налоговых платежей путем использования всех особенностей налогового законодательства. В процессе управления налогами регулирующие воздействия со стороны менеджеров следует рассматривать в общем контексте финансового менеджмента. Поэтому налоговый менеджмент на уровне предприятий и организаций в последующем изложении представлен налоговым планированием и налоговым контролем (внутренним контролем).

Корпоративное налоговое планирование — необходимая составляющая финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта; это законный способ снижения налогов с использованием предоставляемых законом льгот и приемов сокращения налоговых обязательств. Другими словами, это законное средство уменьшения налогового бремени налогоплательщика. Налоговое планирование на предприятии является составной частью единой триады: 1) стратегического финансового планирования (более широкое понятие, чем налоговое планирование) предпринимательской деятельности , 2)бизнес-плана и 3) бюджета организации.

В своей деятельности хозяйствующие субъекты всегда стремятся максимизировать свой доход и прибыль, а это может совпасть с минимизацией налоговых отчислений. Но в целом субъектов интересует не сама по себе величина уплачиваемых налогов, а конечный финансовый результат. С этих позиций основной задачей корпоративного налогового планирования является выбор варианта уплаты налогов, позволяющий оптимизировать систему налогов.

Основные принципы корпоративного налогового планирования раскрываются следующими положениями:

• уменьшение налоговых платежей - способ улучшения финансового состояния предприятия и повышения инвестиционной привлекательности. Снижать налоги целесообразно до тех пор, пока расчеты показывают, что это дает прирост свободной прибыли;

• снижение налогов в ряде случаев достигается за счет ухудшения финансовых показателей. Поэтому любой способ минимизации, прежде чем его применять, следует оценить с точки зрения общих финансовых последствий для хозяйствующего субъекта;

• последствия применения одних и тех же способов минимизации неодинаковы для разных объектов и даже для условий, работы предприятия в разные периоды.

• уменьшение налога на прибыль экономически обосновано лишь в случае роста общей прибыли в последующие периоды.

Внутренний налоговый контроль — это первичный контроль, осуществляемый на уровне работников бухгалтерских и финансовых служб предприятия. Такой контроль предусматривает обеспечение достоверности учета налогооблагаемых объектов, качественное составление налоговых расчетов и отчетов, а также соблюдение установленных сроков уплаты в бюджет налогов и сборов. (Основные способы и особенности внутреннего налогового контроля будут рассмотрены ниже.)

Для создания и успешного функционирования системы управления налогами на предприятиях и в организациях должны быть созданы определенные условия, а именно:

• наличие взаимосвязанных стратегии развития, бизнес – планов и бюджетов;

• готовность администрации осуществлять налоговое планирование на основе стратегических и тактических планов, а также четко сформулированных принципов управления;

• организация системы сбора и обработки информации, ориентированной на использование сетевых технологий и ресурсов Интернета;

• выделение структурного подразделения (лица), ответственного за организацию налогового планирования как целостно ориентированной системы;

• разработка схемы налогового планирования (налоговое поле, договорное поле, технология внутреннего контроля налоговых расчетов);

• мониторинг системы факторов, влияющих на условия реализации налоговых планов и налоговое поле предприятия.

Глава 3. Современные проблемы законодательного разграничения налогового планирования и налогового уклонения

1. Подходы к разграничению налогового планирования и налогового уклонения в США и Великобритании



Под уклонением от уплаты налогов следует понимать противозаконное поведение, выражающееся в сокрытии информации об объектах налогообложения, отказе от регистрации в качестве налогоплательщика, фальсификации документов налоговой отчетности и учета, а также некоторые иные действия. Уклонение от уплаты налогов — это умышленное (преднамеренное) сокращение плательщиками налоговых обязательств. Налоговые махинации и уловки доступны не только монополистам, но и другим наиболее обеспеченным слоям общества. Уклонение отдельной категории налогоплательщиков от уплаты налогов присуще странам с рыночной экономикой, цель его — получение наивысших прибылей всеми доступными легальными и нелегальными методами. Утверждение В.И. Ленина о том, что «изрядная часть прибыли хитро спрятана», остается в силе и ныне. Для трудящихся, у которых налоги взимаются у источника, возможности уклонения отсутствуют.[[33]](#footnote-33) В практике налогообложения зарубежных стран отношение государства к оптимизации налоговых платежей в самом общем виде выразилось в форме концепций уклонения от уплаты налога («tax evasion») и обхода (избежания) налога («tax avoidance»). Принципиальное различие между ними заключается в том, что в первом случае налогоплательщик прямо (непосредственно) нарушает налоговый закон и не может воспользоваться результатами налоговой оптимизаций, а иногда становится субъектом различных видов ответственности, во втором же случае он хотя и косвенно нарушает налоговый закон, но при этом поступает правомерно и получает право на благоприятные налоговые последствия. В практике распространен и так называемый полулегальный путь сокращения налоговых платежей — использование противоречий и недоработок нормативных законодательных актов. Он позволяет довольно успешно оспаривать в арбитражных судах действия и решения налоговых органов; основываясь на принципе, «что не запрещено законом, то разрешено». Эффективность данного способа уклонения от уплаты налогов во многом обусловлена и закрепленным в норме Закона положением, в соответствии с которым все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).[[34]](#footnote-34) Интересен с точки зрения возможного применения в российской налоговой и правовой системе опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налоговых платежей. За рубежом в области минимизации налоговых обязательств помимо терминов «правомерное избежание налогов» и «незаконное уклонение от уплаты налогов» уже долгое время применяются и другие термины, такие как «уменьшение налогов», «налоговое мошенничество», «сопротивление уплате налогов и отказ от уплаты налогов». Не претендуя на бесспорность суждений, попытаемся понять сходство и различия этих терминов. При этом мы будем опираться на законодательные и прецедентные нормы Великобритании и США. По общему правилу, избежание налогов (tax avoidance) — правомерное использование определенного налогового режима в целях получения преимуществ при уплате налогов, допускаемых самим Законом.[[35]](#footnote-35) В США действуют Общие правила против избежания налогов (General Anti-Avoidance Rules — GAAR), в основе которых лежит доктрина запрета злоупотребления правом. Согласно этой доктрине сделка считается ничтожной, если единственным или преобладающим мотивом ее совершения было избежание налогов. В Великобритании таких общих правил нет, однако в этой сфере действуют определенные положения налогового законодательства, известные как «положения против уклонения». Кроме того, некоторые судебные доктрины развивают положения относительно предотвращения избежания налогов, в том числе путём совершения так называемых самопогашающихся сделок (IRC v. Ramsay)[[36]](#footnote-36) или сделок, не имеющих коммерческой цели, но совершаемых исключительно для уменьшения налогов (Furniss v. Dawson).[[37]](#footnote-37) В Законах Великобритании о бюджете 2005 т. и 2006 г. было предусмотрено, что с «консультантов» и налогоплательщиков, использующих схемы избежания налогов, Налоговым управлением могут быть истребованы объяснения относительно некоторых деталей применения таких схем. Финансовые службы Великобритании также используют термин «уменьшение налогов» (tax mitigation) для обозначения приемлемого уровня налогового планирования, минимизации налоговых обязательств путем использования мер, прямо одобренных Парламентом. Признавая значительное сходство понятий «избежание» и «уменьшение», тем не менее, при определенных условиях их можно разграничить. Критерии разграничения следует искать в том:

1) с какими намерениями осуществляется толкование конкретных норм законодательства и что в этом случае рассматривается плательщиком (консультантом) допустимым, а что — нет. Здесь может иметь место избирательное применение комментариев к законодательству;

2) каким образом используются пробелы законодательства и конкуренция его норм (иногда можно встретить термин «агрессивное налоговое планирование», однако данный термин уже граничит с «уклонением»). Таким образом, уменьшение налогов — это правомерное снижение налоговых обязательств посредством действий, разрешенных Законом (одобренных Парламентом), а избежание — это создание законных условий для неуплаты налога (налогов) посредством действий, не запрещенных Законом. Другими словами, избежание налогов - это действия, которые, с одной стороны, частично или полностью следуют букве Закона, но с другой — противоречат самому «духу Закона», а потому являются недопустимыми (незаконными), хотя и непреступными. В то же время уменьшение налогов следует как букве, так и духу Закона. Уклонение от уплаты налогов (tax evasion) в отличие от термина «избежание» является основным термином, используемым для обозначения действий (бездействий) индивидов и корпораций, которые не уплачивают налоги, применяя незаконные способы. Уклонение от уплаты налогов обычно подразумевает умышленное искажение (умалчивание) сведений, необходимых для правильного исчисления налогооблагаемой базы с тем, чтобы снизить налоговые обязательства. Такими действиями могут быть, в частности, включение недостоверных сведений в налоговые декларации (не декларирование или неполное декларирование доходов, прибылей и выгод; превышение учитываемых для целей налогообложения затрат, неправомерное использование налоговых вычетов и ставок и другие обстоятельства). Особенностью налоговой системы США является то, что лица, получившие доход из незаконных источников (незаконные азартные игры, кражи, торговля наркотиками и т.д.), обязаны указывать в налоговой декларации суммы, полученные из таких источников. Дело в том, что согласно Налоговому кодексу США (Internal Revenue Code или дословно «Кодекс внутренних доходов») преступные доходы являются налогооблагаемыми (James V. United States).[[38]](#footnote-38) Тем не менее, преступники, как правило, этого не делают, поскольку фактически это означает признание ими своей вины за совершенные преступления. Практически во всех странах, где установлена юридическая ответственность за уклонение от уплаты налогов, предусмотрено так называемое «налоговое мошенничество» (tax fraud), которое признается одним из наиболее тяжких преступлений. При этом необходимо иметь в виду неоднозначность трактовки самого понятия «мошенничество». Различные подходы к толкований этого термина, применимого к налоговым преступлениям, используются даже в странах, которые традиционно относятся к одной правовой системе. Так, например, в Великобритании мошенничество рассматривается как родовое понятие всех видов обмана, связанных, с получением любой выгоды или причинением ущерба. В то же время в США мошенничество является одним из способов совершения налогового преступления.Именно по способу совершения преступления американский законодатель выделяет несколько составов деяний под общим названием «Обман или недостоверные заявления» (§ 7206 раздела 26 Свода законов США). В завершении хотелось бы отметить, что вопросы разграничения действий по минимизации налоговых платежей на предмет их правомерности (или даже степени их правомерности) традиционно относятся к наиболее сложным в теории и практике налогообложения. С достаточной уверенностью можно прогнозировать в российском законодательстве появление новых терминов, подобных упоминавшемуся выше термину «avoison». Кроме того, на наш взгляд, целесообразно внести изменения в Уголовный кодекс Российской Федерации. Так, в отечественном уголовном законодательстве отсутствует понятие «налоговое мошенничество», однако в действующей редакции ст. 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации закреплен состав, описывающий способ совершения действий по обману налоговых органов — включение заведомо ложных сведений в налоговую декларацию или иные документы, необходимые для налогообложения. Фактически эти действия по своему содержанию и в силу имеющегося опыта зарубежных стран являются объективной стороной мошенничества в сфере налогообложения. Вполне обоснованным представляется вывод о том, что такие действия не могут в полном объеме охватываться термином «уклонение от уплаты налогов», которое предполагает пассивное поведение налогоплательщика путем непредставления декларации. В то же время обман налоговых органов является действием активным и, безусловно, более тяжким. Вполне логичным было бы включение новой статьи - «Налоговое мошенничество», в диспозицию которой вошли бы действия по внесению заведомо ложных сведений в налоговую декларацию или документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным.

2. Правовой опыт стран Содружества Независимых Государств в разграничении налогового планирования и уклонения от уплаты налогов



Законодательство стран СНГ ушло вперёд от российского законодательства, в частности по технико-юридическим характеристикам. Там установления более четкие механизмы, направленные на соблюдение баланса частного и публичного интересов. Так в Казахстане на Украине приняты четкие разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов, То, чем в России занимаются арбитражные суды, рассматривающие налоговые споры, в этих странах по большей части делает законодатель.

На сегодняшний день можно выделить три основных критерия, используемых в российской практике судами при рассмотрении налоговых споров, и сравнить их регулирование в других странах СНГ:

— доктрина деловой цели;

— доктрина приоритета существа над формой;

— антиоффшорное регулирование. В России доктрина деловой цели закреплена лишь в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, а в Грузии о ней говорится в ст. 104 Налогового кодекса. В частности, в статье указано, что в целях определения налоговых обязательств налогоплательщика налоговый орган вправе не принимать во внимание хозяйственные операции, не имеющие существенного экономического значения. Та же норма содержится в ст. 44 Налогового кодекса Таджикистана. В ст. 34 Налогового кодекса Туркменистана реализована доктрина приоритета существа над формой: налоговый орган вправе определять налоговые последствия исходя из существа сложившихся отношений налогоплательщика и его контрагентов. В России об этом говорится в п. 3 и 7 Постановления Пленума ВАС РФ № 53. Следует обратить внимание на ст. 91 Налогового кодекса Грузии, устанавливающую такой термин, как «подставное владение». В России термин «подставное лицо» был применен в налоговой практике впервые в судебной практике по ОАО «НК «ЮКОС».[[39]](#footnote-39) Таким образом, в определенной мере можно говорить о том, что в ряде стран СНГ регулирование налоговых правоотношений происходит на законодательном уровне, а в России — только на уровне судов. Безусловно, положительным следует признать уход судебной практики от применения такого неопределенного термина, как «недобросовестность», и использование вместо него более четкого — «необоснованная налоговая выгода». Но и такие термины должны быть закреплены в законодательстве.[[40]](#footnote-40) Говоря об антиоффшорном регулировании, нельзя не согласиться с Д.М. Щекиным, который считает, что судебные доктрины не могут помочь решить рассматриваемые нами проблемы, имея в виду пресечение использования оффшорных компаний в схемах уклонения от уплаты налогов. Поскольку судебные акты к нормам права не относятся, они не могут устанавливать специальные правовые последствия для налогоплательщиков, использующих этот инструмент. Иными словами, в этом вопросе проявляется ограниченность такого инструмента противодействия уклонению от уплаты налогов, как судебная практика. Антиоффшорное регулирование в странах СНГ основано на нескольких подходах. Наиболее совершенным стоит признать законодательство Молдавии (ст. 79 Налогового кодекса) и Казахстана (ст. 130 Налогового кодекса), устанавливающее нормы для иностранных контролируемых компаний. Это касается случаев, когда национальной компании, имеющей долю участия в иностранной оффшорной компании, присваивается определенная доля прибыли этой оффшорной компании в целях налогообложения. В России, к сожалению, в антиоффшорном правовом регулировании наметилось существенное отставание, во многом, из-за доминирования судебных доктрин в борьбе с уклонением от уплаты налогов. Ситуация, когда такие критерии, как «недобросовестность», «необоснованная налоговая выгода» нечеткие и определяются в каждом конкретном случае, создает почву для высокого уровня коррупции в правоприменительной практике. Именно законодательное регулирование ограничит такие возможности. Поэтому российским судам не стоит брать на себя функции законодателя и судебными решениями восполнять имеющиеся «пробелы». Стоит стимулировать законодателя к активному регулированию налоговых правоотношений, выявляя судебными актами имеющиеся недостатки в законодательстве и обосновывая свои выводы лишь имеющимися нормами.

В завершении, обобщая рассмотренный выше опыт зарубежных стран в вопросе разграничения налогового планирования и налогового уклонения, можно сделать следующие выводы.

В России теоретически возможно появление четкого разграничения того, что следует понимать под надлежащим и ненадлежащим исполнением налоговых обязательств. Представляется, что вполне естественным продолжением введенного в России в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2006 № 269-ФЗ с 01.03.2007 г. [[41]](#footnote-41) упрощенного порядка декларирования доходов или «налоговой амнистии» должно быть законодательное разграничение налогового планирования как правомерного способа минимизации налогового бремени и уклонения от уплаты налогов. В этом смысле в целях повышения эффективности мер противодействия уклонению от уплаты налогов на законодательном уровне целесообразно закрепить понятие налогового планирования как процесса определения возможных законных механизмов уменьшения налогового бремени (указанный термин можно, например, предусмотреть в ст. 11 Налогового кодекса РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе»). Определение налогового планирования по своему содержанию должно включать в себя ряд признаков:

- это законный (легитимный) способ оптимизации налогообложения с использованием предоставляемых государством механизмов;

- совокупность плановых действий, воздействующих на эффективность управленческих решений и обеспечивающих своевременные расчеты с бюджетом в соответствии с действующим законодательством;

- важнейшая составная часть общего планирования коммерческой и инвестиционной деятельности юридических и физических лиц, непосредственно связанная со всеми ее элементами;

- деятельность, целью и конечным результатом которой является не только снижение налогового бремени как такового, но и увеличение в целом финансовых ресурсов организации (индивидуального предпринимателя); В целом же необходимо отметить, что вопрос разграничения способов уменьшения налогового бремени на законные и незаконные является чрезвычайно сложным, требующим более глубокого детального изучения, а потому решение проблем налогового уклонения только посредством точечных изменений действующего налогового и уголовного законодательства практически невозможно. Решение данных проблем требует более масштабных целенаправленных усилий со стороны государства по формированию у граждан осознания того, что уплата налогов — это не просто вынужденная необходимость, а конституционная обязанность, выражающаяся в реальном экономическом вложении граждан и организаций в экономику своей страны, исполнение которой в современных условиях обеспечивает формирование цивилизованного гражданского общества и правопорядка.

Заключение

В ходе работы над данной темой нами были сделаны следующие выводы:

1. Мы определили юридическую конструкцию понятия «налоговое планирование» как целенаправленную деятельность налогоплательщика по планированию налоговых обязательств путем использования всех предоставленных законодателем приемов и способов.
2. Выделили основные принципы правового института налогового планирования:

1) принцип допустимости налоговой экономии;

2) принцип соответствия хозяйственной операции целям делового характера;

3) принцип документального подтверждения совершенной хозяйственной операции;

4) принцип диалектического взаимодействия автономии налогового права и использования в нем гражданско-правовых конструкций.

А так же выяснили, что данные принципы не могут рассматриваться обособленно друг от друга. Только их системное применение может служить залогом получения налогоплательщиком обоснованной налоговой выгоды и снижения рисков привлечения к налоговой ответственности.

1. Рассмотрели понятие, цель, задачи и виды налоговой оптимизации как деятельности налогоплательщика направленной на уменьшение размера налоговых обязанностей или полное от них освобождение, посредством активной реализации предоставленных законодательством о налогах и сборах прав. А так же выяснили, что в случае проведения налогового планирования, налоговая оптимизация должна проводиться системно и на долгосрочной основе.
2. Кратко остановились на основах управления налогами на предприятиях и в организациях, а так же раскрыли основные принципы корпоративного налогового планирования.
3. Затронули актуальные проблемы законодательного разграничения налогового планирования и уклонения от налогов в США, Великобритании и странах СНГ, что нам позволило сделать выводы о необходимости инкорпорировать во внутреннее законодательство, выработанные международной практикой принципы, позволяющие различать правомерное налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов.

Таким образом, подводя итоги проведенного исследования можно сказать, что по нашему мнению, в российском законодательстве на протяжении последних десяти лет наблюдается некий застой в вопросе выработки норм по противодействию уклонения от уплаты налогов. Назрела острая необходимость всемирно стимулировать законодателя к активному регулированию налоговых правоотношений. Анализ действующего законодательства позволяет сделать вывод, что в российской системе права существуют все предпосылки для развития такого правового института как налоговое планирование хозяйствующего субъекта. В связи с этим представляется, что данный институт должен получить законодательное закрепление и стать одним из важнейших объектов исследования в теории налогового права. Целевая направленность налогового планирования, конфликтующая с интересами государства, как раз диктует необходимость такого регулирования, что требует, понимания сути явления и определения его правовых границ.

Легитимность налогового планирования, его направленность на реализацию объективного интереса налогоплательщика и экономического интереса государства в долгосрочной перспективе позволяет рассматривать налоговое планирование как объективное положительное социально-экономическое явление современности.

Список использованной литературы:

1. Конституция Российской Федерации, (принятая общим всенародным голосованием 12 декабря 1993 г). Спб., Торговый дом Герда 2008.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации Изд. Омега-Л.М., 2009.

Федеральный закон РФ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» от 30.12.2006 № 269-ФЗ

1. Вестник Конституционного Суда РФ. - 2003. - № 4.

Постановления Пленума ВАС РФ « Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12.10.2006 № 53

Собрание законодательства РФ. 2003. № 24

Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. М.: Волтерс Клувер, 2006.

Вылкова Е. С. Романовский М. В. Налоговое планирование. СПб.: Питер, 2007.

1. Гусева Т.А. Концепция налогового планирования //Налоги (газета). - 2007.- № 10

Гусева Т. А. Налоговое планирование как институт налогового права // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 11.

1. Гончаренко Л.И. Налогообложение организаций. - М: Экономист, 2006.

Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования. - СПб.: Питер, 2004.

Елинский А.В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства // Журнал российского права. 2006. № 10

Кашин В.А. Налоговое планирование для предприятий. - М: Финансы, Юнити, 2004.

Колосов А.Ф. Система налогообложения и возможность использования льгот для снижения налоговых платежей // Экономика строительства .- 2005. -№11.

Кузнецова В. Способы оптимизации налогообложения в 2007 году // Аудит и налогообложение.- 2007.- № 4

Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М., «ЮрИнфоР». 2006.

1. Мачехин В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование //Законодательство. - 2006. -№ 10.
2. Николаев Д.В. Современные проблемы законодательного разграничения налогового планирования и налогового уклонения. Правовой опыт зарубежных стран.//Собственность, право собственности, трудовые отношения. 2008 г..

Пепеляев С.Г. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды. Комментарий к постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Закон.2007.№2.

Рыбаков О. Ю., Пряхина Т. м. Конституционно-правовая политика // Российская правовая политика: Курс лекций. /Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М.: НОРМА, 2003.

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

Савсерис С. В. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина против уклонения от налогообложения // Налоговед. 2005. № 9.

Сарыбаев А. Налоги в системе государственного регулирования экономики и проблемы уклонения от уплаты налогов // Общественный рейтинг. 2006.. № 254

Соловьев И. Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения // Налоговый вестник. 2005. № 9.

Станкевич Г.В. К вопросу о юридической конструкции понятия «налоговое планирование» //Налоговое планирование: черные дыры в Российском законодательстве.-2008.-№2

1. Трубников А. Налоговое планирование: сущность, этапы, инструменты // финансовая газета. 2002. № 15.

Фомина О.А. Зарубежный опыт налогового планирования 2007 г

Чуряев А.В. Принципы налогового планирования как правового института//Налоговые споры: теория и практика.2008 г. №4

Щекин Д.М. Законодательные подходы к разграничению налогового планирования и уклонения от уплаты налогов в России и странах СНГ. Налоговые споры: опыт России и других стран. – М.:Статут,2008.

1. П.З. устанавливает связь между налоговой обязанностью и налоговым планированием. //Вестник Конституционного Суда РФ. - 2003. - № 4. [↑](#footnote-ref-1)
2. Фомина О.А. Зарубежный опыт налогового планирования 2007 г. [↑](#footnote-ref-2)
3. Мачехин В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование //Законодательство. - 2006. -№ 10. - С.35-40. [↑](#footnote-ref-3)
4. Кашин В.А. Налоговое планирование для предприятий. - М: Финансы, Юнити, 2004. [↑](#footnote-ref-4)
5. Кузнецова В. Способы оптимизации налогообложения в 2007 году // Аудити налогообложение.- 2007.-№ 4 [↑](#footnote-ref-5)
6. Рюмин СМ. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы //Налоговый вестник. -2005.- № 2. [↑](#footnote-ref-6)
7. Колосов А.Ф. Система налогообложения и возможность ис­пользования льгот для снижения налоговых платежей // Экономи­ка строительства .- 2005. -№11.-С. 21-25. [↑](#footnote-ref-7)
8. Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования. - СПб.: Пи­тер, 2004. С. 105. [↑](#footnote-ref-8)
9. Цит. по Налоговое право / Отв. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004. С.571. [↑](#footnote-ref-9)
10. Гусева Т.А. Концепция налогового планирования //Налоги (га­зета). - 2007.- № 10 [↑](#footnote-ref-10)
11. Гончаренко Л.И. Налогообложение организаций. - М: Экономист, 2006. С. 43. [↑](#footnote-ref-11)
12. См. напр.: Евстигнеев Е.Н. Указ, соч.; Пепеляев С.Г. Указ. соч. [↑](#footnote-ref-12)
13. Рюмин С.М. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы.// Налоговый вестник.-2005.-№2 [↑](#footnote-ref-13)
14. Станкевич Г.В. К вопросу о юридической конструкции понятия «налоговое планирование» //Налоговое планирование: черные дыры в Российском законодательстве.-2008.-№2 [↑](#footnote-ref-14)
15. Общая характеристика налогового планирования как правового института да­на в статье: Гусева Т. А. Налоговое планирование как институт налогового права // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 11. С. 26~28. [↑](#footnote-ref-15)
16. Рыбаков О. Ю., Пряхина Т. м. Конституционно-правовая политика // Россий­ская правовая политика: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М.: НОРМА, 2003. С. 227. [↑](#footnote-ref-16)
17. Вылкова Е. С. Романовский М. В. Налоговое планирование. СПб.: Питер, 2004. С. 124-125. [↑](#footnote-ref-17)
18. Трубников А. Налоговое планирование: сущность, этапы, инструменты // фи­нансовая газета. 2002. № 15. [↑](#footnote-ref-18)
19. Конституция Российской Федерации, Спб., Торговый дом Герда 2008г. [↑](#footnote-ref-19)
20. Соловьев И. Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения // Налоговый вестник. 2005. № 9. [↑](#footnote-ref-20)
21. Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве // Общая теория государства и права: Академический курс в 2-х т. Т. 2: Теория права / Под ред. М. Н. Марченко. М.: Зерцало, 1998. С. 483.(Цит. по Николаев Д.В. Современные проблемы законодательного разграничения налогового планирования и налогового уклонения. Правовой опыт зарубежных стран.//Собственность, право собственности, трудовые отношения. 2008 г. С.292.) [↑](#footnote-ref-21)
22. Там же. [↑](#footnote-ref-22)
23. Постановления Пленума ВАС РФ « Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12.10.2006 № 53 [↑](#footnote-ref-23)
24. Пепеляев С.Г. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды. Комментарий к постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Закон.2007.№2. С.84 [↑](#footnote-ref-24)
25. Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. М.: Волтерс Клувер, 2006. С.42-43. [↑](#footnote-ref-25)
26. См.: Савсерис С. В. Недобросовестность налогоплательщика как судебная док­трина против уклонения от налогообложения // Налоговед. 2005. № 9. С. 5. [↑](#footnote-ref-26)
27. Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 81. [↑](#footnote-ref-27)
28. И.И. Кучеров. Налоговое право России: курс лекций. Москва. «ЮрИнфоР». 2006 [↑](#footnote-ref-28)
29. Липатова И.В.Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. 2003. № 7. [↑](#footnote-ref-29)
30. Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431. [↑](#footnote-ref-30)
31. И.И. Кучеров. Налоговое право России: курс лекций. Москва. «ЮрИнфоР». 2006. С.157. [↑](#footnote-ref-31)
32. И.И. Кучеров. Налоговое право России: курс лекций. Москва. «ЮрИнфоР». 2006. С.159. [↑](#footnote-ref-32)
33. Сарыбаев А. Налоги в системе государственного регулирования экономики и пробле­мы уклонения от уплаты налогов // Общественный рейтинг. 2006.. № 254. С. 3. [↑](#footnote-ref-33)
34. Налоговый кодекс РФ. Часть I. П. 7. Ст. 3. [↑](#footnote-ref-34)
35. Елинский А.В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незакон­ной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законо­дательства // Журнал российского права. 2006. № 10 [↑](#footnote-ref-35)
36. IRC v. Ramsay [1982] А.С. 300. Цит. По: Елинский А:В, Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства *//* Журнал российского права. 2006. № 10. [↑](#footnote-ref-36)
37. Furniss v. Dawson. [1984] А.С. 474 or alternatively [1984] 2 W.L.R. 226. Там же. [↑](#footnote-ref-37)
38. James V. United States, 366 U.S. 213 (1916).(цит. по: Николаев Д.В. Современные проблемы законодательного разграничения налогового планирования и налогового уклонения. Правовой опыт зарубежных стран.//Собственность, право собственности, трудовые отношения. С.292. [↑](#footnote-ref-38)
39. Щекин Д.М. Законодательные подходы к разграничению налогового планирования и уклонения от уплаты налогов в России и странах СНГ. Налоговые споры: опыт России и других стран. – М.:Статут,2008.С. 135. [↑](#footnote-ref-39)
40. Там же. [↑](#footnote-ref-40)
41. Федеральный закон РФ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» от 30.12.2006 № 269-ФЗ [↑](#footnote-ref-41)