Типалина Мария Валерьевна. Реализация налоговой политики государства в области налогообложения прибыли : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Типалина Мария Валерьевна; [Место защиты: Гос. ун-т упр.]. - Москва, 2007. - 181 с. РГБ ОД, 61:07-8/4263

**Содержание к диссертации**

Введение

1. ИССЛЕДОВАНИЕ РОЛИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ НА РАЗНЫХ ЭТАПАХ РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВА 10

1.1. Сущность и роль налоговой политики государства 10

1.2.Прибыль как объект налогообложения 20

1.3.Исторический аспектвзиманияналога на прибыль организаций 27

2. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА В ОБЛАСТИ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ 45

2.1. Существующий механизм взимания налога на прибыль организаций 45

2.2.Международный опыт налогообложения прибыли и его адаптация в российской федерации 64

2.3.Налоговая льгота как основной инструмент налоговой политики в области

налогообложения прибыли 75

3. ОСНОВНЫЕ ПРИОРИТЕТЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ОБЛАСТИ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ 96

3.1. Целесообразность применения налоговых льгот по налогу на прибыль организаций и повышение их эффективности в регулировании экономики на современном этапе 96

3.2. Совершенствование механизма формирования элементов налога на прибыль организаций 116

3.3. Проблемы взаимосвязи налога на прибыль организаций с другими налогами. 127

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 145

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 158

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 167

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 168

ПРИЛОЖЕНИЕ 3 169

ПРИЛОЖЕНИЕ 4 171

ПРИЛОЖЕНИЕ 5 176

ПРИЛОЖЕНИЕ 6 177

ПРИЛОЖЕНИЕ 7 178

ПРИЛОЖЕНИЕ 8 179

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**В последние пятнадцать - семнадцать лет происходили глобальные изменения в области построения налоговой системы, происходившие в связи с налоговой реформой начала 1990-х годов, принятием глав второй части Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) в первой половине 2000-х годов.

Налоговое законодательство изменяется вместе с проведением социально-экономических преобразований, направленных на повышение конкурентоспособности российской экономики, интеграции России в глобальные процессы, происходящие в мировой экономике.

Президент Российской Федерации неоднократно отмечал, что налоговая политика в ближайшие три года (2008-2010 годы) должна быть ориентирована на создание максимально комфортных условий для расширения экономической деятельности и перехода экономики на инновационный путь развития.

В последнее время налоговое законодательство в области налогообложения прибыли в РФ стремительно менялось.

Развитие «современного» налога на прибыль организаций начинается с Закона СССР от 14 июня 1990 года № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» (с изменениями от 10 июля 1991 года). В законе была предпринята попытка определить элементы налога и механизм его исчисления.

С 01 января 1992 года вводится в действие Закон РФ от 27 декабря 1991 года № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». За время его действия было внесено более 20 изменений.

С 01 января 2002 года вступила в силу 25 глава НК РФ «Налог на прибыль организаций», которая внесла существенные изменения в порядок налогообложения прибыли: снижена налоговая ставка в обмен на отмену практически всех налоговых льгот, снято большое количество ранее имевшихся ограничений по отнесению на затраты тех или иных расходов, принципиаль-

**4**но изменилась амортизационная политика, введен налоговый учет для исчисления налоговой базы и т.п. После введения 25 главы ПК РФ в нее вносились многочисленные изменения и дополнения, затронувшие фактически все элементы налога на прибыль организаций.

На современном этапе развития налоговой системы Российской Федерации одной из важнейших задач является создание эффективной системы налогообложения прибыли организаций с учетом интересов налогоплательщиков и государства.

В налоговом законодательстве Российской Федерации присутствует большое число неурегулированных ситуаций, требующих разъяснений Министерства финансов.

Несмотря на многочисленные поправки, вносимые в НК РФ, до сих пор остаются нерешенными спорные вопросы по порядку исчисления налога на прибыль организаций.

Действующее законодательство по налогу на прибыль организаций недостаточно учитывает потенциал налога как регулятора деятельности хозяйствующих субъектов. Изменение налогового законодательства - один из факторов влияния на инвестиционную активность организаций.

Такие механизмы как нелинейный метод амортизации, специальные коэффициенты, амортизационная премия оказывают стимулирующее воздействие лишь в первые годы эксплуатации основных средств. Кроме того, налогоплательщики неактивно используют эти механизмы в своей практической деятельности.

Поэтому актуален вопрос о целесообразности применения при исчислении налога на прибыль организаций инвестиционной льготы.

Дискуссионными остаются вопросы о применении налоговых льгот, о классификации и составе льгот, о формировании статистических форм по учету налоговых льгот, об оценке их эффективности.

Недостаточно исследованы вопросы взаимосвязи и взаимовлияния налогов.

Актуальность данных вопросов определила выбор темы исследования, его содержание и структуру.

Степень разработанности темы. Понятие прибыли, вопросы налогообложения прибыли широко рассматривались в экономической литературе.

Вопросам налоговой политики, налогообложения прибыли посвящены труды ведущих отечественных и зарубежных ученых.

Проблематике, рассматриваемой в работе, посвящены труды современных специалистов в области налогов и налогообложения: Берника В.Р., Брызгалина А.В., Вишневской Н.Г., Вылковой Е.С., Головкина А.Н., Гончаренко Л.И., Горского И.В., Дадашева А.З., Каллистовой Ю.И., Караваевой И.В., Князева В.Г., Кучерова И.И., Лапиной О.Г., Малис Н.И., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Пархачевой М.А., Пушкаревой В.М., Романовского М.В., Толкушкина А.В., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Юткиной Т.Ф. и др.

Изучению эволюции прямых налогов, их влиянию на экономику государства посвящены труды Гурьева А.Н., Исаева А.А., Иловайского СИ., Твердохлебова В.Н., Янжула И.И.

Теоретически прибыль как категория неоднозначно рассматривалась в учениях различных экономических школ.

Цель, задачи исследования. Цель диссертационной работы состоит в разработке и обосновании концептуальных предложений по совершенствованию инструментов налоговой политики в области налогообложения прибыли организаций.

Для достижения цели необходимо решить следующие задачи:

исследовать современную налоговую политику государства, выделить ее основные инструменты;

проанализировать механизм взимания налога на прибыль организаций, выявить существующие проблемы, обосновать предложения по совершенствованию данного механизма;

изучить современный международный опыт взимания налога на прибыль организаций, выделить положения, которые возможно адаптировать в российской налоговой системе;

исследовать практику применения налоговых льгот как основного инструмента налоговой политики, уточнить концепцию предоставления налоговых льгот, формы для учета налоговых льгот, подходы к оценке эффективности их применения;

исследовать практику применения налоговых льгот, действовавших согласно Закону РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» до 2001 года, и пришедших им на смену с принятием главы 25 НК РФ механизмов за 2002 - 2006 годы, разработать предложения по льготированию и введению дополнительных механизмов, направленных на стимулирование инвестиционной активности организаций;

выявить проблемы взаимосвязи и взаимовлияния налога на прибыль организаций с другими налогами, обосновать принцип взаимовлияния налогов как принцип налоговой политики.

Ввиду многогранности исследуемых в диссертации проблем, автор не претендует на решение всех существующих проблем, а останавливается на решении наиболее значимых и актуальных.

**Объектом**исследования является налоговая политика государства в области налогообложения прибыли.

**Предметом**исследования являются основные инструменты налоговой политики в области налогообложения прибыли, а также механизм взимания налога на прибыль организаций.

**Теоретическая основа исследования.**Теоретической основой исследования послужили научные труды российских и зарубежных ученых, раскрывающие особенности рассматриваемой темы. Информационно-статистическую базу исследования составили законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, официальные статистические данные и отче-

**7**ты Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики.

**Практическая значимость**диссертационного исследования заключается в том, что предложения по решению ряда теоретических вопросов и практические рекомендации направлены на дальнейшее совершенствование механизма взимания налога на прибыль организаций.

Результаты диссертационной работы в виде практических рекомендаций, сформулированных и обоснованных при выполнении НИР по теме: «Оценка экономической целесообразности и практики применения налоговых льгот» (шифр «1.2.8.»), использованы при разработке методик контроля за формированием и расходованием средств государственного бюджета, а также в деятельности аудиторских направлений Счетной Палаты РФ и контрольно-счетных органов субъектов РФ, что подтверждено соответствующей справкой.

Материалы диссертации могут использоваться в учебном процессе на кафедре налогов и налогообложения Государственного университета управления при преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Федеральные налоги и сборы с организаций», «Теория и история налогообложения».

**Научную новизну**содержат следующие результаты исследования:

1) Предложена обобщенная трактовка термина «налоговая политика», полученная на основе анализа подходов современных авторов к данному определению. Выделены этапы реализации налоговой политики в области конкретного налога: первый этап - разработка концепции развития налога; второй этап - определение приоритетных инструментов налоговой политики, формирование перечня предполагаемых мероприятий; третий этап - осуществление практических мероприятий, направленных на достижение поставленных задач; четвертый этап - контроль осуществления практических мероприятий, анализ проведенных мероприятий, выявление возникших проблем.

2) Вносится предложение о необходимости закрепления в статье 3  
НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах» следующего  
принципа налоговой политики государства: «Законодательство о налогах и  
сборах должно обеспечивать целостность налоговой системы, учитывать  
взаимосвязанность налогов и их возможное влияние друг на друга». Данный  
принцип проиллюстрирован в диссертационной работе с точки зрения налога  
на прибыль организаций.

3) Разработаны предложения и рекомендации, ориентированные на со  
вершенствование такого инструмента налоговой политики как налоговые  
льготы, в частности:

внесение поправок в статью 56 НК РФ с целью уточнения перечня льгот и форм их учета;

введение в теорию налогообложения нового понятия «льготная налоговая конструкция»;

разработана отдельная специальная форма налоговой статистики, предназначенная для более четкого учета предоставляемых на территории Российской Федерации налоговых льгот.

1. На основе исследования практики применения налоговых льгот, действовавших согласно Закону РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций», и пришедших им на смену с принятием главы 25 НК РФ механизмов, направленных на увеличение инвестиционной активности организаций, выявлены низкая степень действенности указанных механизмов и проблемы их функционирования.
2. Для стимулирования инвестиций в основной капитал предложено:

введение нового вида резерва. В связи с этим обосновано дополнение НК РФ статьей 324 «Формирование инвестиционного резерва», разработаны механизм его функционирования и налоговые регистры для его отражения;

использование инвестиционной льготы. Предложен механизм функционирования данной льготы на новой основе.

**9**Выбранный вариант налогоплательщик закрепляет в учетной политике для целей налогообложения.

6) Даны рекомендации по урегулированию вопросов, возникающих в практической деятельности в области налогообложения прибыли:

формирование понятийного аппарата, в частности, предлагается уточнить понятие «доходы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам», а также понятия «услуга» и «скидка» для целей налогообложения;

для совершенствования механизма формирования прибыли для целей налогообложения предлагается уточнить методику начисления амортизации после достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации; сформулировать понятие систематичности не только применительно к видам налоговых правонарушений и ответственности за их совершение, но и применительно к статьям 250 и 265 НК РФ; дана качественная и количественная характеристика понятия систематичности.

## Сущность и роль налоговой политики государства

«Выделяемые в современной теории административного права три формы государственного управления - прямое, косвенное и региональное -имеют ряд существенных отличий. Так, косвенное управление (обозначаемое термином «регулирование») не связано с прямым властным воздействием на деятельность самостоятельно хозяйствующих субъектов; его объектом являются соответствующие процессы в сфере экономики, а к числу его элементов относятся «налоговая и амортизационная политика»» [33].

Термин «налоговая политика» является общеупотребимым и встречается в заголовках работ, опубликованных еще в конце XIX - начале XX веков.

Изучая налоги и налогообложение, можно отметить, что категория налоговой политики является исходной, она фактически и определяет состояние и параметры налоговой системы, содержание налоговых правоотношений.

На законодательном уровне, на сегодняшний день, понятие налоговой политики не закреплено. В статье 114 Конституции России зафиксировано, что Правительство Российской Федерации обеспечивает проведение единой финансовой, кредитной и денежной политики.

В статье 15 Федерального конституционного закона «О Правительстве Российской Федерации» указано, что полномочиями Правительства Российской Федерации в сфере бюджетной, финансовой, кредитной и денежной политики являются: обеспечение проведения единой финансовой, кредитной и денежной политики, разработка и реализация налоговой политики и т.д.

Основные направления бюджетной и налоговой политики Правительство вносит на рассмотрение Государственной Думы одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете.

Раздел, посвященный налоговой политике, присутствует в бюджетном послании Президента РФ.

В соответствии с Положением о Министерстве финансов Российской Федерации (Минфин России), Минфин - федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики в сфере бюджетной и налоговой деятельности.

Подведомственный Минфину федеральный орган исполнительной власти - Федеральная налоговая служба (ФНС России), осуществляет функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

Современные исследователи упоминают отдельные направления налоговой политики, обозначают ее результаты, формулируют соответствующее определение.

Представленные в современной литературе определения термина «налоговая политика», прежде всего, разграничивают экономическую и правовую составляющие данного понятия.

Современный толковый налоговый словарь дает следующее определение: «Политика налоговая (бюджетно-налоговая) - система мер, проводимых государством в области налогообложения. Это одна из двух составляющих финансовой политики (наряду с денежно-кредитной). Финансовая политика в целом (и политика налоговая, в частности) служит для достижения поставленных правительством макроэкономических целей... Кроме того, политика налоговая традиционно является инструментом стимулирования приоритетных отраслей экономики - точек роста. Для этого используются всевозможные налоговые льготы» [88, с. 243].

«Государственную налоговую политику можно определить как совокупность организационно-правовых мероприятий, осуществляемых наделенными соответствующей компетенцией органами государственной власти по 12 средством использования специфических методов с целью создания эффективной, справедливой и экономически обоснованной налоговой системы, отвечающей финансовым интересам государства и общества» [50].

«Очевидно, что налоговая политика любого цивилизованного государства должна быть направлена на создание совершенной системы налогообложения, максимально отвечающей интересам как государства и общества, так и отдельно взятого налогоплательщика... Наконец, определение налоговой политики требует также уяснения основных ее методов. По нашему мнению, в данном случае следует исходить из того, что к числу таковых в первую очередь относятся методы: управления, информирования (пропаганды), консультирования, воспитания, льготирования, контроля, принуждения. Анализ практики налогообложения за последние годы позволяет сделать вывод о том, что до недавнего времени финансовыми и налоговыми органами преимущественно использовались методы контроля и принуждения, теперь же достаточно активно наряду с ними осуществляется информирование, консультирование и воспитание налогообязанных лиц» [50].

«Высшие цели, ведение, целевые установки, принципы организации системы налогообложения и принципы управления его образуют предмет налоговой политики государства. Основу данной политики составляет налоговое право. Положениям налогового права должна подчиняться вся внутренняя организация системы, включая ее функциональные подсистемы: планирование, прогнозирование, регулирование и контроль...Совокупность управленческих решений в области налогового планирования, регулирования и контроля, принимаемых высшим руководством страны, определяется как налоговая политика государства» [105, с. 210].

class2 **ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА В ОБЛАСТИ**

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ** class2

## Существующий механизм взимания налога на прибыль организаций

В настоящее время исчисление налога на прибыль организаций регулируется 25 главой НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Развитие «современного» налога на прибыль организаций начинается с Закона СССР от 14 июня 1990 года № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций».

В законе была предпринята попытка определить элементы налога и механизм его исчисления. Определялись:

Плательщики налога.

Исчисление облагаемой прибыли (облагаемая прибыль исчислялась исходя из балансовой прибыли, представляющей собой сумму прибыли от реализации продукции (работ, услуг), и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Для целей исчисления облагаемой прибыли балансовая прибыль увеличивалась (уменьшалась) на сумму превышения (снижения) расходов на оплату труда персонала предприятия, занятого в основной деятельности, в составе себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) по сравнению с их нормируемой величиной).

Затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемые в ее себестоимость. При этом, затраты на оплату труда, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), принимались в пределах нормируемой величины.

Ставки налога (прибыль в пределах уровня рентабельности, определяемого по отдельным отраслям в порядке, устанавливаемом Верховным Советом СССР, облагалась по ставке

-процентов, зачисляемым в союзный бюджет (в первоначальной редакции 22 процентов). Ставки налога, зачисляемого в республиканские бюджеты союзных и автономных республик и местные бюджеты, устанавливаются законодательными актами союзных и автономных республик на основе соглашения между ними. При этом сумма налогов из прибыли, зачисляемых в республиканские бюджеты союзных и автономных республик и местные бюджеты, платы за трудовые ресурсы, а также платы за природные ресурсы не должна превышать 18 процентов облагаемой прибыли в пределах уровня рентабельности, определяемого по отдельным отраслям в порядке, устанавливаемом Верховным Советом СССР (в первоначальной редакции 23 процента). При этом, рассчитывается рентабельность, учитываемая при применении ставок налога на прибыль, как отношение прибыли от реализации продукции (работ, услуг) и иных материальных ценностей к себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) и иных материальных ценностей. Если рентабельность превышает предельный уровень, то прибыль, соответствующая этому превышению, облагается налогом по следующим ставкам: процентов - при превышении предельного уровня до 10 пунктов включительно; процентов - при превышении предельного уровня свыше 10 пунктов.

При этом 50 процентов суммы налога, исчисленного по этим ставкам, вносится в союзный бюджет, а остальные 50 процентов - в республиканские бюджеты союзных и автономных республик и местные бюджеты в размерах и в порядке, определяемых законодательными актами союзных и автономных республик на основе соглашения между ними.

Для отдельных видов плательщиков (для коммерческих банков, для совместных предприятий, созданных на территории СССР с участием советских юридических лиц и иностранных юридических лиц, для потребительских обществ, их союзов, предприятий, объединений и организаций потребительской кооперации, для общественных объединений, организаций и их предприятий, а также предприятий религиозных организаций, для производственных кооперативов (за исключением сельскохозяйственных), их союзов и объединений, кроме расположенных на территории автономных республик, для совхозов, колхозов (в том числе рыболовецких) и других сельскохозяйственных предприятий независимо от форм собственности, для предприятий, входящих в состав местного хозяйства, относящихся к коммунальной собственности) были предусмотрены иные ставки.

Льготы по налогу (более 20 наименований), которые условно можно было разделить на несколько категорий:

уменьшение облагаемой прибыли на определенные суммы;

освобождение от уплаты налога ряда организаций и учреждений;

освобождение прибыли, полученной от ряда операций.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога.

Сумма налога определяется плательщиками самостоятельно, исходя из величины облагаемой прибыли с учетом предоставленных льгот и ставок налога, предусматривались авансовые взносы.

Отдельная глава посвящена налогу на прибыль иностранных юридических лиц от деятельности в СССР.

Следующий этап связан с появлением Закона РФ от 27 декабря 1991 года № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Первая редакция закона предусматривала следующие элементы:

Плательщики налога.

Объект обложения - валовая прибыль предприятия, уменьшенная (увеличенная) в соответствии с положениями, предусмотренными законом. Валовая прибыль представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

class3 **ОСНОВНЫЕ ПРИОРИТЕТЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В ОБЛАСТИ**

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ** class3

## Целесообразность применения налоговых льгот по налогу на прибыль организаций и повышение их эффективности в регулировании экономики на современном этапе

Согласно статье 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Таким образом, ключевые признаки льгот - исключение из правил налогообложения, установление более благоприятных условий, предоставление льгот определенной категории налогоплательщиков, право отказаться или приостановить льготу, установление льгот актом законодательства о налогах и сборах.

Тем не менее, непосредственно формы предоставления льгот законодательно не определены в первой части НК РФ. Следует отметить преимущество ранее действующего Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», который регламентировал понятие и формы предоставления налоговых льгот, хотя перечень был открытым.

При формальном подходе к изучению НК РФ под льготами следует понимать лишь те преимущества, предоставляемые налогоплательщикам, которые определены в соответствующей статье определенной главы НК РФ «Налоговые льготы». Однако вторая часть НК РФ содержит множество положений, которые, по сути, являются налоговыми льготами, но при этом не обо 97 значены законодателем как таковые. Формально число налоговых льгот сокращено по сравнению с ранее действовавшим законодательством, но удалось избежать использования термина, но не его содержания.

Предлагаем внести в статью 56 НК РФ перечень форм предоставления налоговых льгот, в теорию налогообложения понятие - «льготная налоговая конструкция».

Определим формы предоставления налоговых льгот, исходя из наработанной ранее в РФ практики и перечисленных выше признаков льготы:

необлагаемый минимум объекта налога;

изъятие из обложения определенных частей объекта налога;

освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;

понижение налоговых ставок;

вычет из налоговой базы.

Льготная налоговая конструкция не имеет статуса отдельного элемента налога, а является его составной частью и, соответственно, влияет на формирование данного элемента налога. При использовании льготной налоговой конструкции создаются преимущества для налогоплательщиков.

Формы льготной налоговой конструкции должны рассматриваться применительно к конкретному налогу.