

*На правах рукописи*

Юрасова Ирина Николаевна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В  
ИНТЕРЕСАХ ГОСУДАРСТВА И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

Специальность 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит»

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва – 2006

Диссертация выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение»  
Государственного университета управления (г. Москва)

Научный руководитель: ст. научный сотрудник, кандидат технических наук,  
доцент **Шмелев Юрий Дмитриевич**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,  
профессор **Пушкарева Валентина Максимовна**  
кандидат экономических наук,  
профессор **Гончаренко Любовь Ивановна**

Ведущая организация: **Российская экономическая академия**  
**им. Г.В. Плеханова**

Защита диссертации состоится «18» декабря 2006 г. в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.049.05 в Государственном университете управления по адресу: 109542, г. Москва, Рязанский проспект, 99, зал заседаний Ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного университета управления.

Автореферат разослан «17» ноября 2006 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
кандидат экономических наук, доцент

Л.В. Токун

## **I. Общая характеристика работы**

**Актуальность темы исследования.** В настоящее время процесс формирования в России эффективной, отвечающей требованиям рыночной экономики, системы налогообложения объективно привел к пониманию необходимости согласования достаточно противоречивых интересов государства и налогоплательщиков. От решения этой проблемы во многом зависит нормальное выполнение государством функций пополнения и расходования бюджетных средств, дальнейшее развитие субъектов хозяйственной деятельности, а также экономики в целом. Механизмом, позволяющим решить вышеуказанную проблему, является налоговое планирование. Несмотря на то, что в существующей налоговой системе заложены определенные инструменты, позволяющие организациям изменять уровень своей налоговой нагрузки, одной из главных причин возникновения конфликтов между государственными контролирующими органами и налогоплательщиками является несовершенство правовой базы. В налоговом законодательстве Российской Федерации имеется большое число неурегулированных ситуаций и спорных трактовок, требующих дополнительных разъяснений со стороны Министерства финансов и Федеральной налоговой службы России. Граница между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов размыта и многие положения допускают противоположные толкования. По экспертным оценкам это приводит к значительным потерям в бюджете Российской Федерации. В особо серьезных случаях уклонение от уплаты налогов может сопровождаться другими правонарушениями, в том числе, легализацией доходов, полученных преступным путем. В этой связи изучение теоретических и практических вопросов совершенствования налогового планирования как на уровне государства, так и на уровне налогоплательщика приобретает особую актуальность.

**Состояние изученности проблемы.** Проблемам налоговой системы и налогообложения посвящено большое количество научных исследований.

Однако, налоговые вопросы часто освещаются в специализированной литературе с преимущественным уклоном в сторону трактовки спорных положений, анализа и обобщения существующей арбитражной практики по отдельным ситуациям. Непосредственно проблемы налогового планирования исследовались в работах таких видных ученых и специалистов, как И.М. Александров, Л.И. Гончаренко, И.В. Горский, В.Г. Князев, Д.И. Львов, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, В.М. Пушкарева, Б.А. Рогозин, Д.Г. Черник, Т.Ф. Юткина, и др. Концептуальные основы налогового планирования рассматривались А.В. Брызгалиным, В.Р. Берником, О.В. Врублевской, Е.С. Вылковой, С.М. Джаарбековым, В.Я. Кожинным, А.Н. Медведевым, М.В. Романовским, Р.А. Саакяном, Д.Н. Тихоновым, Д.Г. Черником и др.

Вместе с тем, большинство выполненных исследований либо связаны с анализом существующих льгот, порядком их применения и имеющейся арбитражной практики, либо имеют исключительно практическую направленность. Имеющиеся пробелы в системной разработке вопросов налогового планирования и его совершенствования с точки зрения государства и налогоплательщиков послужили основанием для выбора темы и цели диссертации.

**Цель и задачи исследования.** Цель исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по проблеме совершенствования налогового планирования как в рамках отдельных хозяйствующих субъектов, так и в рамках государства в целом. В соответствии с указанной целью были поставлены и решены следующие задачи:

- выявить соотношение интересов государства и налогоплательщиков по осуществлению налогового планирования;
- определить роль налогового планирования в системе управления финансами на уровне государства и налогоплательщика;
- проанализировать и разграничить законные и незаконные способы снижения налогового бремени;

- провести анализ существующих схем, направленных на снижение налогового бремени по основным налогам, уплачиваемым организациями и оценить их законность;

- разработать предложения по совершенствованию существующей налоговой системы, позволяющие осуществлять предприятиям налоговое планирование;

- разработать предложения по осуществлению налогового планирования в рамках организации.

**Объектом исследования** является деятельность государства и организаций по осуществлению налогового планирования. **Предметом исследования** являются методология, методика и практика осуществления налогового планирования.

**Теоретическую и методологическую основу** диссертационного исследования составляют методы наблюдения, сравнения, анализа и синтеза данных, комплексного и системного подхода к изучению налогового планирования.

В качестве научных источников исследования использовались работы И.М. Александрова, А.В. Брызгалина, В.Р. Берника, О.В. Врублевской, Е.С. Вылковой, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, В.М. Пушкаревой, М.В. Романовского, Б.А. Рогозина, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и др.

Правовой основой диссертации является законодательство Российской Федерации, инструктивные материалы по вопросам налогообложения.

Информационную базу исследования составили данные ФНС России, Минфина России, официальных сетевых ресурсов, учебные и справочные пособия, материалы периодической печати.

**Научная новизна** диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений и обосновании практических рекомендаций по совершенствованию налогового планирования на уровне организаций и государства.

На защиту выносятся следующие положения и результаты, содержащие элементы научной новизны:

1) положение о необходимости законодательного регулирования налогового планирования, установления четких критериев разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов как средства снижения уровня конфликта между налогоплательщиками и государством, а также повышения эффективности налоговой системы;

2) предложенное определение налогового планирования, охватывающее экономическую и юридическо-правовую основу, и критерии, позволяющие квалифицировать действия налогоплательщиков, направленных на снижение налогового бремени, в качестве законных или противоправных;

3) в результате анализа правомерности применения основных схем налоговой оптимизации по НДС, налогу на прибыль, ЕСН, широко применяемых в настоящее время в Российской Федерации установлено, что многие из них основаны на мнимых и притворных сделках;

4) обоснованы и сформулированы рекомендации, направленные на совершенствование налоговой системы и налогового администрирования в части касающейся проведения налогового планирования на предприятиях, в частности:

- внесение в налоговое законодательство понятия налогового планирования как законного вида деятельности;

- внесение в законодательство целевого критерия в качестве основополагающего тезиса для оценки правомерности действий налогоплательщика при налоговом планировании;

- внесение изменений в главу 21, статьи 20, 40 НК РФ.

5) обоснованы и сформулированы практические рекомендации, позволяющие организациям-налогоплательщикам эффективно осуществлять налоговое планирование:

- организация налогового планирования как неотъемлемой части общего стратегического планирования деятельности организации;

- налоговое планирование как составная часть системы бюджетного планирования;
- необходимость анализа формы совершаемых сделок их фактическому содержанию для избегания фиктивных сделок.

**Теоретическая и практическая значимость.** Основные положения диссертации развивают теорию государственного регулирования рыночных отношений в части обоснования концептуальных направлений дальнейшего совершенствования налогового планирования на уровне государства и налогоплательщика.

Выводы и результаты исследования могут быть использованы законодательными органами и органами государственного управления и контроля для повышения эффективности построения и функционирования налоговой системы. Разработанные в диссертации рекомендации могут применяться налогоплательщиками при осуществлении налогового планирования.

Материалы диссертации могут быть также использованы в преподавании следующих дисциплин: «Налоги и налогообложение», «Теория и история налогообложения», «Налоговые системы зарубежных стран», «Налогообложение юридических лиц», «Налоговое планирование и прогнозирование».

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертационной работы:

- докладывались и обсуждались на международно-практических конференциях «Актуальные проблемы управления» в 2003 – 2005 годах.
- используются в учебном процессе на кафедре «Налогов и налогообложения» Государственного университета управления при преподавании учебной дисциплины «Налоговое планирование и прогнозирование», а также в программах дополнительного профессионального образования и переподготовки кадров МВА «Международный бизнес», «Корпоративное управление и корпоративные финансы».

- включены в итоговый отчет по научно-исследовательской работе Института налогов и налогового менеджмента ГУУ по теме № 01200506742 «Исследование проблем реформирования налоговой системы Российской Федерации», проводимой с 2003 по 2005 гг. (авт. - 1,5 п.л.)

- использованы Академией экономической безопасности МВД России в процессе проведения научных исследований по проблеме совершенствования механизмов противодействия налоговым правонарушениям и преступлениям.

**Публикации.** Основные положения диссертации нашли отражение в 4 работах общим объемом 1 п.л. (в т.ч. авт. – 0,9 п.л.).

**Структура диссертации.** Поставленные цель и задачи исследования определили структуру, логику и содержание работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, выводов по параграфам, заключения, рисунков, таблиц, приложения, списка литературы.

## **II. Основные положения диссертации**

**Во введении** обосновывается актуальность диссертационной работы, формулируется цель и задачи исследования, определяются объект и предмет научного исследования, указываются научная новизна результатов диссертации, их апробация и практическая значимость.

**В первой главе диссертации: «Теоретико-методологические основы налогового планирования»** решаются задачи уточнения теоретических положений и понятийного аппарата с тем, чтобы выявить соотношение интересов государства и налогоплательщиков по осуществлению налогового планирования и определить роль налогового планирования в системе управления финансами на уровне государства и организации.

В результате проведенной работы автор пришел к выводу, что действенным инструментом разрешения конфликта интересов государства и налогоплательщика является налоговое планирование. Вместе с тем, в диссертации указывается, что осуществление предприятиями налогового планирования не противоречит действующему законодательству. Однако в



налоговом законодательстве отсутствует определение понятия «налоговое планирование» и связанных с ним моделей поведения налогоплательщика. Соответственно не прописаны критерии разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов. Таким образом, установлено, что причинами широкого распространения уклонения от уплаты налогов и наличия конфликта между налогоплательщиками и государством при налоговом планировании является:

- во-первых, отсутствие четко сформулированной системы критериев разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов;
- во-вторых, отсутствие официально сформулированной непротиворечивой государственной позиции в отношении стремления налогоплательщиков к уменьшению налоговых обязательств.

Решение указанных проблем крайне важно и налогоплательщикам, и государству по следующим причинам:

- налогоплательщик может законно снизить налоговые платежи, не рискуя понести ответственность, что высвободит дополнительные средства для развития производства;
- исследования проблем налогового планирования повышают общую налоговую культуру налогоплательщиков, порождая осознанную необходимость платить налоги, способствуя достижению обществом общих целей и задач;
- квалифицированная дополнительная информация по данной проблеме удерживает налогоплательщиков от нарушения законодательства по неосторожности;
- должностные лица налоговых органов смогут более квалифицированно отделить налоговое планирование от уклонения от уплаты налогов;
- широкое обсуждение данной темы позволит выработать общие правила поведения для обеих сторон налоговых правоотношений;

- понимание сущности налогового планирования поможет более квалифицированно регулировать экономические отношения между государством и налогоплательщиком.

Изучив труды отечественных ученых, автор пришел к выводу, что основное содержание налогового планирования составляют наиболее полное и правильное применение установленных нормативно-правовыми актами льгот, знание и умелое использование существующих в законодательстве о налогах и сборах возможностей с целью минимизации налоговых платежей при данном объеме продаж.

На основе проведенного анализа существующих определений понятия налогового планирования в работе выявлены две группы определений: определения, опирающиеся на экономическую сущность налогового планирования и определения, базирующиеся на юридическо-правовой основе.

С учетом вышеизложенного автором предложено следующее определение налогового планирования, объединяющее экономическую и юридическо-правовую основы. Налоговое планирование - это элемент системы управления предприятия в виде совокупности целенаправленных законных действий налогоплательщика, направленных на увеличение финансовых ресурсов организации, регулирующих величину и структуру налоговой базы, обеспечивающих своевременные расчеты с бюджетом в соответствии с действующим законодательством. Сущность налогового планирования заключается в признании за каждым налогоплательщиком права использовать все допустимые законами средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств.

Для настоящего исследования наряду с налоговым планированием представляет интерес уклонение от уплаты налогов, при котором налогоплательщики занижают свои налоговые обязательства способами, прямо или косвенно запрещенными законом, либо вообще не уплачивают налоги, или уплачивают их не должным образом.

В качестве критериев разграничения налогового планирования от других видов деятельности по снижению своих налоговых обязательств, автором предложены следующие: законность действий налогоплательщика, степень уплаты налогов (уплачивает то или иное предприятие налоги или нет), факт наличия или отсутствия надлежащего экономического обоснования его действий.

Ввиду актуальности применения налогового планирования в современной рыночной экономике, автором проведен всесторонний анализ теоретико-методологических основ налогового планирования, как составляющей части механизма государственного управления экономикой, а также как инструмента финансового менеджмента организации.

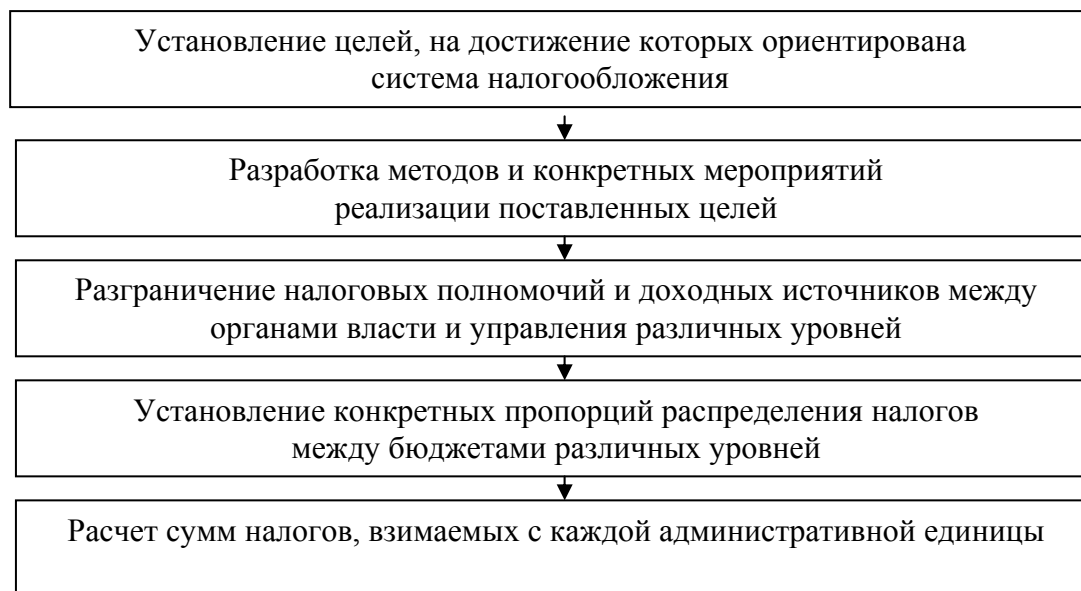
Налоги образуют экономическую базу для существования государства, которое может выполнять свои многочисленные функции только при условии надлежащего финансирования. Таким образом, налогообложение в целом является инструментом государства для изыскания средств к его существованию и реализует функции по изъятию средств из экономики и передаче их на различные бюджетные нужды. В то же время налоговые платежи в бюджет целесообразно рассматривать не только как форму изъятия части денежных средств, необходимых для существования и развития государства, но и как действенный инструмент государственного управления экономикой. Именно из-за того, что налоги выполняют разнообразные функции, взаимосвязанные с экономикой и оказывающие влияние на нее, процессу налогового планирования в экономически развитом государстве должна отводиться одна из первостепенных ролей.

На уровне государства налоговое планирование представляет собой систему мероприятий по рациональному управлению процессами движения денежных средств от частных субъектов экономической деятельности к публичным институтам в лице государства в целом. Таким образом, основной целью государственного налогового планирования является оптимизация

параметров движения денежных средств исходя из задач, стоящих перед государством в целом.

В рамках государства процесс налогового планирования можно представить в виде следующей схемы:

#### Процесс налогового планирования в рамках государства



Как видно из приведенной схемы, ключевым моментом в государственном налоговом планировании является установление целей, на достижение которых ориентирована система налогообложения. От того, насколько поставленные цели будут соответствовать текущему положению дел в экономике конкретной страны, настолько положительными или отрицательными будут последствия проводимых мероприятий, экономический рост и потенциал страны, благосостояние и качество жизни населения.

На уровне организации налоговое планирование выступает в качестве инструмента финансового менеджмента организации, являясь необходимым условием легальной минимизации налогового бремени и неотъемлемой частью каждого этапа управленческого цикла.

Проанализировав научную и специальную литературу, автор считает необходимым в рамках рассматриваемого вопроса отметить следующие моменты.

В диссертации проанализированы этапы налогового планирования. Отмечается, что основным условием эффективного налогового планирования в организации является его осуществление непосредственно на стадии бизнес-планирования. В противном случае результативность налогового планирования в рамках уже существующей организационной и финансовой схемы будет значительно ниже.

В то же время налоговое планирование необходимо осуществлять в рамках финансового менеджмента организации. Данное обстоятельство связано с тем фактом, что налоговые платежи так или иначе участвуют в финансовых потоках организации, составляя ее значительную часть. В свою очередь, финансовые потоки являются объектом финансового менеджмента, что характеризует налоговое планирование как инструмент финансового менеджмента организации в целом. Более того, налоговое планирование играет нередко решающую роль, так как позволяет существенно регулировать отток денежных средств предприятия в виде обязательных индивидуально безвозмездных налоговых платежей методом их правомерной и целесообразной оптимизации путем структуризации потоков финансовых ресурсов организации.

Помимо связи с бизнес-планированием и финансовым менеджментом, налоговое планирование напрямую связано с системой учета и отраслевыми особенностями, характерными для организации. Указанные факторы должны быть в обязательном порядке учтены при осуществлении налогового планирования, формировании учетной политики для целей налогообложения и создания внутренней системы учета и контроля за исчислением налогов.

На начальном этапе также следует определить долю каждого налога в общем объеме налоговых платежей, осуществляемых организацией, а также при возможности выделить группы однородных операций, от осуществления которых платится большая часть того или иного налога. Именно на налоги с большими налоговыми платежами, а также на операции с большой налоговой

нагрузкой должны быть ориентированы мероприятия по осуществлению планирования.

В результате проведенного анализа установлено, что понятия налогового планирования на уровне государства и организации имеют несколько различное содержание. Основное отличие содержания понятия налогового планирования на уровне государства состоит в том, что оно должно преследовать не только фискальные, но и социально-экономические цели, в то время как для организации экономическая сущность налогового планирования заключается в предварительной оценке налоговых обязательств по результатам финансово-хозяйственной деятельности и последующим возможным снижением налоговых выплат с учетом норм налогового, гражданского, трудового и таможенного законодательств.

**Во второй главе диссертации: «Методика налогового планирования по важнейшим налогам»** решается задача правомерности применения основных схем налоговой оптимизации по НДС, налогу на прибыль, ЕСН, широко применяемых в настоящее время в Российской Федерации.

Для решения этой задачи проведен анализ существующих методов налогового планирования, результатом которого стало рассмотрение в диссертации «общих» методов, применение которых возможно для всех налогов с учетом специфики каждого налога.

Сделан вывод, что основными наиболее доступными при современном налоговом законодательстве методами налогового планирования являются:

- использование пробелов законодательства;
- использование налоговых льгот;
- выбор формы деятельности и режима налогообложения;
- использование различных законодательно предусмотренных вариантов исчисления налогов, надлежаще закрепленных в учетной политике;
- использование организаций с льготным режимом налогообложения;
- отсрочка уплаты налогов;
- разделение или замена отношений при осуществлении сделок;

- налоговое планирование через договор;
- использование оффшорных зон;
- трансферт (перенос) цены.

Приведенные способы налогового планирования являются законными, и их правильное использование не влечет за собой налоговых рисков. В то же время, как показано в работе, многие организации прибегают к осуществлению налоговых схем, направленных исключительно на снижение налогового бремени.

В этой связи рассмотрена мировая практика специальных методов предотвращения уклонения от уплаты налогов в виде законодательных ограничений, мер финансового и административного воздействия, специальных налоговых доктрин, а также наличие соответствующих ограничений в российском законодательстве. В ходе анализа выявлено фактическое отсутствие таких ограничений в российском законодательстве и определена необходимость их разработки.

По итогам проведенного исследования можно констатировать, что большинство схем налоговой оптимизации основаны на применении мнимых и ничтожных сделок, направлены исключительно на незаконное уменьшение налоговой базы или искусственное искажение ее формирования. При этом налоговые и правоохранительные органы в рамках действующего законодательства не имеют эффективных инструментов по доказыванию незаконности сделок и недобросовестности налогоплательщика.

В тоже время существующее законодательство предоставляет достаточно широкие возможности для законной налоговой оптимизации.

Установлено, что наибольшее число схем налоговой оптимизации по НДС, формально находящихся в рамках правового поля, направлены на избежание необходимости начисления НДС с сумм предоплат и на перенесение момента определения налоговой базы по НДС на более поздний срок в случае удовлетворения условиям переходных положений федерального закона №119-ФЗ от 22.07.2005г.

Анализ существующих способов уклонения от уплаты НДС, а также схем налогового планирования, направленных на уход от уплаты НДС с сумм предварительной оплаты позволяет сделать вывод, что с позиции организации они экономически обоснованны и понятны. Помимо этого отвлечение на уплату НДС средств предприятий резко увеличивает себестоимость отечественной продукции, наносит существенный ущерб ее конкурентоспособности на мировом рынке и крайне отрицательно сказывается на крупных предприятиях судостроения, энергомашиностроения и других машиностроительных предприятиях, которые составляют костяк отечественной промышленности. Таким образом, налицо проблема самого налогового законодательства, закрепляющего обязанность платить НДС с сумм, полученных в порядке предоплаты.

Установлено, что многие методы налогового планирования по налогу на прибыль основаны на вполне законных основаниях, предоставляемых главой 25 НК РФ (учетная политика, создание резервов, амортизационная политика, лизинг, и т.п.). Вместе с тем выявлены существенные пробелы в налоговом, гражданском, валютном законодательствах, которые позволяют уклоняться от уплаты налогов, используя схемы трансфертного ценообразования и оффшорные зоны.

Выявлены основные направления налогового планирования по ЕСН, а именно: использование специальных налоговых режимов, применение льгот, занижение налоговой базы за счет использования выплат, не подлежащих обложению ЕСН и «зарплатных схем». Установлено, что большинство законных методов налогового планирования по ЕСН базируется на использовании специальных налоговых режимов (в первую очередь УСН). Вместе с тем показано, что многие схемы уклонения от ЕСН, использующие разного рода «зарплатные» схемы, льготы инвалидам, а также и льготный режим (УСН), основано на применении мнимых и притворных сделок, грубо нарушают трудовое и гражданское законодательство.



Остается актуальным вопрос выплаты официальной заработной платы. С одной стороны, при отражении в учете реальных зарплат у работников организации появляется больше возможностей для получения кредитов, участия в ипотечных программах, что в свою очередь, вероятно, внесет оживления в банковский сектор и положительно скажется на общем состоянии экономики. С другой стороны, работодатель в случае выплаты официальной заработной платы по сравнению с неофициальной, дополнительно должен начислить работнику 39% его оплаты труда, что толкает работодателя к поиску различных схем уклонения от уплаты налогов.

**В третьей главе: «Направления совершенствования налогового планирования»** решаются задачи, связанные с разработкой направлений совершенствования налогового планирования и контроля в рамках государства и предлагаются подходы и принципы к осуществлению эффективного налогового планирования на предприятии, основанные на анализе действий налогоплательщика с точки зрения их экономической оправданности и целесообразности с учетом понятий «злоупотребление правом» и «доктрина деловой цели».

В диссертационной работе предложены следующие направления совершенствования налогового планирования и контроля на уровне государства:

1. Внести в налоговое законодательство понятие налогового планирования как законного вида деятельности.
2. В качестве основополагающего критерия для оценки правомерности действий налогоплательщика при налоговом планировании предлагается ввести в законодательство целевой критерий. Для налогоплательщиков ввести процедуру, позволяющую исключить в дальнейшем квалификацию его действий в качестве злоупотребления правом.

В диссертации показано, что использование понятий «добросовестный» или «недобросовестный» налогоплательщик не позволяет объективно оценить фактические действия налогоплательщика на предмет их правомерности и с

точки зрения законодательства. Т.е. указанные понятия не могут быть использованы в российском законодательстве в качестве четких критериев оценки действий налогоплательщика по налоговому планированию.

С учетом западного опыта и проведенного анализа существующих схем налогового планирования по важнейшим налогам, для решения выявленной проблемы в работе предлагается ввести в законодательство в качестве основополагающего критерия для оценки правомерности действий налогоплательщика целевой критерий, основанный на понятиях «злоупотребление правом» и «доктрина деловой цели». В работе показано, что введение такого критерия позволит оценивать действия налогоплательщика, направленные исключительно на уменьшение суммы налогов, как злоупотребление правом и избежать многочисленных споров относительно «добросовестности» или «недобросовестности» налогоплательщика.

В то же время налогоплательщики должны получить возможность использовать указанный механизм в целях доказывания добросовестности действий, а, следовательно, своей невиновности. В этом случае указанный порядок не только не будет противоречить положениям отечественного налогового законодательства, но и будет способствовать построению сбалансированной и экономически эффективной налоговой системы. Введение подобных механизмов наряду с принципами налогового планирования позволит заполнить пробелы налогового законодательства и обеспечить понятные взаимоотношения между контролирующими органами и налогоплательщиками.

3. В целях ликвидации экономической основы схем уклонения от уплаты НДС с предоплаты (авансов) предлагается внести изменения в главу 21 НК РФ в части определения налоговой базы как разницы между стоимостью реализованной продукции и затратами на приобретение у сторонних организаций материалов и услуг.

Такой вариант не предусматривает уплату НДС с авансов. По мнению автора, он выгоден и предприятию, которое сможет использовать аванс для

производства продукции, и бюджету, так как исключает возможность потерь доходов бюджета из-за неправильного возмещения входного НДС.

4. Для противодействия трансфертным и оффшорным схемам уклонения от уплаты налога на прибыль организации предлагается внести изменения в статьи НК РФ, определяющие понятия взаимозависимых лиц и механизм определения рыночной цены.

Как отмечалось, одним из спорных методов налогового планирования и оптимизации является «метод оффшоров». В российском законодательстве практически отсутствуют критерии оценки законности таких методов налоговой оптимизации и инструменты борьбы с уклонением от уплаты налогов с использованием таких схем. Вместе с тем, развитие оффшорного бизнеса тесно связано с проблемами уклонения от налогов, отмыванием незаконно полученных доходов, вывозом капитала, сокрытием и накоплением его в оффшорных зонах, проблемой безопасности государств перед лицом транснациональной экономической преступности.

В связи с этим предлагается использовать опыт развитых стран в противодействии оффшорным схемам, а именно:

- составление «черных списков» подозрительных стран. Резиденты, имеющие дело с компаниями из таких стран, подвергаются санкциям;
- введение в национальное налоговое законодательство положений, препятствующих использованию определенных схем по снижению налогов;
- введение в законодательство, а также в международные налоговые договоры «принципа вытянутой руки» (т.е. в случае искусственного перераспределения прибыли между связанными компаниями эта прибыль для целей налогообложения пересчитывается таким образом, как если бы компании были независимы (находились «на расстоянии вытянутой руки»));
- введение законодательства о контролируемых иностранных компаниях (доходы оффшора, контролируемого резидентом, принудительно включаются в налогооблагаемый доход этого резидента);

- заключение договоров с оффшорными зонами по обмену налоговой информацией. При этом на оффшорные юрисдикции оказывается давление с целью изменения их законодательства в сторону большей прозрачности банковской системы и корпоративных структур.

На основании выше сказанного, считаем необходимым внесение в валютное, налоговое, таможенное, гражданское законодательства изменений, учитывающих мировой опыт и позволяющих перекрыть канал бесконтрольного вывоза капиталов из России. В качестве первоочередных мер, автором предложено внести изменения в статьи 20 и 40 НК РФ. А именно: в ст. 20 НК РФ список взаимозависимых лиц дополнить аффилированными лицами данного лица; в ст. 40 НК РФ предусмотреть, что контроль за ценами может быть применен в том числе по сделкам между взаимозависимыми лицами, когда товар перепродается одним взаимозависимым лицом другому через цепочку третьих лиц.

5. Целенаправленная деятельность государства по изменению отношения общества к уклонению от уплаты налогов, законодательное пресечение пропаганды через СМИ, Интернет и другие источники информации методов и схем уклонения от уплаты налогов.

Не менее важно совершенствовать налоговое планирование в рамках организации. Существующая отечественная практика еще не выработала до конца комплексную методику осуществления налогового планирования.

На основании системного анализа существующих методов налогового планирования автор пришел к выводу, что система налогового планирования в организации должна содержать следующие элементы:

- стратегию оптимизации налоговых обязательств с четким планом ее реализации;
- оптимизацию договорных отношений с контрагентами через выбор типа договора, партнера по бизнесу и условий сделки;
- организацию системы бухгалтерского и налогового учета, позволяющих оперативно получать объективную информацию для налогового планирования;

- планирование рационального размещения активов не только с точки зрения доходности инвестиций, но и размеров налогов, уплачиваемых при получении доходов;

- формирование учетной политики для целей налогообложения, направленной на максимальное использование возможностей для снижения налогового бремени, предусмотренных отечественным налоговым законодательством, и разрабатываемой с учетом внешних и внутренних факторов;

- применение обоснованных и эффективных методик распределения косвенных расходов, позволяющих снизить налоговые платежи;

- определение и мониторинг льгот, действующих в текущем и последующем налоговых периодах, которыми вправе пользоваться организация;

- разработку налогового календаря для прогнозирования и контроля правильности исчисления и уплаты в бюджет налогов и своевременного представления отчетности;

- разработку системы контроля за сверхнормативными расходами, не учитываемыми для целей налогообложения.

Указанный подход к определению элементного состава системы налогового планирования позволит рационально использовать финансовые ресурсы организации, направляя их как на уплату необходимых налогов, так и на развитие производства, погашение кредиторской задолженности.

В результате исследования автор пришел к выводу, что налоговое планирование следует осуществлять непосредственно перед созданием компании или группы компаний, связанных друг с другом. Представляется целесообразным следующая последовательность действий:

- анализ видов деятельности организации (организаций);
- выбор места расположения (регистрации) организации с наиболее благоприятными условиями налогообложения;
- выбор наиболее приемлемой организационно-правовой формы;

- анализ существующих льгот по налогам, имеющим наибольшую долю в совокупной налоговой нагрузке;

- разработка вариантов оптимизации налогов при предполагаемых сделках;

- анализ различных способов исчисления налогов на предмет выбора наименее затратных с точки зрения налогов и закрепление их в учетной политике для целей налогообложения;

- выбор наименее рискованного и наиболее эффективного способа минимизации налогов.

Осуществление налогового планирования в крупных организациях, осуществляющих различные виды деятельности, имеющих филиалы, дочерние и зависимые организации или входящие в группу компаний или холдинговые структуры, по мнению автора, предполагает:

- принятие решения относительно осуществления налогового планирования либо в рамках головной организации, либо в рамках головной организации с привлечением посреднических организаций, либо путем перенесения налогового бремени с головной организации на другие организации в том числе с использованием возможностей применения трансфертных цен;

- принятие решения относительно применения отдельными организациями группы специальных налоговых режимов;

- принятие решения относительно возможности использования для целей оптимизации налогов организаций, зарегистрированных в оффшорных зонах;

- принятие решения относительно централизованного или децентрализованного размещения бизнеса.

При осуществлении налогового планирования непосредственно в период функционирования организации следует выделять отдельные операции, осуществлять поиск способов снижения налогового бремени, разрабатывать схемы для новых, ранее не характерных для организации сделок.

Необходимо осуществлять налоговое планирование комплексным образом на всех уровнях управления и принятия решений, ориентированных как на краткосрочную, так и на долгосрочную перспективу. Поэтому важной составляющей при налоговом планировании должна быть оценка возможности налогового планирования в рамках группы компаний, которая должна быть приспособлена для реализации единой финансово-налоговой политики и управления налогообложения в целом.

Осуществление налогового планирования с учетом движения денежных средств позволит, во-первых, прогнозировать денежные потоки организации во времени для исключения несбалансированности, а во-вторых, получать информацию о предполагаемых налоговых платежах, уменьшающих размер свободных денежных средств, остающихся в распоряжении организации.

Отказ от использования противозаконных схем и методов, направленных исключительно на уклонение от налогообложения, а также постоянный контроль налогоплательщика за своими действиями исключит возможность квалификации мероприятий по снижению налогового бремени в качестве действий, направленных на уклонение от уплаты налогов.

При осуществлении налогового планирования главным критерием, которому должны соответствовать действия налогоплательщика для исключения возможных налоговых рисков и претензий со стороны налоговых и правоохранительных органов, является экономическая обоснованность и целесообразность деятельности и операций налогоплательщика, их соответствие налоговым целям фактически устанавливаемых гражданско-правовых отношений.

Автором предложены следующие направления совершенствования налогового планирования на уровне предприятия:

1. Налоговое планирование должно быть неотъемлемой частью общего стратегического планирования деятельности организации, начиная с момента обсуждения планов создания организации или группы организаций.

2. Налоговое планирование в организации должно быть составной частью системы бюджетного планирования с целью увязки налогового планирования с системой финансового менеджмента в целом.

3. При осуществлении налогового планирования необходимо анализировать формы совершаемых сделок их фактическому содержанию. Цель сделки должна иметь четкую предпринимательскую направленность (увеличение прибыли, расширение рынка, развитие производства и т.п.), а не быть направлена исключительно на снижение налоговой нагрузки. При этом необходимо избегать фиктивных сделок.

**В заключении** сформулированы основные выводы и предложения, полученные автором в результате проведенного исследования.

### **III Основные публикации по теме диссертационного исследования:**

1. Юрасова И.Н. Современные методы налогового планирования // Актуальные проблемы управления – 2003: Материалы международной научно-практической конференции: Вып. 4/ ГУУ. – М., 2003. – 306 с., 0,2 печ.л.

2. Юрасова И.Н. Налоговое планирование как способ согласования интересов хозяйствующих субъектов и государства в условиях проведения налоговой реформы // Актуальные проблемы управления – 2004: Материалы международной научно-практической конференции: Вып. 2/ ГУУ. – М., 2004. – 320 с., 0,2 печ.л.

3. Юрасова И.Н. Налоговое планирование как инструмент финансового менеджмента организации // Актуальные проблемы управления – 2005: Материалы международной научно-практической конференции: Вып. 3/ ГУУ. – М., 2005. – 309 с., 0,2 печ.л.

4. Шмелев Ю.Д., Юрасова И.Н. Повышение роли государства в формировании системы налогового планирования // Финансы, 2006. № 11, 0,4 печ.л. (авт. 0,3 печ.л.)