

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ С ОРГАНИЗАЦИЙ

О. О. Юшкова

ПРИБЫЛЬ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ – ИСТОЧНИК ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. В настоящей статье рассмотрены научно-практические подходы к определению количественных и качественных характеристик источника формирования доходов бюджетной системы Российской Федерации – прибыли хозяйствующих субъектов. Определены принципы формирования системы налогообложения, позволяющие рационально распределять нагрузку государственных потребностей среди хозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: экономика, налог, бюджет, процесс, регулирование, нагрузка, потребность, субъект, характеристика, формирование.

В современной экономической системе налоги представляют собой важнейший элемент экономических и финансовых отношений¹. Эффективная мобилизация финансовых ресурсов в бюджетную систему посредством налогообложения и оптимальное распределение бремени налогов между экономическими субъектами являются серьезными проблемами бюджетно-налоговой политики государства.

Одна из основных задач государственной налоговой политики на современном этапе – создание благоприятных условий для активной финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и стимулирование экономического роста посредством достижения оптимального сочетания личных и общественных интересов, т.е. оптимального соотношения между средствами, остающимися в распоряжении налогоплательщика, и средствами, которые перераспределяются через налоговый и бюджетный механизмы.

Налог на прибыль занимает особое место в национальной бюджетно-налоговой системе, поэтому от эффективности механизма его взимания зависит результативность мер фискального воздействия государства на экономическую активность в стране.

Проблема налогообложения прибыли организаций в условиях экономической нестабильности является одной из наиболее важных для государства. В настоящее время в России доходы от налогообложения прибыли организаций являются значимыми (13% доходов консолидированного бюджета) при формировании доходной базы консолидированного бюджета². Кроме того, налогообложение прибыли позволяет создавать систему экономических стимулов для пропорционального развития национальной экономики.

Проблемы совершенствования налогообложения прибыли организаций становятся все более актуальными в связи с переходом к новой модели инновационного экономического развития и энергосберегающим производствам, заложенной в ряде нормативных документов, в том числе, в Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года и Основных направлениях налоговой политики на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годы,

¹ Сапрыкина Т.В. Владыка М.Ф., Тарасова В.Ф. «Налоги и налогообложение», Москва, «Кнорус», 2012, с.488

² Барулин С.В., Ермакова Е.В, Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент», Учебник для бакалавров, М., «Дашков и К», 2012, с.332

что потребует внесения изменений в налоговое законодательство³.

Рассматривая особенности формирования современной системы налогообложения прибыли в нашей стране, необходимо выделить несколько этапов, объединяющих различные подходы к обложению прибыли.

Первый период – с июня 1990 по 1991 г. В июне 1990г. был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», вступивший в действие с 1 января 1991 г., который комплексно регулировал налогообложение предприятий.

Второй период – с 1991 по 2002 г. Именно в этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, были подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в РФ», Закон РФ от 27 декабря 1991 г. №2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Основным отличием этого Закона стало установление единого подхода к налогообложению предприятий независимо от их организационно-правовой формы.

Третий период – с 2002 г. по настоящее время. Данный этап в современной налоговой системе можно назвать этапом кардинального изменения механизма исчисления налога на прибыль организаций, связанный с принятием и введением в действие главы 25 ч. 2 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) «Налог на прибыль организаций».

Прежде чем приступить к характеристике налога на прибыль организаций, необходимо выделить функции, которые данный налог выполняет. Однако изначально необходимо определить, что мы будем понимать под термином «функция налога».

Вопросы, связанные с наделением налогов теми или иными функциями, всегда являлись и по настоящий момент остаются дискуссионными в теории, у разных авторов различны подходы к определению состава функций, которые ему присущи.

Изначально налоги воспринимались исключительно как фискальный институт, и очень долгое время именно фискальная функция считалась достаточной и единственно необходимой для выражения сущности налогов⁴.

Выделение данной функции объяснимо ввиду самой природы налогов, которые с момента своего возникновения рассматриваются исключительно как податные системы и существуют ввиду необходимости покрытия общественных потребностей из государственного бюджета.

Налог на прибыль является значительной статьей доходов в бюджете Российской Федерации и обеспечивает государству возможность профинансировать те расходы, без которых ему не обойтись. Благоприятная конъюнктура – на рынках энергоресурсов способствует – повышению собираемости налогов, увеличению объема налоговых доходов бюджета. Указанные позитивные тенденции влияют и на ослабление фискальной политики в области отечественной системы налогообложения прибыли: уменьшена ставка налога, введена «амортизационная премия», расширен список затрат, относимых на расходы для целей налогового учета. В настоящее время налоговая система России является вполне конкурентоспособной по отношению к налоговым системам других государств⁵.

Однако сложившаяся в настоящий момент времени – ситуация с избыточными финансовыми ресурсами нефтегазового характера таит в себе следующие опасности⁶:

- рост государственных доходов сопровождается увеличением расходов и расходных обязательств, от которых не так легко отказаться, когда доходы начнут снижаться;
- рост цен на энергоносители вызывает раскручивание инфляционной спирали и необходимость сдерживания процессов финансирования реальной экономики;
- существует определенный лимит нефтегазовых источников финансирования бюджетной системы.

Следовательно, уже сейчас надо готовить почву для увеличения налоговых поступлений нефтегазового характера через определенный лаг времени. При этом отмечая достаточно высокую налоговую нагрузку на хозяйствующие субъекты, любые новации в области налогового регулирования прибыли необходимо осуществлять постепенно и продуманно, учитывая реальный уровень доходов субъектов

³ Вылкова Е.В. «Налоговое планирование», учебник для магистров, М., «Юрайт-издат», 2011, с.639

⁴ Коростелкин М.М., Маслова И.А., Дрожжина И.А. «Теория и история налогообложения», М., «Дело и сервис», 2011, с.368

⁵ Пансков В.Г. «Налоги и налогообложение: теория и практика», Москва, «Юрайт», 2012, с.680

⁶ Перов А.В., Толкушкин А.В. «Налоги и налогообложение. Пособие для бакалавров», Москва, «Юрайт», 2012, с.889

хозяйствования, а также перспективы его роста в течение достаточно продолжительного периода.

Ввиду того, что все большая часть доходов государства формируется за счет налогов, значение данной функции возрастает. Указанное утверждение находит свое подтверждение при изучении динамики поступления налоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации.

данного налога для бюджетной системы страны. Поступления от данного налога возросли с 398,8 млн. рублей в 2000 году до 2 513,1 млрд. рублей в 2008 году, то есть более чем в 6 раз, и это несмотря на снижение общей ставки налога с 35% в 2001 году до 24% в 2008 году. По итогам 2011 года объем поступлений налога на прибыль организаций составил 2270,6 млрд.руб., что ниже показателей

Таблица 1

Динамика поступления налоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации с 2002 по 2011 гг.⁷

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Доходы (млрд. руб.)	3519,2	4138,6	5429,9	7611,6	9458,3	11763,3	14339,6	11770,7	13442,3	17365,7
Налоговые доходы (млрд. руб.)	3136,8 или 89,13%	3735,2 или 90,25%	4942,1 или 91,01%	5249,9 или 68,97%	6250,4 или 66,08%	8125,8 или 69,08%	9596,3 или 66,92%	7669 или 65,15%	8868 или 65,97%	11076 или 63,78%
Налог на прибыль организаций (млрд. руб.)	463,3 или 13,16%	526,5 или 12,72%	867,6 или 15,98%	1332,9 или 17,51%	1670,6 или 17,66%	2172,0 или 18,46%	2513,1 или 17,53%	1264,6 или 10,74%	1774,51 или 13,2%	2270,6 или 13,08%

Из данной таблицы видно, что с помощью налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации ежегодно поступает в среднем около 68% доходов государства⁸. В период с 2004 по 2008 годы поступления от налогов возросли с 4942,1 млрд. рублей до 9596,3 млрд. рублей, то есть на 4654,2 млрд. рублей или почти в 2 раза. В 2009 году в следствии влияние на экономику мирового финансового кризиса, уровень поступлений от налогов в бюджетную систему несколько снизился в абсолютном выражении, но удельный вес налоговых доходов остался на очень высоком уровне (65,15%). По итогам 2011 года объем налоговых поступлений в бюджетную систему РФ превысил докризисные показатели и составил 11076 млрд. руб.

Что же касается налога на прибыль организаций, то поступления от него в последние десять лет в среднем приносят более 43% от всех доходов консолидированного бюджета России, что, безусловно, говорит о большом фискальном значении

2008 года (однако имеется устойчивая тенденция роста с 2009 года).

Осуществляя фискальную функцию и изымая у налогоплательщиков – организаций определенную часть полученной ими прибыли и зачисляя ее в федеральный бюджет, государство получает средства в свое распоряжение. В дальнейшем указанные денежные средства, будут использованы бюджетами, в которые они зачислены, с целью покрытия расходов, направленных на финансирование государственных и региональных целевых программ, в том числе социальных, научно-технических, экономических, благотворительных.

Таким образом, изымая часть денежных средств у одних субъектов, государство фактически передает их другим, менее социально защищенным группам населения. Следовательно, через налогообложение достигается, «поддержание социального равновесия путем уменьшения неравенства между реальными доходами отдельных социальных групп населения»⁹.

Кроме того, с помощью налога на прибыль организаций реализуется и иной характер распределения денежных средств— перераспределение финансов

⁷ Данные взяты из Официального электронного ресурса Министерства Финансов РФ – URL: http://info.minfin.ru/kons_doh.php

⁸ До 2005 года таможенные пошлины и сборы входили в состав налоговых доходов федерального бюджета, а с 2005 года они входят в состав неналоговых доходов – Федеральный закона от 20.08.2004 N 120-ФЗ

⁹ Перов А.В., Толкушкин А.В. «Налоги и налогообложение. Пособие для бакалавров», Москва, «Юрайт», 2012, с.889

между звеньями бюджетной системы государства, то есть бюджетное регулирование государственных доходов для достижения сбалансированности бюджетной системы России.

Согласно Налоговому кодексу РФ и Бюджетному кодексу РФ, налог на прибыль поступает в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Федерации, посредством чего достигается выравнивание финансовой обеспеченности территорий¹⁰:

Так, согласно статье 284 НК РФ, статье 50 и части 2 статьи 56 БК РФ, 100% от суммы налога на прибыль, исчисленной по налоговой ставке в размере 2% зачисляется в федеральный бюджет, а 100% от суммы налога, исчисленной по налоговой ставке в размере 18%, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации¹¹.

Таким образом, налог на прибыль не только обеспечивает стабильное поступление денежных средств в государственные финансовые фонды, но, поступая в бюджет, фактически теряет адресата, и с его помощью происходит перераспределение доходов федерального бюджета между территориями Российской Федерации в целях сбалансированности развития всех регионов страны.

То есть в рамках осуществления фискальной функции налоги фактически выполняют две важнейшие задачи: аккумуляцию денежных средств в бюджет и распределение (а также перераспределение) данных средств в бюджетной системе страны.

Руководством Российской Федерации налоги рассматриваются как средство для регулирования экономических отношений и учитывается возможность стимулирующего воздействия налогов на развитие отношений в сфере предпринимательства¹².

Таким образом, можно отметить, что налогу на прибыль организаций, как и любому другому налогу, присущи две функции – фискальная и регулирующая. Об остальных функциях, на которые указывают учебники некоторых российских авторов (стимулирующая, социальная и др. (см. выше),

можно сказать, что они являются производными от фискальной и регулирующей функций.

Учитывая огромное значение роли налога на прибыль в формировании доходной базы бюджетной системы РФ наиболее значимой задачей налоговой политики на современном этапе развития российской экономики является обеспечение социально и экономически необходимого уровня поступлений рассматриваемого налога в бюджетную систему РФ.

Перспективы развития экономики государства во многом определяются достигнутым уровнем налоговых поступлений, являющихся результатом налоговой нагрузки, и тем ее предельным уровнем, который возможен в условиях действующей экономической политики и налогового законодательства¹³. Рост государственных расходов (на управление, оборону, решение социальных программ и т.д.) требует неизбежного увеличения доходов и соответствующего увеличения налоговой нагрузки. Однако очевидно, что эта тенденция не может быть бесконечной, и существует граница, за которой дальнейший рост налоговой нагрузки социально и политически невозможен ввиду объективных и субъективных причин.

Логика построения налога на прибыль увязывает в значительной степени регулирующую и фискальную функцию налогообложения. Формируя доходную базу федерального бюджета, субъектов Федерации налог на прибыль дифференцировано определяет рост деловой активности с учетом отраслевых и региональных особенностей. Выявление основных показателей указанной взаимозависимости позволит выработать соответствующие управленческие решения для определения механизмов и поиска резервов для совершенствования и повышения эффективности налогообложения прибыли в России.

Для анализа ситуации на макроуровне рассмотрим налоговые поступления в 2005-2011 гг. Для объективной оценки налоговых поступлений прибыли необходимо учитывать макроэкономические индикаторы развития страны, прежде всего, объем ВВП. Прибыль является одной из составляющих ВВП наряду с косвенными налогами и доходами в

¹⁰ Шлафман А.И. Типы государственного регулирования и поддержки предпринимательства. Журнал Мир экономики и права №11 2010, с. 54

¹¹ Попова Л.А. «Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие», М., «Дело и сервис», 2011, с.368

¹² Ходов Д.Г. Государственное регулирование национальной экономики: учебник. – М.: Экономист, 2006.-С. 326

¹³ Перов А.В., Толкушкин А.В. «Налоги и налогообложение. Пособие для бакалавров», Москва, «Юрайт», 2012, с.889

виде заработной платы в совокупности с налогами, базой которых является заработная плата.

Российская налоговая система в целом характеризуется относительно невысоким уровнем перераспределения ВВП с помощью налогов. Удельный вес налоговых доходов в ВВП, характеризующий эффективность налоговой системы, относительно стабилен и не превышает в разные годы 30%¹⁴, находясь на уровне развитых зарубежных стран (табл. 2). В то же время следует отметить тенденцию сокращения доли ВВП, перераспределяемой через налоговую систему с 24,28% в 2005 г. до 19,63% в 2010 г. Именно в этот период проводились масштабные мероприятия в налоговой системе по снижению налоговых ставок, отмене недостаточно эффективных и нерациональных налогов (отменены налог на пользователей автомобильных дорог, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, налог с продаж, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог с владельцев автотранспортных средств, а также ряда местных налогов и сборов).

К тому же на период 2008-2010 гг. пришелся мировой экономической кризис, которой серьезно затронул отечественную промышленность и пошатнул финансовое благосостояние предприятий (см. таблицу 2).

Рассматривая динамику удельного веса налога на прибыль в ВВП можно отметить, что сумма изъятий налога на прибыль за 2005-2011 гг. подвержена сильным колебаниям, что говорит о том, что в это время произошли серьезные изменения в системе налогообложения прибыли.

Налог на прибыль организаций – один из основных источников доходов бюджета. В рассматриваемый период отмечен рост поступлений налога на прибыль организаций.

Динамика роста налога на прибыль в абсолютном значении достаточно высока – 140,3% и 128% за последние 2 года¹⁵. Однако этот факт можно объяснить так называемым «эффектом низкой базы», т.е. когда стартовая позиция отсчета настолько низка, что любое увеличение выглядит внушительным. Удельный вес налога на прибыль в налоговых доходах консолидированного бюджета в рассматриваемом периоде имеет значительные колебания.

Таблица 2

ВВП и налоговые доходы Российской Федерации¹⁶

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Валовой внутренний продукт, млрд.руб.	21620	26781	32987	41276,8	38807,2	45172,7	54585,6
Налоговые доходы консолидированного бюджета Российской Федерации, млрд.руб.	5249,9	6250,4	8125,8	9596,3	7669	8868	11076
Налог на прибыль в консолидированном бюджете Российской Федерации, млрд.руб.	1332,9	1670,6	2172,2	2513,2	1264,6	1774,6	2270,6
Удельный вес налогов в ВВП, %	24,28	23,39	24,63	23,25	19,76	19,63	20,29
Удельный вес налога на прибыль в ВВП, %	6,17	6,24	6,59	6,09	3,26	3,93	4,2

¹⁴ Попова Л.А. «Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие». М., «Дело и сервис», 2011, с.368

¹⁵ Попова Л.А. «Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие», М., «Дело и сервис», 2011, с.368

¹⁶ Данные взяты из Официального электронного ресурса Министерства Финансов РФ – URL: http://info.minfin.ru/kons_doh.php

Динамика и структура поступлений от налога на прибыль организаций

Показатель	2000	2001	2002	2005	2008	2009	2010	2011
Ставка налога на прибыль, %	30	35	24	24	24	20	20	20
Налоговые доходы консолидированного бюджета РФ, млрд.р.	1707,6	2345	3136,8	5249,9	9596,3	7669	8868	11076
в т.ч.								
федеральный бюджет	964,8	1460,4	2035,6	3106,5	5199	3863,9	4338,8	5831,8
региональные бюджеты	1147,8	1568,4	1792,9	3473,6	3586,3	3805,1	4529,2	5244,2
Темп прироста налоговых доходов консолидированного бюджета РФ, млрд.р.		137,3	133,8	106,2	118,1	79,9	115,6	124,9
Налог на прибыль в консолидированном бюджете РФ, млрд.руб.	398,8	513,8	463,3	1332,9	2513,2	1264,6	1774,6	2270,6
в том числе								
федеральный бюджет	178,0	213,8	172,2	377,6	761,1	195,4	255	342,6
территориальные бюджеты	220,8	300	291,1	955,3	1752,1	1069,2	1519,6	1928
Темп прироста налога на прибыль в консолидированном бюджете РФ к предыдущему году, %		128,8	90,2	153,6	115,7	50,3	140,3	128
Удельный вес налога на прибыль в налоговых доходах — всего, %	23,35	21,91	14,77	25,39	26,19	16,49	20,1	20,5
в том числе								
федеральный бюджет	18,45	14,64	8,46	12,16	14,64	5,06	5,88	5,87
территориальные бюджеты	29,73	33,91	26,43	44,57	39,84	28,1	33,55	36,76

Так в 2000 и 2001 гг. он составлял 22-23%. В 2002 году наблюдается существенное снижение его доля, что объясняется уменьшением ставки налога на 11% до уровня общей ставки налога 24%. В период с 2002 по 2004 гг. удельный вес налога на прибыль составлял в среднем 16% от налоговых доходов консолидированного бюджета. Однако по итогам 2005 года его доля резко возросла до уровня 25%.

Это объясняется тем, что в бюджетном законодательстве в этот период произошли интересные изменения. Так согласно пункту 14 статьи 1 Федерального закона №120-ФЗ «О внесении изменений в бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений» от 20.08.2012 таможенные сборы и таможенные пошлины из группы налоговых доходов переходят в группу неналоговых доходов федерального бюджета. Соответственно, совокупный объем налоговых доходов консолидированного бюджета РФ уменьшился¹⁷.

С 2005 по 2008 года наблюдается устойчивая тенденция роста поступлений от налога на прибыль, удельный вес остается на уровне 25-26%. В 2009 году – резкое падение как в абсолютном так и в относительном выражении поступлений от налога на прибыль.

Мировой финансово-экономический кризис достаточно серьезно отразился на финансовом состоянии организаций абсолютно всех отраслей экономики, в результате чего подавляющее число отечественных предприятий закончило финансовый год с огромными убытками¹⁸.

С 2010 года экономика начала понемногу оправляться от последствий кризиса, предприятия начали поправлять свое финансовое положение, поток поступлений от налога на прибыль в бюджетную систему страны начал возрастать. По прогнозам экспертов, в 2012 году объем поступлений от налога на прибыль организаций должен превысить докризисные показатели.

¹⁷ Вылкова Е.В. «Налоговое планирование», учебник для магистров, М., «Юрайт-издат», 2011, с.639

¹⁸ Шлафман А.И. Государственное регулирование интеграционных процессов современных предпринимательских структур. Журнал Нефть, газ и бизнес №2 2011, с35

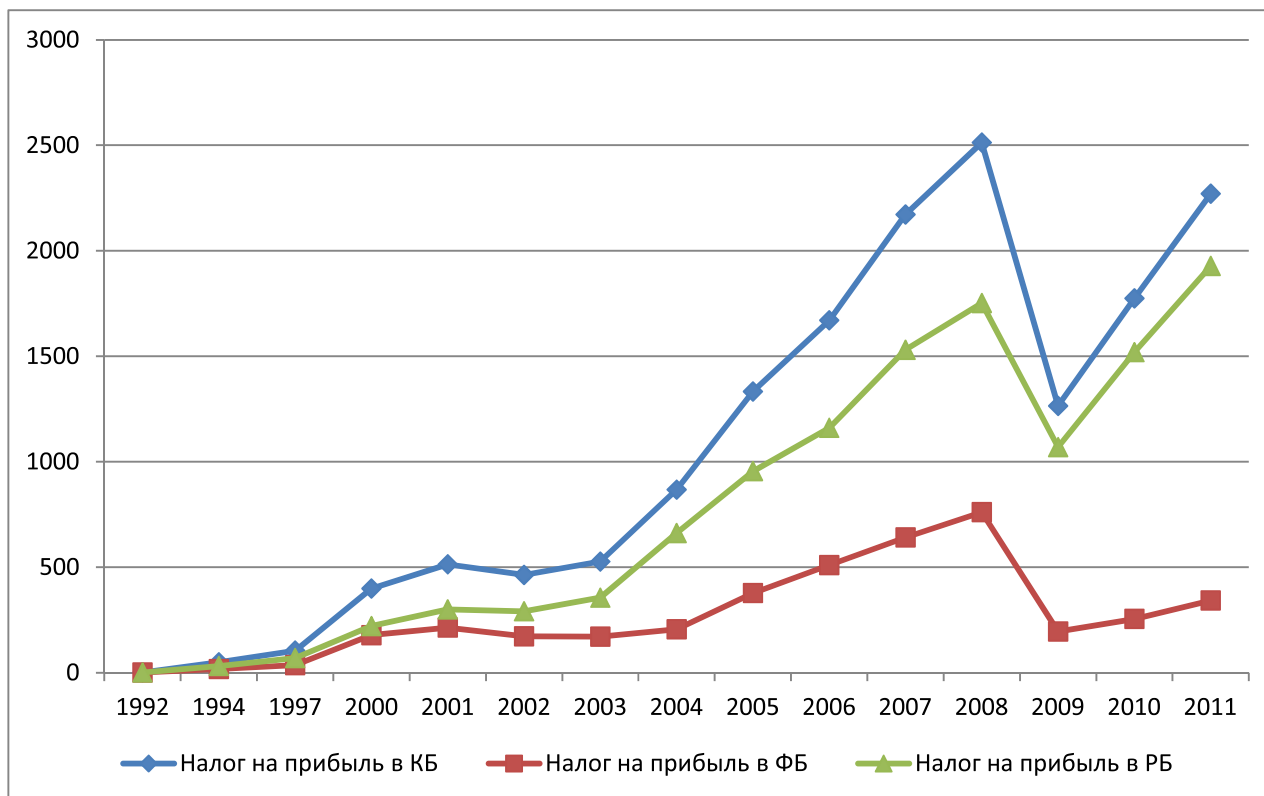


Рис. 1. Динамика налоговых поступлений от налога на прибыль в бюджетах бюджетной системы РФ.

Следует обратить внимание на налог на прибыль в разрезе бюджетов бюджетной системы РФ. Стоит напомнить, что налог на прибыль поступает в размере 2% в федеральный бюджет и 18% в региональные.

Такое распределение было не всегда. После снижения с 2009 года ставки налога до 20% и уменьшения процента перераспределения в федеральный бюджет с 6,5% до 2% роль данного налога на федеральном уровне стала незначительной (около 5% всех налоговых доходов федерального бюджета). Однако на региональном уровне данный налог имеет существенное значение, поскольку с его помощью формируется примерно треть всех налоговых доходов бюджетов субфедерального уровня¹⁹.

В целом, следует отметить, что проведенный анализ подтверждает наличие «лафферовых эффектов» в экономике. Артур Лаффер разработал кривую зависимости уровня поступлений налога

на прибыль от ставок налогообложения прибыли. В форме гиперболической кривой он выразил идею о возможности сохранить или даже увеличить налоговые поступления от прибыли с помощью снижения ставок налогообложения²⁰ (см. рисунок 1).

На практике изложенную теорию подтверждает анализ зависимости динамики поступления налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации от ставки налогообложения

Повышение ставки до 35% привело к непропорциональному увеличению поступлений в бюджет. Если в 2000г. на 1 процентный пункт ставки налога на прибыль приходится 13,3 млрд. руб. поступлений в бюджет (398,8/30), то рост сборов налога на прибыль при росте ставки до 35% должен был составить 66,5 млрд.руб. Увеличение сборов лишь на 34,4 млрд.руб. с учетом фактора инфляции свя-

¹⁹ Пансков В.Г. «Налоги и налогообложение: теория и практика», Москва, «Юрайт», 2012, с.680

²⁰ Петухова Н.Е. «История налогообложения в России IX-XX вв», гриф УМО МО РФ, учебное пособие.М., «Вузовский учебник» 2012, с.416

зано в условиях завышенной налоговой нагрузки на предприятия с развитием теневой экономики и ростом масштабов уклонения от уплаты налогов²¹.

Резкое снижение ставки до 24% способствовало открытию прибыли, максимальный эффект от чего наблюдается в 2004 и 2005 гг., когда поступления от налога на прибыль увеличились в период с 2003 года по 2004 год более чем в полтора раза: с 526,5 млрд. рублей до 867,6 млрд. рублей, а в 2004-2005гг. с 867,6 до 1332,9 млрд.руб. В период 2003-2005гг. коэффициент собираемости налога на прибыль находился на самом высоком уровне и составлял 98,6%²².

Осознав действенность данной теории, становится понятным отсутствие крупных поступлений денежных средств от налогообложения организаций в 1991 году. В данный период была установлена общая ставка налога на прибыль в размере 32% и ставка для бирж и брокерских контор, а также предприятий – по прибыли от посреднических операций и сделок – в размере 45% таким образом, фискальная направленность налога на прибыль того периода не вызывает сомнений.

Изъятие у налогоплательщика столь значительной суммы доходов оказалось фактором, который ликвидировал стимулы к предпринимательской инициативе, к расширению производства. Налогоплательщикам стало проще заняться поиском методов ухода от налогообложения и, несмотря на риск наступления ответственности, скрывать финансовые ресурсы в теневом секторе экономики.

Таким образом, проведя небольшой статистический анализ динамики и структуры налоговых поступлений от налога на прибыль, выяснили, что данный налог играет немаловажную роль в доходной части бюджетной системы нашей страны, особенно на региональном уровне.

При модернизации налоговой системы Российской Федерации необходимо ориентироваться на выделение наиболее эффективных элементов из налоговых систем рассмотренных стран. Так, с точки зрения учета требований оптимального бюджетного федерализма следует ориентироваться

на построение налоговых систем в США и Канаде; при поиске оптимального сочетания фискальной и производственно – стимулирующей функций в налоге на прибыль следует опираться на опыт Китая; с позиции создания стабильной налоговой системы России следует использовать опыт Германии²³.

Однако слепое копирование всех без исключения налоговых механизмов могут дестабилизировать экономическую ситуацию в нашей стране. Здесь необходим грамотный подход, основанный на двусторонней оценке эффективности того или иного налогового механизма при введении его в состав налогового законодательства России: во-первых, влияния на социально-экономические факторы; во-вторых, бюджетных последствий на краткосрочную и долгосрочную перспективы.

Одна из ключевых задач, которую необходимо решить нашему государству в настоящее время, – создание благоприятного климата для роста реальных инвестиций в экономику РФ. В целях стимулирования инвестиционных процессов государство использует различные методы прямого и косвенного регулирования, в частности налоговые инструменты.

С началом экономических преобразований в нашей стране одним из таких инструментов являлись налоговые льготы и преференции. В 80-90-х гг. налоговая система России вбирала в себя западный опыт налогового регулирования и стимулирования, но с началом налоговой реформы многие регуляторы были ликвидированы²⁴. Главная причина отмены – низкая экономическая эффективность. Но как показали исследования, многие из отмененных льгот являлись неэффективными сами по себе, что связано с недостаточной продуманностью условий их предоставления. И вместо того, что бы каким-либо образом доработать эти условия, было принято самое простое решение – отменить льготы. Особенно ярко это проявилось в отношении инвестиционной налоговой льготы по налогу на прибыль.

Так инвестиционная налоговая льгота по налогу на прибыль, позволявшая вывести из под налогообложения до 50% прибыли, направляемой

²¹ Уровень инфляции по данным Федеральной службы государственной статистики в 2001г. находился на уровне 18,6%. Таким образом, поступления налога на прибыль в 2001г. в ценах предыдущего года составили 433,2млрд. руб. (513,8/1,186)

²² Попова Л.А. «Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие», М., «Дело и сервис», 2011, с.368

²³ Пансков В.Г. «Налоги и налогообложение: теория и практика. Учебник для бакалавров. Гриф МО*, М., «Юрайт», 2012, с.747

²⁴ Шлафман А.И. Государственное регулирование интеграционных процессов современных предпринимательских структур. Журнал Нефть, газ и бизнес №2 2011, с35

на капитальные вложения, была отменена с 2002 года в связи с введением Главы 25 НК РФ. Результат – существенное падение доли прибыли, направляемой предприятиями на инвестиции. Удельный вес прибыли во всех источниках финансирования инвестиций в основной капитал в 2001 году составлял 24%, а в 2003 уже 17,8%. Развитие производства стало происходить не за счет собственных источников финансирования, а за счет заемных. Были введены компенсирующие меры – сокращение сроков амортизации и ускоренная амортизация (для некоторых организаций это оказалось выгодным). Однако, как показали исследования, средний эффект от принятых мер в среднем по стране оказался равным нулю. Позже в 2005 году появился дополнительный налоговый инструмент инвестиционного стимулирования – инвестиционная налоговая премия. Она позволяет предприятия включать в состав налоговых расходов до 30% стоимости капитальных вложений в основные средства. Однако этот инструмент не показывает такую эффективность, которую показывала инвестиционная налоговая льгота до 2002 года.

Другой немаловажной проблемой в сфере налогообложения прибыли организации, также влияющей на инвестиционную активность, является ограниченный объем прав и полномочий у региональных властей по регулированию отдельных элементов данного налога и полное отсутствие таковых у местных властей (поскольку не зачисляется в местные бюджеты). Налоговым Кодексом установлено, что регионы имеют возможность снижать ставку налога на прибыль до 13,5% в части, поступающей в бюджеты субъектов РФ. Максимальная сумма льготирования в данных условиях составляет около 400 млрд. руб. или 4% уплачиваемых налогоплательщиками налогов в бюджетную систему страны. Между тем ряд регионов, имеющих достаточный уровень бюджетной обеспеченности, в целях улучшения инвестиционного климата могли бы снизить ставку до более низкого уровня. Однако такой возможности они не имеют.

Следующей проблемой налогообложения прибыли организаций является отсутствие в Налоговом кодексе целого ряда норм, определений, понятий.

Это, например, такие понятия как «деловая цель», «добросовестный/недобросовестный налогоплательщик», «экономическая обоснованность расходов».

Эти категории вводятся в процедуру налогообложения решениями судов (Конституционного Суда РФ²⁵ и Высшего Арбитражного Суда РФ²⁶). То есть судебные решения фактически становятся источниками права, хотя Россия не относится к группе стран общего права. Возникла коллизия: с одной стороны, в налоговом регулировании хозяйственной деятельности организаций-налогоплательщиков появилась необходимость в данных понятиях, с другой стороны – отсутствие этих понятий в основном документе, регулирующем эту деятельность, в Налоговом Кодексе.

Будылин Л.С. отмечает²⁷ что «понятие «деловая цель» сегодня по существу имеет два аспекта – первый связан с процессом признания расходов для целей налогообложения прибыли. Этот аспект в целом базируется на положениях ст. 252 НК РФ об экономически оправданных расходах, которые представляют собой расходы, осуществленные для реализации целей коммерческой деятельности экономического агента (налогоплательщика). С этой точки зрения деловая цель понимается как цель, преследуемая в процессе коммерческой деятельности. Второй аспект понятия «деловая цель» связан уже с проблемой разграничения добросовестного и недобросовестного налогоплательщика, которое сегодня пытаются провести в своих решениях Конституционный Суд РФ и Высший Арбитражный суд РФ.»

Вопрос о понятиях «добросовестный налогоплательщик» и «деловая цель» возник в связи с решением об обоснованности налоговой выгоды. Фактически три понятия «добросовестный/недобросовестный налогоплательщик», «деловая цель» и «обоснованная/необоснованная налоговая выгода» оказываются взаимосвязаны и используются для принятия решения по каждому из оспариваемых вопросов.

Эти три понятия в том или ином виде используются в рамках судебной практики и оп-

²⁵ См., например: определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. №138-О; определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2005 г. №36-О.

²⁶ См., например, Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

²⁷ Будылин С. Л. Добросовестность и недобросовестность налогоплательщика // Налоговые споры: теория и практика. 2004. №10. С. 3

ределяются положениями различных решений Конституционного и Высшего Арбитражного судов. Отсутствие четкого определения этих понятий в Налоговом кодексе РФ ставит налогоплательщиков и налоговые органы в сложное положение — повышает и для тех и для других налоговые риски. Всегда остается вопрос, оценит ли суд то или иное действие (налоговую схему, отдельную сделку) налогоплательщика как «достойную» налоговых льгот или нет?

Еще одним важным понятием является «экономическая оправданность расходов». До введения в действие Главы 25 НК РФ использовался закрытый перечень расходов (об этом говорилось в §1.3. данной дипломной работы). Введение данной главы ознаменовало собой переход к формально открытому перечню. Общие требования к расходам организации для их признания в качестве налоговых установлены статьей 252 НК РФ. Так, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком. Обоснованными же считаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Понятие «экономическая оправданность» не нашло внятного определения в рамках НК РФ, что порождало значительное число проблем как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов вплоть до принятия решения Конституционным Судом РФ²⁸, который по сути свел два названных положения (экономическая оправданность и направленность на извлечение дохода) к одному.

Из данного определения следует, что любые расходы организации, произведенные с целью получения дохода (для коммерческой деятельности), признаются учитываемыми для целей обложения налогом на прибыль. При этом налоговые органы не могут (и не должны) оценивать целесообразность или эффективность расходов налогоплательщика. Более четко это может быть обозначено следующим образом — расходы были произведены в связи с деятельностью, а деятельность в целом направлена на получение дохода. То есть из того, что конкретные расходы (по мнению налоговых органов) были неэффективны и в конечном итоге принесли убыток, а не доход, еще не следует, что такие расходы не могут учитываться при расчете

облагаемой прибыли. «Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата»²⁹.

В последние годы одной из самых актуальных тем дискуссий на высшем уровне – превращение Москвы в международный финансовый центр. Отсутствие современного, отвечающего западным критериям, и стимулирующего налогового законодательства в сфере налогообложения финансовых операций в России нет.

Так же серьезные проблемы наблюдаются в сфере налогового контроля. Например, из всех методов налогового контроля по налогу на прибыль в настоящее время большее внимание уделяется камеральным проверкам налоговой отчетности. Данным видом налогового контроля, как правило, охватываются 100% налогоплательщиков, представивших налоговую отчетность в налоговые органы, в то время как выездные проверки налоговые органы имеют возможность проводить лишь у 20-25% налогоплательщиков. Но есть существенный недостаток – у налогового органа нет возможности истребовать копии первичных документов у плательщика налога на прибыль по ст. 93 НК РФ в процессе проведения камеральной налоговой проверки. Вследствие этого, например, сложно отследить правомерность принятия налогоплательщиком в составе расходов по налогу на прибыль, сумм амортизационной премии и т.д.

Одним из важных направлений совершенствования налога на прибыль является развитие стимулирующей функции налога на прибыль. В частности для стимулирования инвестиционной активности хозяйствующих субъектов предлагается³⁰:

1) установить инвестиционную льготу в размере 1/2 действующей ставки налога на прибыль для предприятий, инвестирующих в капиталоемкие основные производственные фонды нового поколения, а также осуществляющих научно-исследователь-

²⁸ Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. №320-О-П // СЗ РФ. 2007. №28. Ст. 3479.

²⁹ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.10.2011 по делу №А05-11805/2010.

³⁰ Красноперова О.А. «2012. Новое в налогообложении», М., «Маркет ДС», 2012, с.224

ские и опытно-конструкторские разработки и внедряющих собственные инновационные разработки, на срок от 3 до 7 лет;

2) предусмотреть возможность временного дифференцированного снижения ставки налога:

а) для промышленных предприятий при уровне рентабельности продукции ниже 5%,

б) для малых инновационных предприятий;

3) обеспечить сближение бухгалтерского и налогового учета через: применение линейного метода амортизации и отказ от амортизационной премии, определение стоимости основных средств на основе единой классификации, установление единого лимита по основным средствам, учет приобретенных материалов по фактическим ценам, установление единого перечня прямых расходов, а также за счет применения методики оценки и создания резервов, предусмотренной НК РФ;

Для расширения полномочий регионов (а муниципалитетов наделению соответствующими полномочиями) по регулированию отдельных элементов налога на прибыль предлагаем:

Во-первых, в целях создания муниципальным органам условий для налогового стимулирования привлечения инвестиций следует восстановить ставку отчислений от налога на прибыль в бюджеты муниципальных образований, за счет соответствующего снижения ставки налога, по которой он уплачивается в региональный бюджет (или за счет той части, которая уплачивается в федеральный бюджет).

Во-вторых, представляется целесообразным установить право региональных и местных органов власти уменьшать установленную федеральным законодательством ставку отчислений от налога на прибыль в региональные и местные бюджеты вплоть до полного освобождения от уплаты данного налога.

В-третьих, следовало бы предусмотреть в федеральном законодательстве, что налоговая льгота в форме снижения ставки налога на прибыль в части, зачисляемой в региональные и местные бюджеты, может предоставляться региональными и муниципальными органами исключительно тем налогоплательщикам, которые не только зарегистрированы и поставлены на налоговый учет на соответствующей территории, но и осуществляют деятельность в сфере материального производства на данной территории.

Следующим направлением совершенствования механизма налогообложения прибыли является:

а) совершенствование порядка исчисления налоговой базы:

- закрепить законодательно более четкое определение термина «расходы» – для того, чтобы снизить количество спорных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками;
- конкретизировать перечень затрат, понесенных налогоплательщиком в законодательстве о налогах и сборах, которые он вправе отнести в состав расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль – либо его сузить, либо расширить. Как это было до введения в действие главы 25 НК РФ, когда перечень был установлен Положением о составе затрат, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 05.08.1992 №552. Тогда этот вопрос решиться, ведь и налоговые органы, и налогоплательщики будут подтверждать правомерность отнесения затрат в расходную часть при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль ссылкой на конкретную статью;

Таким образом, реализация этих мероприятий позволит существенно снизить количество судебных разбирательств между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также облегчить ведение организациями бухгалтерского и налогового учета.

б) совершенствование порядка исчисления авансовых платежей:

- упрощение налоговой отчетности. Стоит отметить, что первые шаги к ее упрощению были сделаны с момента утверждения Приказа ФНС от 15.12.2010 г. №ММВ-7-3/730@ «Об утверждении формы и формата налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения», данный Приказ ФНС распространяется на налоговые декларации за 2010 год. К тому же, на форуме сайта ФНС открыта тема для пользователей-налогоплательщиков «Обсуждение и предложения по совершенствованию действующей формы налоговой декларации по налогу на прибыль и ее заполнения», следовательно, работа налоговых органов в этой сфере ведется достаточно активная;
- сокращение способов уплаты авансовых платежей до двух. Как показывает практика механизм расчета «ежемесячных» и «квартальных» авансовых платежах аналогичен, а вот

«смешанный» способ начисления имеет более сложный порядок расчета. Исходя из этого, в целях предотвращения спорных ситуаций по вопросам исчисления налога на прибыль целесообразно будет привести разные способы уплаты авансовых платежей к единому механизму – определять их исходя из фактической прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода с учетом ранее уплаченных сумм авансовых платежей. Тем самым это приведет к сокращению самих способов,

а значит, сократятся и расходы государства на налоговое администрирование (налоговый контроль);

- повышение налоговой грамотности и дисциплины налогоплательщиков путем проведения налоговыми инспекциями и УФНС России семинаров на тему «Исчисление авансовых платежей и их отражение в налоговой декларации (расчетах)», открытия специальных консультационных пунктов, которые помогут начинающим организациям свободно ориентироваться в налоговом законодательстве.

Библиография

1. Банхаева Ф.Х. Сравнительный анализ налоговых систем и его значение для совершенствования и реформирования налогового законодательства // Налоговый вестник. – 2001. – №2,3
2. Барулин С.В., Ермакова Е.В, Степаненко В.В. «Налоговый менеджмент», Учебник для бакалавров, М., «Дашков и К», 2012, с.332.
3. Бескоровайная Н.С. «Организация и методика проведения налоговых проверок», учебное пособие, М.,*Инфра-М*, 2012, с.186.
4. Будылин С. Л. Добросовестность и недобросовестность налогоплательщика // Налоговые споры: теория и практика. 2004. №10. С. 3.
5. Вылкова Е.В. «Налоговое планирование», учебник для магистров, М., «Юрайт-издат», 2011,с.639.
6. Коростелкин М.М., Маслова И,А., Дрожжина И.А. «Теория и история налогообложения», М., «Дело и сервис»,2011, с.368.
7. Красноперова О.А. «2012. Новое в налогообложении», М., «Маркет ДС», 2012, с.224.
8. Пансков В.Г. «Налоги и налогообложение. Учебник для бакалавров. 2-е издание, переработанное и дополненное», Москва, «Юрайт-Издат», 2012, с.368.
9. Пансков В.Г. «Налоги и налогообложение: теория и практика», Москва, «Юрайт», 2012, с.680.
10. Пансков В.Г. «Налоги и налогообложение: теория и практика. Учебник для бакалавров. Гриф МО*, М., «Юрайт», 2012, с.747.
11. Петухова Н.Е. «История налогообложения в России IX-XX вв», гриф УМО МО РФ, учебное пособие. М., «Вузовский учебник» 2012, с.416.
12. Поляк Г.Б.«Налоги и налогообложение. Учебник для бакалавров», Москва, «Юрайт-Издат»,2012, с.463
13. Попова Л.А. «Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие». М., «Дело и сервис», 2011, с.368.
14. Перов А.В., Толкушкин А.В. «Налоги и налогообложение. Пособие для бакалавров», Москва, «Юрайт», 2012, с.889.
15. Сапрыкина Т.В. Владыка М.Ф., Тарасова В.Ф. «Налоги и налогообложение», Москва, «Кнорус», 2012, с.488.
16. Ходов Д.Г. Государственное регулирование национальной экономики: учебник. – М.: Экономист, 2006.-С. 326.
17. Шлафман А.И. Типы государственного регулирования и поддержки предпринимательства. Журнал Мир экономики и права №11 2010, с. 54.
18. Шлафман А.И. Государственное регулирование интеграционных процессов современных предпринимательских структур. Журнал Нефть, газ и бизнес №2 2011, с.35.

References (transliteration)

1. Bankhaeva F.Kh. Sravnitel'nyy analiz nalogovykh sistem i ego znachenie dlya sovershenstvovaniya i reformirovaniya nalogovogo zakonodatel'stva // Nalogovyy vestnik. – 2001. – №2, 3.
2. Barulin S.V., Ermakova E.V, Stepanenko V.V. «Nalogovyy menedzhment», Uchebnik dlya bakalavrov, M., «Dashkov i K», 2012, s.332.
3. Beskorovaynaya N.S. «Organizatsiya i metodika provedeniya nalogovykh proverok», uchebnoe posobie, M., *Infra-M*, 2012, s.186.
4. Budylin S. L. Do-brosovestnost' i nedobrosovestnost' nalogoplatel'shchika // Nalogovye spory: teoriya i praktika. 2004. №10. S. 3.
5. Vylkova E.V. «Nalogovoe planirovanie», uchebnik dlya magistrrov, M., «Yurayt-izdat», 2011,s.639.
6. Korostelkin M.M., Maslova I.A., Drozhzhina I.A. «Teoriya i istoriya nalogooblozheniya», M., «Delo i servis»,2011, s.368.
7. Krasnoperova O.A. «2012. Novoe v nalogooblozhenii», M., «Market DS», 2012, s.224.
8. Panskov V.G. «Nalogi i nalogooblozhenie. Uchebnik dlya bakalavrov. 2-e izdanie, pererabotannoe i dopolnennoe», Moskva, «Yurayt-Izdat», 2012, s.368.
9. Panskov V.G. «Nalogi i nalogooblozhenie: teoriya i praktika», Moskva, «Yurayt», 2012, s.680.
10. Panskov V.G. «Nalogi i nalogooblozhenie: teoriya i praktika. Uchebnik dlya bakalavrov. Grif MO*, M., «Yurayt», 2012, s.747.
11. Petukhova N.E. «Istoriya nalogooblozheniya v Rossii IX-XX vv», grif UMO MO RF, uchebnoe posobie.M., «Vuzovskiy uchebnik» 2012, s.416.
12. Polyak G.B.«Nalogi i nalogooblozhenie. Uchebnik dlya bakalavrov», Moskva, «Yurayt-Izdat»,2012, s.463
13. Popova L.A. «Nalogovye sistemy zarubezhnykh stran: uchebno-metodicheskoe posobie»,M., «Delo i servis», 2011, s.368.
14. Perov A.V., Tolkushkin A.V. «Nalogi i nalogooblozhenie. Posobie dlya bakalavrov», Moskva, «Yurayt», 2012, s.889.
15. Saprykina T.V. Vladyka M.F., Tarasova V.F. «Nalogi i nalogooblozhenie», Moskva, «Knorus», 2012, s.488.
16. Khodov D.G. Gosudarstvennoe regulirovanie natsional'noy ekonomiki: uchebnik. – M.: Ekonomist, 2006.-S. 326.
17. Shlafman A.I. Tipy gosudarstvennogo regulirovaniya i podderzhki predprinimatel'stva. Zhurnal Mir ekonomiki i prava №11 2010, s. 54
18. Shlafman A.I. Gosudarstvennoe regulirovanie integratsionnykh protsessov sovremennykh predprinimatel'skikh struktur. Zhurnal Neft', gaz i biznes №2 2011, s35