

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В. В. Рощупкина

ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. Предмет исследования статьи выступило изучение эволюции налогообложения прибыли в Российской Федерации, в том числе развитие нормативно-законодательной базы государства. Целью работы предстает установление закономерностей государственного регулирования прибыли субъектов хозяйствования в разные периоды развития экономики страны, в том числе, в периоды экономического роста и кризиса. Результатами работы явилось определение роли налога на прибыль организаций в наполнении бюджетов всех уровней, критический анализ нормативно-законодательной базы по исследуемому налогу, установление дискуссионных моментов администрирования данного налога, выведения альтернативных возможностей налогового регулирования. Основным методом проведения работы явился монографический, основанный на компаративном анализе нормативно-законодательной базы по данному вопросу. Значимость представленного исследования состоит в наличии возможности применения его положений и результатов Министерством финансов Российской Федерации в процессе налогового регулирования, выработки нормативных актов, которые касаются вопросов налогообложения прибыли предприятий. Анализ теорий налогообложения во взаимосвязи с концептуальными положениями экономического развития, позволяет сделать выводы в отношении эволюции налогообложения прибыли в Российской Федерации. Развитие нормативно-законодательной базы подразумевает обновление самой аналитической технологии, что, в свою очередь, позволит выработать наиболее эффективные инструменты обложения прибыли хозяйствующих субъектов на фоне кризисных экономических явлений в Российской Федерации. В этой связи полагаем, что построение эффективной системы налогообложения прибыли позволяет, с одной стороны, усовершенствовать механизм риск-ориентированного налогового администрирования и выработать результативные основы налоговой дисциплины, с другой – предложить модели регулирования, удовлетворяющие требованиям современной экономической ситуации.

Ключевые слова: налоговая система, налоговая политика, бюджет, прибыль, налоговая ставка, налоговая база, налоговая льгота, налоговый период, налоговые каникулы, эволюция.

Abstract. The subject of the research is the analysis of the evolution of the profit taxation in the Russian Federation including development of the state legislative basis. The purpose of the research is to define regular patterns of state regulation of profits made by economic entities at different stages of the development of the national economy including periods of the economic growth and crisis. The results of the research are the description of the role of corporate profit tax in the pumping up the budgets of all levels, critical analysis of the legislative basis for the aforesaid tax, stressing out debatable points in administration of the given tax and determination of alternative opportunities of tax regulation. The main research method used by the author is the monographic method based on the comparative analysis of the legislative basis. The importance of the research is caused by the fact that the results of the research can be applied by the Ministry of Finance of the Russian Federation to the process of tax regulation and creation of regulatory documents dealing with the issues of taxation of corporate profits. Results of the analysis of the theories of taxation from the point of view of the conceptual provisions of the economic development allow to make certain conclusions about evolution of the profit taxation in the Russian Federation. Development of the legislative basis implies renovation of the analytical technology which, in its turn, allows to establish the most efficient instruments of profit taxation for economic entities under the conditions of the economic crisis of the Russian Federation. In this regard, the author assumes that creation of the efficient system of profits taxation would allow, on the one hand, improve the mechanism of the risk-oriented tax administration and develop effective basis of taxation, and to offer regulation models that would satisfy requirements of the modern economic situation, on the other hand.

Keywords: profit, tax base, budget, tax benefit, tax system, tax period, tax holidays, tax rate, tax policy, evolution.

DOI: 10.7256/1812-8688.2016.4.18799

351

При цитировании этой статьи сноска на doi обязательна

Современная налоговая система Российской Федерации на сегодняшний день по многим параметрам не соответствует налоговым системам стран с развитой рыночной экономикой.

Среди видов налогов, которые подлежат взиманию с субъектов хозяйствования, особое место занимает налог на прибыль организаций. Он имеет как высокую фискальную значимость, так и обладает регулирующим потенциалом, что позволяет государству сформировать доходную часть федерального и субфедеральных бюджетов, воздействуя на финансовые интересы хозяйствующих субъектов.

С момента своего возникновения налог на прибыль организаций многократно трансформировался. С 1991 по 2002 года была осуществлена комплексная налоговая реформа, были приняты основные налоговые законы: «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

Законом «Об основах налоговой системы» был установлен налог на прибыль в качестве федерального налога. Касательно налога на прибыль, в данном законе установлено, что объектами налогообложения являются доходы (прибыль). В законе право устанавливать ставки налога на прибыль и размер зачислений налога в бюджеты разного уровня предоставлено Верховному Совету Российской Федерации [2].

Подходный налог (налог на прибыль) с предприятий признается регулирующим доходным источником, а суммы отчислений, зачисляемые в бюджеты субъектов, определяются при утверждении бюджетов субъектов Российской Федерации.

Законом определен и порядок уплаты налога на доход (прибыль) юридического лица путем четкого указания источника уплаты каждого установленного налога (отнесение на затраты, за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли).

Также установлена ответственность плательщика за нарушение налогового законодательства:

а) взыскания всей суммы скрытого дохода (прибыли) или суммы налога за другой сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы, при повторном

нарушении – заниженной суммы, штрафа в двукратном размере данной суммы.

б) штрафа в размере 10% от суммы налога за последний отчетный квартал, предшествующий проверке, по каждому из следующих видов нарушений:

- отсутствие учета объекта налогообложения;
 - ведение учета объекта налогообложения с грубым нарушением установленного порядка, который повлек за собой сокрытие или снижение суммы налога за проверяемый период не менее чем на 5% от причитающейся к уплате суммы налога за последний отчетный квартал;
 - непредставление или несвоевременное предоставление документов, которые необходимы для вычисления и уплаты налога;
- в) взыскания пени с плательщика в случае задержки уплаты налога в размере 0,2% неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа.

Кроме этого была предусмотрена административная, дисциплинарная и уголовная ответственность непосредственно должностных лиц и граждан, виновные в нарушении налогового законодательства.

Одновременно с выходом в свет Закона «Об основах налоговой системы» Президентом Российской Федерации 27.12.1991 года был принят закон «О налоге на прибыль организаций» [5].

Данным Законом установлен единообразный подход к налогообложению прибыли предприятий независимо от их организационно-правовой формы.

Ключевыми моментами данного закона стало следующее.

- определение налогоплательщиков. Данный налог обязаны уплачивать предприятия и организации (в том числе бюджетные), являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, а также иностранные юридические лица. Кроме этого плательщиками данного налога являлись филиалы и другие обособленные подразделения предприятий и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный счет. Исключение из перечня организаций, обязанных уплачивать налог составляли

предприятия, получившие прибыль от реализации произведенной и переработанной ими сельскохозяйственной продукции.

- установление понятия объекта налогообложения. Объектом обложения налогом является валовая прибыль предприятия, уменьшенная (увеличенная) в соответствии с положениями, предусмотренными законом.
- ставки налога на прибыль. Установлена ставка налога, зачисляемого в федеральный бюджет, и верхняя граница ставки налога, зачисляемого в региональные бюджеты.
- льготы. Установлен был довольно широкий перечень льгот и категорий организаций, чья прибыль не подлежит налогообложению. Наиболее популярны были льготы предприятиям на развитие собственной производственной базы и жилищного строительства, на содержание объектов социально-культурной сферы, на благотворительные цели. Также были предоставлены налоговые каникулы, вновь образованным, так называемым, малым предприятиям при осуществлении определенных видов деятельности.

Не облагалась прибыль отдельных категорий организаций (религиозных организаций, ряда общественных организаций), а также прибыль от производств и реализации определенных групп продукции (медицинской, пожарно-технической и другой).

Законом была предусмотрена ежеквартальная или ежемесячная оплата авансовых платежей. Срок оплаты налога - в течении 10 дней с момента представления годовой бухгалтерской отчетности.

В указанный закон постоянно вносились поправки, изменялись льготы, условия формирования прибыли, ставки налога и размер распределения налога между бюджетами. Тем не менее порядок расчета налогооблагаемой прибыли и уплата налога на прибыль по указанному закону просуществовал в течении 11 лет.

Во исполнение требований закона «О налоге на прибыль предприятий организаций» Госналогслужбой Российской Федерации была разработана в 1995 году Инструкция «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» за №37.

В указанном документе более расширено изложены положения вышеназванного закона с целью их практического применения, приведены данные о нормативно-правовых актах, которыми необходимо руководствоваться при определении налогооблагаемой прибыли на каждом этапе ее формирования.

Кроме этого, в виде приложений к инструкции, утверждены перечни отдельных видов продукции для применения льгот, определения прибыли, не подлежащей налогообложению.

Также разработаны и утверждены формы различных справок и расчетов. Помимо расчета непосредственно по налогу на прибыль существовало ряд дополнительных расчетов. А именно:

- справка об авансовых взносах налога в бюджет, отталкиваясь от предполагаемой прибыли,
- расчет дополнительных платежей в бюджет, которые исчисляются исходя из сумм доплат (уменьшения) налога на прибыль организаций, скорректированных на учетную ставку Центрального банка РФ,
- расчет налога с той суммы, которая превышает фактические расходы на оплату труда в сравнении с их нормируемой величиной,
- расчет уменьшения налогооблагаемой прибыли сельскохозяйственного предприятия на сумму прибыли, которая получена от производства сельскохозяйственного сырья и его переработки,
- расчет налога на доходы (установлены ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов);
- дивиденды, доходы от долевого участия в других предприятиях облагаются по ставке 15 процентов, а с указанных доходов банков – по ставке 18 процентов и зачисляются в доход федерального бюджета.
- доходов казино, видеосалонов облагаются по ставке 90 процентов, и налог зачисляется в доходы бюджетов субъектов Российской Федерации).
- расчет налога от фактической прибыли.

Действующий порядок исчисления прибыли был многоступенчатым в плане исчисления и уплаты налога, с предоставлением различных расчетов, расчет налога на прибыль не объ-

**Изменение ставок налога на прибыль в период действия Закона
«О налоге на прибыль предприятий и организаций»**

| № п/п | Дата редакции закона | Наименование | Ставка налога |
|-------|----------------------|---|------------------|
| 1 | 27.12.1991 | Налог на прибыль предприятий и иностранных юридических лиц | 32% |
| | | Налог для бирж и брокерских контор, предприятий – по прибыли от посреднических операций и сделок | 45% |
| 2 | 25.04.1995 | Налог на прибыль предприятий и организаций, подлежащий зачислению в федеральный бюджет | 13% |
| | | В бюджеты субъектов Российской Федерации зачисляется налог на прибыль предприятий по ставкам, которые устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации | Не превышает 22% |
| | | В бюджеты субъектов Российской Федерации зачисляется налог на прибыль для предприятий по той прибыли, которая получена от посреднических операций и сделок, бирж, брокерских контор, банков, иных кредитных организаций и страховщиков по ставкам, которые установлены законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации | Не превышает 30% |
| 3 | 31.03.1999 | Ставка налога на прибыль предприятий и организаций, зачисляемого в федеральный бюджет | 11% |
| | | В бюджеты субъектов Российской Федерации зачисляется налог на прибыль предприятий по ставкам, которые установлены законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации | Не превышает 19% |
| | | В бюджеты субъектов Российской Федерации зачисляется налог на прибыль для предприятий по той прибыли, которая получена от посреднических операций и сделок, бирж, брокерских контор, банков, иных кредитных организаций и страховщиков по ставкам, которые устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации | Не превышает 27% |
| 4 | 09.05.2001 | В местные бюджеты зачисляется налог на прибыль предприятий и организаций по ставкам, которые установлены представительными органами местного самоуправления | Не превышает 5% |

единял в себе все составляющие этого налога. Существовал жесткий порядок нормирования расходов, с превышения ряда нормируемых показателей предприятие уплачивало налог по установленным ставкам.

Одним из направлений налоговой реформы выступила трансформация налога на прибыль организаций в 2002 году. При формировании налоговой политики государства целесообразно обеспечить баланс интересов плательщиков и государства, без уменьшения стимулов организаций к ведению деятельности и поступлений налогов в бюджетную систему. В связи с этим большое

значение придается вопросам обложения прибыли, а также формированию механизма работы налога на прибыль организаций и его влияния на деятельность государства и хозяйствующих субъектов. Данные условия законодатель учел при принятии в 2002 году 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций», в которой был во многом изменен механизм исчисления налога на прибыль.

Это более продуманный и детально прописанный подробный нормативный акт.

Изложение вопросов, необходимых для исчисления налога на прибыль более логично

структурированы, статьи данной главы кодекса соответствуют порядку исчисления налога.

Рассмотрим основные отличия по налогу на прибыль, которые вступили в силу с принятием главы 25 Налогового кодекса [7].

Так, сокращено понятие плательщика налога на прибыль. К налогоплательщикам можно отнести все российские организации и иностранных субъектов, осуществляющих свою деятельность на территории Российской Федерации или получающих доход из источников на территории Российской Федерации.

Изменена формулировка объекта налогообложения - это прибыль, которой признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с Главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

В целях налогообложения стали принимать обоснованные и документально подтвержденные затраты. При этом под «обоснованными» понимаются экономически оправданные затраты в денежной оценке. Установление нормативов по расходам отменено.

Определен подробный перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, в том числе и для некоммерческих организаций.

Расходы, которые принимаются к расчету при исчислении налога на прибыль организаций, классифицируются на «расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг)» и на «внебюджетные расходы». Перечень этих расходов значительно расширен в сравнении с Постановлением Правительства Российской Федерации от 5.08.1992 года №552, утверждающим Положение о составе затрат [9].

В указанной главе Налогового кодекса Российской Федерации содержится подробный порядок исчисления и условия включения затрат, которые уменьшают размер налогооблагаемой базы. То есть, фактически снято значительное количество ранее имевших место ограничений по отнесению сумм на расходы.

Существенно изменился порядок работы с амортизационными отчислениями.

Амортизации посвящены 4 статьи главы 25. Подробно установлены понятие имущества, амортизируемого в целях налогообложения, определен перечень не амортизируемого имущес-

тва, установлен порядок определения первоначальной стоимости, приведены амортизируемые группы и отражены принципы распределения имущества по имеющимся десяти группам. И конечно утверждена методика расчета сумм амортизации, принимаемой при исчислении налога на прибыль, предоставлена возможность налогоплательщикам по применению повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации.

Ценным изменением для плательщиков налога стало введение статьи «Расходы на ремонт основных средств». Они рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Определены четкие требования для формирования различного рода резервов.

Наиболее важным переломным моментом в порядке исчисления налога является переход на порядок признания доходов по методу начисления.

Согласно устанавливаемому порядку, налогоплательщики должны определять объем реализации для исчисления налога на прибыль по моменту отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг.

Законом, установившим главу 25, отменены практически все ранее действующие льготы, при этом значительно снижены ставки налога с 35 до 24 процентов.

Введено исчисление налога на прибыль по «0» ставке отдельными категориями налогоплательщиков.

Постатейно расписаны особенности определения налоговой базы отдельных категорий налогоплательщиков (банки, страховые организации, участники консолидированной группы налогоплательщиков, контролируемых иностранных компаний и другие), а также отдельных видов деятельности (доходы от операции с ценными бумагами, доходы, полученные от уступки прав требования, от передачи имущества в уставной капитал и другие).

Введена обязанность для предприятий по ведению налогового учета.

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы на

Размер ставок налога на прибыль организаций

| № п/п | Дата редакции | Наименование | Ставка |
|-------|---------------|--|---------|
| 1 | 29.05.2002 | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в федеральный бюджет | 7,5% |
| | | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации | 14,5% |
| | | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в местные бюджеты | 2% |
| 2 | 24.07.2002 | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в федеральный бюджет | 6% |
| | | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации | 16% |
| | | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в местные бюджеты | 2% |
| 3 | 08.12.2003 | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в федеральный бюджет | 5% |
| | | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации | 17% |
| | | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в местные бюджеты | 2% |
| 4 | 28.12.2004 | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в федеральный бюджет | 6,5% |
| | | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации | 17,5% |
| | | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в местные бюджеты | Отменен |
| 5 | 30.12.2008 | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в федеральный бюджет | 2% |
| | | Налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации | 18% |
| | | Действует по настоящее время | |

© NOTA BENE (ООО "НБ-Медиа") www.nbpublish.com

основе первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Кодексом.

Налоговый учет необходим для формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, и обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль. Предприятию дано право устанавливать порядок ведения налогового в учетной политике, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

В течении действия главы 25 Российской Федерации с 2002 года по настоящее время его

отдельные статьи претерпели существенные изменения. Диктуемые экономической ситуацией, сложившийся судебной практикой, внесенными изменениями в ряд актов нормативно-правового характера, изменялись и дополнялись существующие статьи главы 25 главы 25 Российской Федерации, вводились новые [5]. Так, например, последние изменения, вступившие в силу в 2015 году, коснулись следующих основных вопросов:

- порядка учета процентов по долговым обязательствам;
- списания стоимости имущества, не являющегося амортизируемым, в течение более чем одного отчетного периода;
- отмены применения метода ЛИФО в налогообложении;

- правил определения цены сделки по уступке права требования долга, признаваемой контролируемой сделкой;
- порядка определения цены ценных бумаг;
- повышения до 13 процентов ставки налога на прибыль организаций в отношении доходов российских организаций в виде дивидендов, которые получены от российских и иностранных компаний;
- из состава амортизируемого имущества не исключены основные средства, которые по решению руководства определяются

в процессе реконструкции или модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, но продолжают применяться в деятельности, которая направлена на получение дохода.

Таким образом, налоговая реформа по налогу на прибыль организаций не прекращается. Органами законодательной и исполнительной власти как Российской Федерации, так и субъектов принимаются решения, способствующие обеспечению условий для экономического роста хозяйствующих субъектов.

***Статья выполнена в рамках исследования по гранту РФФИ
“Актуализация налогообложения прибыли организаций
в Российской Федерации в контексте кризисных явлений экономики”***

Библиография

1. Афолина, Е.А. Особенности поступлений налога на прибыль в бюджет Ставропольского края / Е.А. Афолина // Материалы II (IV) международной научно-практической конференции «Современные тенденции развития теории и практики управления в России и за рубежом». Том третий. Экономика.-Ставрополь: СКФУ, 2013. – с. 137-140.
2. Гончаренко, Л.И. Реформирование налоговой системы: обсуждение проблем и перспектив / Л.И. Гончаренко, Ю.Б. Иванов // Налоговая политика и практика, 2012. – с. 10-12.
3. Рощупкина, В.В. Актуализация направлений фискального контроля на уровне субъекта федерации (на примере налога на прибыль организаций) / В.В. Рощупкина // Финансовая аналитика: проблемы и решения. Научно-практический и информационно-аналитический сборник. – М. – 2015. – №29. – с.2-9.
4. Рощупкина, В.В. Инновационный механизм расчета налоговой нагрузки региона / В.В. Рощупкина // Материалы международной конференции «Современные вызовы и реалии экономического развития России»-Ставрополь: СКФУ, 2015. – с. 156-158.
5. Рощупкина, В.В. Роль налогового менеджмента субъектов экономической деятельности в оптимизации фактической способности налогоплательщика к уплате налога на прибыль / В.В. Рощупкина // Вестник СКФУ.-Ставрополь: СКФУ, 2016. – №1 (52). – с. 88-93.
6. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа // <http://www.minfin.ru>
7. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] // Режим доступа // <http://www.nalog.ru>
8. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа // <http://www.gks.ru>
9. International Transfer Pricing 2013/14 // [Электронный ресурс] // www.pwc.com/internationaltp.

References (transliterated)

1. Afonina, E.A. Osobennosti postuplenii naloga na pribyl' v byudzhnet Stavropol'skogo kraya / E.A. Afonina // Materialy II (IV) mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii «Sovremennye tendentsii

- razvitiya teorii i praktiki upravleniya v Rossii i za rubezhom». Tom tretii. Ekonomika.-Stavropol': SKFU, 2013. – s. 137-140.
2. Goncharenko, L.I. Reformirovanie nalogovoi sistemy: obsuzhdenie problem i perspektiv / L.I. Goncharenko, Yu.B. Ivanov // Nalogovaya politika i praktika, 2012. – s. 10-12.
 3. Roshchupkina, V.V. Aktualizatsiya napravlenii fiskal'nogo kontrolya na urovne sub'ekta federatsii (na primere naloga na pribyl' organizatsii) / V.V. Roshchupkina // Finansovaya analitika: problemy i resheniya. Nauchno-prakticheskii i informatsionno-analiticheskii sbornik. – M. – 2015. – №29. – s.2-9.
 4. Roshchupkina, V.V. Innovatsionnyi mekhanizm rascheta nalogovoi nagruzki regiona / V.V. Roshchupkina // Materialy mezhdunarodnoi konferentsii «Sovremennye vyzovy i realii ekonomicheskogo razvitiya Rossii»-Stavropol': SKFU, 2015. – s. 156-158.
 5. Roshchupkina, V.V. Rol' nalogovogo menedzhmenta sub'ektov ekonomicheskoi deyatel'nosti v optimizatsii fakticheskoi sposobnosti nalogoplatel'shchika k uplate naloga na pribyl' / V.V. Roshchupkina // Vestnik SKFU.-Stavropol': SKFU, 2016. – №1 (52). – s. 88-93.
 6. Ofitsial'nyi sait Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii [Elektronnyi resurs] // Rezhim dostupa // <http://www.minfin.ru>
 7. Ofitsial'nyi sait Federal'noi nalogovoi sluzhby [Elektronnyi resurs] // Rezhim dostupa // [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)
 8. Ofitsial'nyi sait Federal'noi sluzhby gosudarstvennoi statistiki Rossiiskoi Federatsii [Elektronnyi resurs] // Rezhim dostupa // [http:// www.gks.ru](http://www.gks.ru)
 9. International Transfer Pricing 2013/14 // [Elektronnyi resurs] // www.pwc.com/internationaltp.