Анашкин Алексей Кузьмич. Налог на прибыль предприятий и организаций и его совершенствование в условиях рыночных реформ : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 1997 156 c. РГБ ОД, 61:98-8/375-1

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА I Налог на прибыль и его роль в формировании доходов бюджетной системы 11

1. Экономическая сущность и функции налога на прибыль в Российской Федерации 11

2. Сравнительная характеристика налога на прибыль в Российской Федерации с аналогичными налогами в развитых зарубежных странах 26

ГЛАВА II Действующая система обложения прибыли предприятий и организаций в Российской Федерации 47

1. Порядок налогообложения прибыли 47

2. Новое в порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций 95

ГЛАВА III Пути совершенствования налога на прибыль предприятий и организаций.

1. Разработка оптимального сочетания регулирующей и фискальной функций налога на прибыль 110

2. Организационные меры, направленные на повышение собираемости налогов 123

3. Бюджетный процесс и эволюция налоговой

политики 134

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 140

БИБЛИОГРАФИЯ 148

**Введение к работе**

«Налоги» — это привычное слово зачастую произносится с тревогой, а иногда и с возмущением как предпринимателями и хозяйственными руководителями разных рангов, так и рядовыми тружениками. Люди с озабоченностью говорят о возросшей тяжести налогов, об обременительной и непривычной необходимости представлять в налоговые инспекции декларации о доходах, горячо обсуждают, какие налоги и когда надо платить, каковы их ставки. Причина беспокойства, вероятно, заключается в том, что введение с начала 1992 г. новой налоговой системы связано в сознании большинства граждан России с массой непонятных изменений по сравнению с привычным порядком налогообложения.

Одним из первых шагов к реальной экономической самостоятельности России стало принятие Верховным Советом РСФСР в декабре 1990 года Закона РСФСР «О порядке применения на территории РСФСР в 1991 году Закона СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций». С распадом СССР и переходом к радикальному изменению всех экономических отношений в конце 1991 года начала формироваться новая налоговая система России, одним из ключевых моментов которой стало введение в действие с 01.01.92 г. Закона РСФСР от 27.12.91 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций», который за истекший период претерпел большое количество изменений и дополнений.

**— 4 —**

Уточнения налогового законодательства требовали изменения, которые происходили в экономической и политической жизни страны.

За прошедший период, с декабря 1991 года, мы оказались в совершенно другой стране: изменились экономические отношения, правовая база, отношения собственности и даже геополитическое положение России. И налоговая система, которая была приспособлена для тех условий, конечно, уже не в полной мере отвечает сегодняшней ситуации и зачастую выступает как тормоз экономического развития страны.

Налоговая система, по мнению ряда авторитетных экспертов и известных ученых, — это краеугольный камень всех проблем нашей современной российской жизни.

Постоянные изменения налогового законодательства, а также формирование нового финансового, гражданского, административного, уголовного, процессуального законодательств внесли существенные коррективы в систему налоговых правоотношений, возникающих в связи с налогом на прибыль.

Вместе с тем было бы нерационально проводить очередную коренную ломку нынешней налоговой системы в целом и налога на прибыль в частности. Но, сохраняя все разумное, даже то, что не слишком пока мешает необходимо весьма существенно откорректировать уровень налогообложения, структуру налога на прибыль и порядок его взимания.

При этом необходимо учитывать, что в условиях острого дефицита денежных средств у государства, налог на прибыль предприятий и организаций является одним из четырех основных доходных налоговых источников.

**— 5 —**

В этой связи, как никогда, актуальны предложения практиков, имеющих большой опыт работы в налоговой службе. Когда законодатели работают в тесном контакте с практиками, эффективность принимаемых решений несравнимо выше.

Помимо практических вопросов снижения ярко выраженной фискальной направленности налога и повышения его стимулирующей роли, со всей очевидностью встала необходимость теоретического осмысления правового регулирования прибыли, как составной части налогового законодательства России в целом, основываясь на реалистической оценке эволюции бюджетного устройства и бюджетного процесса.

Недостаточная разработанность формулы очень тонкого сочетания стимулирующей и фискальной роли налоговых инструментов, позволяющей как государству с ее помощью добиться ощутимых результатов, так и предприятиям эффективно решать стоящие перед ними сложные задачи, определила выбор темы диссертационного исследования.

Все это и определило выбор темы исследования.

Одним из путей стабилизации экономики и финансов России является эволюционное совершенствование налогового законодательства, а не резкое, коренное изменение налоговой системы.

Актуальность темы состоит и в том, что обосновывая место и роль изменений налога на прибыль предприятий и организаций задачами государственного регулирования экономики в целом

**— 6 —**

можно обеспечить построение устойчивой базы доходов бюджета, как стабильно работающего реального сектора экономики.

Налог на прибыль, как мощное орудие, может сыграть свою роль в стабилизации экономики и финансов только в случае целенаправленного и дозированного использования его хорошо сбалансированной фискальной и регулирующей доминанты.

Целевая направленность работы предопределила изложить в развернутой форме сформулированную в предыдущем абзаце квинтэссенцию целей и задач исследования.

*Целью диссертации*является вывод формулы оптимального сочетания регулирующей и фискальной функции налога на прибыль, практическая реализация которой позволит создать фундамент экономического роста и реально работающего бюджета.

Для достижения этой цели автор поставил перед собой следующие задачи:

проанализировать правовое регулирование прибыли, как составной части налогового законодательства в целом, не абстрагируясь от основ бюджетного устройства и бюджетного процесса;

исследовать аналоги в зарубежных странах, что важно с точки зрения определения эффективности применения в российских условиях опыта государств, имеющих сравнительно высокие темпы экономического роста;

используя постулаты бюджетной концепции А. Лэффера, выявить факторы, определяющие, что уровень российских налогов

**— 7 —**

близок к критическому, когда их величина и собираемость находятся в противофазе;

— раскрыть пути совершенствования элементов структуры  
налога, с целью ослабления общей фискальной политики,  
устранения несоответствия и противоречий, общей либерализации  
и перевода в цивилизованные рамки действующего налогового  
законодательства;

обосновать место и роль налоговых изменений непосредственно задачами государственного регулирования экономики в целом;

показать, что организационный резерв повышения собираемости налогов за счет эффективного налогового контроля, а не усиления налогового бремени находится в плоскости взаимодействия законодателей и практиков;

— концептуально рассмотреть планы и действия государства  
на рынке государственных ценных бумаг в связи с тем, что цена  
средств, привлекаемых в бюджет, диктует их цену на инвести  
ционном рынке в реальный сектор экономики;

— обозначить доминанты мероприятий, направленных на  
увеличение доходных статей бюджетов различных уровней, с  
целью компенсации временного падения налоговых поступлений  
в бюджет, что является неотъемлемым краткосрочным следствием  
любой налоговой реформы, связанной со снижением налогового  
пресса.

*Предметом исследования*выступают действующая система налогообложения прибыли предприятий и организаций и сфера правовых отношений, возникающих в связи с налогом на

**— 8 —**

прибыль, как фискального и регулирующего инструмента экономической политики государства.

*Научная новизна*диссертационного исследования заключается в разработке оптимального сочетания регулирующей и фискальной функции налога на прибыль предприятий и организаций, практическая реализация которой явится и фундаментом экономического роста, и основой реально работающего бюджета.

Методологические аспекты элементной базы системной конструкции, предложенной автором, состоят в следующем:

— основываясь на оценке эволюции бюджетного устройства  
и бюджетного процесса и используя многолетний опыт работы  
в налоговой службе, автором исследована сущность правового  
регулирования прибыли, как составной части налогового  
законодательства России в целом;

— проведена тождественная методология исследования  
аналогов в зарубежных странах с целью выявления эффективности  
применения в российских условиях опыта промышленно развитых  
государств с рыночной экономикой;

— проанализированы факторы, определяющие нынешний  
фискальный пресс, который создает препятствия простому  
воспроизводству, а уж экономический рост и подавно блокирует.  
Используя аксиоматику бюджетной концепции А. Лэффера, со всей  
определенностью показано, что для нормаль-ного  
функционирования экономики пришло время либерализации  
налоговой системы вообще и налога на прибыль в частности;

на основе оценки объективных условий сделан вывод о том, что для увеличения бюджетных доходов необходим экономический рост, рациональная налоговая система и полноценный сбор налогов;

раскрыты пути совершенствования элементов структуры налога на прибыль по основным направлениям.

*Практическая значимость*исследования заключается в разработке путей эволюционного совершенствования элементов структуры налога по направлениям, обеспечивающим ослабление общей фискальной политики, устранение несоответствий и противоречий, общую либерализацию и перевод в цивилизованные рамки действующего Налогового Законодательства.

Предложенные автором практические мероприятия по повышению собираемости налога за счет эффективного налогового контроля, а не усиления налогового бремени, обоснованы объективными реалиями ежедневной работы налоговых органов, главной задачей которых является полноценный сбор налогов, сборов и других обязательных платежей.

Предложен ряд экстраординарных мер, позволяющих компенсировать временное снижение налоговых поступлений в бюджет, что чрезвычайно важно в условиях ослабления фискального пресса и острого дефицита денежных средств у бюджетов различных уровней.

Результаты исследования могут найти применение в учебном процессе при изучении дисциплин: «Налоги и налообложения», «Налоги с юридических лиц», «Налоги с населения».

Знание эволюции совершенствования налога на прибыль, получившей положительную оценку Департамента налоговых

**— 10 —**

реформ Минфина России может оказать студентам — будущим практическим работникам — существенную помощь в их повседневной деятельности.

Предложения по совершенствованию налога на прибыль, как результат диссертационного исследования, высказанные автором в ходе «круглого стола», по обсуждению проекта Налогового Кодекса России 18 июня 1997 года в Госналогинспекции по г. Москве с участием высших должностных лиц Госналогслужбы России и Минфина России, признаны, в своем обобщающем выступлении, руководителем Департамента налоговых реформ Минфина России Иванеевым А. И. целесообразными при рассмотрении поправок для включения в Налоговый Кодекс России в Блоке предложений Госналогинспекции по г. Москве (подтверждено Письмом налоговой службы от 30 июня 1997 года).

**— 11 —**

## Экономическая сущность и функции налога на прибыль в Российской Федерации

В системе государственных доходов налогам принадлежит важнейшее место. Само существование государства неразрывно связано с налогами. Характер этой связи выражен в знаменитой фразе Бенджамина Франклина: «В этой жизни несомненны две вещи: смерть и налоги».

Налоги являются главным методом перераспределения национального дохода; обеспечивают преобладающую долю доходов бюджета. Так, в доходах центрального бюджета различных государств они составляют около 9/10. Доля налогов в доходах членов федерации и местных бюджетов значительно меньше.

В период строительства социалистической экономики многие экономисты и государственные деятели считали, что налоги с населения, прежде всего подоходный налог с рабочих и служащих государственных предприятий, не имеют политической, социальной и практической почвы для своего существования, а имеют значение только как источник доходов бюджета. На самых разных уровнях высказывалось мнение о необходимости ограничиться взиманием в бюджет платежей с доходов предприятий, объединений, организаций. В 1960 году была предпринята попытка постепенного снижения, вплоть до отмены, налогов с заработной платы рабочих и служащих1. Тогда эта идея была достаточно реальной, так как однотипность экономических условий, жесткая регламентация уровня заработной платы позволяли заранее определить сумму налога и предусмотреть его как элемент оплаты труда. Изъять налог можно было и через соответствующую корректировку выплачиваемой суммы.

Подобные действия абсолютно неприемлемы в условиях рыночной экономики. Экономическая реформа предполагает не только сохранение налогов как с предприятий, так и с населения, но также и расширение их финансовой и социальной роли.

Налоги заменили ранее существовавшую систему распределения прибыли социалистических предприятий: в бюджет изымалась ее часть, оставшаяся после формирования в соответствии с установленными нормативами различных производственных фондов. В условиях многообразия форм собственности данная система неприменима, поскольку не обеспечивает равных условий хозяйствования предприятий различных организационно-правовых форм собственности. Налогообложение прибыли, лишено этого недостатка, и не препятствует рыночной конкуренции.

В условиях рыночной экономики у государства остается меньше возможностей влиять на развитие тех или иных процессов в обществе путем прямых предписаний, запретов и т.п. Такое влияние все больше приобретает характер косвенного и осуществляется, в том числе, посредством налогообложения. При этом преследуются экономические и социальные цели.

## Порядок налогообложения прибыли

Понятия прибыли и дохода. Во всех развитых странах мира -установлены налоги на прибыль или доход юридических лиц. В России статьей 5 закона от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» также предусмотрено обложение доходов и прибыли.

При всей схожести понятий «доход» и «прибыль» между ними есть одно принципиальное различие. Если «прибыль» означает результат хозяйственной деятельности, определяемый как разница между доходами и расходами, осуществленными в рамках этой деятельности, то под «доходом» при отсутствии дополнительных указаний в большинстве случаев понимается лишь непосредственная выручка налогоплательщика без учета понесенных им расходов.

Первоначально допускалась возможность введения в России не налога на прибыль, а подоходного налога с предприятий. Однако выбор, на сегодня уже окончательный, был сделан в пользу обложения прибыли: «валовая прибыль с наибольшей полнотой и объективностью показывает результаты работы любого предприятия от всех видов его хозяйственной деятельности, именно прибыль на практике отражает экономическую категорию «прибавочная стоимость», которая собственно и подлежит распределению между участниками производственного процесса и государством»1.

На сегодняшний день налогом на доход облагаются дивиденды и проценты по ценным бумагам, доходы от долевого участия в других предприятиях (статья 9 Закона «О налоге на прибыль предприятий и организаций»). Для иностранных компаний предусмотрено также обложение доходов, источник которых находится в России, и не связанных с их деятельностью в стране: доходов от использования авторских прав, лицензий, от аренды, фрахта и других (статья 10).

Источники правового регулирования налогообложения прибыли. Как и обложение любыми налогами, обложение налогом на прибыль регулируется прежде всего специальными законами. Такие законы принимаются с соблюдением достаточно сложной процедуры, установленной в Конституции и должны соответствовать налоговым положениям, закрепленным как в основном законе, так и в базовом законе о налогах. Роль последнего в России играет закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (будет заменен Налоговым Кодексом).

Специальным законом является закон от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 («О налоге на прибыль предприятий и организаций», многократно изменявшийся и дополнявшийся). Этот закон определяет круг субъектов налогообложения (плательщиков налога), объект налогообложения, устанавливает

## Разработка оптимального сочетания регулирующей и фискальной функций налога на прибыль

В России рыночные отношения формируются, как говорится, с чистого листа, а структуры рынка скорее можно назвать переходными, чем сложившимися. Это сильно ограничивает возможности использования тех налоговых механизмов, которые приспособлены для зрелого рыночного хозяйства. Поэтому теоретически стройная налоговая система в российских условиях оказывается плохо сбалансированной: ни государство не может с ее помощью добиться желаемых результатов, ни предприятия не в состоянии решать стоящие перед ними сложные задачи.

Нежелательно всю нынешнюю налоговую систему разрушать до основания: очередная коренная ломка была бы нецелесообразной затеей. Но сохраняя все разумное и даже то, что не слишком пока мешает (чтобы избежать потрясений), необходимо весьма существенно откорректировать уровень налогообложения, структуру налогов и порядок их взимания.

Многочисленные налоги, которые в развитом рыночном хозяйстве позволяют учесть нюансы и тонко регулировать хозяйственный процесс, у нас искажают формирующиеся экономические механизмы и могут отрицательно сказаться на всей структуре экономических отношений. В частности, это относится и к налогу на прибыль.

Сегодня один из самых дискуссионых вопросов — в чем должно состоять стимулирующее воздействие налогов на производство? Ведь многие льготы, с которыми так беспощадно готов расправиться Минфин России, тоже представлялись в надежде на стимулирующее воздействие. В большинстве случаев надежды не оправдались. Возможно, в ходе обсуждения Налогового Кодекса удастся найти нешаблонные решения.

Используя диалектический подход: тезис, антитезис — синтез, исследуем ряд концептуальных идей.

Своеобразие российской экономики в том, что в результате ее либерализации налоги стали собираться не столько по месту возникновения доходов, сколько с уже их перераспределенной части в торговом и финансовом секторах. Оборот торгового капитала подпитывается множеством посреднических структур, «облепивших» в результате неумело проведенной приватизации нефтяные компании, металлургические предприятия. Так называемые компании по сбыту продукции — это «черные дыры», бюджета, через которые утекает рентный доход страны. Две трети этих доходов сосредоточены в топливно сырьевых отраслях.