Волкова, Елена Геннадьевна. Влияние прямого налогообложения на эффективность деятельности промышленных организаций :дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Волкова Елена Геннадьевна; [Место защиты: Финансовый ун-т при Правительстве РФ].- Москва, 2012.- 209 с.: ил. РГБ ОД, 9 12-5/3591

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1 Теоретические основы прямого налогообложения и его регулирующая роль в экономической деятельности промышленных организаций 13**

1.1 Тенденции развития прямого налогообложения в воспроизводственном процессе..13

1.2 Влияние прямого налогообложения на предпринимательскую активность промышленных организаций 23

1.3 Воздействие отдельных системообразующих налогов на развитие производства .42

**Глава 2 Модернизация промышленного производства и налоговая составляющая ее реализации 62**

2.1 Современное финансово-экономическое состояние обрабатывающих отраслей промышленности 62

2.2 Методологические аспекты расчета показателей налоговой нагрузки и эффективной налоговой ставки 74

2.3 Налоговый механизм регулирования предпринимательской деятельности промышленных организаций 88

**Глава 3 Основные направления совершенствования прямого налогообложения для эффективного развития промышленных организаций 103**

3.1 Меры по совершенствованию прямого налогообложения для формирования источников финансирования капитальных вложений в основные фонды 103

3.2 Развитие налогового стимулирования обновления основных производственных фондов с учетом зарубежного опыта 123

3.3 Средства в офшорных юрисдикциях как источник финансирования потерь бюджета в связи с предоставлением налоговых стимулов 137

Заключение 155

Список использованных источников 164

* [Влияние прямого налогообложения на предпринимательскую активность промышленных организаций](http://www.dslib.net/finansy/vlijanie-prjamogo-nalogooblozhenija-na-jeffektivnost-dejatelnosti-promyshlennyh.html#5236581)
* [Методологические аспекты расчета показателей налоговой нагрузки и эффективной налоговой ставки](http://www.dslib.net/finansy/vlijanie-prjamogo-nalogooblozhenija-na-jeffektivnost-dejatelnosti-promyshlennyh.html#5236582)
* [Налоговый механизм регулирования предпринимательской деятельности промышленных организаций](http://www.dslib.net/finansy/vlijanie-prjamogo-nalogooblozhenija-na-jeffektivnost-dejatelnosti-promyshlennyh.html#5236583)
* [Развитие налогового стимулирования обновления основных производственных фондов с учетом зарубежного опыта](http://www.dslib.net/finansy/vlijanie-prjamogo-nalogooblozhenija-na-jeffektivnost-dejatelnosti-promyshlennyh.html#5236584)

## Влияние прямого налогообложения на предпринимательскую активность промышленных организаций

Главная цель деятельности любой коммерческой организации -максимизация прибыли. Это положение признается учеными-экономистами, а также закреплено в законодательстве Российской Федерации. Так, согласно ст.е 2 Гражданского кодекса Российской Федерации «предпринимательская деятельность - самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг». А. Смит указывал «помыслы о своей собственной частной прибыли являются единственным мотивом, побуждающим владельца всякого капитала вкладывать его в земледелие, в мануфактуры или в какую-либо особую отрасль оптовой или розничной торговли» . А. Курно отмечал, что на рынке действия фирмы по выпуску продукции направлены на максимизацию прибыли при заданном объеме выпуска фирм-конкурентов22.

Очевидно, что увеличение прибыли в какой-либо сфере деятельности при прочих равных условиях, включая отсутствие изменений в других сферах деятельности, способствует появлению новых хозяйствующих организаций в этой сфере деятельности. Таким образом, прибыль является первичной движущей силой развития хозяйствующих субъектов.

Вместе с тем увеличение деловой активности, обусловленное возможностью получения приемлемого размера финансового результата, приводит к росту совокупных экономических показателей региона и государства, что в конечном счете результируется в темпах макроэкономического роста государства, а также в иных экономических показателях, как, например, объем налоговых доходов бюджетов бюджетной системы государства, объем расходов бюджета, степень инвестиционной привлекательности государства и Другое.

Исходя из изложенного выше, следует, что государство заинтересовано в создании условий для получения хозяйствующими субъектами (или потенциальными хозяйствующими субъектами) приемлемого размера прибыли. Безусловно, деятельность государства не ограничивается только этим направлением, существует множество иных задач, решение которых также способствует развитию предпринимательской активности, например, устранение барьеров для доступа на рынки, создание стабильного и адекватного правового поля, обеспечение безопасности предпринимательской деятельности и т.п. Тем не менее все эти задачи следует признать производными, поскольку они направлены на развитие условий для достижения основной цели предпринимательской деятельности. Другими словами, при отсутствии возможности получения приемлемой величины прибыли от деятельности в обозримом будущем в данном государстве в данной сфере, наличие иных условий для ведения предпринимательской деятельности (в стандартной модельной ситуации независимого рационального рыночного предпринимательства) не может способствовать притоку инвестиций. С другой стороны, при наличии потенциальной возможности получения приемлемой величины прибыли в обозримом будущем, вопросы обеспечения соответствующих условий ее получения становятся предметом отдельного анализа со стороны инвесторов и в ряде случаев отдельные недостатки таких условий могут быть приняты инвесторами в качестве приемлемых рисков ведения предпринимательской деятельности.

Вопросы, связанные с необходимостью и границами государственного регулирования деятельности хозяйствующих субъектов, были и остаются предметом дискуссий между учеными-экономистами. Меркантилисты и кейнсианцы считали, что вмешательство государства в экономические процессы оказывает позитивное влияние на развитие экономики и, следовательно, является целесообразным и даже необходимым. Физиократы и классики экономической теории выступали резко против государственного вмешательства, полагая, что законы экономики способны выступать в качестве необходимых и достаточных регуляторов экономической активности хозяйствующих субъектов, а воздействие на эти механизмы извне лишь приводит к сбоям, снижая эффективность экономических процессов. На сегодняшний день позиция о необходимости государственного регулирования экономических процессов получила широкое практическое подтверждение в ходе экономических кризисов с тяжелыми социальными последствиями. Сегодня основные споры ведутся только о границах такого воздействия.

Следует выделить 2 формы государственного экономического регулирования: 1. Прямое регулирование, т.е. непосредственное административное вмешательство государства в финансово-хозяйственную сферу деятельности хозяйствующего субъекта (например, государственные капиталовложения, дотации, субвенции, субсидии, прочее). 2. Косвенное регулирование, т.е. разработка и осуществление денежно-кредитной, налоговой, амортизационной, таможенной и иных политик, в том числе путем введения/изменения/исключения различных льгот и санкций. Преимущества косвенной формы налогового регулирования заключаются в следующем: а) значительная экономия государственных средств при достижении результатов, сравнимых с результатами прямого регулирования, за счет активизации деятельности самих субъектов хозяйствования. Например, предоставление налоговой льготы в виде амортизационной премии позволило государству снизить затраты в период приобретения объекта основных средств со 100% его стоимости (в рамках прямого финансирования) до 2 или 6% от его стоимости (20% от суммы амортизационной премии по данному основному средству - 10 или 30% от первоначальной стоимости); б) мультипликативный эффект, за счет которого развитие получают как данная сфера, так и смежные сферы деятельности. Так, если государство предоставляет экономические преференции организациям, занятым в сфере производства оборудования, то в результате воплощения этих мер, сфера производства оборудования будет развиваться опережающими темпами. Кроме того, ускорение получат отрасли, которые используют в своей деятельности результаты деятельности организаций сферы производства оборудования либо являются поставщиками и подрядчиками этой отрасли. Воздействуя через налогообложение на величину прибыли, государство должно принимать во внимание указанные особенности. Среди основных общепринятых показателей, характеризующих степень влияния государства на прибыль организаций, выделяют: прибыльность затрат отражает уровень прибыли от основной деятельности на 1 рубль текущих затрат.Прибыльность затрат = (Доходы - Расходы - Прямые налоги) / (Расходы + Прямые налоги - Налог на прибыль организаций). Таким образом, прямые налоги, за исключением налога на прибыль организаций, включаются в состав издержек организации, при этом все прямые налоги уменьшают прибыль, тем самым снижая значение данного показателя. прибыльность продаж показывает долю прибыли от основной деятельности в выручке от реализации.

## Методологические аспекты расчета показателей налоговой нагрузки и эффективной налоговой ставки

Так, при расчете налоговой нагрузки в целом на экономику государства целесообразно учесть все налоговые платежи, включая налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные пошлины, в то время как при расчете налоговой нагрузки в отдельной организации данные налоговые платежи и таможенные пошлины следует исключить из расчета.

На основании изложенного выше налоговая нагрузка на макроуровне представляет собой долю начисленных налогов и сборов в ВВП за определенный период времени, на микроуровне - долю начисленных налогов и сборов в выручке компании (без учета косвенных налогов и НДФЛ) за определенный период времени.

Величина налоговой нагрузки как на макро-, так и на микроуровне, существенно зависит от установленного государством уровня налоговых ставок. Американский экономист А. Лаффер доказал, что существует определенная налоговая ставка, при превышении которой налоговые поступления начинают сокращаться.

При превышении предельных ставок налогообложения происходит рост теневой экономики, перенос бизнеса в другие страны, финансовая нестабильность, ускорение инфляции, накопление государственного долга, падение темпов экономического роста, политическая перегруппировка сил. Дальнейшее увеличение государственных расходов не приводит к улучшению социальных показателей.

Следовательно, для достижения оптимального соотношения между государственными и частными интересами необходимо достижение оптимальной величины налоговой ставки.

Специалисты World Bank Group и компании PriceWaterhouseCoopers55 провели исследование, направленное на анализ налоговых ставок стран мира, сложившихся по итогам 2008 года. Для этих целей в каждой стране были выбраны производственные компании, производящие и продающие производимую продукцию на внутреннем рынке. Налоговая ставка определялась как доля налогов и сборов, уплаченных компаниями за 2008 год, к сумме прибыли до налогообложения (т.е. суммы уплаченных налогов и сборов были добавлены к чистой прибыли компании). Налоги, участвовавшие в расчете, включают налог на прибыль, налоги, начисляемые на выплаты персоналу, и социальные взносы, налог на имущество, налог с продаж, прочие налоги и сборы, за исключением налога на добавленную стоимость, налога на доходы физических лиц, иных налогов, плательщиком которых не являются компании.

По итогам исследования Российская Федерация заняла 129-е место среди участвовавших в исследовании 183 стран мира по показателю налоговой ставки. Более подробно данные приведены в Приложении В.

Подобная методика позволяет провести сравнение налоговых систем разных стран мира за счет выбора для исследования аналогичных по виду деятельности компаний. Однако выбор в качестве объекта исследования сумм фактически уплаченных налогов и сборов компанией и соотнесение с прибылью до учета всех налогов (включая зарплатные), может привести к несопоставимым цифрам по разным странам. Так, использование в знаменателе единого показателя прибыли до налогообложения не позволяет оценить влияние разных налогов, различий в налоговых ставках и порядках расчета. А оценка налоговой ставки по сумме фактически уплаченных налогов не показывает влияния зачета переплат и накапливания налоговой недоимки.

Как таковое понятие эффективной налоговой ставки не введено ни в теории, ни в практике российских компаний. В то же время оно встречается в международных стандартах финансовой отчетности IAS 12. Компании, отчитывающиеся по международным стандартам, раскрывают в отчетности показатель эффективной налоговой ставки по налогу на прибыль.

Под эффективной налоговой ставкой обычно понимают долю начисленных налоговых платежей с учетом движения начисленных отложенных налоговых платежей в источнике (базе исчисления) налоговых платежей. Учет движения отложенных налоговых платежей связан в первую очередь с расчетом налога на прибыль организаций и обусловлен спецификой расчета данного показателя. Так, начисление отложенных налоговых активов и обязательств корректирует сумму текущего налога на прибыль организаций. Соответственно, изъятие сумм отложенных налоговых платежей, т.е. отложенных налоговых активов и обязательств, начисленных за рассматриваемый период времени, приведет к некорректному расчету показателя налоговой ставки.

Таким образом, эффективная налоговая ставка по налогу на прибыль организаций рассчитывается как частное от деления текущего начисленного налога на прибыль организаций за вычетом изменений в отложенном налоговом обязательстве и отложенном налоговом активе за период на прибыль до налогообложения.

В то же время использование данной формулы в условиях Российской Федерации приведет к некорректным результатам из-за отражения доходов и расходов прошлых лет, а также соответствующих сумм налогов в текущем периоде56. Следовательно, для оценки эффективной налоговой ставки необходимо учесть данные показатели в расчете. Так,

Эффективная налоговая ставка = (Текущий начисленный налог на прибыль организаций за вычетом изменений в отложенном налоговом обязательстве и отложенном налоговом активе за период, а также суммы налога, относящейся к прошлым налоговым периодам, с учетом суммы налога, относящегося к текущему налоговому периоду, отраженному в будущих периодах ) / Прибыль до налогообложения, за исключением финансового результата прошлых налоговых периодов, с учетом финансового результата текущего налогового периода, отраженного в будущих периодах.

## Налоговый механизм регулирования предпринимательской деятельности промышленных организаций

Таким образом, следует учесть, что увеличение порогового значения показателя не позволило даже поддержать структуру распределения основных фондов между амортизируемым и неамортизируемым имуществом, соответствующую уровню ежегодной инфляции. Иными словами, смещение имущества в сторону амортизируемого продолжается.

Для учета фактора инфляции целесообразно рассмотреть ежегодное приведение показателя порогового значения первоначальной стоимости основных фондов в соответствие с индексом-дефлятором ВВП. Подобный подход используется, например, при формировании налоговой базы по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности; при определении предельной величины доходов, ограничивающей право организации на применение упрощенной системы налогообложения.

Данная норма, по заявлениям Министерства финансов Российской Федерации, позволяет отнести на расходы до 50% первоначальной стоимости основных средств в течение первой четверти срока их полезного использования62.

Следовательно, применение нелинейного метода амортизации действительно позволяет организациям существенно увеличить суммы амортизационных расходов в первые годы использования объектов основных средств. Однако переход на нелинейный метод амортизации создает существенные сложности, из-за которых некоторые организации отказываются от его использования. Так, в первую очередь необходимо перенастроить существующие бухгалтерские системы автоматического расчета амортизации по налоговому учету. Затем установить порядок деления расходов по амортизации на косвенные и прямые расходы (что зачастую приводит к формированию дополнительных групп объектов основных средств в рамках амортизационных групп). В-третьих, необходимость ведения пообъектного учета основных средств как для расчета отложенных налогов, возникающих из-за расхождений между методами начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, так и для целей реализации объектов основных средств.

В целях решения возникающих проблем у организаций при использовании нелинейного метода амортизации и сближения налогового и бухгалтерского учета основных средств возможно введение для целей бухгалтерского учета аналогичного метода начисления амортизации или внесение изменений в существующий метод уменьшаемого остатка.

Льгота по единовременному списанию на расходы 10% (30% для основных средств, входящих в состав 3-7 амортизационной группы) от первоначальной стоимости основных средств, в качестве амортизационной премии широко применяется на практике. Единственным ограничением служит необходимость восстановления прежде признанной в расходах амортизационной премии при реализации основных средств ранее пяти лет с даты приобретения и постановки на учет. В то же время установление повышенной амортизационной премии только по определенным амортизационным группам может приводить к ограничениям в обновлении основных средств, принадлежащих к прочим амортизационным группам. 4. Возможность использования повышающих коэффициентов амортизации ограничивается условиями применения: «2» для основных средств, работающих в условиях агрессивной среды либо повышенной сменности, «3» для основных средств (входящих в состав 4 - 10 амортизационной группы), являющихся предметом договора лизинга либо используемых только для осуществления научно-технической деятельности. Так, под эксплуатацией в условиях повышенной сменности понимается работа основных средств в трехсменном или круглосуточном режиме, за исключением ситуаций, когда основные средства предназначены для работы в таком режиме. Трехсменный и круглосуточный режим рассматривается в качестве эксплуатации в условиях повышенной сменности, поскольку при подготовке Классификации основных средств для включения в амортизационные группы сроки полезного использования основных средств устанавливались исходя из двухсменного режима их работы. Под эксплуатацией в агрессивной среде следует понимать совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации63. К работе в агрессивной среде приравнивается нахождение основных средств в контакте с взрывоопасной, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации. Таким образом, указанные условия применения повышающего коэффициента амортизации «2» существенно ограничивают возможности его использования организациями. Применение повышающего коэффициента амортизации «3» для основных средств (входящих в состав 4 - 10 амортизационной группы), являющихся предметом договора лизинга либо используемых только для осуществления научно-технической деятельности, организациями обрабатывающей промышленности достаточно ограничено как вследствие специфики самого коэффициента, так и сложившейся практики налоговых органов в части операций лизинга. Указанные выше преференции позволяют снизить сумму налога на прибыль организаций к уплате в течение первых лет после ввода в эксплуатацию объекта. За счет применения указанных норм сумма амортизационных расходов превышает сумму амортизационных расходов по линейному методу. Эффект можно оценить, например, как произведение средней ставки размещения средств в коммерческом банке на сумму сокращения расходов на уплату налога.

## Развитие налогового стимулирования обновления основных производственных фондов с учетом зарубежного опыта

Таким образом, отражение лизинговых операций привело к уменьшению налоговой нагрузки КрАЗ (уменьшение текущего налога на прибыль организаций при неизменной выручке от реализации), но дало обратный эффект на эффективную налоговую ставку по налогу на прибыль организаций для компании (в силу наличия прочих расходов, не учитываемых для целей налогообложения).

Льгота для компаний в виде предоставления права ускоренной амортизации объектов основных средств, находящихся в лизинге, дает временный эффект, снижая налоговую нагрузку в первые годы использования и увеличивая в последующие. При этом эффективная ставка налога на прибыль организации остается неизменной (при отсутствии расходов, не учитываемых в целях исчисления налога на прибыль организаций). Отсутствие снижения эффективной ставки показывает, что предоставление данной льготы направлено на получение временного преимущества для организаций, обновляющих основные фонды за счет лизинговых операций, и не приводит к сокращению налоговой нагрузки за весь период эксплуатации данных объектов. Следовательно, данная льгота может использоваться для стимулирования обновления отдельных видов основных средств организаций.

При этом следует отметить, что достаточно большое число налоговых споров связано с операциями лизинга. Среди основных вопросов, которые решаются в судебном порядке, следует выделить: Неправомерность включения в расходы сумм лизинговых платежей лизингополучателем при отсутствии в договоре лизинга порядка определения выкупной стоимости имущества89. Следует отметить, что претензии со стороны налоговых органов в части порядка формирования лизинговых платежей и отражения в договоре порядка расчета выкупной стоимости имущества направлены на переквалификацию операции лизинга в сделку купли-продажи объекта основных средств. Для оптимизации временных и прочих затрат как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов, следует закрепить необходимость учета сложившейся судебной практики по данному вопросу при вынесении решений налоговых органов по данному вопросу. Заключение договоров возвратного лизинга (организация продает имуществу другой компании и берет это же имущество в лизинг). Следует учесть, что сделки возвратного лизинга зачастую направлены не на получение налоговой выгоды, а на оптимизацию денежных потоков организаций и увеличения ликвидных активов (за счет реализации менее ликвидных основных средств). В случае если подобная операция заключается между двумя компаниями, стабильно получающими прибыль и уплачивающими налоговые платежи как по налогу на прибыль организаций, так и по НДС, также необходимо учитывать сложившуюся судебную практику при вынесении решений налоговыми органами. В то же время, если подобная операция заключается между взаимозависимыми компаниями, одна из которых является убыточной, налоговым органам целесообразнее проверить рыночный уровень цен сделки и оспаривать уровень наценки компании продавца и компании лизингодателя. Направленность деятельности лизинговых компаний на получение необоснованной налоговой выгоды91. В данной ситуации налоговым органам при вынесении решений по итогам налоговых проверок следует руководствоваться сложившейся судебной практикой и рассматривать вопросы рыночности лизинговых ставок и планов-прогнозов развития лизинговых компаний. Это позволит снизить вероятность налоговых споров для добросовестных налогоплательщиков и налоговых органов. На основании изложенного выше следует отметить, что на текущий момент в налоговом законодательстве предусмотрены существенные налоговые льготы для приобретения основных средств за счет операций лизинга. Это позволяет рассчитывать, что при выходе экономики из кризиса и увеличении темпов экономического роста лизинговые отношения будут приобретать все большую привлекательность для инвесторов и приведут к ускоренному обновлению основных фондов в промышленности. Вместе с тем необходимо учитывать, что лизинговые отношения могут использоваться компаниями и с единственной целью - в виде получения налоговой выгоды без реального движения обновления основных средств. Следует отметить, что в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый периода 2012 и 2013 годов поднимается вопрос о необходимости анализа практики применения повышающих коэффициентов амортизации и решения о дальнейшем использовании данных коэффициентов на фоне увеличения размера амортизационной премии и корректировке состава амортизационных групп (в целях сокращения сроков полезного использования отдельных видов основных средств).

С учетом изложенного и в рамках решения задачи стимулирования модернизации основных производственных фондов, предлагается изменить текст подп. 1 п. 2 ст. 259.3 Налогового кодекса Российской Федерации следующим образом:

«Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3 в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга) и учитываемых на балансе в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам; к основным средствам, приобретенным у взаимозависимых лиц, определяемых в соответствии со статьей 105-1 Налогового кодекса Российской Федерации; к основным средствам, приобретенным по договорам возвратного лизинга; к основным средствам, по которым срок полезного использования у предыдущих собственников превысил 50% срока полезного использования объекта основных средств».