Новоселов Константин Викторович. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Екатеринбург, 2005 195 с. РГБ ОД, 61:06-8/1755

**Содержание к диссертации**

Введение

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

Роль и место налогового контроля в системе финансового контроля 10

Формы и методы налогового контроля 28

Правовые аспекты налогового контроля 46

АНАЛИЗ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ЗА ИСЧИСЛЕНИЕМ И УПЛАТОЙ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Элементы налоговой базы по налогу на прибыль как объекты налогового контроля 60

Принципы и технология проверки правильности налогообложения полученной организацией прибыли 88

Оценка результатов налоговых проверок и анализ нарушений законодательства по налогу на прибыль 103

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА КОНТРОЛЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ЗА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ ПРИБЫЛИ

Роль налоговой отчетности в повышении эффективности налогового контроля 125

Формирование налоговой базы по налогу на прибыль по косвенным признакам 134

Основные направления совершенствования налогового администрирования по налогу на прибыль 151

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 166

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 173

ПРИЛОЖЕНИЯ 184

**Введение к работе**

*Актуальность темы исследования.*Происходящие в Российской Федерации реформы в области политики и экономики, изменение правовых отношений между органами власти и хозяйствующими субъектами, процесс интегрирования российской экономики в мировое финансово-экономическое пространство требуют проведения адекватной налоговой политики, представляющей собой сложный многоплановый комплекс правовых, методологических, организационно-технических мероприятий и имеющей своей целью построение эффективной, справедливой и стабильной налоговой системы.

С 1 января 2002 г. в связи с вступлением в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) произошли коренные перемены в исчислении прибыли организаций для целей налогообложения, самыми существенными из которых является введение самостоятельной системы налогового учета, принципиально отличающейся от системы бухгалтерского учета, особенно в части порядка исчисления производственных расходов.

В настоящее время сложилась объективная потребность оценки результатов налогового контроля за правильностью исчисления и уплаты налога на прибыль как до, так и после вступления в силу главы 25 Налогового кодекса, в первую очередь, для выявления позитивных и негативных тенденций контроля за доходами и расходами организаций, сопоставление которых влечет налоговые обязательства. Изучение этих тенденций, безусловно, позволит качественно организовать систему государственного налогового контроля, повысить его результативность и наиболее полно реализовать другие, сегодня недостаточно востребованные принципы гласности, справедливости, презумпции невиновности налогоплательщика и др.

Система налогового администрирования налога на прибыль сегодня крайне нуждается в новых методах и технологиях не только по причине кодификации законодательства, но и в силу традиционности подходов к осуществлению налогового контроля, которые давно следовало, бы модифицировать или даже менять.

Такой многоаспектный анализ крайне необходим в настоящее время не только для понимания причин снижения эффективности налогового контроля, но и для выработки предложений по его совершенствованию.

*Состояние изученности проблемы.*Значительный вклад в развитие теории и практики налогового контроля внесли такие ученые, как А.Г.Андреев, С.В.Барулин, Н.Г.Белов, Н.Д.Бублик, В.В.Бурцев, Ю.А.Данилевский, В.П.Иваницкий, В.Г.Князев, Л.Н.Овсянников, В.М.Родионова, Я.В.Соколов, М.С.Шидловская, А.Д.Шеремет, Т.Ф.Юткина и др. В современной российской экономической литературе вопросы налогообложения в целом и налогообложения прибыли организаций, в частности, исследуются в работах А.В.Брызгалина, К.И.Оганяна, В.Г.Панскова, А.Б.Паскачева, С.Г.Пепеляева, Ю.В.Подпорина, А.П.Починка, С.Д.Шаталова и др.

В опубликованных работах глубоко проанализированы проблемы государственного налогового контроля, на основе которого обоснованы идеи, реализованные в новых условиях развития налоговой системы. Вместе с тем, специальных работ, посвященных налоговому контролю по налогу на прибыль в современных условиях, практически нет.

*Целью исследования*явилось исследование теоретических вопросов основ налогового контроля и особенностей функционирования механизма контрольной работы налоговых органов Российской Федерации, разработка и совершенствование механизма повышения эффективности контрольной работы налоговых органов с предложением конкретных рекомендаций по ее совершенствованию.

Достижение цели исследования предопределило решение следующих научных и практических задач:

определить экономическое, учетное, правовое, фискальное содержание налогового контроля, его место и роль в налоговой системе Российской Федерации;

показать процессы налогового администрирования по этапам налоговых преобразований, определив их тенденции и принципы функционирования в современных условиях;

провести анализ деятельности налоговых органов Российской Федерации по контролю за налогообложением прибыли применительно к порядку, введенному главой 25 Налогового кодекса;

разработать методику контроля правильности исчисления и уплаты налога на прибыль, которая может быть использована налоговыми органами;

предложить конкретные пути совершенствования контрольной работы налоговых органов по налогообложению прибыли с учетом предлагаемых автором направлений по изменению налоговой системы.

*Предметом исследования*является совокупность экономических отношений между государством и налогоплательщиками, возникающим в процессе проведения контроля за исчислением и уплатой налога на прибыль организаций.

*Объектом исследования*является деятельность налоговых органов Российской Федерации по контролю за исчислением и уплатой налога на прибыль организациями.

*Теоретическая и методологическая основа исследования.*Теоретическую основу исследования составили труды известных экономистов в области учета, контроля, права, а именно: С.В.Барулина, И.А.Белобжецкого, А.В.Брызгалина, Э.А.Вознесенского, В.П.Иваницкого, АЛО.Казака, О.А.Ногиной, М.В.Романовского, Б.М.Сабанти, Д.Г.Черника, Т.Ф.Юткиной и др.

Методологической основой проведенного исследования является теория научного познания в ее конкретных приложениях. Использован диалектический метод при изучении организационно-методических и учетно-правовых закономерностей предмета и объекта исследования. В качестве методического инструментария применялись специальные методы различных наук, в частности, анализ и синтез, статистический, логический, формально-юридический, историко-сравнительный методы и др.

В работе обобщены тенденции и определены закономерности развития налогового контроля за налогообложением прибыли за последнее время, что позволило усовершенствовать методы его организации в системе налоговых органов Российской Федерации.

*Информационную базу исследования*составили законодательные и другие нормативные акты, документы Минфина России, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (далее - МНС России) и Федеральной налоговой службы (далее - ФНС России), официальные статистические материалы Федеральной службы государственной статистики и МНС (ФНС) России, соответствующие методические материалы, публикации в специализированной периодической печати.

*Научная новизна исследования*заключается в комплексном, глубоком изучении теоретических и методических основ организации налогового контроля, в разработке методики его построения на основе использования данных бухгалтерского учета и рекомендаций по применению методики контроля правильности расчетов по налогу на прибыль.

Наиболее важные выводы, содержащие научную новизну, заключаются в следующих результатах, достигнутых автором в процессе исследования:

уточнено и научно обосновано организационно-методическое содержание и понятие налогового контроля не только как формы практической реализации контрольной функции системы налогов, но и отражающее тенденции развития причинно-следственных связей между субъектами государственного налогового контроля и налогоплательщиками;

проведен сравнительный анализ принципов организации бухгалтерского и налогового учета; разграничены принципы, являющиеся общими для обоих видов учета и присущие только налоговому учету, что позволило обосновать целесообразность методики организации налогового учета на основе бухгалтерского учета;

проанализированы результаты контрольной работы налоговых органов и выработаны предложения по усовершенствованию методики осуществления контроля достоверности расчетов по налогу на прибыль, проводимого в рамках налоговых проверок.

разработана авторская методика проведения камеральных налоговых проверок по налогу на прибыль с учетом формирования налоговой базы по косвенным признакам;

предложены рекомендации по совершенствованию контрольной работы налоговых органов в части налогообложения прибыли организаций и повышения ее эффективности.

*Практическая значимость исследования.*На основе теоретических выводов разработаны практические рекомендации по совершенствованию и повышению эффективности организации налогового контроля. Результаты работы могут быть использованы в практической деятельности органов государственной власти и налоговых органов Российской Федерации по совершенствованию налогового законодательства, при преподавании дисциплин по налогообложению в высших учебных заведениях.

*Апробация результатов исследования.*Основные положения диссертационной работы докладывались на семинарах, проводимых МНС (ФНС) России для территориальных налоговых органов в рамках дистанционного обучения (Москва (2002-2004 г.г.)), применяются в методических рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок МНС (ФНС) России, нашли апробацию в виде публикаций.

Практическое внедрение подтверждается соответствующими документами.

*Публикации.*Основные результаты исследования опубликованы в 22 работах общим объемом 14,15 п.л., с авторским вкладом 12,95 п.л.

*Структура и объем исследования.*Предмет исследования, цели и задачи исследования определили логику и структуру работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, содержит 17 таблиц, 15 рисунков, библиографический список использованной литературы и 5 приложений.

*Во введении*обоснована актуальность темы; сформулированы цели и задачи научного исследования; определены предмет и объект исследования; представлена теоретическая и методологическая основа; дана характеристика научной новизны и практической значимости.

*В первой главе*«Экономические основы налогового контроля в условиях рыночной экономики» рассмотрены теоретические аспекты налогового контроля; проанализированы роль и место налогового контроля в системе финансового контроля; рассмотрены формы и методы налогового контроля, а также правовые аспекты налогового контроля.

*Во второй главе*«Анализ контрольной работы налоговых органов за исчислением и уплатой налога на прибыль организациями» рассмотрены элементы налоговой базы по налогу на прибыль как объекты налогового контроля; проанализированы принципы и технология проверки правильности налогообложения полученной организацией прибыли; дана авторская оценка результатов налоговых проверок и анализ нарушений законодательства по налогу на прибыль.

*В третьей главе*«Совершенствование механизма контроля налоговых органов за налогообложением прибыли» рассмотрена роль налоговой отчетности в повышении эффективности налогового контроля; проанализирована возможность формирования налоговой базы по налогу на прибыль по косвенным признакам и с их учетом предложена авторская методика проведения камеральных налоговых проверок; рассмотрены и сформулированы основные направления совершенствования налогового администрирования по налогу на прибыль.

*В заключении*диссертационной работы изложены основные результаты исследования, сформулированы выводы и предложения в соответствии с поставленной целью и задачами диссертационного исследования.

## Роль и место налогового контроля в системе финансового контроля

Современный уровень развития общественных отношений в сфере налогообложения, а также постоянное совершенствование налогового регулирования предполагают необходимость научного анализа происходящих правовых преобразований и осмысления тех организационно-правовых механизмов, которые используются государством для реализации своих интересов при осуществлении налоговых изъятий. Наиболее значимой в этом отношении является созданная российским государством система налогового контроля, правовое оформление которой призвано обеспечить соблюдение баланса интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязанности. В большей степени именно в рамках налогового контроля изо дня в день происходит реализация государственных интересов в налоговой сфере, что, естественно, вызывает повышенный интерес к изучению функционирования своеобразного механизма налогового контроля.

Для исследования правовой сущности налогового контроля необходимо обратиться к характеристике двух основополагающих явлений: во-первых, к феномену контроля и, во-вторых, к анализу налоговых отношений, в рамках которых и происходит осуществление контрольных мероприятий.

Понятие «контроль» тесно связано с понятием «управление». Проводить контроль ради контроля нецелесообразно, но управление, особенно управление сложными системами, без контроля может стать бессмысленным.

Управление представляет собой целенаправленное воздействие субъекта управления на объект с целью достижения определенного результата в рамках конкретной экономической системы.

Конечным результатом управления финансами (и налогообложением) является финансовая (налоговая) политика, представляющая собой совокупность государственных мер в области налогообложения для обеспечения государства достаточными финансовыми ресурсами в целях эффективного развития экономики и общества в целом.

Для финансов и налогов субъектом выступает государство, которое выполняет и контрольную функцию. Поскольку государство не может выступать абстрактно, то выделяют органы, осуществляющие управление налогообложением: органы стратегического управления (высшие органы законодательной и исполнительной власти - Федеральное Собрание Российской Федерации, Президент Российской Федерации и Правительство Российской Федерации); органы текущего управления (органы исполнительной власти — Министерство финансов Российской Федерации, Федеральная налоговая служба, Федеральная таможенная служба и т.п., а также их территориальные подразделения).

## Элементы налоговой базы по налогу на прибыль как объекты налогового контроля

Так, например, бюджетные организации освобождались от налогообложения прибыли, полученной от осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Это свидетельствовало о дифференциации налогообложения организаций по формам собственности - т.е. для государственных предприятий фактически создавалась льготная система налогообложения.

Далее, общеустановленная ставка налога на прибыль (до 45 %) применялась к прибыли, исчисленной в рамках предельного уровня рентабельности. При превышении предельного уровня, ставка налога резко повышалась до 80 % (при превышении предельного уровня на 10 пунктов) и до 90% (при превышении предельного уровня свыше 10 пунктов), а предприятия, реализующие продукцию (работы, услуги) производственно-технического назначения, всю прибыль, полученную сверх предельного уровня рентабельности, вносили в бюджет в соответствии с постановлением Совета министров СССР от 25.10.1990 № 1080. Эта норма закона по сути стимулировала предприятия к занижению своих финансовых результатов, поскольку практически вся дополнительно заработанная прибыль изымалась в бюджет.

Следующий негативный признак — предусматривалось нормирование величины расходов на оплату труда, относимой на себестоимость продукции (работ, услуг). Следует отметить, что эта норма сохранялась в законодательстве о налоге на прибыль и в последующих годах и была отменена только с 1996 года. В целом, названный выше Закон имел прогрессивный характер, несмотря на откровенно нерыночный характер некоторых его положений.

Переход к новой системе администрирования налога на прибыль характеризовался усилением процесса слома административно-командной системы хозяйствования, переходом от преимущественно государственной формы собственности к частной, а также становлением рыночных взаимоотношений между предприятиями и организациями.

В конце 2001 г. был принят Закон Российской Федерации от 27.12.2001 №2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (далее — Закон о налоге на прибыль), основным отличием которого от предыдущего Закона СССР было упразднение нормирования рентабельности организаций, установление единого подхода к обложению предприятий независимо от их организационно-правовой формы, введение единой ставки налога в размере 32 % (45 % - по прибыли от посреднических операций и сделок), упрощение порядка исчисления и уплаты налога на прибыль1.

До 2002 г. система администрирования налога на прибыль претерпела целый ряд изменений: менялись технологии исчисления налогооблагаемой базы, ставки, условия предоставления льгот и применения штрафных санкций. Этот период определен нами как период текущих изменений (1992-2002 гг.).

## Роль налоговой отчетности в повышении эффективности налогового контроля

Президент страны неоднократно заявлял, что планка снижения налогов достигнута, и теперь нужно посмотреть, как принятые решения будут отражаться на экономике. Так, статистика сбора налогов в 2002 г. и последующие годы показывает определенный недобор, прежде всего по налогу на прибыль организаций. За 9 месяцев 2002 г. общая сумма недовыполнения плана составила 33 млрд. рублей1.

Основной функцией налогов является фискальная. В современных условиях обеспечить формирование доходов бюджета необходимо за счет улучшения собираемости налогов. При этом особую актуальность приобретают задачи повышения эффективности налогового контроля и совершенствования его технологии. Одним из аспектов этих задач является снижение уровня издержек, прежде всего трудозатрат, налогового органа на проведение налогового контроля.

Одной из форм налогового контроля в Российской Федерации является камеральная проверка. В нынешних условиях 70-80 % контрольной работы должно быть сосредоточено в камеральных проверках. Именно на этом этапе налоговые органы должны определить добросовестность налогоплательщика.

Здесь следует отметить, что впервые понятие «добросовестности» налогоплательщика появилось в июле 2001 г., когда Конституционный Суд Российской Федерации разъяснил свою правовую позицию в отношении тех налогоплательщиков, у которых «зависли» налоговые платежи в проблемных банках. Так, например, суд указал, что в случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе - в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов - осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам1.

В настоящее время актуализируется вопрос о системном налоговом контроле, усиливающим взаимодействие различных контролирующих органов и повышающим тем самым результаты совместных налоговых проверок. Следует отметить, что уже существует достаточное количество нормативно-правовых актов, регламентирующих вопросы взаимодействия МНС (ФНС) России и иных заинтересованных министерств и ведомств, обладающих в силу своей деятельности информацией, представляющей интерес для налоговых органов. Эти документы создают правовую основу для практического взаимодействия налоговых органов и силовых ведомств.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации является важнейшим методом налогового контроля, он проводится по документам бухгалтерского и налогового учета. Такой анализ позволяет, на наш взгляд, выявить так называемые специфические налоговые нарушения, как правило, скрытые технологией ведения учетных операций. Как вариант, для наиболее результативного приема такого контроля, автор предложил и апробировал следующий алгоритм проведения такого анализа (табл. 10), основанный на данных декларации по налогу на прибыль организаций