

Снижение фискальной функции налога на прибыль организаций: факторы и пути повышения



**Анна Ивановна
ПОВАРОВА**

старший научный сотрудник, Федеральное государственное бюджетное учреждение науки Институт социально-экономического развития территорий Российской академии наук (160014, Россия, г. Вологда, ул. Горького, д. 56а, aip150663@yandex.ru)

Аннотация. Статья продолжает цикл публикаций по исследованию проблем налогового администрирования¹.

Налог на прибыль является одним из основных инструментов налоговой политики. Он выполняет не только фискальную, но и регулирующую функцию, позволяющую государству активно влиять на темпы развития экономики. Однако, несмотря на довольно высокую ставку, равную 20%, поступления налога на прибыль, прежде всего в региональные бюджеты, в последние годы сокращаются.

В статье рассматриваются факторы снижения мобилизующей функции налога на прибыль. Особый акцент делается на отдельных положениях налогового законодательства, влияющих на эффективность фискальной политики в сфере налогообложения прибыли. Анализ этих положений позволил предложить некоторые варианты совершенствования действующего механизма администрирования прибыли, способного достичь оптимального соотношения фискальной и регулирующей функции налога на прибыль организаций.

Ключевые слова: налогообложение прибыли, налог на прибыль организаций, налоговые преференции.

Налог на прибыль занимает особое место в национальной экономике. С одной стороны, это значительный источник доходов бюджета, а с другой — весомый элемент в структуре расходов органи-

заций, поэтому от эффективности администрирования данного налога зависит результативность мер фискального воздействия государства на экономическую активность.

¹ Поварова А.И. Неэффективное администрирование НДС как угроза экономической безопасности России // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. — 2013. — № 2. — С. 126-140; Поварова А.И. Проблемы распределения налоговой нагрузки в российской экономике // Там же. — 2013. — № 6. — С. 170-188.

Налог на прибыль формирует 3% налоговых доходов федерального бюджета, а для бюджетов субъектов РФ он является системообразующим, обеспечивая более 30% налоговых поступлений (в 2005–2008 гг. – более 40%).

В ходе налоговых реформ, проведённых в РФ в 2000–2009 гг., структура налоговых доходов субфедеральных бюджетов претерпела существенные трансформации. Наиболее собираемые налог на добавленную стоимость и налог на добычу полезных ископаемых были централизованы и переданы в федеральный бюджет. Ряд региональных и местных налогов (налог с продаж, сбор на нужды образовательных учреждений, налог на содержание жилищного фонда и др.) были отменены. В результате территориальные бюджеты лишились 35% доходных источников, а их наполняемость стала зависеть преимущественно от двух платежей, привязанных к экономическому росту, – налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц (табл. 1).

В течение 2000–2013 гг. динамика поступлений налога на прибыль и его роль в формировании налоговых доходов бюд-

жетов регионов менялись (рис. 1), что было обусловлено корректировками ставки, правил определения налоговой базы, а также изменением макроэкономических условий.

Первое сокращение сборов налога на прибыль наблюдалось в 2002 г. в связи со снижением максимальной налоговой ставки с 35 до 24%. В последующие годы поступления налога динамично росли вплоть до кризисного 2009 г., когда ухудшение финансового состояния налогоплательщиков, а также очередное снижение ставки с 24 до 20% вызвали падение платежей почти на 700 млрд. руб., или на 40% по сравнению с уровнем 2008 г. В посткризисный период поступления налога на прибыль вновь демонстрировали положительную динамику, однако в 2013 г. эта тенденция была переломлена: бюджеты регионов недосчитались более 260 млрд. руб., что явилось основной причиной крайне низких темпов прироста налоговых доходов и резкого повышения бюджетного дефицита (табл. 2).

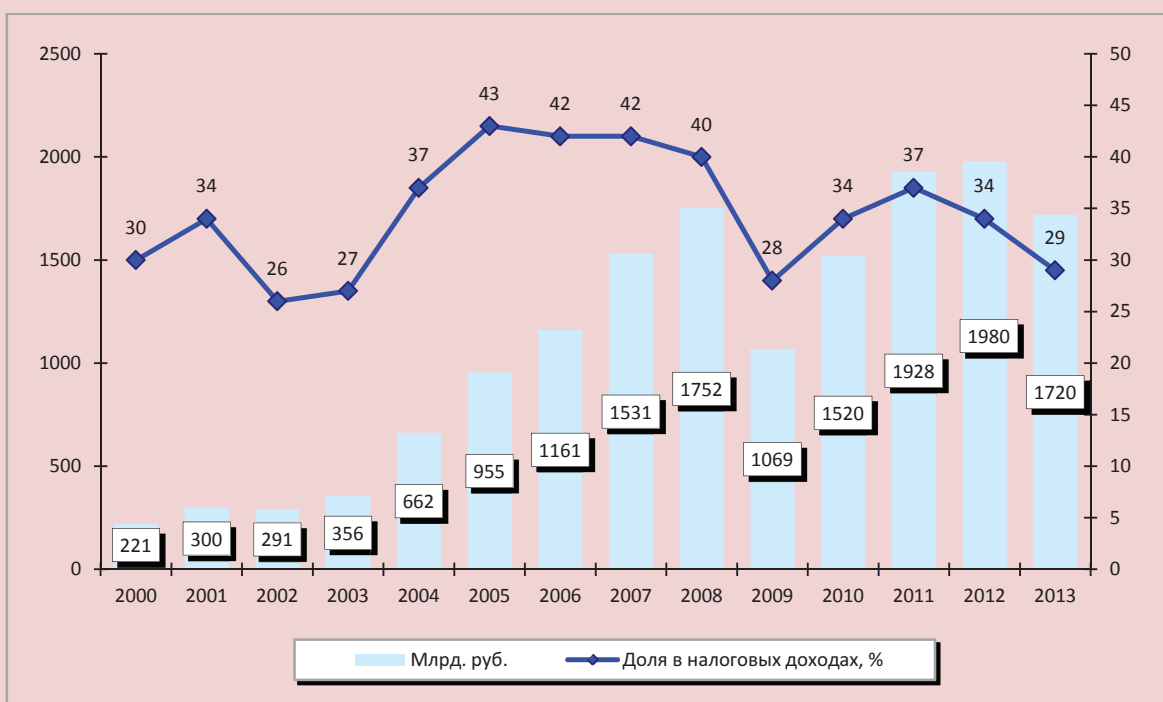
В чём же причины заметного снижения участия налога на прибыль в мобилизации доходных источников территорий в 2013 г.?

Таблица 1. Структура налоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ в 1999 и 2013 гг.

Налоговые доходы	1999		2013	
	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%
Всего	497,8	100,0	5966,4	100,0
Налог на прибыль организаций	139,9	28,1	1719,7	28,8
Налог на доходы физических лиц	97,3	19,5	2499,1	41,9
Налог на добавленную стоимость	67,1	13,5	0	0
Акцизы	24,9	5,0	491,7	8,2
Налог с продаж	19,3	3,9	0	0
Налоги на совокупный доход	5,7	1,1	292,8	4,9
Налоги на имущество	52,5	10,5	900,7	15,1
Платежи за пользование природными ресурсами	34,7	7,0	43,2	0,7
Прочие налоги, пошлины и сборы	56,4	11,3	19,2	0,4

Источники: данные Федерального казначейства [3]; расчёты автора.

Рисунок 1. Динамика поступлений налога на прибыль в бюджеты субъектов РФ в 2000–2013 гг.



Источник: данные Федерального казначейства; расчёты автора.

Таблица 2. Налоговые доходы и дефицит консолидированных бюджетов субъектов РФ в 2011–2013 гг.

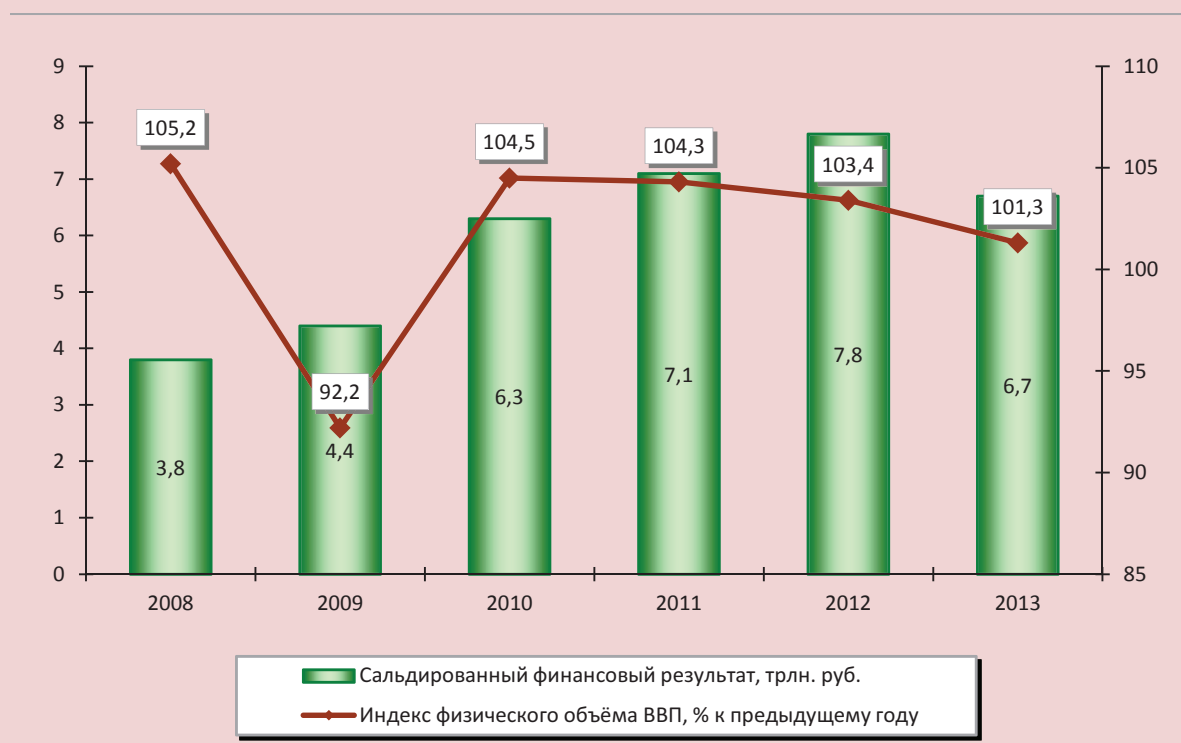
Показатели	2011		2012		2013	
	Млрд. руб.	В % к 2010	Млрд. руб.	В % к 2011	Млрд. руб.	В % к 2012
Налоговые доходы	5272,9	116,7	5800,2	110,0	5966,4	102,9
Налог на прибыль	1927,9	126,9	1979,9	102,7	1719,7	86,9
Дефицит	35,4	35,4	278,5	7,9 р.	642,0	2,3 р.

Источники: данные Федерального казначейства; расчёты автора.

Важной фискальной особенностью этого налога служит то обстоятельство, что экономическим основанием его взимания является финансовый результат организаций, в силу чего в периоды ухудшения макроэкономической конъюнктуры поступления налога на прибыль сразу же реагируют на изменение ситуации. В 2013 г. на фоне замедления экономического роста наблюдалось падение прибыли, повлекшее за собой значительное сужение базы налогообложения (рис. 2).

Волатильность сборов налога на прибыль создаёт высокие риски неустойчивости бюджетных систем крупных промышленных территорий, крайне уязвимых от этого источника доходов. Так, в кризисном 2009 году в ресурсодобывающих регионах и регионах с металлургической специализацией обвал платежей по налогу на прибыль оказался настолько глубоким, что они и в 2013 г. не смогли его восполнить. В результате в целом по субъектам РФ поступления налога на прибыль в 2013 г. были ниже, чем в 2008 г. (табл. 3).

Рисунок 2. Динамика сальдированного финансового результата и индекса физического объема ВВП в 2008–2013 гг.



Источник: данные Росстата [5].

Таблица 3. Поступления налога на прибыль в бюджеты субъектов РФ

Субъект	2008		2009			2013		
	Млрд. руб.	Уд. вес, %*	Млрд. руб.	Уд. вес, %*	В % к 2008	Млрд. руб.	Уд. вес, %*	В % к 2008
Тюменская область	68,4	46,8	47,1	45,2	68,9	66,0	62,0	96,5
Республика Коми	12,7	35,6	9,5	28,8	74,8	12,2	25,3	96,1
Пермский край	36,0	42,9	17,2	27,4	47,8	33,1	33,1	91,9
Нижегородская область	28,4	35,8	16,9	24,5	59,5	24,2	22,4	85,2
Красноярский край	52,6	49,2	23,3	24,9	44,3	42,6	30,7	81,0
Ханты-Мансийский АО	70,3	46,7	43,4	33,7	61,7	53,6	31,3	76,2
Белгородская область	18,7	47,4	6,0	21,3	32,1	13,6	27,3	72,7
Челябинская область	30,4	38,1	4,9	9,7	16,1	17,5	17,2	57,6
Липецкая область	16,6	54,4	5,1	21,9	30,7	9,2	25,9	55,4
Кемеровская область	34,7	42,1	9,4	16,8	27,1	15,1	18,4	43,5
Вологодская область	21,8	51,2	4,8	18,9	22,0	6,0	15,3	27,3
Российская Федерация	1751,9	40,0	1069,0	28,2	61,0	1719,7	28,8	98,2

* Удельный вес налога на прибыль в общем объеме налоговых доходов бюджета субъекта РФ.
Источники: данные Федерального казначейства; расчёты автора.

Вместе с тем важнейший фактор существенного сокращения сборов платежей по налогу на прибыль, на котором хотелось бы более подробно остановиться, лежит в плоскости действующих механизмов его законодательного регулирования и администрирования.

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс не предусматривает льготы по налогу на прибыль². С точки зрения Минфина РФ установление пониженной ставки налога не может отождествляться с предоставлением налоговой льготы, поскольку налоговая ставка, в отличие от льготы, является обязательным элементом налогообложения.

Таким образом, рассматривая преимущества по налогу на прибыль для отдельных категорий его плательщиков, можно говорить только о преференциях, не имеющих официального статуса налоговых льгот. Подобные пробелы в законодательстве не позволяют налоговым органам в ходе проведения контрольных мероприятий истребовать у налогоплательщиков документы, подтверждающие право на применение преференций (такое право распространяется только на случаи использования налоговых льгот),

и пресекать их неправомерное использование с целью снижения обязательств перед бюджетом.

В целом налоговым законодательством предусмотрено 128 преференций, снижающих изъятие в бюджет налога на прибыль [6], что, несомненно, затрудняет их администрирование. Рассмотрим применение наиболее важных из них.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

Налоговый кодекс устанавливает более 60 преференций по перечню доходов, не учитываемых при формировании базы налогообложения. К числу наиболее часто встречающихся необлагаемых доходов относятся: суммы предварительной оплаты товара (работы, услуги) при использовании метода начисления; суммы полученных кредитных (заёмных) средств; стоимость имущества, полученного в качестве вклада в уставной капитал; стоимость имущества, полученного в виде залога или задатка; средства целевого финансирования и т.д.

Среднегодовой объём необлагаемых доходов за 2008–2012 гг. составил 1,7 трлн. рублей (*табл. 4*).

Таблица 4. Налог на прибыль, недополученный в результате исключения отдельных видов доходов из прибыли в 2008–2012 гг., млрд. руб.

Показатели	2008	2009	2010	2011	2012	Итого за 2008–2012	В среднем за 2008–2012
Объём доходов, исключаемых из прибыли	1099,9	2151,9	1473,7	1686,0	2142,1	8553,5	1710,7
Недополученный налог на прибыль, всего	264,0	430,4	294,7	337,2	428,4	1755,0	351,0
- в федеральный бюджет	71,5	43,0	26,5	33,7	42,8	217,5	43,5
- в бюджеты субъектов РФ	192,5	387,4	265,2	303,5	385,6	1537,5	307,5
Источники: данные ФНС [4]; расчёты автора.							

² С вступлением в силу с 01.01.2002 г. главы 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» значительная часть льгот и вычетов по налогу на прибыль была отменена. Однако целый ряд льгот был сохранён за счёт определения правил вычета расходов из налогооблагаемой базы. Анализ изменений налогового законодательства показал, что налоговые льготы в виде тех или иных преференций постепенно восстанавливаются.

Таблица 5. Дивиденды, распределённые российским организациям в 2009–2012 гг., млрд. руб.

Показатели	2009	2010	2011	2012	Итого за 2009–2012	В среднем за 2009–2012
Дивиденды, всего	395,6	557,7	1124,9	1117,5	3195,7	798,9
В том числе дивиденды, налог с которых исчисляется по ставке 0%	260,9	394,6	915,6	923,9	2495,0	623,8
- доля в общей сумме дивидендов, %	66,0	70,8	81,4	82,7	х	78,1
Выпадающие доходы по налогу на прибыль от применения нулевой ставки*	23,5	35,5	82,4	83,2	224,6	56,2

* Расчёт по ставке налога на прибыль 9%.
Источники: данные ФНС; расчёты автора.

Исключение отдельных видов доходов из состава налогооблагаемой прибыли привело к ежегодному уменьшению поступлений налога на прибыль в сумме более 350 млрд. руб., в том числе в региональные бюджеты — 307,5 млрд. руб.

Установление пониженных ставок и нулевой ставки налога на прибыль от выплаченных дивидендов

Налоговым законодательством предусмотрены следующие режимы налогообложения дивидендов с точки зрения устанавливаемых ставок:

- ♦ для российских организаций — 0–9%;
- ♦ для иностранных организаций — 15%, в том числе по международным соглашениям — 0–15%.

В налоговых системах развитых стран действует механизм освобождения от налогообложения доходов, полученных в виде дивидендов от дочерних компаний. Поэтому, с целью развития конкурентоспособности налоговой системы России и создания дополнительных стимулов для привлечения иностранных инвесторов, с 1 января 2008 г. была введена нулевая ставка налога на прибыль, начисляемая на дивиденды от стратегического участия³ российской организации в других компаниях.

За 2009–2012 гг. доля дивидендов, распределяемая по нулевой ставке, варьировалась от 66 до 83%, а сумма выпадающих доходов от применения этой ставки составила 225 млрд. руб., или 56 млрд. руб. ежегодно (табл. 5).

К примеру, если обратиться к публичной финансовой отчётности крупнейших нефтегазовых и металлургических корпораций, то можно увидеть, что только за 2013 г. за счёт исключения доходов от участия в других организациях⁴ налогооблагаемая прибыль была занижена на 250 млрд. руб., в результате в бюджет недополучено налога на прибыль 50 млрд. руб. (табл. 6).

Между тем введение нулевой ставки не привело к существенному росту иностранных инвестиций в экономику страны, хотя формально, по данным Росстата, их динамика демонстрировала положительный тренд. Однако рассмотрение структуры этих инвестиций кардинально меняет картину (табл. 7).

Как видно, в 2013 г. из общего объёма 170 млрд. долл. прямые иностранные инвестиции составляли всего 26 млрд. долл., или 15,3%. Но и из этой суммы на инвестиции в основной капитал приходилось 10 млрд. долл., остальные 16 миллиардов долларов, причисленные к прямым инве-

³ Стратегическим признаётся участие, если оно отвечает требованиям, установленным Налоговым кодексом РФ: акции находятся в собственности более 365 календарных дней, а доля в уставном капитале превышает 50%.

⁴ Согласно финансовой отчётности корпораций, все они являются стратегическими инвесторами — доля владения материнской компании в уставном капитале организаций, от которых получены дивиденды, составляет более 50%, а, значит, доходы от дивидендов не подлежат обложению налогом на прибыль.

Таблица 6. Доходы крупнейших корпораций от участия в других организациях и недополученный налог на прибыль в 2013 г., млрд. руб.

Показатели	Газпром	Газпромнефть	Роснефть	Северсталь	НЛМК	Итого
Доходы	110,4	35,3	73,3	9,0	21,0	250,0
Недополученный налог на прибыль*	22,1	7,1	14,7	1,8	4,2	50,0

* Согласно отчётности корпораций, доходы от участия в других организациях исключены из доходов, облагаемых по ставке 20%, в связи с этим недополученный налог на прибыль рассчитан по этой же ставке.
Источники: отчётность о прибылях и убытках корпораций; расчёты автора.

Таблица 7. Структура иностранных инвестиций в РФ в 1995–2013 гг.

Показатели	1995		2005		2008		2013		2013 к 2008, %
	Млрд. долл.	%	Млрд. долл.	%	Млрд. долл.	%	Млрд. долл.	%	
Инвестиции, всего	3,0	100	53,7	100	103,8	100	170,2	100	164,0
В том числе прямые инвестиции	2,0	67,7	13,1	24,4	27,0	26,0	26,1	15,3	96,6
- взносы в основной капитал	1,5	48,8	10,4	19,3	15,9	15,3	9,98	5,9	62,8
- прочие инвестиции	0,5	18,9	2,7	5,1	11,1	10,7	16,1	9,5	145,0
Портфельные инвестиции (акции, ценные бумаги)	0,04	1,3	0,5	0,8	1,4	1,4	1,1	0,6	77,2
Прочие инвестиции (торговые и прочие кредиты)	0,96	31,0	40,1	74,8	75,4	72,6	143,0	84,1	189,7

Источники: данные Росстата; расчёты автора.

стициям, являлись кредитами, полученными от зарубежных совладельцев российских компаний.

Обращает на себя внимание неуклонное снижение доли инвестиций в основной капитал. Если в 1995 г. она составляла 49% в общем объёме иностранных инвестиций, то в 2013 г. — 6%. Абсолютный объём капиталовложений с 2008 г., то есть после введения нулевой ставки налогообложения дивидендов, сократился почти на 40%.

Подавляющая часть иностранных инвестиций представлена динамично растущими торговыми и прочими кредитами, причём направления использования этих кредитов мало связаны с модернизацией экономики. Так, например, по данным Росстата, в 2010 г. из общего объёма прочих иностранных инвестиций в финансовый сектор было направлено 33%, в сырьедобывающие отрасли — 12%, а в машиностроение, производство электронного оборудования и транспортных средств — всего 4%.

Таким образом, введение нулевой ставки налогообложения дивидендов оказалось малоэффективным с точки зрения активизации зарубежных инвесторов. Прибывающие в страну инвестиции, по сути, не являются таковыми, так как основная их часть имеет возвратный характер, что кроме всего прочего свидетельствует и о качественной деградации структуры этих вложений.

Преференция в виде нулевой ставки налога на прибыль не повлияла и на сокращение дивидендов, выплачиваемых зарубежным инвесторам российскими организациями. Наоборот, за 2009–2012 гг. они увеличились в 2,5 раза (табл. 8). А налог на прибыль по дивидендам, выплаченным российскими компаниями иностранным налоговым резидентам, в десятки раз превышал налог на прибыль по дивидендам, полученным российскими организациями от зарубежных, что указывает на устойчивый отток капитала из России.

Таблица 8. Дивиденды, начисленные иностранным организациям в 2009–2012 гг., млрд. руб.

Показатели	2009	2010	2011	2012
Дивиденды, начисленные иностранным организациям	406,8	540,4	740,6	1035,1
Налог на прибыль с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями	44,8	54,7	65,9	97,1
Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от иностранных организаций российскими организациями	2,7	2,5	1,8	1,2
Источники: данные ФНС; Федерального казначейства.				

Таблица 9. Структура дивидендных выплат иностранным организациям в 2009–2012 гг.

Показатели	2009		2010		2011		2012		Итого за 2009–2012	
	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%	Млрд. руб.	%
Дивиденды, всего	333,2	100	506,9	100	637,7	100	878,1	100	2355,9	100
В том числе по ставкам										
0%	0,3	0,08	0,5	0,1	0,6	0,09	0,8	0,09	2,2	0,09
от 0 до 5%	256,9	77,1	410,9	81,1	518,3	81,3	676,2	77,0	1862,3	79,0
от 5 до 10%	34,1	10,2	36,1	7,1	35,9	5,6	49,5	5,6	155,6	6,6
свыше 10%	42,0	12,6	59,4	11,7	82,9	13,0	151,7	17,3	335,8	14,3
Источники: данные ФНС; расчёты автора.										

Затрагивая проблему вывоза капитала, нельзя не сказать о том, что на начало 2013 г. действовало 78 соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН), заключённых Россией и ориентированных на предоставление налоговых льгот компаниям, зарегистрированным в офшорных юрисдикциях, что стимулирует их использование в целях минимизации налогообложения. Так, в 2009–2012 гг. львиная доля дивидендов, выплаченных зарубежным бенефициарам, облагалась по ставке до 5% (табл. 9).

Применение низких ставок налогообложения ставит в выгодное положение находящиеся в иностранной собственности отечественные крупные корпорации со стратегической долей участия в капитале российских организаций. При этом, как уже было сказано, дивиденды, получаемые такими корпорациями от дочерних компаний, не подлежат налогообложению, а вывод этих же дивидендов в офшорные юрисдикции облагается по ставке 5%.

В то же время российские компании с долей в капитале других организаций менее 50% платят дивиденды по ставке 9%. Такие подходы, безусловно, приводят к отклонению от основных принципов налоговой системы – нейтральности и справедливости.

По нашим расчётам, если бы все выплачиваемые виды дивидендов облагались налогом на прибыль по стандартной ставке 20%, то всего поступления этого платежа в федеральный бюджет⁵ могли бы увеличиться на 80% и составить в среднем 227 млрд. руб. в год (табл. 10).

Представляется, что оптимизация преференций по налогообложению огромных дивидендов, выплачиваемых преимущественно крупным корпорациям, рассмотрение вопроса о возможности повышения ставок в отношении отдельных режимов налогообложения дивидендных выплат позволили бы в какой-то степени изыскать дополнительные источники увеличения

⁵ Налог на прибыль по выплаченным дивидендам вносится исключительно в федеральный бюджет.

Таблица 10. Расчётный налог на прибыль, недополученный в результате предоставления преференций по налогообложению дивидендов в 2009–2012 гг.

Показатели	2009	2010	2011	2012	Итого за 2009–2012	В среднем за 2009–2012
Налог на прибыль, фактически поступивший в федеральный бюджет	195,4	255,0	342,6	375,8	1168,8	292,2
Расчётный налог на прибыль, недополученный в результате предоставления преференций по налогообложению дивидендов	114,7	166,9	297,0	328,0	906,6	226,7
В % к фактически поступившему налогу	58,7	65,5	86,7	87,3	77,6	77,6

Источники: данные ФНС; Федерального казначейства; расчёты автора.

финансовой помощи из федерального бюджета регионам⁶ на выполнение задач социально-экономического развития, поставленных Президентом РФ в указах от 7 мая 2012 г.

Учёт убытков прошлых лет

В соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу отчётного периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Налоговое законодательство устанавливает, что на сумму полученного убытка налоговая база может быть уменьшена в течение 10 лет⁷. Это в определённой степени создаёт предпосылки для сознательного формирования убытков и снижения налогообложения. Так, за 2008–2012 гг. в связи с уменьшением налоговой базы на сумму убытка или части убытка потери

⁶ При общей потребности субъектов РФ в средствах на повышение оплаты труда работников бюджетного сектора в 2014–2016 гг. в сумме 1,5 трлн. руб., в федеральном бюджете предусмотрены дотации территориальным бюджетам – всего 0,4 трлн. руб.

⁷ До 2007 г. в РФ действовало ограничение на вычет убытков прошлых лет пределом в 30% налоговой базы, определённой до вычета убытков. В некоторых странах (Франция, Германия, Великобритания) перенос убытков допускается на неограниченный срок. В Канаде разрешён перенос убытков в пределах 7 лет, Италии – 5 лет. Налоговым законодательством Беларуси перенос убытков не предусмотрен [7].

платежей по налогу на прибыль составили 440,7 млрд. руб., из них в федеральный бюджет – 50,2 млрд. руб., в региональные бюджеты – 390,5 млрд. руб. (табл. 11).

По сути, такая преференция не имеет стимулирующей функции, а является лишь механизмом налоговой компенсации убытков. Существенные недопоступления доходов из-за списания убытков указывают на необходимость пересмотра подходов к применению этой налоговой выгоды.

Установление понижающих ставок налога на прибыль по законодательству субъектов РФ

Значительная сумма недопоступлений налога на прибыль связана с установлением представительными органами власти субъектов РФ пониженных ставок для отдельных категорий налогоплательщиков. Объём этих преференций вырос с 41,5 млрд. руб. в 2008 г. до 63,1 млрд. руб. в 2013 г.

Например, в 2012 г. только 17 регионов не пользовались правом снижения ставок. Самые заметные недопоступления платежей имели место в субъектах РФ, бюджеты которых наиболее зависимы от налога на прибыль (табл. 12).

К сожалению, статистическая налоговая отчётность не содержит информации о конкретных субъектах экономики, получавших послабления в виде снижения налоговых ставок. Однако, как видится, в условиях дестабилизации территориальных бюджетных систем региональным властям

Таблица 11. Налог на прибыль, недополученный в 2008–2012 гг.
в связи со списанием убытков, млрд. руб.

Показатели	2008	2009	2010	2011	2012	Итого за 2008–2012	В среднем за 2008–2012
Списанные убытки	152,5	316,2	551,7	476,4	672,0	2168,8	433,8
Налог на прибыль, всего	36,5	64,2	110,3	95,3	134,4	440,7	88,1
В том числе							
- в федеральный бюджет	9,9	6,4	11,0	9,5	13,4	50,2	10,0
- в бюджеты субъектов РФ	26,6	57,8	99,3	85,8	121,0	390,5	78,1

Источники: данные ФНС; расчёты автора.

Таблица 12. Преференции по налогу на прибыль, предоставленные в соответствии
с региональным законодательством в субъектах РФ в 2010–2012 гг.

Субъект	2010		2011		2012	
	Млрд. руб.	%*	Млрд. руб.	%*	Млрд. руб.	%*
Ханты-Мансийский АО	12,9	24,5	22,1	28,9	16,2	21,7
Пермский край	6,3	25,0	9,4	27,6	5,3	14,8
Оренбургская область	2,0	11,7	3,1	13,6	3,4	13,8
Калужская область	0,4	6,1	0,8	11,1	1,2	10,2
Ленинградская область	0,5	2,6	0,9	4,4	1,3	5,0
Тюменская область	5,4	7,6	6,3	5,8	4,2	3,9
Российская Федерация	50,7	3,3	63,7	3,3	63,1	3,2

* В % к общему объёму налога на прибыль, поступившего в бюджет.
Источники: данные ФНС; Федерального казначейства; расчёты автора.

Таблица 13. Влияние амортизационной премии
на поступления налога на прибыль в 2008–2012 гг., млрд. руб.

Показатели	2008	2009	2010	2011	2012	Итого за 2008–2012	В среднем за 2008–2012
Расходы на капиталовложения	170,2	456,8	559,5	691,7	845,3	2723,5	544,7
Недополученный налог на прибыль, всего	40,8	91,4	111,9	138,3	169,1	551,5	110,3
В том числе							
- в федеральный бюджет	11,0	9,2	11,2	13,8	16,9	62,1	12,4
- в бюджеты субъектов РФ	29,8	82,2	100,7	124,5	152,2	489,4	97,9

Источники: данные ФНС; расчёты автора.

при предоставлении преимуществ по налогу на прибыль необходимо учитывать, как они впоследствии повлияют на обеспеченность собственными доходными источниками.

Амортизационная премия

Амортизационная премия была введена в 2006 г. с целью привлечения инвестиций в основной капитал. Её суть заключается в том, что налогоплательщик вправе от 10 до 30% расходов на капитальные вложения

учитывать в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Из таблицы 13 видно, что в 2008–2012 гг. данные затраты, а соответственно, и бюджетные потери ежегодно увеличивались.

Всего в результате предоставления амортизационной премии, учтённой при расчёте налога на прибыль, его поступления были уменьшены на 552 млрд. руб., или на 110 млрд. руб. в год.

При этом, по данным Росстата, коэффициент обновления основных фондов увеличился незначительно – с 4,4 до 4,8%, а темпы роста инвестиций в основной капитал снизились со 110 до 107%. Таким образом, с позиции повышения инвестиционной активности действие амортизационной премии пока остаётся малорезультативным.

Итоги проведённого анализа позволяют сделать вывод о том, что использование множественных преференций по налогу на прибыль не способствовало достижению целей, заявленных при их введении, а приводило лишь к росту издержек для экономики, прежде всего в виде чистых потерь бюджетных доходов.

В целом только в рамках рассмотренных нами преференций ежегодные выпадающие доходы по налогу на прибыль оцениваются в 827,5 млрд. руб., в том числе федерального бюджета – 75,8 млрд. руб., региональных бюджетов – 535 млрд. руб. (табл. 14).

Оценивая последствия реформы налога на прибыль, можно заключить, что предпринятые изменения не принесли желаемого фискального эффекта. За 1995–2013 гг. доля налога на прибыль в консолидированном бюджете страны уменьшилась вдвое – с 32 до 16% (рис. 3).

Практика действия ряда преференций по налогу на прибыль с целью стимулирования экономического развития, что в

дальнейшем должно было бы отразиться на росте налоговых поступлений, также себя не оправдала. По данным Росстата, основные показатели эффективности российской экономики в 2008–2012 гг. снижались (табл. 15).

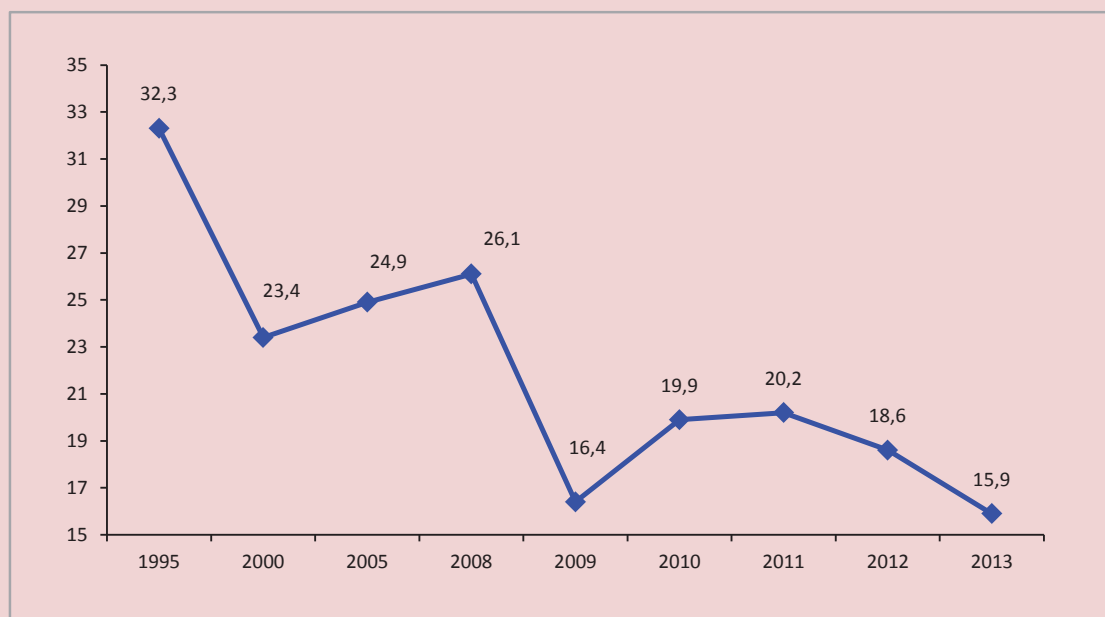
При принятии Налогового кодекса в 2002 г. отмена целого ряда льгот по налогу на прибыль была отчасти компенсирована снижением ставки налогообложения с 35 до 24%, а в 2009 г. – с 24 до 20%. Кроме того, как мы уже выяснили, часть льгот после реформы была сохранена в виде преференций, однако это не помешало отдельным категориям налогоплательщиков лоббировать получение дополнительных налоговых выгод. Речь идёт о собственниках крупнейших транснациональных холдингов, усилиями которых в 2008 г. была введена нулевая ставка налогообложения дивидендов, а в 2012 г. созданы консолидированные группы налогоплательщиков (КГН), ставшие настоящим бедствием для большинства региональных бюджетных систем.

Уже первые два года действия режима консолидированного налогообложения показали его низкую эффективность. По данным Счётной палаты РФ, треть общего объёма снижения поступлений налога на прибыль в 2013 г. пришлась на КГН, а всего субфедеральные бюджеты недополучили от консолидированных групп 63,8 млрд. руб. [8]

Таблица 14. Налог на прибыль, недополученный бюджетной системой РФ в результате предоставления налоговых преференций в 2008–2012 гг.

Налоговая преференция	Недополученный налог на прибыль, млрд. руб.		
	Консолидированный бюджет РФ	Федеральный бюджет	Бюджеты субъектов РФ
Доходы, исключаемые из прибыли	351,0	43,5	307,5
Дивиденды, облагаемые по нулевой или пониженным ставкам	226,6	226,7	0
Списание убытков прошлых лет	88,1	10,0	78,1
Установление пониженных ставок органами власти субъектов РФ	51,5	0	51,5
Амортизационная премия	110,3	12,4	97,9
Всего	827,5	292,6	534,9
В % к объёму поступившего налога на прибыль	43,4	75,8	32,4

Рисунок 3. Доля налога на прибыль в налоговых доходах консолидированного бюджета РФ в 1995–2013 гг., %



Источники: данные Федерального казначейства; Росстата; расчёты автора.

Таблица 15. Показатели эффективности экономики РФ в 2008–2012 гг.

Показатели	2008	2009	2010	2011	2012
Индекс физического объёма ВВП, %	105,2	92,2	104,5	104,3	103,4
Доля добавленной стоимости высокотехнологичных и наукоёмких производств в ВВП, %	22,8	24,4	22,8	21,9	22,3
Доля инвестиций в основной капитал в ВВП, %	21,4	20,9	20,6	20,3	20,8
Индекс фондоотдачи, %	102,0	89,1	101,3	100,8	99,8
Коэффициент обновления основных фондов обрабатывающих производств	6,9	6,2	5,9	6,4	6,5

Основным фактором снижения платежей в рамках КГН стало легитимное суммирование прибылей и убытков участников, что позволяет намеренно включать убыточные предприятия в состав группы и тем самым существенно снизить налоги рентабельных предприятий.

Кроме того, введение режима консолидированного налогообложения не сопровождалось созданием административных механизмов, которые позволили бы обеспечить надлежащий контроль налоговых органов за деятельностью КГН. В силу того что администрирование консолидирован-

ных налогоплательщиков осуществляется межрегиональными инспекциями, находящимися в Москве, налоговые управления ФНС на местах не имеют прямого доступа к налоговой отчётности и не владеют достоверной информацией о деятельности находящихся на их территориях участников КГН.

Ещё одна группа проблем в области администрирования налога на прибыль связана с методологией определения налогооблагаемой прибыли. Дело в том, что существуют разные подходы к определению прибыли как экономической категории и

прибыли для целей налогообложения, поэтому величина прибыли как объекта налогового администрирования отличается от величины прибыли как результата производственной деятельности. Если последняя формируется в основном под влиянием рыночных факторов, то порядок определения налогооблагаемой прибыли носит специфический характер, учитывающий особые подходы к признанию и оценке доходов и расходов. В результате организации обязаны вести наряду с бухгалтерским учётом специальный налоговый учёт, что не вполне оправданно, поскольку, на наш взгляд, именно бухгалтерский учёт должен быть базой для исчисления налогов. Его достоинствами являются точность, достоверность, полнота отражения финансово-хозяйственных операций, чего нет в налоговом учёте, сама концепция которого исходит из необходимости максимально полного учёта затрат налогоплательщиков. Кроме того, ведение двойного учёта неизбежно влечёт увеличение издержек администрирования и порождает налоговые споры, разрешение которых также требует определённых финансовых затрат.

Результаты исследований ИСЭРТ РАН показали, что исчисление налога на прибыль в соответствии с методикой налогового учёта приводит к снижению размера платежей, исчисленных в бухгалтерском учёте [1]. Например, судя по отчётности крупнейших налогоплательщиков за 2013 г., условный налог на прибыль,

исчисленный по стандартам бухгалтерского учёта (то есть по ставке 20% от прибыли до налогообложения), был существенно больше, чем текущий налог на прибыль, исчисленный к уплате по правилам налогового учёта (табл. 16).

Таким образом, отсутствие согласованности прибыли как объекта налогового администрирования с экономическим содержанием прибыли как объективной категории указывает на несовершенство налогового законодательства, усложняет механизм формирования базы налогообложения, что нередко влечёт возвраты из бюджета налога на прибыль, искажающие его фискальную функцию, а в конечном итоге снижает эффективность государственного воздействия на социально-экономические процессы.

Исходя из результатов проведённого анализа, а также обобщая мнение отдельных экспертов, выскажем предложения, направленные на корректировку действующего механизма администрирования налога на прибыль организаций.

Во-первых, необходим пересмотр подходов к установлению преференций в части налогообложения прибыли и выбора контингента налогоплательщиков, для которых эти преференции были бы действительно востребованными. Предоставление налоговых преимуществ должно носить крайне взвешенный характер, учитывающий превышение потенциальных выгод над издержками.

Таблица 16. Условный и текущий налог на прибыль, исчисленный в отчётности крупных корпораций за 2013 г., млрд. руб.

Корпорация	Прибыль до налогообложения	Условный налог на прибыль	Текущий налог на прибыль	Разница
Северсталь	9,2	1,8	0,0005	1,8
Газпром	854,8	171,0	118,9	52,1
Сургутнефтегаз	313,1	62,6	38,1	24,5
Роснефть	154,8	31,0	18,3	12,7
Газпромнефть	82,1	16,4	15,6	0,8

Источники: отчёты о прибылях и убытках корпораций; расчёты автора.

Во-вторых, важнейшей задачей является достижение оптимальной согласованности налогооблагаемой прибыли с её экономическим содержанием, которое, по нашему мнению, должно стать приоритетным в процессе налогового администрирования.

В-третьих, для создания системы мониторинга и оценки эффективности налоговых преференций представляется целесообразным дополнить налоговые декларации полным отражением информации об использовании преференций с последующим её включением в статистическую отчётность ФНС.

В-четвёртых, требуется пересмотреть подходы к применению такого налогового преимущества, как списание убытков: в частности, запретить организациям, неоднократно получавшим убыток по итогам налогового периода, переносить его на последующие периоды.

В-пятых, разумно было бы скорректировать не соответствующие принципу справедливости налоговой системы правила налогообложения дивидендов, получаемых стратегическими инвесторами.

Кроме того, знаковым моментом в данном плане был бы кардинальный пересмотр большинства соглашений об избежании двойного налогообложения, заключённых Россией, и перенос центра тяжести налогового стимулирования инвесторов в российскую юрисдикцию [9].

В-шестых, необходимы срочные меры по дополнительной проработке закона о КГН, в первую очередь касающиеся правил корректировки налоговой базы [10] и установления обязанности для каждого участника группы раскрывать налоговым органам всю информацию о финансовых результатах деятельности.

В-седьмых, заметный фискальный эффект может быть получен путём активизации усилий по работе с организациями, имеющими задолженность по уплате налога на прибыль, которая по состоянию на 1 мая 2014 г. составила 255 млрд. руб., в том числе в региональные бюджеты – 205 млрд. руб.

Безусловно, законодательная корректировка действующей системы регулирования налога на прибыль явится существенным резервом повышения его фискальной функции.

Литература

1. Ильин, В.А. Проблемы эффективности государственного управления / В.А. Ильин, А.И. Поварова. – Вологда: ИСЭРТ РАН, 2014. – 185 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Справочно-поисковая система «КонсультантПлюс».
3. Официальный сайт Федерального казначейства России. – Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/>
4. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>
5. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. – Режим доступа: <http://www.gks.ru/>
6. Проверка эффективности предоставления и применения налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций: Отчёт о результатах контрольного мероприятия // Официальный сайт Счётной палаты РФ. – Режим доступа: <http://audit.gov.ru/activities/control/>
7. Синельников-Мурылев, С. Совершенствование налога на прибыль в Российской Федерации в среднесрочной перспективе / С. Синельников-Мурылев, Е. Шкрёбела. – М.: Изд-во Института Гайдара, 2011. – 264 с.

8. Титов, С. Голикова: формирование консолидированных групп налогоплательщиков привело к снижению уплаты налога на прибыль [Электронный ресурс] / С. Титов // Ведомости. – 2014. – 15 мая. – Режим доступа: <http://www.vedomosti.ru/finance/news/26534761/>
9. Хейфец, Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы / Б.А. Хейфец. – М.: Институт экономики, 2013. – 63 с.
10. Юрзинова, И.Л. Консолидированная группа налогоплательщиков: анализ возможных достоинств и недостатков / И.Л. Юрзинова // Официальный сайт журнала «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики». – Режим доступа: <http://www.vipstd.ru/nauteh/index.php/--ep13-05/index.php>

Povarova A.I.

Reduction of the fiscal function of corporate tax: the factors and ways of increase

Anna Ivanovna Povarova – Senior Research Associate at the Department of the Issues of Socio-Economic Development and Management in Territorial Systems, Federal State-Financed Scientific Institution the Institute of Socio-Economic Development of Territories of the Russian Academy of Sciences (56A, Gorky Street, Vologda, 160014, Russia, anna631506@mail.ru)

Abstract. The article continues the series of publications on research into tax administration issues.

Profit tax is one of the main tools of tax policy. It fulfills not only a fiscal, but also a regulatory function, allowing the state to influence the pace of economic development. However, despite the relatively high rate equal to 20%, the receipt of profit tax, primarily in the regional budgets has reduced in recent years.

The article considers the factors that reduce mobilizing functions of profit tax. It highlights the individual provisions of the tax legislation that influence the effectiveness of the fiscal policy in the sphere of profit taxation. The analysis of these provisions offers some options for improving the existing mechanism of profit administration that makes it possible to achieve an optimal balance between fiscal and regulatory functions of corporate tax.

Key words: profit taxation, corporate tax, tax preferences.

References

1. Ilyin V.A., Povarova A.I. *Problemy effektivnosti gosudarstvennogo upravleniya* [Public Administration Efficiency]. Vologda: ISERT RAN, 2014. 185 p.
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii [Tax Code of the Russian Federation]. *Spravochno-poiskovaya sistema "Konsul'tantPlyus"* [Reference-and-Search System "Consultant Plus"].
3. *Ofitsial'nyi sait Federal'nogo kaznacheistva Rossii* [Official Website of the Federal Treasury of Russia]. Available at: <http://www.roskazna.ru/>
4. *Ofitsial'nyi sait Federal'noi nalogovoi sluzhby Rossii* [Official Website of the Federal Tax Service of Russia]. Available at: <http://www.nalog.ru/>
5. *Ofitsial'nyi sait Federal'noi sluzhby gosudarstvennoi statistiki* [Official Website of the Federal State Statistics Service]. Available at: <http://www.gks.ru/>
6. Proverka effektivnosti predostavleniya i primeneniya nalogovykh l'got i preferentsii v chasti administrirovaniya naloga na pribyl' organizatsii: Otchet o rezul'tatakh kontrol'nogo meropriyatiya [Inspection of the Efficiency of Provision and Application of Tax Privileges and Preferences in the Administration of Corporate Tax: the Report on the Results of Control Measures]. *Ofitsial'nyi sait Schetnoi palaty RF* [Official Website of the Accounts Chamber of the Russian Federation]. Available at: <http://audit.gov.ru/activities/control/>

7. Sinel'nikov-Murylev S., Shkrebela E. *Sovershenstvovanie naloga na pribyl' v Rossiiskoi Federatsii v srednesrochnoi perspective* [Improvement of Profit Tax in the Russian Federation in the Medium Term]. Moscow: Izd-vo Instituta Gaidara, 2011. 264 p.
8. Titov S. Golikova: formirovanie konsolidirovannykh grupp nalogoplatel'shchikov privelo k snizheniyu uplaty naloga na pribyl' [According to Golikova, the Formation of Consolidated Groups of Taxpayers Resulted in Reduction of Profit Tax Payments]. *Vedomosti* [News], 2014, May 15. Available at: <http://www.vedomosti.ru/finance/news/26534761/>
9. Kheifets B.A. *Deofshorizatsiya rossiiskoi ekonomiki: vozmozhnosti i predely* [De-Offshorization of the Russian Economy: Opportunities and Limits]. Moscow: Institut ekonomiki, 2013. 63 p.
10. Yurzinova I.L. Konsolidirovannaya gruppa nalogoplatel'shchikov: analiz vozmozhnykh dostoinstv i nedostatkov [Consolidated Group of Taxpayers: an Analysis of Possible Advantages and Disadvantages]. *Ofitsial'nyi sait zhurnala "Sovremennaya nauka: aktual'nye problemy teorii i praktiki"* [Official Website of the Journal "Modern Science: Actual Problems of Theory and Practice"]. Available at: <http://www.vipstd.ru/nauteh/index.php/---ep13-05/index.php>