

Stages of tax planning

Стадії податкового планування

Yaroslav Hretsa

Key words:

tax, tax planning, stages of tax planning, preparatory stage, analytical stage, implementation of tax model, assessment and control.

Ключові слова:

податок, податкове планування, стадії податкового планування, підготовчий етап, аналітична стадія, реалізація податкової моделі, оцінка і контроль.

Постановка проблеми. Податкове планування, практично як і будь-який значущий процес, не може здійснюватися одномоментно, без попередньої ґрунтовної підготовки. Досягнення мети податкового планування, його якість і результативність потребують скрупульозного та детального збору та вивчення інформації, її аналізу та прогнозування, вироблення необхідної концепції та прийняття остаточного рішення. Така діяльність має свої певні етапи. Правильність прийнятих рішень залежить від цілої низки факторів, які виникають на кожному з етапів податкового планування. Тому у науці фінансового права актуальним є питання дослідження стадій податкового планування.

Стан дослідження. Питання визначення етапів податкового планування неодноразово висвітлювалось у вітчизняній науковій літературі. Цьому питанню були присвячені праці О.В. Адамика, Н.Ю. Глибокової, В.В. Кузнецової, В.Є. Москалюка, Е.В. Шестакової та інших. Разом із тим здебільшого такі дослідження носили епізодичний характер, де розглядалися лише окремі етапи, стадії податкового планування не виступали основним предметом дослідження.

Метою цієї статті є розкриття основних стадій податкового планування, визначення їх змісту та значення.

Виклад основного матеріалу. У науковій літературі трапляються різні підходи до визначення етапів податкового планування, при цьому в одних випадках процес податкового планування занадто спрощується, а в інших, навпаки, ускладнюється. Так, Н.Ю. Глибокова виділяє чотири основні етапи податкового планування, такі як вибір місця розташування підприємства, далі – вибір організаційно-правової форми, третій етап – це максимально ефективне використання податкових пільг і переваг у поточній підприємницькій діяльності, останній етап – це вирішення питання про розміщення активів та прибутку підприємства¹.

Е.В. Шестакова вважає, що процес планування доцільно почати з аналізу об'єктів оподаткування (перший етап). На другому етапі необхідно оцінити ризики, що виникають внаслідок того чи іншого тлумачення законів, застосування схем оподаткування, наявності відображення всіх господарських операцій у податковій політиці, а також ризики, зазначені в аудиторському висновку. Наступним етапом є розрахунок податкового бюджету².

На нашу думку, такі підходи не повною мірою розкривають всі етапи податкового планування, зокрема не враховують підготовчу та аналітичну стадії, стадії реалізації і контролю. Тут більше використовуються лише окремі етапи або взагалі окремі елементи податкового планування.

В.В. Кузнецова пропонує такі стадії податкового планування, як аналіз господарської діяльності, визначення основних податкових проблем, пошук шляхів вирішення податкових проблем, розробка і планування податкових схем, підготовка і реалізація податкових схем, включення результатів у звітність і

¹ Глибокова Н.Ю. Налоговое планирование : учебно-методический комплекс. Москва : изд. центр ЕАОИ, 2008. С. 35.

² Шестакова Е.В. Налоговое планирование. Теория и практические рекомендации с материалами судебной практики. Москва : Юстицинформ, 2010. С. 11.

очікування висновків контролюючих органів³. Однак, на нашу думку, процес податкового планування не може закінчуватися очікуванням висновків органів фіскальної служби, адже окремі етапи податкового планування можуть мати місце і після проведення перевірок платника податків чи в процесі оскарження рішень контролюючих органів.

Своєю чергою О.В. Адамик, ґрунтовно визначаючи етапи податкового планування, окремо на стадії створення підприємства (формування мети і завдань, вибір організаційно-правової форми, врахування регіональних особливостей), а також на стадії поточного управління його діяльністю, поряд зі справді важливими і необхідними етапами податкового планування, надмірно деталізує окремі з них, які навряд чи можуть розглядатися як самостійні етапи (регулювання бази оподаткування, аналіз всіх можливих форм угод тощо)⁴. Такий підхід не дає змоги чітко структурувати стадії податкового планування.

Більш чітко визначає стадії планування діяльності підприємства В.Є. Москалюк, які можуть бути застосовані і до податкового планування. Він виділяє такі етапи, як постановка проблеми, пошук альтернативних рішень, оцінювання, прийняття рішення, реалізація і контроль. При цьому наголошується, що процес планування має циклічний характер, цикли чергуються безперервно⁵. Разом із тим слід наголосити, що циклічність не завжди притаманна податковому плануванню, оскільки певні стадії нема необхідності повторювати після їх реалізації.

Початок процесу податкового планування зумовлюється появою потреби у його здійсненні, що може бути пов'язано із початком здійснення певної діяльності відповідним суб'єктом чи потребою удосконалення та оптимізації податкових процесів у діючого суб'єкта. Виникнення такої потреби є об'єктивним, адже податкове планування на тому чи іншому рівні здійснюється кожним платником податків, чи це буде фізична особа-підприємець, чи транснаціональна корпорація.

Після усвідомлення потреби у податковому плануванні платник податку має провести ґрунтовну підготовчу роботу, під час якої визначити мету і завдання податкового планування, виконавців, які будуть його здійснювати, а також інші умови, необхідні для проведення планування. Таким чином, ми можемо визначити підготовчу стадію податкового планування. При цьому платник податків має визначити пріоритети, на які має бути спрямований кінцевий результат: зменшення податкового навантаження, спрощення процесу адміністрування податків, мінімізація податкових ризиків тощо. Звичайно, податкове планування в ідеалі має бути спрямовано на поєднання всіх указаних завдань, однак дуже часто таке поєднання є неможливим на сто відсотків, адже зменшення податкового навантаження часто неможливе без збільшення податкових ризиків чи з більш складною системою організації обліку, структури бізнесу, використання більшої кількості пов'язаних суб'єктів, різних систем оподаткування, різних юрисдикцій, що аж ніяк не спрощує адміністрування податків.

На цьому етапі важливим є визначення осіб, відповідальних за проведення податкового планування, адже кваліфікація залучених фахівців та експертів безпосередньо впливає на якість податкового планування. Для здійснення податкового планування можуть залучатися як власні спеціалісти, які працюють у платника податків за трудовим договором, так і залучені ззовні фахівці, які мають високий фаховий рівень, досвід і авторитет у сфері податкового планування. Якісний процес податкового планування потребує залучення фахівців як у сфері економіки та фінансів, так і в сфері права, адже процес податкового планування потребує врахування як економічних, так і правових наслідків дій платника податку. Часто на практиці бувають випадки, коли оптимальні з точки зору фінансового результату рішення тягнуть за собою невинуваті юридичні ризики і навики.

Наступний етап податкового планування – аналітична стадія, яка включає проведення юридичного аналізу, дослідження, вивчення законодавства, практики його застосування, міжнародного досвіду, а також економічна оцінка, прогнозування фінансових показників та результатів.

Під час проведення юридичного аналізу важливо не тільки провести аналіз поточного законодавства, а й визначити тенденції розвитку податкової політики держави, напрями реформування податкового законодавства, вивчення та аналіз проектів змін до Податкового кодексу. Урахування основних тенденцій податкової політики у нашій державі на перспективу важливе тому, що податкове законодавство, яке

³ Кузнецова В.В. Основы налогового менеджмента : учебник. Москва : ООО «ТД «Издательский Мир книги», 2010. С. 12.

⁴ Адамик О.В. Податкове планування : навчальний посібник. Тернопіль : ТАНГ, 2005. С. 24.

⁵ Планування діяльності підприємства : навчальний посібник / За заг. ред. В.Є. Москалюка. Київ : КНЕУ, 2005. С.11.

перебуває у перманентному стані реформування, постійно змінюється, практично щороку український законодавець намагається впровадити певний етап податкової реформи. При цьому зміни, що відбуваються, носять далеко не «косметичний» характер, а стосуються важливих аспектів податкової системи. Оскільки податкове планування завжди здійснюється на визначену перспективу, без урахування основних тенденцій і можливих змін до законодавства воно ніколи не буде успішним.

Крім тенденцій розвитку податкового законодавства, під час здійснення податкового планування на цьому етапі необхідно провести ґрунтовну оцінку ризиків, що можуть виникати у виборі тієї чи іншої моделі організації бізнесу.

Після оцінки ризиків наступним етапом податкового планування, на нашу думку, є прийняття рішення про визначення оптимальної моделі оподаткування. Цей етап є наслідком виконання попередніх стадій щодо підготовки, аналізу та оцінки ризиків, коли, надавши оцінку всім аспектам, виробляється комплекс систем і заходів, спрямованих на досягнення мети податкового планування. Прийняття відповідних рішень платником податків може бути формалізоване шляхом видання якихось управлінських документів (наказів, розпоряджень, положень, планів тощо), однак може обходитися і без такої формалізації залежно від категорії платників податків і порядку організації управлінських процесів.

Однією з найбільш важливих та відповідальних стадій податкового планування є стадія реалізації, коли платник податків починає втілювати затверджену модель сплати податків. Такий етап, зокрема, може передбачати створення необхідних господарюючих суб'єктів у визначених юрисдикціях та організаційно-правових формах, визначення їх системи оподаткування у разі постановки на облік в органах фіскальної служби, укладення необхідних договорів, здійснення відповідних господарських операцій, використання податкових пільг, ведення податкового обліку та подання документів обов'язкової звітності, сплата обов'язкових платежів або отримання бюджетного відшкодування тощо.

Процес податкового планування буде неповним, якщо після реалізації визначеної податкової моделі не буде здійснюватися оцінка податкових наслідків та коригування моделі у разі необхідності. Насправді, навіть найбільш досконалий і чіткий план не завжди вдається реалізувати повністю, так само не завжди реальні результати і наслідки податкового планування співпадають з очікуваними. Причиною можуть бути як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники (зміна економічної ситуації або законодавства, помилки у розробці чи реалізації податкової моделі, неправомірні дії чи рішення контролюючих органів тощо). У будь-якому разі платник податків має визначити, чи досягнута мета податкового планування і чи виконані його завдання (як на проміжних етапах, так і в цілому). При цьому платнику податків слід виправити допущені помилки чи прорахунки, врахувати зміни, які відбулися у податковому законодавстві або запровадження яких очікується, врахувати зміни в економічній ситуації як у країні, так і на світових ринках. Коригування податкової моделі може бути викликане іншими факторами, такими як зміна судової практики чи позиції контролюючих органів щодо того чи іншого питання, зміна напрямів господарської діяльності, розширення чи скорочення виробництва, розширення ринків збуту тощо. Коригування податкової моделі взагалі може бути викликане не якимись змінами, а намірами оптимізувати, удосконалити наявну модель. Так чи інакше процес податкового планування завжди залишається динамічним, тому стадія оцінки та коригування (оптимізації) моделі оподаткування є перманентною.

Висновки. Податкове планування слід розглядати як послідовність дій та рішень платника податків та інших залучених осіб, які на кожному етапі можуть бути виділені в окремі, але пов'язані між собою стадії. Систематизація і визначення стадій податкового планування надає цьому процесу послідовності, логічного взаємозв'язку, системності. Основними стадіями податкового планування є підготовча, аналітична стадії, оцінка податкових ризиків, визначення оптимальної моделі оподаткування та її реалізація, оцінка результатів і коригування наявної моделі. Кожна із цих стадій є необхідним етапом податкового планування, без яких неможливо досягти мети податкового планування.

Анотація

Стаття присвячена дослідженню основних стадій податкового планування. Автором обґрунтовано необхідність визначення етапів податкового планування, наведено позиції провідних учених щодо визначення стадій цього процесу, здійснено їх критичний аналіз. Початок процесу податкового планування зумовлюється появою потреби у його здійсненні, що може бути пов'язано із початком здійснення певної

діяльності відповідним суб'єктом чи потребою удосконалення та оптимізації податкових процесів у чинного суб'єкта. Розкрито авторське бачення щодо визначення основних етапів податкового планування, таких як підготовча, аналітична стадії, оцінка податкових ризиків, визначення оптимальної моделі оподаткування та її реалізація, оцінка результатів і коригування. Автором розкрито зміст і значення кожного з етапів податкового планування.

Summary

The article is devoted to the study of the main stages of tax planning. The author has substantiated the necessity to determine the stages of tax planning, citing the positions of the leading researchers on the determination of the stages and also carried out their critical analysis. The start of the tax planning process is determined by the need of its implementation at the start of the activity of a subject of taxation or the need of improvement and optimization of tax processes in a current subject. The article presents the author's determination of the following stages of tax planning: preparatory stage, and analytical stage, tax risk assessment, identifying the optimal taxation model and its implementation, the assessment of the results, and the correction. The author has revealed the content and the significance of each of the stages of tax planning.

Використана література:

1. Глубокова Н.Ю. Налоговое планирование : учебно-методический комплекс. Москва : Изд. центр ЕАОИ, 2008. 64 с.
2. Шестакова Е.В. Налоговое планирование. Теория и практические рекомендации с материалами судебной практики. Москва : Юстицинформ, 2010. 160 с.
3. Кузнецова В.В. Основы налогового менеджмента : учебник. Москва : ООО «ТД «Издательский Мир книги», 2010. 239 с.
4. Адамик О.В. Податкове планування : навчальний посібник. Тернопіль : ТАНГ, 2005. 99 с.
5. Планування діяльності підприємства: навчальний посібник / За заг. ред. В.Є. Москалюка. Київ : КНЕУ, 2005. 384 с.

Yaroslav Hretsa,
Candidate of Juridical Sciences,
Senior Lecturer at Department of Commercial Law
Law Faculty
Uzhhorod National University