

На правах рукописи

Игнатъев Дмитрий Викторович

**РАЗВИТИЕ МЕХАНИЗМА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ ПРИБЫЛИ**

08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва-2011

Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор
Гончаренко Любовь Ивановна

Официальные оппоненты доктор экономических наук, профессор
Лыкова Людмила Никитична

кандидат экономических наук
Кизимов Андрей Сергеевич

Ведущая организация **ФГБОУ ВПО «Марийский
государственный технический
университет»**

Защита состоится «17» ноября 2011г. в 12-00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.02 при ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49, ауд. 406.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу 125993 г. Москва, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203.

Автореферат разослан «14» октября 2011г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «14» октября 2011г. размещены на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru> и направлены для размещения в сети Интернет Министерством образования и науки Российской Федерации по адресу referat_vak@mon.gov.ru.

Ученый секретарь совета Д 505.001.02
кандидат экономических наук, доцент

Е.Е.Смирнова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. Современный этап эволюции российской налоговой системы сопровождается многочисленными изменениями налогового законодательства, учитывающими трансформацию идеологии взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами на базе сбалансированности интересов. Повышение эффективности и качества налогового администрирования будет выступать одним из приоритетных направлений налоговой политики и в среднесрочной перспективе¹. Важнейшей составляющей изменений выступает совершенствование механизма администрирования налогооблагаемой прибыли, что обуславливается как фискальным, так и регулирующим значением налога на прибыль организаций.

Налог на прибыль организаций призван участвовать в обеспечении доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации. Его доля в общем объеме доходов консолидированного бюджета Российской Федерации за период с 2006 по 2010 год варьировалась от 9,53% до 17,23%². С учетом снижения общей ставки налога на прибыль организаций, основным фактором, обеспечивающим поддержание высокого уровня поступлений налога в бюджетную систему страны, является совершенствование порядка формирования налоговой базы, а также развитие методологических вопросов организации и проведения налогового контроля.

Оптимизация порядка определения налогооблагаемой прибыли выступает важнейшим фактором соблюдения одного из основополагающих принципов налогообложения – учета экономического основания налога. При отсутствии согласования порядка признания и оценки доходов и расходов, как элементов налоговой базы, с экономическим содержанием одноименных категорий возрастают налоговые риски и государства, и налогоплательщиков.

В российской практике налогового администрирования не получили развития методики, ориентированные на комплексный учет системной взаимосвязи отдельных налогов через их налоговые базы. В результате усложняются налоговые отношения,

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов, одобрены Правительством Российской Федерации 20.05 2010.

² На основании данных отчетности об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации, опубликованной на официальном сайте Федерального казначейства. URL: <http://www.roskazna.ru/reports/cb.html> (дата обращения: 21.07.2011).

снижается результативность камеральных налоговых проверок, повышается трудоемкость проведения выездных налоговых проверок.

Необходимо дальнейшее изучение теоретических основ механизма налогового администрирования применительно к конкретному объекту управления – налогооблагаемой прибыли, с последующей выработкой прогрессивных, практико-ориентированных предложений по его совершенствованию, что в совокупности обуславливает актуальность темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Вопросам теории и практики налогообложения и налогового администрирования посвящено значительное число научных исследований как отечественных, так и зарубежных ученых, свидетельствующих о высокой степени изученности данных вопросов.

Исследованию экономического содержания прибыли, а также вопросам ее количественного определения посвящены труды Л. Вальраса, Ф. Кенэ, А. Маршалла, Л. Мизеса, Ф. Найта, Ж.-Б. Сэя, Й.А. Шумпетера, и др. Научные выводы ученых являются основой для совершенствования методологии формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций, а также исследования соотношения содержания прибыли как объективного результата предпринимательской деятельности и прибыли для целей налогообложения.

Методологические и методические подходы к налогообложению прибыли рассмотрены в работах современных отечественных ученых: Н.Г. Вишневской, Ю.М. Лермонтова, Л.Н. Лыковой, Н.П. Мельниковой, К.В. Новоселова, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, и др. Характерна их ориентация на анализ фискального и регулирующего эффекта порядка определения налогооблагаемой прибыли и выработку рекомендаций, способствующих достижению приоритетных целей социально-экономической политики Российской Федерации. Вместе с тем исследованию вопросов обеспечения предпосылок эффективного администрирования элементов формирования налогооблагаемой прибыли посвящено ограниченное число научных трудов.

Существенный вклад в становление и развитие российской теории и практики налогового администрирования внесли: Д.А. Артеменко, Г.Г. Безруков, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашев, А.С. Кизимов, Н.Г. Кузнецов, О.А. Миронова, М.В. Мишустин, М.Т. Оспанов, И.А. Перонко и др. Наиболее полное развитие получили основополагающие вопросы раскрытия сущности, функций, принципов, целей и задач налогового администрирования. Однако отдельные вопросы терминологического

аппарата налогового администрирования остаются дискуссионными. Недостаточно разработанными также являются теоретические аспекты механизма налогового администрирования. Кроме того, исследования, посвященные вопросам методологии налогового администрирования, как правило, ограничиваются рамками отдельных налогов, в то время как современный этап развития налогового администрирования требует выработки системных подходов к администрированию налогов, в том числе, основанных на учете их взаимосвязи.

Необходимость совершенствования методологии администрирования налогооблагаемой прибыли, в том числе порядка формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций и методик налогового контроля за правильностью ее определения, а также наличие ряда других нерешенных и дискуссионных вопросов в области теории и практики налогового администрирования обусловили постановку цели исследования и определение его задач.

Целью диссертационной работы является решение научной задачи развития механизма администрирования налогооблагаемой прибыли исходя из экономического содержания прибыли, а также взаимосвязи налоговых баз по отдельным налогам для достижения сбалансированности интересов государства и налогоплательщиков.

Цель диссертационной работы предопределила необходимость постановки и решения следующих **задач**:

- 1) развить понятие налогового администрирования и содержание механизма администрирования элементов налогообложения;
- 2) выявить специфику факторов, определяющих прибыль как объект налогового администрирования и прибыль как результат предпринимательской деятельности;
- 3) раскрыть взаимосвязь налогооблагаемой прибыли с налоговыми базами отдельных налогов, ее значение для целей налогового администрирования;
- 4) разработать предложения по совершенствованию порядка учета доходов и расходов при исчислении налогооблагаемой прибыли, основанные на органичной связи экономического содержания категорий «доходы» и «расходы» и целей налогового администрирования;
- 5) развить методики налогового контроля за правильностью формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций в рамках совершенствования механизма администрирования налогооблагаемой прибыли.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования выступают экономические отношения, складывающиеся между государством и налогоплательщиками по поводу исчисления и уплаты налогов организациями. Предметом исследования является механизм администрирования налогооблагаемой прибыли в Российской Федерации.

Методологическая основа исследования. При решении задач исследования применялись принципы диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза. В качестве инструментов научного исследования применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений, формализации, оценок.

Теоретической базой исследования послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, исследующих проблемы механизма формирования и методики администрирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций, диссертации, монографии, учебная литература, а также публикации в периодических изданиях по исследуемой проблематике.

В качестве информационной базы исследования была использована действующая нормативно-правовая база, регулирующая вопросы налогообложения, налогового администрирования, бухгалтерского учета и гражданско-правовых отношений в Российской Федерации, официальные разъяснения уполномоченных в области налогов и налогообложения органов государственной власти, материалы судебной практики, социологических опросов и статистических сборников, ресурсы сети Интернет и справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в соответствии с Паспортом специальностей ВАК (специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит).

Научная новизна результатов исследования состоит в обосновании методологических подходов к развитию механизма администрирования налогооблагаемой прибыли, позволяющих администрировать налоговую базу по налогу на прибыль организаций комплексно, во взаимосвязи с налоговой базой по ряду других налогов.

Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну исследования, заключаются в следующем:

1) расширено представление о субъектах налогового администрирования, к которым отнесены не только законодательные и исполнительные органы власти, но и судебные органы, осуществляющие рассмотрение налоговых споров;

2) раскрыты объектный и субъектно-функциональный подходы в анализе механизма налогового администрирования. Применение первого подхода позволило обосновать целесообразность выделения налоговой базы как отдельного объекта налогового администрирования. Второй подход сформировал представление механизма администрирования налоговых баз в виде последовательности стадий реализации полномочий законодательными, исполнительными и судебными органами власти по управлению налоговыми базами отдельных налогов. В качестве отдельной стадии механизма налогового администрирования выделен налоговый мониторинг, обеспечивающий логическую целостность процесса управления налоговыми отношениями и поступательное развитие методических основ налогового администрирования;

3) разграничены понятия «прибыль как результат предпринимательской деятельности» и «прибыль как объект налогового администрирования», что предопределено различием факторов, влияющих на параметры соответствующих показателей. На величину прибыли как результата предпринимательской деятельности оказывают воздействие факторы преимущественно рыночного характера (цены на продукцию и факторы производства, предпринимательские способности, предпринимательские риски, уровень развития технологий, рыночная конъюнктура и уровень конкуренции), а прибыли как объекта налогового администрирования – такие факторы, как принципы налогообложения, налоговая политика, налоговый контроль, международные правила налогообложения;

4) расширено определение дохода для целей налогообложения отнесением к нему материальной выгоды, а также выделением критерия реальности получения дохода налогоплательщиками. Сделан вывод о целесообразности исключения из законодательства требования об обоснованности (экономической оправданности) затрат как наиболее неопределенного критерия признания расходов;

5) на теоретическом уровне раскрыты системные взаимосвязи элементов налоговой базы по налогу на прибыль организаций с элементами налоговой базы по другим налогам (косвенным, социальным, прямым реальным и личным), заключающиеся в наличии пересекающихся показателей, используемых при их

определении. Обоснована целесообразность учета взаимосвязи элементов налоговых баз при формировании методологии администрирования налогооблагаемой прибыли;

б) доказана целесообразность построения системы налогов на максимально возможной унификации порядка определения пересекающихся показателей налоговой базы по взаимосвязанным налогам при условии применения дифференцированного подхода в случае необходимости обеспечения экономического содержания налогов.

Практическая значимость исследования заключается в том, что выводы, предложения и рекомендации направлены на их использование законодательными органами государственной власти при совершенствовании порядка формирования налогооблагаемой прибыли, налоговыми органами в процессе организации и проведения мероприятий налогового контроля, а также судами для разрешения споров, имеющих отношение к порядку формирования налогооблагаемой прибыли.

Наиболее существенные результаты, отражающие практическую значимость исследования, заключаются в следующем:

1) в качестве приоритетных участков налогового контроля выделены показатели, одинаково влияющие на величину налоговых баз одновременно по ряду налогов;

2) разработана методика проведения контрольных мероприятий, состоящая в комплексной оценке обусловленности затрат налогоплательщиков целью получения дохода, позволяющая отказаться от оценки экономической оправданности затрат;

3) предложены меры по сближению порядка определения показателя выручки от реализации для формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций и по НДС, остаточной стоимости объектов основных средств для формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций. Это позволит упростить порядок исчисления налогов налогоплательщиками, а также методику проведения выездных налоговых проверок;

4) предложены формы налоговых деклараций по налогам с взаимосвязанными налоговыми базами с выделением в них не только строк для отражения величины пересекающихся показателей, порядок исчисления которых максимально унифицирован, но и строк, позволяющих выявить причины расхождения данных налоговых деклараций, что позволит избежать истребования дополнительных документов и пояснений у налогоплательщиков;

5) определен алгоритм, позволяющий выявить неэффективные с фискальной точки зрения участки налогового контроля цен по внутренним сделкам в рамках администрирования налогооблагаемой прибыли, что способствует сужению области налогового контроля.

Апробация и внедрение результатов исследования. Научное исследование выполнено в рамках Тематического плана прикладных исследований Финансового университета по теме «Налоговая политика Российской Федерации: проблемы и перспективы развития налоговой системы в условиях мирового экономического кризиса».

Разработанный в диссертации комплексный подход к оценке обусловленности расходов налогоплательщиков налога на прибыль организаций целью получения дохода, а также критерий векторной направленности взаимосвязанных налоговых баз используются в практической деятельности департамента правового консалтинга и аудита ООО «Имидж-Контакт Аудит».

Материалы диссертации используются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Налоговое администрирование», «Федеральные налоги и сборы с организаций» и «Организация и методика проведения налоговых проверок».

Основные положения и результаты исследования докладывались на II Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики» (г. Харьков, ХНЭУ, 16 апреля 2010 г.), «круглом столе» на тему «Совершенствование формирования налоговой базы регионов в условиях модернизации экономики и стимулирования инновационных процессов» (г. Москва, Финансовый университет, 7 апреля 2011 г.).

Публикации. Основные результаты научного исследования отражены в 5 публикациях общим объемом 2,93 п.л. (весь объем авторский), в том числе в двух статьях авторским объемом 1,72 п.л. в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России для отражения результатов научных исследований.

Объем, структура и содержание работы обусловлены целью, задачами и логикой проведенного исследования. Общий объем диссертации составляет 180 страниц. Диссертация состоит из введения, трех глав и заключения, включающих 2 таблицы и 8 рисунков, а также списка литературы, включающего 133 наименования, и 4 приложений. Структура работы представлена в таблице 1.

СТРУКТУРА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Наименование глав	Наименование параграфов	Таблиц	Рисунков	Приложений
Введение		-	-	-
Глава 1. Теоретические основы механизма налогового администрирования прибыли, подлежащей налогообложению	1.1 Общетеоретические основы механизма администрирования налоговых баз	-	1	-
	1.2 Взаимосвязь налоговых баз: теоретическое обоснование и значение для налогового администрирования	-	2	-
	1.3 Налоговая база по налогу на прибыль организаций как объект налогового администрирования	-	3	1
Глава 2. Проблемы налогового администрирования доходов и расходов для целей исчисления налогооблагаемой прибыли и пути их решения	2.1 Дискуссионные вопросы признания и оценки доходов в целях исчисления налогооблагаемой прибыли	-	1	-
	2.2 Эволюция порядка признания расходов для целей формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций как инструмента государственного регулирования экономических процессов	2	1	-
Глава 3. Развитие методологии налогового администрирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций	3.1 Создание условий для гармонизации налоговых баз по налогу на прибыль организаций и НДС	-	-	2
	3.2 Формирование интегрированного подхода к администрированию налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций	-	-	1
	3.3 Определение области налогового контроля цен при администрировании налогооблагаемой прибыли	-	-	-
Заключение				
Список литературы				
Приложения			4	

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В соответствии с целью и задачами в диссертационной работе были исследованы три группы проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием теоретико-методологических вопросов построения механизма администрирования налогооблагаемой прибыли,

базирующегося на экономическом содержании прибыли и взаимосвязи налоговых баз отдельных налогов.

Анализ взглядов ученых относительно сущности и содержания налогового администрирования в увязке с исследованием семантического наполнения лексических единиц, образующих указанное понятие, позволил выработать следующее его определение: налоговое администрирование представляет собой систему управления налоговыми отношениями, представленную согласованной деятельностью законодательных органов власти по определению элементов налоговой системы, исполнительных органов власти, уполномоченных в области налогов и сборов, по организационно-методическому обеспечению налогового контроля, а также судебных органов по разрешению налоговых споров, функционирование которой призвано обеспечить реализацию налоговой политики государства.

В диссертации обоснована целесообразность включения в состав субъектов налогового администрирования органов судебной власти, что обусловлено закрепленным в Конституции Российской Федерации принципом разделения властей на законодательную, исполнительную и судебную, а также ролью российских судов в регулировании налоговых отношений. Несмотря на введение обязательного досудебного порядка урегулирования разногласий налогоплательщиков с налоговыми органами, арбитражными судами в 2010 году было рассмотрено свыше 1 млн. дел с участием налоговых органов, что больше аналогичного показателя за 2007 год на 32,25%³.

Объектный подход в анализе механизма налогового администрирования позволил обосновать необходимость рассмотрения отдельных элементов налогообложения в качестве самостоятельных объектов налогового администрирования. Выделение налоговой базы в качестве объекта налогового администрирования обусловлено основополагающей ролью данного элемента налогообложения как в реализации фискальной и регулирующей функции налогов, так и в порядке исчисления налоговых платежей.

Практическая эффективность любого экономического явления, в том числе и налогового администрирования, определяется совершенством механизма, заложенного в основу его функционирования. Субъектно-функциональный подход в

³ Расчет произведен на основании справки о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов в 2007-2010 гг. Сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. URL: http://www.arbitr.ru/upimg/B21815F28C60DBB593968D0816DB56C8_12.pdf (дата обращения: 20.08.2011).

анализе механизма администрирования налоговых баз отдельных налогов позволяет охарактеризовать его в качестве взаимосвязанной и взаимообусловленной последовательности стадий реализации полномочий органами законодательной, исполнительной власти, уполномоченными в области налогов и налогообложения, а также органами судебной власти в законодательных, нормативно-правовых документах, методиках налогового администрирования. В роли основного элемента механизма администрирования налоговых баз на исполнительном уровне власти выделены налоговые органы, осуществляющие функции по контролю за правильностью определения налогоплательщиками налоговых баз по отдельным налогам (рис. 1).

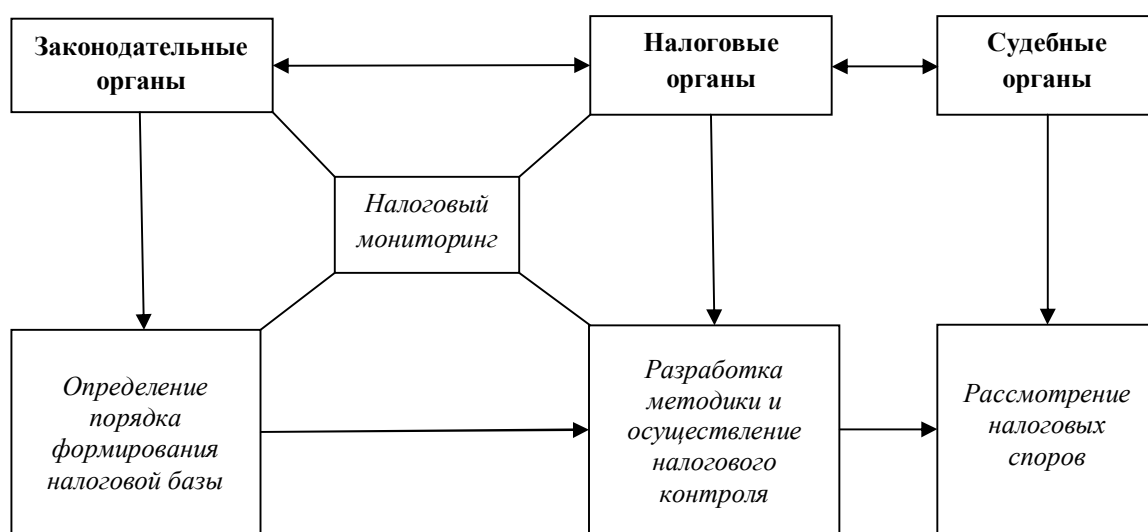


Рис. 1. Элементы и стадии механизма администрирования налоговых баз

При относительной самостоятельности элементов механизма налогового администрирования, его эффективность достигается за счет постоянного взаимодействия законодательных, исполнительных и судебных органов власти, а также согласованности всех его стадий. При реализации механизма администрирования налоговых баз следует исходить из того, что при законодательном установлении порядка их формирования должны учитываться реальные возможности осуществления действенного налогового контроля на практике.

В диссертации обоснована необходимость выделения налогового мониторинга в качестве самостоятельной стадии механизма администрирования налоговых баз, отражающей целостность системы налогового администрирования: от законодательного оформления налоговой системы до выработки научно-обоснованных практических рекомендаций по ее совершенствованию, подлежащих

законодательному закреплению, что обеспечивает непрерывное совершенствование налогового администрирования.

Результаты исследования позволяют сделать вывод о том, что среди наиболее актуальных принципов развития механизма администрирования налоговых баз правомерно выделить принципы учета экономического содержания налога и взаимосвязи налоговых баз, а также их отдельных элементов на законодательном, исполнительном и судебном уровнях власти.

Успех управления экономическими процессами и явлениями напрямую зависит от понимания их сущности, и, как следствие, выбора наиболее правильных инструментов воздействия, что полностью справедливо и для налогообложения прибыли. Отличия определения прибыли для целей налогообложения от содержания прибыли как экономической категории способны исказить направления государственного воздействия на социально-экономические процессы в обществе, сделать налогообложение неэффективным и подорвать основы доверия в диалоге государства с налогоплательщиками. Отсюда важно анализировать и учитывать в процессе налогового администрирования экономическое содержание налога. Наиболее полно экономическое содержание налогов позволяет раскрыть такой элемент налогообложения как налоговая база, детализирующий смысл относительно общего и абстрактного понятия «объект налогообложения».

Определение прибыли зависит от целей анализа и практических задач, для решения которых требуются данные о ее величине. Несмотря на существование различных дефиниций прибыли, методология определения величины прибыли должна согласовываться с экономическим содержанием данной категории. В результате проведенного исследования сделан вывод о том, что величина прибыли как объекта налогового администрирования может отличаться от величины прибыли как результата предпринимательской деятельности в силу влияния на процесс их формирования факторов, имеющих различную природу. Величина прибыли как результата предпринимательской деятельности формируется под влиянием факторов преимущественно рыночного характера, среди которых следует выделить: цены на продукцию и факторы производства, предпринимательские способности, предпринимательские риски, уровень развития технологий, рыночную конъюнктуру и уровень конкуренции. Участие государства в регулировании процессов образования и перераспределения прибыли приводит к тому, что прибыль рассматривается не только как существующий объективно результат предпринимательской деятельности,

зависящий лишь от естественных факторов, определяемых рыночной средой, но и как понятие, призванное служить целям налогового администрирования. В процессе администрирования налогооблагаемой прибыли подходы к ее определению формируются не только под влиянием рыночных факторов, но и ряда внешних факторов, имеющих не рыночную природу, обусловленных значением и функциями налогов и системы налогового администрирования, а именно: принципы налогообложения, налоговая политика, налоговый контроль, международные правила налогообложения.

Первостепенной задачей, стоящей перед законодательными органами власти при реализации механизма администрирования налогооблагаемой прибыли, является достижение оптимальной согласованности специфики прибыли как объекта налогового администрирования с экономическим содержанием прибыли как объективной категории.

Исходя из предмета, цели и задач в диссертации исследованы взаимосвязи налоговых баз по двум основаниям:

- с точки зрения взаимосвязей налоговой базы по налогу на прибыль организаций с налоговыми базами других налогов, входящих в налоговую систему, наличие которых обусловлено пересечением показателей, используемых при их определении;
- с точки зрения взаимосвязи индивидуальной налоговой базы по налогу на прибыль организаций у разных налогоплательщиков, наличие которой обусловлено влиянием изменения налоговой базы в результате сделки у одного налогоплательщика на формирование налоговой базы другого налогоплательщика-контрагента по сделке.

В результате изучения вышеприведенных оснований взаимосвязи налоговых баз в исследовании сделаны следующие выводы:

1) обосновано, что отдельные элементы налоговой базы по прямому личному налогу, которым облагается прибыль хозяйствующих субъектов, могут пересекаться с:

- элементами налоговых баз по косвенным налогам – при формировании показателя доходов от реализации;
- элементами налоговых баз по прямым личным налогам, которыми облагается оплата труда работников, и специальным социальным налогам (взносам) – при формировании показателя расходов на оплату труда;

- налоговыми базами или их отдельными элементами по прямым реальным налогам – при формировании отдельных расходных статей.

Элементы налоговой базы по косвенным налогам, как правило, пересекаются с элементами, используемыми при исчислении доходной части налоговой базы по налогу на прибыль организаций, а налоговые базы и их отдельные элементы по другим налогам – с элементами, используемыми при исчислении расходной части налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

2) анализ характера изменения величины взаимосвязанных налоговых баз в зависимости от изменения пересекающегося показателя, используемого при их определении, позволил прийти к выводу о том, что одним из наиболее удобных способов снижения налоговой нагрузки является манипулирование величиной показателей, позволяющих сократить величину налоговой базы одновременно по ряду налогов. В связи с этим в качестве приоритетных участков налогового контроля выделены пересекающиеся показатели налоговых баз, вследствие повышения (снижения) значений которых занижается налоговая база по нескольким налогам;

3) обоснована целесообразность унификации порядка определения пересекающихся показателей налоговых баз при их законодательном установлении. При этом анализ причин возможных расхождений в порядке определения пересекающихся показателей налоговых баз позволил сделать вывод о недопустимости полного устранения отличий, обусловленных спецификой экономического содержания налогов, поскольку в противном случае может произойти искажение регулирующего воздействия государства на экономические процессы;

4) сделан вывод о необходимости учета в процессе налогового администрирования взаимосвязи налоговых баз по налогу на прибыль организаций у отдельных налогоплательщиков по конкретной сделке, что должно выражаться в симметричной корректировке налоговых баз двух контрагентов в случае претензий налоговых органов относительно правомерности определения цен для целей налогообложения одним из них. При этом обязанность налоговых органов (право налогоплательщиков) по симметричной корректировке налоговых баз двух контрагентов должна быть закреплена на законодательной основе, что реализовано в нормах НК РФ, вступающих в силу с 01.01.2012 г.;

5) обоснована необходимость при разработке методик налоговых проверок учитывать взаимосвязь индивидуальных налоговых баз по налогу на прибыль

организаций у отдельных налогоплательщиков, являющихся контрагентами по сделке. Это способствует выявлению неэффективных с фискальной точки зрения мероприятий налогового контроля.

Вторая группа проблем обусловлена необходимостью развития методологии признания доходов и расходов в налоговом учете, предполагающего согласование экономического содержания категорий «доходы» и «расходы» со спецификой налогооблагаемой прибыли как объекта налогового администрирования.

На основе анализа норм НК РФ, письменных разъяснений уполномоченных в области налогов и налогообложения органов исполнительной власти, материалов судебной практики в диссертации сделаны следующие выводы:

1) общее определение дохода, содержащееся в ст. 41 НК РФ, не коррелирует с порядком признания доходов, установленным нормами 25 главы НК РФ «Налог на прибыль организаций», а также не полностью основано на экономическом содержании дохода, поскольку формально оставляет за пределами налогообложения доходы в форме материальной выгоды и не учитывает критерий реальности получения дохода налогоплательщиками. В результате возникает возможность прагматической трактовки налогоплательщиками факта получения дохода в собственных экономических интересах;

2) правила определения рыночных цен по операциям реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные нормами российского налогового законодательства, носят ретроспективный характер. Такой подход не полностью согласуется с экономическим содержанием процесса формирования цен на момент заключения сделки, преимущественно основанного на перспективных ожиданиях будущего состояния рынка;

3) порядок признания расходов для целей формирования налогооблагаемой прибыли, установленный нормами главы 25 НК РФ, согласуется с экономическим содержанием процесса формирования прибыли, а также целями налогового администрирования, что выражается в следующем:

- российская концепция формирования налогооблагаемой прибыли исходит из необходимости максимально полного учета предпринимательских затрат налогоплательщиков;

- существующие ограничения признания затрат для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций распространяют свое действие на неэффективные и нерациональные с позиции общества расходы, а также на те их

виды, в отношении которых снижены возможности осуществления результативного налогового контроля. При этом существующие ограничения признания затрат налогоплательщиков не нарушают процесса простого и расширенного воспроизводства;

4) концепция наиболее полного учета затрат налогоплательщиков для целей налогового учета, реализованная на законодательном уровне, не согласуется с практикой налогового контроля, вытекающей из стремления максимально полного ограничения затрат налогоплательщиков для целей налогообложения прибыли со ссылкой на их несоответствие критерию обоснованности (экономической оправданности);

5) наличие широкого спектра проблем в порядке определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций и длительное отсутствие их решения свидетельствует о низкой эффективности налогового мониторинга как средства обратной связи между органами исполнительной и законодательной власти, что характеризует несовершенство действующего механизма администрирования налогооблагаемой прибыли.

Для устранения выявленных проблем разработаны предложения, направленные на совершенствование механизма администрирования налогооблагаемой прибыли, в частности:

1) в качестве альтернативы существующему в настоящее время определению дохода для целей налогообложения предложена следующая редакция ст. 41 НК РФ: «В соответствии с настоящим Кодексом доходом признаются поступления в распоряжение лица имущества и имущественных прав (доходы в денежной и натуральной форме), а также экономия (доходы в форме материальной выгоды), учитываемые в случае возможности их денежной оценки и в той мере, в которой их можно оценить в соответствии со специальными главами части второй настоящего Кодекса». Принципиальными отличиями предлагаемого определения дохода является создание потенциальной возможности учета для целей налогообложения прибыли всех форм и видов дохода, а также обеспечение учета принципа реальности получения дохода, которые вытекают из авторской трактовки экономического содержания дохода;

2) с целью упрощения методики налогового контроля цен при администрировании налогооблагаемой прибыли в качестве первоочередной информационной базы для определения уровня рыночных цен предложено

использовать данные о ценах реализации аналогичных товаров (работ, услуг), сложившихся у налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, и это реализовано в измененных нормах НК РФ;

3) с целью совершенствования механизма администрирования налогооблагаемой прибыли в части управления расходами предложено исключить из ст. 252 НК РФ обоснованность (экономическую оправданность) затрат как один из наиболее неопределенных критериев признания расходов. Вместе с этим разработана методика проверки обоснованности учета затрат налогоплательщиков, основанная на превалировании критерия взаимосвязи расходов налогоплательщика с деятельностью, направленной на извлечение дохода. Правомерность такой трактовки вытекает из экономического содержания расходов, а методика предполагает использование общего и детального подхода к оценке взаимосвязи доходов и расходов. Общий подход основан на оценке взаимосвязи затрат и дохода с точки зрения цели деятельности налогоплательщика. Согласно детальному подходу, для решения вопроса возможности учета затрат при исчислении налогооблагаемой прибыли необходимо анализировать целевую направленность на получение дохода отдельных видов осуществленных налогоплательщиком расходов.

Третья группа проблем обусловлена необходимостью совершенствования механизма администрирования налогооблагаемой прибыли на основе методологических подходов, базирующихся на учете взаимосвязи налоговых баз отдельных налогов.

В работе проведено исследование по выявлению уровня достигнутой унификации порядка определения пересекающихся показателей налоговых баз по налогу на прибыль организаций и НДС (доходов от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав), налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций (первоначальной стоимости объектов основных средств и правил начисления амортизации). В результате сделан вывод о наличии существенных расхождений в порядке их определения, что является следствием недостаточно полного учета взаимосвязи налоговых баз по отдельным налогам в процессе реализации механизма администрирования налогооблагаемой прибыли. Сложившееся положение не способствует упрощению российской налоговой системы, а также снижает результативность камеральных налоговых проверок и повышает трудозатраты на проведение выездных налоговых проверок.

Развитию механизма налогового администрирования способствовали бы мероприятия по унификации порядка определения пересекающихся показателей налоговых баз по ряду налогов или, в тех случаях, когда унификация невозможна, по повышению информативности форм налоговых деклараций. Для достижения эффективности камеральных налоговых проверок по налогу на прибыль организаций и НДС разработаны следующие предложения в отношении унификации показателя выручки от реализации:

1) ввести в форму налоговой декларации по НДС строки, предназначенные для справочного отражения в них информации о стоимости безвозмездно переданных товаров (работ, услуг), имущественных прав, облагаемых НДС по соответствующим налоговым ставкам (например, строки 011 и 021 в Разделе 3);

2) установить в ст. 249 НК РФ императивное требование об учете доходов от сдачи имущества в аренду и от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации в составе доходов от реализации при формировании налогооблагаемой прибыли;

3) ввести в форму налоговой декларации по НДС отдельную строку в Разделе 3 для справочного отражения в ней информации о сумме акцизов, начисленных на операции по реализации подакцизных товаров на территории Российской Федерации (например, строки 012 и 022 в Разделе 3);

4) установить в п. 3 ст. 271 НК РФ в качестве даты получения доходов от реализации для целей определения налогооблагаемой прибыли дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), имущественных прав.

Реализация вышеобозначенных предложений по унификации отдельных элементов порядка определения показателя выручки от реализации для целей формирования налоговых баз по налогу на прибыль организаций и НДС, а также по совершенствованию форм соответствующих налоговых деклараций в итоге найдет отражение в равенстве величины показателя выручки от реализации, отраженного в налоговой декларации как по налогу на прибыль организаций, так и по НДС.

Наличие широкого перечня расхождений в порядке определения и списания на расходы затрат организаций по приобретению объектов основных средств для целей формирования налоговых баз по налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций приводит к необходимости двойного расчета экономически тождественных показателей налогоплательщиками и налоговыми органами при проведении комплексных выездных налоговых проверок, что существенно усложняет

и повышает их трудоемкость, а также препятствует построению действенных методик осуществления камеральных налоговых проверок.

В диссертации обоснованы предложения об установлении общего порядка определения и списания первоначальной стоимости объектов основных средств для формирования налоговых баз по налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций, основанного на правилах главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Реализация предложенных мер будет способствовать обеспечению равенства величины показателя суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и по налогу на имущество организаций.

Одним из наиболее важных и трудоемких участков налогового контроля на современном этапе развития является контроль цен для целей налогообложения, порядок осуществления которого претерпевает существенные изменения с 01.01.2012 г. в связи с принятием Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».

На основе изучения методологических основ налогового контроля цен в работе сделан вывод о необходимости учета взаимосвязи индивидуальных налоговых баз налогоплательщиков-контрагентов по сделке при корректировке налоговыми органами цен сделки, что должно выражаться в обеспечении возможности симметричной корректировки налоговых баз. Действующие правила налогового контроля цен не предусматривают возможности симметричных корректировок налоговой базы по налогу на прибыль организаций налогоплательщиками-контрагентами по сделке в случае корректировки налоговыми органами цены сделки для целей налогообложения. Это противоречит принципу справедливости налогообложения и не соответствует мировой практике налогового контроля цен. В связи с изложенным, в диссертации дана положительная оценка принятым мерам по совершенствованию порядка осуществления налогового контроля цен, в частности, – установлению прав налогоплательщиков на симметричные корректировки налоговой базы по налогу на прибыль организаций в случае изменения цены сделки для целей налогообложения в административном порядке.

Особенности государственного устройства Российской Федерации и специфика межбюджетных отношений предопределили вывод о необходимости оценки влияния корректировки цен для целей налогообложения не только на совокупную налоговую

базу страны и совокупный объем налоговых обязательств, но и на величину региональных налоговых баз и поступлений в бюджеты субъектов Российской Федерации. В частности, обоснована целесообразность налогового контроля цен в случае, если вследствие его осуществления объем поступлений в бюджетную систему страны не увеличивается, но изменяется величина отдельных региональных налоговых баз по налогу на прибыль организаций и начислений налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Для выявления неэффективных направлений налогового контроля за правильностью формирования налогооблагаемой прибыли разработан и предложен к внедрению в практическую деятельность налоговых органов показатель эффекта от реализации мероприятий налогового контроля цен:

$$\mathcal{E} = d \cdot (S_{\text{продавца}} - S_{\text{покупателя}}), \text{ где:}$$

\mathcal{E} – эффект от реализации мероприятий налогового контроля цен, выражающийся в изменении общей суммы начисленного налога на прибыль организаций у налогоплательщиков-контрагентов по сделке;

d – сумма дохода, доначисленного по результатам мероприятий налогового контроля цен;

$S_{\text{продавца}}$ – ставка налога на прибыль организаций налогоплательщика-продавца;

$S_{\text{покупателя}}$ – ставка налога на прибыль организаций налогоплательщика-покупателя.

В диссертации обоснован вывод о том, что налоговый контроль цен по внутренним сделкам с позиций формирования доходов налогоплательщиками налога на прибыль организаций может не применяться (с учетом введения в действие права налогоплательщиков на симметричные корректировки налоговых баз) ввиду своей фискальной неэффективности при выполнении следующих условий:

1) в результате корректировки цен величина совокупной налоговой базы налогоплательщиков-контрагентов по сделке не изменяется;

2) налогоплательщики-контрагенты по сделке зарегистрированы на территории одного субъекта Российской Федерации;

3) налогоплательщики-контрагенты по сделке находятся на общей системе налогообложения;

4) показатель эффекта от реализации мероприятий налогового контроля цен не больше нуля ($\mathcal{E} \leq 0$).

По результатам анализа норм раздела V.1 части первой НК РФ, вступающей в силу с 01.01.2012 г., дана положительная оценка мерам по сужению области налогового контроля цен по внутренним сделкам, реализованным в законодательном порядке. Это относится к исключению неэффективных с фискальной точки зрения операций, в частности, – по сделкам между налогоплательщиками, зарегистрированными на территории одного субъекта Российской Федерации, исчисляющими налог на прибыль организаций по одинаковой налоговой ставке и уплачивающими его в бюджет одного субъекта Российской Федерации. Вместе с тем доказано, что при разработке норм раздела V.1 части первой НК РФ в определении перечня контролируемых сделок недостаточно полно учтен фискальный эффект от реализации мероприятий налогового контроля цен, возникающий за счет увеличения общей суммы начисленного налога на прибыль организаций как следствие изменения совокупной величины налоговой базы налогоплательщиков-контрагентов по сделке. Тем самым сохраняется актуальность применения обоснованных в исследовании предложений для дальнейшего совершенствования методологии налогового контроля цен по внутренним сделкам.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях автора:

Статьи, опубликованные в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Игнатьев Д.В. Проблемы теории и практики признания доходов в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций [Текст] / Д.В. Игнатьев // *Налоги и налогообложение*. – М., 2010. – № 5 (май). – С. 55-61 (0,88 п.л.);

2. Игнатьев Д.В. Основы взаимосвязи налоговых баз отдельных налогов [Текст] / Д.В. Игнатьев // *Налоги и налогообложение*. – М., 2010. – № 6 (июнь). – С. 20-26 (0, 84 п.л.).

Статьи, опубликованные в других научных журналах и изданиях:

3. Игнатьев Д.В. Теоретические основы администрирования налоговой базы взаимосвязанных налогов [Текст] / Д.В. Игнатьев // *Вопросы теории и практики налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации* – М.: «Цифровичок», 2009. – С. 89-97 (0,44 п.л.);

4. Игнатьев Д.В. Проблемы квалификации получения дохода в целях исчисления налогооблагаемой прибыли [Текст] / Д.В. Игнатьев // Сборник научных работ по материалам II Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики», № 4 (80), 16 апреля 2010 г. – Харьков, ХНЭУ, 2010. – С. 101-103 (0, 31 п.л.);

5. Игнатьев Д.В. Налоговая база по налогу на прибыль организаций как объект налогового администрирования [Текст] / Д.В. Игнатьев // Вопросы теории и практики налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации – М.: «Цифровичок», 2010. – С. 211-219 (0,46 п.л.).