Попков Максим Дмитриевич. Роль налога на прибыль в системе прямого и косвенного налогообложения : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2003 178 c. РГБ ОД, 61:03-8/2703-0

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КЛАССИФИКАЦИИ НАЛОЕОВ В РОССИИ И ЗА РУБУЖОМ

1.1 Развитие концепций разграничения налогов на прямые и косвенные 10-25

1.2 Соотношение прямого и косвенного обложения в зарубежных налоговых системах 26 - 44

ЕЛАВА 2. АНАЛИЗ РОЛИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРИ ВЗАИМОДЕЙСТВИИ ЭЛЕМЕНТОВ ПРЯМОГО И КОСВЕННОГО ОБЛОЖЕНИЯ

2.1. Оценка влияния налога на прибыль на темпы экономического рос та и на доходы бюджетов всех уровней 45 -62

2.2. Анализ современных 'законодательных новаций по налогу на при быль 63-85

23. Особенности взаимодействия элементов прямого и косвенного обложения при реализации норм главы 25 НК РФ 86 - 110

ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИЙ ДЛЯ НАЛОГОВЫХ ЦЕЛЕЙ

3.1 .Перспективы налогового учета в российской практике налогообложения 111 - 130

3.2. Налоговое администрирование и некоторые пути оптимизации

налоговых обязательсгв 131 - 149

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ! 50 - 156

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 1 57 - 1 64

ПРИЛОЖЕНИЯ 165- 178

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**По мере становления в России основ рыночного управления и адекватных им принципов хозяйствования совершенствуются технологии налогообложения. Однако в силу объективных трудностей начального этапа развития рыночной экономики допускаются просчеты в реформировании системы налогового администрирования: многократно усложняются алгоритмы формирования налоговых обязательств, а продекларированное уменьшение совокупной налоговой нагрузки на практике не подтверждается.

Многочисленные корректировки положений Налогового кодекса Российской Федерации (ПК РФ) с 1999 по 2003 г. подтверждают неадекватность целевых установок российской налоговой системы принципам рыночного управления и хозяйствования. За этот период система налогообложения претерпела кардинальные изменения. Введение в российскую практику главы 25 ПК РФ "Налог на прибыль организаций" коренным образом отразилось на взаимосвязях прямых и косвенных налогов. Новые принципы налогообложения прибыли организаций реализуются главой 25 ПК РФ таким образом, что в орбиту формирования обязательств перед бюджетом *по*налогу на прибыль вовлечены сразу несколько прямых и косвенных налогов. Новое администрирование налога на прибыль, особенно введение налогового учёта, подтверждает наличие в российской налоговой практике такого явления как конвергенция элементов прямого и косвенного налогообложения. В связи с этим требуется обстоятельное изучение ее последствий как для налогоплательщиков с точки зрения их финансовых интересов, так и для государства исходя из его бюджетных приоритетов. Кроме того, оценка таких изменений необходима в связи с неоднозначными мнениями учёных и практиков о целесообразности обособления налогового учёта в системе бухгалтерских учётных действий. Анализ последствий налоговых новаций необходим также и для преобразования налогового аудита в систему, отражающую не только карди-

пально измененную практику администрирования налога на прибыль, по и современные условия государственного регулирования экономики.

Действующая с 2002 г. практика налогового учета и порядок составления налоговых регистров противодействуют продуктивной реализации корпоративных финансовых и бюджетных интересов. По предварительным прогнозам, в 2002 г. недобор налога на прибыль по сравнению с планом составит 27о в консолидированный бюджет и 15% в федеральный бюджет. Такое положение, в частности, обусловлено тем, что до настоящего времени налоговый учет практикуется без должного методологического обоснования. В этой связи содержание многих статей главы 25 НК РФ, регламентирующих порядок признания доходов и расходов организации для целей налогообложения, можно признать экономически и юридически противоречивым.

Следовательно, без глубокого анализа проблем, созданных новациями по налогу на прибыль, весьма 'затруднительно выбирать пути усиления роти налогов в формировании бюджетных доходов при условии сохранения финансовой устойчивости бизнеса. Для этого требуется предварительная оценка сложившихся тенденций формирования российской и зарубежных налоговых систем, основ российского налогового законодательства и механизмов выведения налоговых обязательств в условиях реальной практики хозяйствования. Это позволит выявить закономерности эволюции налогообложения и па этой основе развить стратегию структурирования системы прямых и косвенных налогов в РФ.

Такой многоаспектный анализ необходим не только для понимания причин недобора налогов, сокрытия налоговых баз. других нарушений налогового законодательства, но и для разработки стратегии оптимизации налоговой системы России.

**Состояние изученности проблемы.**Фундаментальный вклад в развитие теории и практики налогообложения внесли такие ученые, как Боголе-пов Д.. Ьрызгалин А.В.. Вознесенский Э.А.. Горский И.В.. Гусев В.В.. Иване-св Л.И.. Князев В.Г.. Окунева Л.П.. Павлова .. Пансков В.Г., Пепе.тяев

С.Г.. Поляк Б.Г.. Родионова В.М.. Романовский М.В., Синельников С.Г.. Шагалов С.Д.. Черник Д.Г.. Юткина Т.Ф. и другие, а также зарубежные исследователи П. Самуэльсон. К. Макконнелл. С. Брю. Джефри Дж. Сакс. Бен Дж. М. Терра и т.д.

В опубликованных работах глубоко проанализированы генезис налоговых плагежеи и сборов, их методико-правовые основы, а также современные недостатки налогового администрирования. Однако отдельные вопросы правового и процедурного регламента структурирования системы налоговых обязательств, организации налогового учета и системного налогового контроля остаются еще недостаточно исследованными.

В настоящее время без должного внимания ученых осталась проблема обеспечения продуктивных связей между прямыми и косвенными налогами при исчислении налога на прибыль для устранения практики двойного, а в некоторых случаях и тройного налогообложения. Новое осмысление методологии налогообложения прибыли актуально и необходимо для оптимизации причинно-следственной зависимости между структурой налоговой системы и факторами экономического рос і а. Эти знания могут быть моложены в основу формирования механизмов, реализующих требования теории справедливого налогообложения наряду с потребностью правовой поддержки экономически обоснованной структуры российских налогов.

Актуальность вышеназванных проблем предопределила выбор іемьі исследования, его структуру и методы практического анализа взаимодействия прямых и косвенных налогов в условиях нового администрирования налога на прибыль.

**Цель и задачи исследования.**Цель исследования состоит в выявлении закономерное і ей формирования структуры российской и зарубежных налоговых систем, в раскрытии принципов этого процесса и обосновании механизма рационального взаимодействия прямых и косвенных налогов при современных технологиях выведения обязательств по налогу на прибыль. Такая

целевая установка диссертации предопределила выоор и решение следующих задач:

исследовать исторически известные и современные способы структурирования налогообложения, выявить тенденции и обосновать закономерности этого процесса'.

изучить структуру некоторых зарубежных налоговых систем с целью выявления их причинно-следственной ориентации на прямое или косвенное обложение и сопоставить полученные результаты со спецификой структурирования российской системы налогообложения:

определить влияние прямых и косвенных налогов на финансовый потенциал хозяйствующих субъектов и доходную базу бюджетов всех уровней;

на основе системного анализа элементов налогообложения по основным бюджетообразующим налогам раскрыть механизм их взаимодействия при реализации норм і лавы 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" для обоснования возможностей налоговой оптимизации;

оценить принципы и обосновать новые методы системного налогового учета, адаптирующие его к действующей системе бухгалтерского учета и способствующие упрощению расчетов базы обложения налогом на прибыль:

разработать новые направления развития администрирования налога на прибыль и на этой основе определить нуги функционального улучшения систем налогового контроля и налоіового аудита с учетом іребований главы 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций".

**Предмет и объект исследования.**Предметом исследования является механизм взаимодействия прямых и косвенных налогов. Объектом исследования является практика методико-правового регулирования обязательств по налогу на прибыль организаций Москвы за период с 1998 по 2002 гг.

**Методология исследования.**Теоретической и методической основой диссертации явились международные и отечественные фундаментальные исследования проблем налогообложения, 'законодательные, нормативно-правовые акты, методические указания и инструкции МНС РФ. При выпол-

нении работы критически изучено действующее налоговое законодательство и концепции по его совершенствованию. Были использованы данные статистических сборников по развитию экономики, финансов и налогообложения. формируемые МФ РФ, МПС РФ, ГТК РФ и Госкомстатом РФ. Исследована и научно обобщена информация организаций различной отраслевой специализации, передовая практика налогового администрирования.

Использованы общенаучные методы исследований: диалектический метод, анализ и синтез, проведены сравнительный и структурно-динамический анализ. Обработка и изучение данных исследования проводились с использованием информационных технологий.

**Научную новизну выполненного исследования**составляют следующие положения, выносимые на защиту:

установлена причинно-следственная зависимость структур российской и зарубежных налоговых систем от состояния экономики и полишки каждого государства, определяющая стратегию развития налогообложения в России на основе принципа адекватности налогового бремени реальному экономическом) потенциалу:

проведен сравнительный анализ влияния основных прямых и косвенных налогов на финансовый и бюджетный потенциалы, показывающий усиление совокупною налогового беремени и повышение роли налога на прибыль в сфере взаимодействия прямых и косвенных налогов:

критически оценены принципы разграничения доходов и расходов организации для налоговых целей и механизм, реализующий их на практике. Предложены изменения состава выручки от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационных доходов, расширяющие возможности налогоплательщиков по оптимизации налоговых обязательств;

систематизированы негативные и позитивные факторы, влияющие на величину налоговой базы при расчете обязательств по налогу на прибыль, и обоснованы предложения по их оптимизации. В частности, внесены предложения по корректировке состава и содержания принципов признания расхо-

дов организации для налоговых целей: упразднить принцип делового оборота, заменить принцип рациональности принципом отраслевой предопределенности расходов организации;

критически охарактеризована концепция российского налогового учета и предложены изменения порядка систематизации бухгалтерских показателей для качественной информатизации наиболее важных налоговых регистров, используемых для заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль;

предложен новый подход к разработке варианта учетной налоговой политики организации. В качестве одного из принципов ее формирования выдвинут новый принцип превентивности, предполагающий точное описание не только содержания текущих, но и стратегических расходов, а также изменение методов их списания на затраты в налоговых целях. Такая учетная политика предназначена и для использования в налоговом аудите в качестве методической базы его поетапного проведения.

**Практическая значимость работы**заключается в использовании организациями рекомендуемых в диссертации свойств системного взаимодействия прямых и косвенных налогов при исчислении налога на прибыль. Полученные научные результаты по совершенствованию приемов ведения налогового учета и более качественной формализации некоторых налоговых регистров реализованы в хозяйственной практике организациями Москвы и Московской области. Основные положения диссертации обсуждены на научно-практических семинарах ВЗФЭИ, научно-практических конференциях но налоговым проблемам федерального и регионального значения.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Результаты научного исследования, обобщенные в диссертации, получили одобрение па научно-теоретических конференциях. Рекомендации по совершенствованию элементов системного управления налогом на прибыль в процессе его взаимодействия с другими прямыми и косвенными налогами внедрены ОАО

**г <г**

**\***

''Центральная компания финансово промышленной группы ЧІХМА Авангард".

Общий объем научных статей сосіавил 2,9 п.л. Содержание опубликованных работ соответствует теме диссертации.

## Развитие концепций разграничения налогов на прямые и косвенные

До настоящего времени важным направлением исследования методологии налогообложения является поиск критериев разграничения налогов на прямые и косвенные для установления их оптимального сочетания в структуре налоговой системы. Важное значение при этом имеет позиционирование налогов в составе методов государственного регулирования экономики. Иными словами, все налоги подлежат ранжированию по степени их бюджетного и финансово-хозяйственного значения при реализации экономической политики государства. В плоскости практического решения данной проблемы на страницах налоговой литературы приводятся различные доводы о долевом соотношении этих трупп при формировании бюджета государства на очередной финансовый год.

Впервые деление налогов на прямые и гсосвенные было введено финансовой пачкой исходя из практики. Известный английский философ эпохи меркантилизма Дж. Локк в конце 17 в. предложил в качестве основы их разделения критерий перелагаемое!и налогов [72]. Дж. Локк полагал, что вето тяжесть податного гнета несут собственники земли при господствующем го-гда приходском (церковном) землевладении, когда торговцы и посредники свою долю налогов перекладывают в скрытой форме уменьшенной арендной платы и напрямую через увеличение цен на закупаемые для перепродажи продукты от возделывания земли. Д. Локк предлагал все налоги замени і ь поземельным, освобождающим землевладельцев от бремени переложения, которое они несут в большей мере при множественном обложении, чем при прямом. Из этого вытекает, что неперелагасмый поземельный налог - это прямой налог, а все остальные налоги косвенные [72].

Физиократы, представители теории «чистого дохода», гакже утверждали о неооходимости установления единственного налога с земледельцев, по их мнению, как единственно непереложимого. Они утверждали, что все налоги падают, в конечном счете, на земледельца, потому что он один производит продукцию, другие же классы только перерабатывают этот продукт, потому они не могут нести налоговое бремя. По этой причине они предлагали облагать налогом непосредственно земледельцев, которые в свою очередь, повышая цены на свою продукцию, будут покрывать свои издержки. Всем остальным налогам они дали наименование - косвенные налоги.

Представители классической школы А. Смита считали, что доходы получают не только с земли, но и с капитала и груда. Сам А. Смит, исходя из факторов производства (земля, труд, капитал), дополнил доход землевладельца доходами с капитала и труда. Расширение понятия дохода, подлежащего обложению, позволило ему включить в прямые налоги соответсгвенно налоги на предпринимательскую прибыль владельца капитала и на заработную плату наемною работника. В основу классификации налогов А.Смитом был положен критерий перелаї асмости налоговых нлагежей. Он определял косвенные налоги как налоги, которые связаны с расходами, а потому перелагаемые на потребителя.

Английский экономист Д. С. Милль в своих «Основаниях политической, экономии с некоторыми их применениями к общественной философии» [84] дополнил результаты исследований своих предшественников новыми выводами о классификации налогов. В качестве критерия деления налогов им принимались намерения законодателя. При этом он отмечал, что косвенные налоги имеют неоспоримые преимущества перед прямыми, потому что время и способ взимания - самые удобные для плательщика. До настоящего времени налоговая практика не опровергла тезис Д. Ми л ля о том. что нет налога, в котором не было бы несправедливости. Только разнообразие налогов отчасти нивелирует негативное воздействие на плательщиков одних налогов за счет относительно нейтрального влияния других налогов. Исторически многие ученые пытались систематизировать налоги и предлагали властям пракгиче скис правила, позволяющие использовать их наилучшим образом. Они выдвигали общее требование о том, чтобы налоги по возможности могли прямо падать на плательщика. Соблюдение этого правила, например, по мнению Д.С.Милля, должно было препятствовать тому, чтобы косвенные налоги не наносили урон хозяйству. [9]

Развитие финансовой науки и совершенствование податной практики породило новые взгляды на содержание и практическое значение такого критерия разделения налогов на прямые и косвенные как возможность их переложения. К концу 19 в. признак перелагаемое налогов, лежащий в основе деления налогов на прямые и косвенные, был признан ненадежным и условным. Ученые пришли к выводу о том, что полностью перелагаемых или не-перелагаемых налогов не существуют. Косвенные налоги, по мнению И.М.Кулишера, «не полностью переносятся на потребителя в связи с изменением цен на факторы производства, неэластичностью спроса, уклонениями от уплаты налогов и друг ими причинами. В то же время прямые налоги могут частично перекладываться как на потребителей товаров налогоплаїель-щика, так и на продавцов сырья и материалов» [60].

## Оценка влияния налога на прибыль на темпы экономического рос та и на доходы бюджетов всех уровней

Практикуемая в последние годы политика бюджетного профицита неизбежно уменьшает инвестиционные возможности и ведет к сокращению доходного потенциала бюджетной системы страны. Так. «если в 2001 г. доходы консолидированного бюджета, подчеркивает В.П. Горегляд, - составляли 29,4% ВВП. в 2002 г. - 29,1% ВВП. то в 2003 г. по проекту - 27.8% ВВП. /То последнего времени, - продолжает он, - путем перевода доходного потенциала из региональных бюджетов в федеральный удавалось удерживать ресурсный потенциал федерального бюджета. Но сегодня такая возможность практически исчерпана. В 2003 г. ресурсный потенциал федерального бюджета по сравнению с предыдущим годом предполагается сократить на 1,2% ВВП (с 19,1 до 17,9%) при росте профицита на 0,1% ВВП» [33, с. 1 5].

Ресурсный потенциал бюджетной системы складывается из всех бюджетных доходов (налоговых и неналоговых), а также источников покрытия дефицита бюджета. В случаях профицитного бюджета, ресурсный потенциал бюджетной системы, соответственно, меньше ее доходного потенциала на сумму неиспользованного бюджетного профицита и финансового резерва (то есть финансовых ресурсов, изъятых из экономики в основном через налоги).

В 1992 г. ресурсный потенциал федерального бюджета составлял 19.0% ВВП при дефиците федерального бюджета в 3.2% ВВП, соответственно, его доходный потенциал был равен 15.8% ВВП. Доходный потенциал федерального бюджета в сопоставимом виде (без единого социального налога) в 2003 г. составит по проекту 15.7% ВВП. Практически он равен доходному потенциалу федерального бюджета России в 1992 г.. гго при пом проводится диаметрально противоположный курс профицитной бюджетной политики, поэтому ресурсный потенциал бюджетной системы значительно ниже. :)то. в свою очередь, приводит к сокращению непроцентных бюджетных расходов, а значит, и к ограничению совокупного внутреннего спроса [$$].

Такого рода политика, в конечном счете, неизбежно «замораживает» инвестиционные устремления частного капитала, подталкивая его к фальсификациям бухгалтерской прибыли. Бюджетная система России все в меньшей степени оказывается способной к финансированию общенациональных потребностей, даже при сохраняющейся благоприятной конъюнктуре на рынке нефти и нефтепродуктов. Следует полагать, что бюджетный профицит достигается за счет расширения налоговых баз, а это сокращает ресурсный потенциал бюджетной системы, поскольку налогоплательщики любыми способами стараются минимизировать свои налоговые обязательства. Па наш взгляд, профицит бюджета, возможно, и является вынужденной и временной мерой, но не опирается на продуманную государственную финансовую и налоговую полигику. Профицитная бюджетная политика проводится на фоне налоговой реформы, главной целью которой заявлено снижение налогового бремени на производителя. Такое сочетание финансовых рычагов в принципе возможно только в условиях избыточной финансовой базы государства, когда оно полностью обеспечивает финансовыми ресурсами свои обязательства без ужесточения налогового администрирования. «I] России же. по оценкам специалистов, около 28о государственных обязательств являются нефинансируе-мыми мандатами.

Наиболее радикальные изменения в налоговой системе были сделаны в 2000 г. с введением в действие части второй ПК РФ. а в 2002 т. налоговая реформа была продолжена не самым лучшим образом. При этом прирост налоговых доходов федерального бюджета был определен в сумме 51 1 млрд. руб. (в том числе только за счет введения нового налога на добычу полезных ископаемых на 169,3 млрд. руб.). Рост налоговых доходов федерального бюджета (в сопоставимых ценах с учетом индекса дефлятора) опережает и общий рост доходов бюджетной системы, и бюджетов субъектов РФ. Так. в 2002 г.

## .Перспективы налогового учета в российской практике налогообложения

Многочисленные изменения норм НК РФ. расцениваемые как неустойчивость, противоречивость и непоследовательность развития налогового законодательства, обоснованные нами в предыдущих главах диссертации, имеют и важную позитивную сторону. На сегодняшний день с полной уверенностью можно констатировать отказ МНС РФ от идеи самостоятельной системы налогового учета. Тем самым возобладал здравый смысл и утвердилась отстаиваемая нами позиция о том, что налоговый учет является лишь специализированной сферой всеобщей российской системы бухгалтерского учета.

Прежде всего необходимо отметить, что налоговую политику государ-ства следует основывать на многолетнем мировом опыте, который показывает, что чем здоровее экономика страны, тем меньше разница между прибылью, сформированной по правилам бухгалтерского учета и прибылью для налогообложения. Например, бухгалтерская прибыль по шведским правилам равна налогооблагаемой, исключение составляют только представительские расходы, па которые коррекіируегся (восстанавливается) налоговая база по налогу, если эти расходы превышают предельный норматив.

Интерес представляют результаты анализа взаимосвязи бухгалтерского учета и правил налогообложения в различных странах мира, проведенного ЕС-ТАСИС в рамках проекта реформы налогообложения. [73]. Так. почти все страны Европы (Германия. Франция. Швеция и др.) осуществляют расчет налогооблагаемой прибыли исходя из данных бухгалтерской отчетности, i.e. работают по схемам, представленным на рис. 6.

Законодательством США и Канады заложено два вида формирования учетной информации (для налоговых администраций и для корпоративных финансовых целей). Несмотря на это. на практике налогооблагаемая прибыль формируется на базе данных бухгалтерского учета. Причем, вместе с декларацией о налоге в США контролирующие органы требуют от налогоплательщика объяснений разницы между прибылью для целей бухгалтерского учета и заявленной величиной прибыли в целях налогообложения. Общий вид схемы такого порядка формирования учетной информации для налоговых целей представлен на рис. 7.

Становление в России основ специального налогового учета вызвало массу негативных суждений, особенно со стороны методологов бухгалтерского учета. Наиболее непримиримым противником налоговых новаций главы 25 РІК РФ и обособления налогового учета, а также по многим другим позициям налогового законодательства выступает руководитель департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности МФ РФ Бакаев А.С. В своем интервью газете «Экономика и жизнь» он отмечает: «У меня к главе 25 двоякое отношение. Поправки к ней в конечном итоге ни интересов государства, ни интересов налогоплательщика не выражают. Нормы главы позволяют обманывать государство. Практически по каждой статье можно найти лазейки. И лазейки эти с успехом можно использовать для ухода от налога не только недобросовестным налогоплательщикам, но и просто от незнания. Пример -технологические потери, которые теперь вычитаются из состава расходов, хотя никогда прежде не вычитались. Л расходы по амортизации! В один год можно все списап . а где взять денег, когда появится возможность при-обрести оборудование или транспорт для обновления основных средств? Как представитель бухгалтерской профессии я могу сказать, что главная беда -неоправданное усложнение техники получения данных для исчисления налогооблагаемой базы, так называемая система налогового учета. Многое из того, что в настоящее время прописано, технически невозможно выполнить» [46.

Корпоративные менеджеры также по - разному оценивают налоговые новации 2001-2002 п. Одни из них указывают на их явные погрешности, а др\тие, напротив, отмечают позитивность новаций, особенно в части расширения диапазона расходов, признаваемых для целей налогообложения. Так, например, генеральный директор агрохолдиша «Русагрокашгтал» А.Кобцев пишет: «Для нас налог на прибыль на сегодня - один из самых важных. В следующем году мы планируем расширять бизнес, поэтому крайне заинтересованы в снижении налогового бремени. Мы приветствуем и снижение в

Полтора раза ставки налога на прибыль, и переход на новый порядок учета расходов - они принимаются в полном ооъеме и учитываются сразу, налогооблагаемая база снижается, в итоге предприятие выигрывает» [157J.