**Введение**

Переход национального хозяйства России на рыночные отношения, изменение общественных отношений между государством и хозяйствующими субъектами, становление и развитие эффективной, справедливой и стабильной налоговой системы, обусловили необходимость организации нового вида государственного контроля – финансового контроля в сфере налогообложения.

Развитие правовой основы налогообложения, постоянное увеличение количества законодательных актов и нормативных документов, регулирующих взимание налогов с организаций и физических лиц, активное вовлечение хозяйствующих субъектов в налоговые отношения предопределили возникновение потребности в организации и проведении налогового контроля, позволяющего обеспечить необходимые доходы государственного бюджета без увеличения налоговой нагрузки, путем повышения собираемости налоговых изъятий. Назначение налогового контроля заключается не только в содействии успешной реализации фискальной политики государства, но и обеспечении баланса интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязательства.

Важное место в системе налогового администрирования отведено организации налогового контроля по налогу на прибыль организаций. Несмотря на меняющийся удельный вес налога на прибыль в формировании доходной части бюджета на различных этапах развития национального хозяйства России, он является одним из основных инструментов налоговой политики государства. Налог на прибыль выполняет не только фискальную функцию по аккумулированию денежных средств в соответствующих бюджетах, но и регулирующую, позволяющую государству активно влиять на темпы развития экономики.

Необходимость усиления контроля за правильностью исчисления налога на прибыль связана с тем, что произошли качественные изменения в порядке взимания налога на прибыль организаций в условиях ведения самостоятельной системы налогового учета. То есть возникает насущная потребность своевременно отслеживать и правильно применять изменяющиеся и обновляющиеся нормы налогового контроля за правильностью исчисления налога на прибыль. Исследование этих преобразований, безусловно, позволит качественно организовать систему государственного налогового контроля, повысить его результативность.

Проблема повышения качества системы налогового контроля за исчислением налога на прибыль организаций, приобретает особую значимость в современных условиях, поскольку стоит задача не только выявления позитивных и негативных тенденций в развитии контроля за доходами и расходами организаций, причин снижения эффективности налогового контроля, но и разработки новых стратегических направлений его совершенствования, обеспечивающих качественно новое содержание.

Таким образом, имеется насущная необходимость в разработке теоретических и развитии методологических вопросов, связанных с функционированием налогового контроля, исходя из его принципов, выработанных финансовой наукой и особенностей развития национальной экономики страны.

Цель работы состояла в том, чтобы на основе обобщения теоретических положений, накопленного практического опыта разработать методологические основы налогового контроля по налогу на прибыль организаций для повышения качества системы налогового контроля Российской Федерации.

**1. Налог на прибыль как объект налогового администрирования**

Основным рычагом регулирования экономики для государства является налогообложение. Регулирование и эффективное использование налогов в решении социально-экономических проблем не возможно понять без четко обоснованной государственной налоговой политики, части финансовой политики, соответствующей объективным экономическим, социальным, политическим условиям и направленной на обеспечение бюджетов местных уровней. Построение эффективной налоговой политики на действенных механизмах налогового администрирования – условие создания и развития оптимальной национальной налоговой системы страны, порожденное интеграцией национальных экономик и всемирной конкуренцией за инвестиции, что обусловлено государственным регулированием дальнейшего притока инвестиций и поступлений в бюджет.

Цели и задачи налоговой политики могут различаться в зависимости от конкретного исторического периода и от конкретных обстоятельств и социально-экономических условий каждой страны. Но при этом налоговая политика должна быть ориентирована на создание благоприятного налогового климата в государстве. По мнению С.Г. Пепеляева в целом эффективность проводимой в каждой стране налоговой политики зависит от эффективности налогового администрирования, в частности и администрирования налога на прибыль организаций. Поскольку оно представляет инструмент, направленный на успех или провал общей налоговой политики. Это обусловлено тем, что основная цель налоговых органов в сфере налогового администрирования включает в себя обеспечение полного и своевременного сбора налогов и пошлин, установленных в соответствии с законодательством [11, с. 7].

В.Д. Сорокин рассматривает налоговое администрирование налога на прибыль как управление процессом взаимодействия между участниками налоговых правоотношений в сфере налогообложения прибыли. Такого рода отношения складываются в ходе исполнения обязательств перед бюджетами различных уровней бюджетной системы, в рамках деятельности налоговых органов, выполняющих функцию по сбору налога на прибыли и контролю за их уплатой. В целях наиболее полного поступления налоговых платежей государство в системе своих органов должно иметь соответствующий механизм, обеспечивающий постоянство налоговых поступлений в бюджеты всех уровней, а также государственные внебюджетные фонды. В связи, с чем налоговое администрирование экономисты рассматривают как механизм, позволяющий реализовать основные направления налоговой и бюджетной политики государства [17, с. 5].

В соответствии с налоговым законодательством западных стран, прибыль компании за отчетный период представляет собой разницу в стоимости собственного капитала (чистых активов) на начало и конец периода. Показатель чистых активов подсчитывается путем вычета из общей стоимости активов фирмы стоимости долгов третьим лицам, т.е. тем, кто не входит в число владельцев компании. Вычитаются также средне- и долгосрочная задолженность (по банковским ссудам и облигациям) и краткосрочная задолженность поставщикам и прочим кредиторам.

Способы уклонения от уплаты налогов базируются, прежде всего, на занижении чистого прироста стоимости имущества предприятия. С целью преуменьшения суммы чистого прироста активов используется отражение фиктивных обязательств по платежам в форме фиктивных или завышенных приходных счетов, фиктивной ссуды [4, с. 128].

Поэтому усилия проверяющих органов концентрируются на определении точной величины прироста имущества. В этой связи важнейшими направлениями проверки являются следующие:

* полнота учета доходов предприятия (в том числе – доходов, не связанных с производственной деятельностью);
* источники прироста имущества (вызывает подозрение прирост имущества неясного происхождения);
* реализация или при обретение имущества в крупных размерах;
* издержки производства (особое внимание уделяется амортизационным отчислениям, а также расходам на содержание персонала);
* инвестиции;
* кредиты;
* изменение организационно-правовой формы предприятия;
* деловые отношения на предприятии;
* получение субсидий от государства;
* применение налоговых льгот.

Трудности четкого определения состава прибыли с 6 ухгалтерской точки зрения связаны с распределением прибыли между участниками хозяйственных операций (дирекцией, администрацией, акционерами, наемными работниками).

Например, в статье «издержки на содержание персонала» отражается общий объем зарплаты и отчислений в социальные фонды. При этом вознаграждение руководству акционерной компании может включать в себя часть прибыли, которая, тем не менее, проходит по статье издержек. В западных странах подобное явление называется «скрытым распределением прибыли». Сюда относится, в частности, продажа товаров акционерам по заниженным ценам, выплата слишком высокого жалованья акционерам – членам руководящих органов фирмы, взимание чрезмерно низкого процента по ссудам, предоставленным компанией ее акционерам, и наоборот – чрезмерно высокого процента по ссудам, предоставленным компании ее акционерами.

С целью выявления «скрытого распределения прибыли» налоговые органы выявляют суть отношений, сложившихся между корпорацией и ее акционерами. Так, размеры заработной платы и дивидендов (дохода на пай или долю) могут сравниваться между собой, а также с объемами функций каждого работника и работающего акционера. С целью проверки обоснованности выплаты слишком высокого жалованья высшим менеджерам налоговые органы могут проанализировать особенности и финансовые успехи компании, сравнить размер заработной платы и жалованья с суммами, выплачиваемыми на других предприятиях, и т.п. Такие действия носят название «доктрина срывания корпоративной маски» (применительно к налоговому контролю).

На величину балансовой прибыли значительное влияние оказывает сумма резервов, формируемых до налогообложения прибыли. Они представляют собой статьи пассива баланса, образуемые в связи с обязательствами, возможными убытками или затратами, но не связанные с какими-либо конкретными сроками или размерами платежа. Такие резервы могут создаваться, например, при наличии сомнительных долгов, угро3ы возникновения потерь, из-за ненадежных операций, предстоящего судебного процесса или даже налоговой проверки.

Фальсификация или завышение резервных фондов, а также завышение амортизационных отчислений являются типичными способами занижения прибыли для крупных компаний. Его сущность заключается в том, что предприятие получает необоснованную отсрочку уплаты налогов. Это в особенности характерно для стран с «континентальной» системой бухгалтерского учета – Германии, Франции.

В результате занижения оценки имущества, сохранения низкой оценки в балансе после того, как оснований для ее применения больше не существует, а также завышенной оценки обязательств на предприятии образуются скрытые резервы. Их наличие препятствует наиболее достоверному отражению имущественного и финансового положения предприятия, его доходов. В то же время формирование данных резервов является важным инструментом налоговой политики на предприятии и допускается законодательством, если при этом не идет речь о сознательных манипуляциях с прибылью. Поэтому при налоговой проверке предприятия особое внимание уделяется именно пассиву баланса, тем более что часто сложно провести грань между применением методов налогового планирования и намеренной фальсификацией информации.

Для широкого применения концепции прибыли в Россиипока отсутствует соответствующая аналитическая база, а также необходимая правовая инфраструктура. Тем не менее, элементы этой концепции фактически используются у нас налоговыми органами при выявлении «подозрительных» предприятий. Так, в «Регламенте планирования и подготовки выездных налоговых проверок» Управления МНС России по г. Москве в качестве приоритетных для проведения проверок рекомендуются, например, следующие категории налогоплательщиков:

* налогоплательщики, отражающие в налоговой отчетности убыток или незначительную прибыль на протяжении ряда налоговых периодов. О возможности предоставления таким налогоплательщиком недостоверной отчетности могут косвенно свидетельствовать совершение налогоплательщиком операций по приобретению имущества в крупных размерах и других операций, дающих основание для выводов о несоразмерности производимых нaлoгoплательщиком расходов его доходам.
* налогоплательщики-организации, имеющие нетипичное соотношение между частными вкладами в уставный капитал и размерами изъятия материальных и финансовых средств для нужд потребления (превышение вкладов над изъятиями в течение длительного времени является основанием для назначения проверки).

Что же касается проверка выполнения обязанности подачи налоговой отчетности можно выделить следующие особенности (рис. 1):

* Налогоплательщики подают налоговые декларации в любом случае.
* Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, подают налоговые декларации по месту нахождения головной организации с разбивкой по обособленным подразделениям
* Налоговые агенты подают по итогам отчетных периодов налоговые расчеты при осуществлении факта выплаты.
* Некоммерческие организации подают декларацию по упрощенной форме при отсутствии обязательств по уплате налога.

Российские

организации

Обособленные

подразделения

Иностранные организации

постоянные

представительства

Иностранные организации

без постоянных

представительств

коммерческие

организации

некоммерческие

организации

Обязанность

декларирования налога

в любом случае

Налог исчисляется

налоговым агентом

Организации,

применяющие

УСН и ЕСХН

Не подают

налоговую

декларацию

Не освобождены

от исполнения

обязанности

налогового агента

Проверка права

освобождения

Рис. 1. Обязанность налогоплательщиков по декларированию налога на прибыль

Рассматривая налоговое администрирование налога на прибыль организаций как некий управленческий процесс В.Н. Карасева говорит о том, что это в первую очередь совокупность приемов, способов и методов уполномоченных органов государственной власти в налогообложении прибыли организаций. Эффективное налоговое администрирование выступает развивающим фактором налоговой политики. Поскольку как средства повышения эффективности, так и факторы положительной направленности налогового администрирования однозначно отражаются на основной стратегии налоговой политики [15, с. 132].

Таким образов из сложившейся практики, в данной работе, под «администрированием налога на прибыль организаций» понимается деятельность не только исполнительных (налоговых) органов, общественных организаций и научных коллективов по управлению налоговыми отношениями, перед которыми стоят следующие задачи:

– повышение уровня собираемости налога на прибыль организаций;

– осуществление налогового контроля по исчислению и уплате налога на прибыль организаций, а при неисполнении обязанности – применение мер воздействия;

– разработка эффективного механизма и технологий сбора налога на прибыль организаций, для получения ожидаемых средств в бюджет;

– прогнозирование объемов поступлений налога на прибыль организаций.

Таким образом, налоговое администрирование налога на прибыль организаций имеет огромное значение для развития экономики, так как является условием создания и развития оптимальной национальной налоговой системы страны. Совершенствование системы налогообложения прибыли является одним из важнейших государственных направлений преодоления финансового кризиса внутри нашего государства.

Обобщая итоги проведенного исследования, представляется возможным сделать нижеследующий вывод, развитие методологических основ налогового контроля рассмотрено на примере налогового контроля за правильностью исчисления налога на прибыль. В целях уяснения довольно сложного процесса налогового изъятия части прибыли у хозяйствующих субъектов, рассмотрено экономическое содержание прибыли, служащее основой для улучшения механизма использования этой категории в процедуре налогового контроля, что в значительной степени определяет современное понятие прибыли как объекта налогообложения. Возможно, ни один термин, ни одна концепция в экономических дискуссиях не используется в таком ставящим в тупик многообразии хорошо установленных значений, чем прибыль. Прибыль – это и одна из самых неоднозначных категорий в экономической науке. Вышеперечисленное в значительной степени определяет современное понятие прибыли как объекта налогообложения, а налог на прибыль является тем налогом, с помощью которого государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики.

**2. Налоговый контроль по налогу на прибыль**

В настоящее время теоретические аспекты налогового контроля недостаточно проработаны. Требуется уточнить общие положения, на основании которых должен строится налоговый контроль, то есть его принципы. К их числу относятся юридические, экономические и специфические принципы налогового контроля, непосредственно связанные с сущностью налога на прибыль и методикой налогообложения прибыли в современных условиях.

Таблица 1. Основные принципы налогового контроля по налогу на прибыль

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Юридические принципы | Экономические принципы | Специфические принципы |
| Принцип обеспечения законности | Принцип независимости | Принцип всеобщности |
| Принцип юридического равенства | Принцип планомерности | Принцип единства |
| Принцип гласности | Принцип регулярности | Принцип презумпции невиновности налогоплательщика |
| Принцип ответственности | Принцип объективности и достоверности | Принцип соблюдения налоговой тайны |
| Принцип защиты прав | Принцип документального оформления результатов налогового контроля | Принцип возмещения ущерба, причиненного в результате неправомерных действий при проведении налогового контроля |
|  | Принцип взаимодействия |  |

Для выявления недобросовестных налогоплательщиков и формирования совокупности хозяйствующих субъектов по проведению налогового контроля по налогу на прибыль организаций выстроена система классификаций налоговых аналитических процедур по нескольким признакам и в разрезе элементов (Табл. 2).

Таблица 2. Классификация налоговых контрольных процедур

|  |  |
| --- | --- |
| Признак классификации налоговых контрольных процедур | Элементы класса налоговых контрольных процедур |
| Методические приемы | 1. Общенаучные 2. Собственные эмпирические 3. Специфические приемы смежных экономических наук |
| Стадии проведения | 1. Предварительные контрольные процедуры на этапе камеральной проверки 2. Предварительные контрольные процедуры на этапе выездной проверки |
| Типы | 1. Неавтоматизированные 2. Неполностью автоматизированные 3. Полностью автоматизированне |
| Полнота охвата объекта | 1. Сплошные 2. Выборочные |

Методические приемы, осуществляемые в ходе налоговых контрольных процедур, разделены на следующие приемы: общенаучные, собственно эмпирические и специфические приемы смежных экономических наук. Общенаучные методические приемы налоговых контрольных процедур представляют собой анализ достоверности бухгалтерской и налоговой отчетности во всех существенных отношениях. Собственно эмпирические методические приемы налоговых контрольных процедур включают в себя формальную и арифметическую проверку, способ обратного счета, экспертизы различных видов, письменный и устный опросы и др. Специфические приемы смежных экономических наук содержат приемы экономического анализа и экономико-математические методы.

В зависимости от стадии, на которой проводятся налоговые контрольные процедуры, выделены предварительные контрольные процедуры на этапе камеральной проверки и предварительные контрольные процедуры на этапе выездной проверки.

Большое значение имеет также классификация по типам налоговых контрольных процедур. Неавтоматизированные налоговые контрольные процедуры осуществляются непосредственно его субъектами без применения автоматических средств. Не полностью автоматизированные налоговые контрольные процедуры осуществляются его субъектами с применением автоматических средств регистрации. Полностью автоматизированные налоговые контрольные процедуры осуществляются целиком в автоматическом режиме под управлением субъектов контроля.

Полнота охвата объекта налоговых контрольных процедур включает сплошные и выборочные методы налоговых контрольных процедур. Сплошной метод очень трудоемкий, так как проводится сопоставление всех отчетных данных налогоплательщика с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности. Выборочный метод основан на принципе теории вероятностей, согласно которым можно получить довольно точные данные о целом по его относительно малой части.

Использование этих классификаций в процессе предварительных налоговых аналитических процедур позволяет повысить качество налогового контроля.

Как отмечалось ранее, в процессе налоговой реформы, направленной на уменьшение налогового бремени налогоплательщиков, одной из основных задач является усиление контроля со стороны налоговых органов. В этих условиях, несомненно, усиливается роль и значимость камеральных проверок [14, с. 52].

Можно выделить следующие особенности проведения камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль организаций:

1) Уточнение контингента налогоплательщика;

2) Проверка представления налоговой декларации и правильности заполнения форм отчетности по налогу на прибыль организаций;

3) проверка доходов (декларированных);

4) проверка расходов (декларированных);

5) проверка убытков (декларированных).

Однако, камеральные проверки не могут ограничиваться обнаружением лишь арифметических и логических ошибок в налоговой отчетности для выявления возможного занижения налоговой базы. Следует анализировать в полном объеме всю информацию о налогоплательщике как внутреннюю, так и поступившую из внешних источников [18, с. 63].

На практике все требования представителей налоговой службы, которые касаются регистров по налогу на прибыль, подчас организации игнорируют. Разрешение подобного рода проблем возможно путем внесения поправок в НК РФ. По нашему мнению, если бы обязанность вести налоговые регистры была законодательно установлена, то это не только предоставило бы возможность налоговым органам начислять штрафы, но и в значительной степени снизило трудоемкость проведения выездных проверок. Налоговые инспектора уже на этапе углубленной камеральной проверки могли бы запросить налоговый регистр и выявить допущенные при расчете налоговых показателей ошибки, определить основные направления дальнейшей проверки, выявить те первичные документы, достоверность которых требуется проверить в первую очередь. В налоговых регистрах должны отражаться результирующие налоговые показатели, которые переносятся в соответствующие строки налоговой декларации.

Важным является обязанность налогового органа, в случае выявления по результатам проверки факта нарушения законодательства о налогах и сборах, составлять акт проверки. Эта процедура, безусловно, позволяет не только преодолеть имеющуюся правовую неопределенность в вопросе оформления результатов камеральных проверок, но и обеспечить объективность принимаемых по итогам этих проверок решений.

Наряду с фискальной ролью, налоговое администрирование в условиях финансового и экономического кризиса должно выполнять активную стимулирующую функцию. Основная потеря в доходной части бюджета – от налога на прибыль предприятий и организаций (табл. 3) [21].

Таблица 3. Поступления по налогу на прибыль в бюджетную систему РФ за январь-август 2008–2009 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | январь-август 2008 года (млрд. руб.) | январь-август 2009 года (млрд. руб.) | в процентах к 2008 году (млрд. руб.) |
| Налог на прибыль организаций всего | 1 827,0 | 833,6 | 45,6 |
| в федеральный бюджет | 544,5 | 134,2 | 24,6 |
| в консолидированные бюджеты субъектов РФ | 1 282,5 | 699,4 | 54,5 |

Согласно финансовой отчетности увеличилось количество убыточных предприятий. Чтобы проверить достоверность этих сведений, необходимо проводить выездные проверки. Налоговые органы имеют возможность проверить всего 5% предприятий [21, с. 63].

Поэтому, чтобы соответствовать этим требованиям стимулирующей функции, налоговое администрирование должно быть принципиально скорректировано. Основные дискуссии в налоговой сфере ведутся по вопросам, связанным с реформированием налога на прибыль организаций. И предлагаются классические меры стимулирования – «отменить», «снизить», «уменьшить», «предоставить льготы» и т.д. С данными предложениями нельзя не согласиться. Но следует учитывать, что изменения в налоговом законодательстве неизбежно предполагают трансформацию других элементов налоговой системы, и, прежде всего, прав и обязанностей участников налоговых отношений, налоговых агентов и государства в лице налоговых органов. Поэтому наряду с совершенствованием налогового законодательства второй важнейшей составляющей налоговой реформы является оптимизация налогового администрирования в интересах повышения налоговой безопасности [10, с. 36].

Несовершенство налогового законодательства, налогового контроля и статистических данных обострили проблемы налоговой недоимки и уклонения от налогообложения. На сегодняшний день основные нарушения в налогообложении приходятся на долю лишь двух налогов – налога на добавленную стоимость (47%) и налога на прибыль организаций (40%) доначисления по которым в муссе составляют более 87% от общей суммы доначисленных налогов и сборов в целом по Российской Федерации. Так величина недоимки служит показателем эффективности администрирования налогов. При этом она может быть проанализирована как в абсолютных показателях, так и относительно объема сбора налогов. Объемы недоимки, исходя из информации фискальных органов, могут быть легко дифференцированы по различным видам существующих налогов. Для оценки влияния сложности нормативной базы на объем недоимки, необходимо сопоставить объемы недоимки и число появившихся нормативных документов за сопоставимые периоды в разрезе основных налогов. Хотя такой подход и дает представление о закономерности исследуемого явления, он имеет два существенных недостатка. Во-первых, фискальные органы обладают информацией лишь о выявленной недоимке, фактически, из-за тенизации экономики, реальная ситуация иная, и в силу специфики, может быть оценена лишь экспертными методами с той или иной степенью достоверности. Во-вторых – затруднена количественная оценка нормативной базы. Само по себе количество нормативных документов дает представление о сложности нормативной базы, но в данном случае игнорируются особенности того или иного документа [12, с. 7].

В целях совершенствования процедур налоговых проверок предлагается упорядочить процесс проведения камеральных налоговых проверок. В частности, следует конкретизировать их цели и задачи, установить обязанность налогового органа направлять налогоплательщику уведомление в случае выявления существенных расхождений между показателями текущей отчетности и показателями отчетности предыдущих периодов, определить, в каких случаях могут быть истребованы дополнительные документы, и установить закрытый перечень таких документов.

Таким образом, становится необходимостью разработка направлений применения налогового контроля за правильностью исчисления налога на прибыль, которые позволят: проводить оптимальные предпроверочные контрольные процедуры; достичь высокого уровня эффективности проведения камеральной проверки; анализировать информацию о налогоплательщиках для рационального их отбора на выездную проверку; проводить качественно выездную проверку.

1. **Налоговое планирование и регулирование налога на прибыль**

Налоговое планирование, как одно из важнейших направлений налогового менеджмента, получает в Российской Федерации все большее распространение. Одной из главных проблем, с которой сталкивается государство и налогоплательщики, является установление грани между собственно налоговым планированием (в том числе и оптимизационным) и уклонением от уплаты налогов.

Планирование и регулирование налога на прибыль является важнейшим моментом принятия управленческих решений, поскольку данный налог оказывает непосредственное влияние на финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта исходя из принятой стратегии развития.

Планирование налога на прибыль осуществляется при международном налоговом планировании, при разработке учетной политики организации, при заключении различных договоров. В рамках международного налогового планирования следует сказать о том, что наиболее глобальный характер имеют общие соглашения об устранении двойного налогообложения доходов и имущества, которые обычно состоят из трех частей: в первой части устанавливается сфера действия соглашения, во второй – определяются налоговые режимы, в третей – предусматриваются методы и порядок выполнения соглашений. Урегулирование налоговых отношений между различными странами осуществляется путем заключения двухсторонних налоговых соглашений.

Имеющиеся у России соглашения об избежание двойного налогообложения сгруппированы по рассматриваемым в них вопросам на следующие виды:

* по строительно-монтажным работам;
* по дивидендам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом;
* по процентам, выплачиваемым иностранному лицу российским лицом;
* по международным перевозкам;
* выплаты вознаграждений иностранным гражданам за работу по найму;
* выплата вознаграждений за работу по найму на строительных и строительно-монтажных площадках.

Следует отметить, что в России возможны два способа использования таких договоров: 1) предварительное освобождение от налогообложения пассивных доходов иностранных юридических лиц из источников в России; 2) возврат налогов на доходы иностранных юридических лиц из источников в России. Использование соглашений об избежание двойного налогообложения позволяет предприятиям получать реальную экономию в случае, если ставка в другой стране меньше, чем в России.

В современных условиях законодательно закреплена необходимость учитывать налоговые аспекты при составлении приказа по учетной политике. В соответствии с главой 25 НК РФ организация может в своей учетной политике определить следующие моменты:

* метод определения доходов и расходов (ст. 271, 273 НК РФ);
* порядок уплаты налога на прибыль и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации (п. 2 ст. 288 НК РФ);
* налоговый учет амортизируемого имущества (ст. 259 НК РФ);
* порядок формирования резервов по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ);
* порядок формирования резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию (ст. 267 НК РФ);
* порядок уплаты налога на прибыль (ст. 286 НК РФ).

Традиционно для планирования, снижения или отсрочки платежей по налогу на прибыль используются следующие способы:

* перенос налогооблагаемой базы на льготный налоговый режим либо на предприятие с меньшим уровнем налоговой нагрузки;
* формирование резервов (в частности, резерва по сомнительным долгам) позволяет более равномерно распределять налоговую нагрузку по налоговым периодам, то есть, по сути, получать отсрочку по налогу на прибыль;
* учетная политика – использование нелинейной амортизации, кассовый метод учета доходов и расходов и другие способы;
* приобретение основных средств с помощью лизинга – возможность применения ускоренной амортизации с коэффициентом до 3;
* использование метода замены отношений при продаже основных средств.

Схема переноса налогооблагаемой базы на льготный налоговый режим либо на предприятие с меньшим уровнем налоговой нагрузки наиболее часто встречается вреальной предпринимательской практике*.* Суть способа состоит в переносе прибыли предприятия (группы предприятий), применяющих общую (традиционную) систему налогообложения, на субъектов льготного налогообложения, а затем – в ее возврате в собственные средства этого же или другого предприятия (например, управляющей компании холдинга, аккумулирующей его прибыль) без упла-ты дополнительных налогов.

Не секрет, что многие российские предприниматели традиционно используют в качестве субъекта льготного налогообложения (далее СЛН) фирмы – «однодневки» (в лучшем случае – формально «добросовестные» компании, имеющие контрагентов – «однодневок»). Однако, практика, когда в той или иной налоговой схеме на любом из этапов появляется «однодневка», никоим образом нельзя отнести к правомерным способам налогового планирования. Это типичное уклонение от уплаты налогов (ст. 199 УК РФ), чреватое не только значительными налоговыми рисками (непризнание расходов и отказ в вычете по НДС), но и потерей всего бизнеса и личной свободы.

На первом этапе заработанную предприятием прибыль (например, за квартал) необходимо перенести на льготный налоговый режим. На втором этапе необходимо перенесенную на льготный налоговый режим прибыль вернуть Основному предприятию. Правда, часть ее может остаться у СЛН (например, если это индивидуальный предприниматель) и пойти на личное потребление в качестве платы за реальные функции по управлению или производству, которые он выполняет, либо в качестве своеобразных «дивидендов». В этом случае кроме налога на прибыль снижается также налоговая нагрузка по единому социальному налогу и НДФЛ с заработной платы или с дивидендов, поскольку ИП распоряжается полученными доходами, как хочет.

По оставшейся части выведенного финансового потока возможны несколько направлений рефинансирования:

* временное получение финансовых и имущественных активов с обязательством их возврата по истечению определенного срока (заемные средства);
* безналоговое получение активов без возникновения обязательств по их возврату (собственные средства);
* получение денежных средств для финансирования проектов оптимизируемого предприятия, минуя его счета, или имущественных активов для реализации этих проектов без постановки их на учет.

Выбор того или иного варианта, как правило, зависит от уровня возникающих издержек и структуры собственников Основного предприятия. Естественно, рефинансирование не должно сопровождаться увеличением налогооблагаемой базы (по НДС и налогу на прибыль), иначе теряется весь смысл схемы.

Рассмотренная схема позволяет перенести заработанную компанией прибыль на льготный налоговый режим, заменив ставку налога на прибыль 24%, например, на ставку единого «упрощенного» налога до 6% либо фиксированную сумму ЕНВД в пределах нескольких тысяч рублей в месяц. Затем сумма прибыли может быть реинвестирована и капитализирована в составе уставного капитала или прибыли компании без уплаты дополнительных налогов. Эффективность схемы – от 75% и выше, вплоть до 100%. При применении ИП на упрощенной системе необходимо учитывать ограничение для применения этого налогового режима – величина выручки не должна превышать установленного лимита. В случае, если прибыль Основного предприятия значительно выше, может понадобиться несколько таких ИП, либо ИП, уплачивающий ЕНВД (в этом случае никаких ограничений нет).

К незначительным недостаткам схемы можно отнести организационные трудности и затраты, связанные с созданием и поддержанием субъектов льготного налогообложения, заключением и исполнением договоров с ними, сдачей отчетности, изменением уставных документов, в ряде случаев – с созданием Управляющей компании или реорганизацией.

Более существенный недостаток многих методов налогового планирования – налоговые риски. По нашему мнению, если оценивать действия участников схемы объективно и комплексно, то сделки, лежащие в ее основе, могут быть признаны притворными (недействительными), ведь их конечная цель – минимизация налога на прибыль. Впрочем, это можно сказать о большинстве применяемых налоговых схем – все они фактически направлены на снижение тех или иных налогов, а используют сделки, формальной целью которых является оказание услуг, купля-продажа, заем, дарение, внесение вкладов в уставный капитал и т.п.

Вместе с тем, необходимо отметить, что при соблюдении перечисленных выше условий доказать притворность сделок и добиться признания их недействительными в судебном порядке налоговому органу будет затруднительно. Ведь для этого ему будет необходимо провести встречные проверки всех задействованных лиц (часто расположенных в разных регионах), доказать их фактическую аффилированность, выявить и квалифицировать применяемую налоговую схему, а самое главное – доказать вину и умысел на совершение налогового правонарушения или преступления (Налоговым кодексом предусмотрена презумпция невиновности налогоплательщика), используя все чаще встречающиеся в решениях судов разного уровня концепции «недобросовестности налогоплательщика» и «деловой цели». Этими организационными и процессуальными трудностями и пользуются предприниматели, используя на практике подобные налоговые схемы.

По перечисленным выше проблемам в планировании учеными и практиками в области налогообложения предлагаются следующие пути регулирования по администрированию налога на прибыль организаций:

Во-первых, в интересах укрепления налоговой дисциплины, как работников налоговых органов, так и плательщиков налога на прибыль организаций, предлагается ввести понятие «налоговая дисквалификация» в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. В случае нанесения морального и материального ущерба налогоплательщику налоговая дисквалификация, согласно предложенному проекту, применяется в отношении должностного лица налогового органа в виде отстранения от занимаемой должности в течение месяца. Касательно налогоплательщика налоговая дисквалификация заключается в лишении физического лица права занимать руководящие должности в исполнительном органе управления юридического лица, входить в совет директоров (наблюдательный совет), осуществлять предпринимательскую деятельность по управлению юридическим лицом, а также осуществлять управление юридическим лицом в иных случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Дисквалификация устанавливается на срок до трех месяцев. Подведомственность рассмотрение данных дел необходимо оставить за федеральными судьями по месту нахождения правонарушителя.

Во-вторых, налоговое администрирование налога на прибыль организаций должно быть направлено на мотивацию, связанную с ростом производительности труда и развитием «новой экономики». Предлагается в оценку деятельности налогового органа внести пункт, связанный с результатами налогового администрирования, в том числе и по налогу на прибыль организаций. Так, результаты налогового администрирования должны быть рассмотрены с позиции созданных рабочих мест; роста занятости, доходов, экспорта обработанной продукции и налоговых поступлений; суммы привлеченных инвестиций и улучшение инвестиционного климата; масштабов вложений и развития инфраструктуры; роста числа инновационно активных предприятий.

В-третьих, с позиции интересов государства оптимизация налогового администрирования не должна препятствовать максимальному пополнению налогом на прибыль организаций. На современном этапе развития налоговой системы целесообразно передать функции исполнительного производства по аресту имущества должника налоговым органам с внесением изменений в НК РФ. [13, с. 48].

Существующие подходы по повышению эффективности системы налогового контроля правильности исчисления налога на прибыль организаций, в условиях, когда уклонение налогоплательщиков от выполнения налоговых обязательств приобретает масштабный характер, не обеспечивают должным образом результативность налоговых проверок. Не отводится внимание вопросам предварительных налоговых контрольных процедур для выявления основных направлений налоговой проверки по налогу на прибыль. В настоящее время в практике работы отечественных налоговых органов предварительный налоговый контроль носит пока вспомогательный характер и, к сожалению, такая особенность налогового контроля, как его упреждающий характер, не получила еще должного распространения.

Вопрос теоретического обоснования формирования налоговой базы по налогу на прибыль исследован не достаточно глубоко. Кроме того, остро стоит проблема повышения результативности выездных и камеральных налоговых проверок, процедур отбора налогоплательщиков для проведения контрольных мероприятий.

**Заключение**

Налоговое администрирование налога на прибыль организаций является одним из элементов эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства. Исследование теоретических и практических аспектов администрирования налога на прибыль организаций напрямую связано с необходимостью реформирования и совершенствования этого института налогового права с целью обеспечения надлежащего правового регулирования деятельности исполнительных и судебных органов на практике, создания баланса публичных и частных интересов.

Важность процесса налогового администрирования налога на прибыль организаций несомненна, поскольку управляемость и наблюдаемость поступлений от налога на прибыль организаций напрямую влияет на доходы бюджета государства.

Целью налогового администрирования налога на прибыль организаций является исполнение налоговой политики государства, которая проводится в отношении всех участников правоотношений регулируемых налоговым законодательством.

Налоговое администрирование налога на прибыль организаций охватывает множество направлений деятельности и регулирования налоговой системы государства, таких, как: правомочия органов власти, права и обязанности налогоплательщиков и полномочия налоговых органов, процедуры налогового контроля, ответственность за налоговые правонарушения, процедуры обжалования решений и действий налоговых органов и другие основные понятия, используемые в налоговом законодательстве.

В системе налогового администрирования налога на прибыль организаций существуют определенные сложности, которые проявляются в многочисленных случаях взыскания налогов, пени и штрафов по сомнительным основаниям и не снимает проблему обеспечения и защиты прав налогоплательщиков от чрезмерных, а порой и откровенно незаконных «прибыльных» притязаний уполномоченных органов. Важную роль в этом деле играют судебные решения, особенно постановления Верховного Суда, Высшего Арбитражного Суда и Конституционного Суда Российской Федерации.

Действенной формой государственной поддержки субъектов в сфере администрирования налога на прибыль организаций следует признать повышение качества налогового контроля и установление ответственности виновных должностных лиц в предъявлении необоснованных фискальных требованиях к добросовестным налогоплательщикам.

**Список использованных источников**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. Текс с изм. и доп. На 15 апреля 2009 г. – М.: Эксмо, 2009.
2. Анашкин А.К. К вопросу о совершенствовании налогового администрирования и его организационно-правовом обеспечении в соответствии с современными требованиями. // Финансы и кредит, №3, 2006.
3. Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: ИД «Юриспруденция», 2008.
4. Васильева М.В., Соловьёв К.А. Развитие принципов налогообложения / Васильева М.В. // Налоги и налогообложение. – 2008. – №35.
5. Верстова М.Е. Основные пути и перспективы совершенствования способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов в современной России. // Законодательство и экономика, №3, 2008.
6. Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права / Винницкий Д.В. // Законодательство. 2008. – №7.
7. Гостеева В.А. Контроль плательщиков налога на прибыль. // Финансы, №1, 2008
8. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации / Дадашев А.З. – М.: Книжный мир, 2008.
9. Кучерявенко Н.П. Налоговая обязанность: Содержание и особенности правового регулирования / Кучерявенко Н.П. // Правоведение. 2002. – №5.
10. Лапина О.Г. Обоснование расходов при налогообложении прибыли. // Финансы, №12, 2008.
11. Лермонтов Ю. Антикризисные меры: предварительные итоги. // Аудит и налогообложение, №7, 2009
12. Новоселов К.П. Отдельные вопросы уплаты налога на прибыль организаций. // Налоговая политика и практика, №14, 2004