

# ЭВОЛЮЦИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Савельева О.В.

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Мельникова Н.П., к.э.н., проф.

**Аннотация:** В статье проанализированы этапы эволюции налога на прибыль организаций в соответствии с тремя периодами развития российской налоговой системой. Внимание акцентировано на изменениях таких ключевых элементов налогообложения как налоговая ставка и налоговая база.

**Annotation:** In this article are considered stages of company tax evolution according to three periods of Russian tax system development. Attention is accented on changes of such key assessment elements as withholding rate and taxation base.

**Ключевые слова:** налоговая система, налог на прибыль организаций, налоговая ставка.

**Keywords:** tax system, company tax, withholding rate.

Налог на прибыль является системообразующим во всех национальных налоговых системах. Экономическое содержание налога на прибыль предопределяет его высокий фискальный и регулирующий потенциал. Однако в российской налоговой системе фискальная и регулирующие функции налога на прибыль организаций реализованы недостаточно полно. Анализ эволюции налога на прибыль является методологической базой для выявления дефектов действующего механизма налогообложения прибыли.

Налог на прибыль организаций входит в налоговую систему Российской Федерации с первых дней ее существования. Анализ учебной и научной литературы позволяет выделить три основных этапа в развитии современной налоговой системы<sup>1</sup>. На каждом из этих этапов механизм исчисления налога на прибыль организаций претерпевал принципиальные изменения.

Переход к формированию рыночных отношений в нашей стране потребовал приведения в соответствие с требованиями рыночной экономики финансовых отношений. В июне 1990 года был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», который стал, по сути, первым унифицированным нормативным актом, урегулировавшим финансовые отношения между государством и хозяйствующими субъектами. Данный налог пришел на смену существовавшей ранее системе платежей из прибыли. Законом устанавливался закрытый перечень доходов и расходов (открытым был только перечень расходов, включаемых в себестоимость). В отдельную группу выделялись доходы и расходы от внереализационных операций.

---

<sup>1</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика 4-е изд., пер. и доп. Учебник для академического бакалавриата. — М.: Юрайт. — 2014 г. — 772 С.

На величину облагаемой прибыли влиял размер расходов на оплату труда персонала, занятого в основной деятельности: в случае превышения нормируемой величины, прибыль увеличивалась на сумму превышения, а в случае снижения — уменьшалась на сумму снижения. Порядок расчета нормируемой величины расходов на оплату труда ежегодно устанавливался Верховным Советом СССР.

Ставка налога на прибыль зависела от уровня рентабельности предприятия. Если рентабельность была в пределах, определяемых по отдельным отраслям, ставка составляла 22 %, они зачислялись в союзный бюджет. Ставки налога, зачисляемого в республиканские и местные бюджеты, устанавливались законодательными актами союзных и автономных республик на основе соглашения между ними. При этом зачисляемая в республиканские и местные бюджеты сумма не должна была превышать 23 % облагаемой прибыли в пределах уровня рентабельности отрасли. Если уровень рентабельности предприятия превышал предельный, то прибыль, соответствующая этому превышению, облагалась налогом по ставкам: 80 % — при превышении предельного уровня до 10 пунктов включительно и 90 % — при превышении свыше 10 пунктов. 50 % суммы налога вносилось в союзный бюджет, а остальные 50 % — в республиканские и местные бюджеты. Таким образом, устанавливалась прогрессивная шкала налогообложения в зависимости от рентабельности. Этот подход к налогообложению искажал принятие решений об инвестировании в отрасли с различной отдачей, что вело к искусственному ограничению инвестиций в ряд секторов экономики с высокой рентабельностью. Для отдельных категорий налогоплательщиков устанавливались иные ставки. Например, для государственных специализированных банков, коммерческих банков и страховых организаций ставка составляла 55 %.

В отдельную статью выделялись льготы по налогу. Все льготы представлялись в пределах нормативов. Например, организация имела право уменьшить облагаемую прибыль на 30 % затрат на НИОКР, осуществленных за счет чистой прибыли; на часть расходов на содержание объектов социального значения; на расходы на благотворительность в пределах 1 % облагаемой прибыли и т.д.

В 1990-х гг. инструментом налогового регулирования было налогообложение фонда оплаты труда в рамках налога на прибыль предприятий и организаций. Фискальная роль налога резко снизилась в 1996г. с отменой налогообложения превышения фонда оплаты труда<sup>2</sup>.

Основы существующей в настоящее время налоговой системы были заложены Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и законами по конкретным видам налогов, которые вступили в действие 01.01.1992 г.<sup>3</sup>. Принятие пакета данных налоговых законов ознаменовало начало второго этапа в истории налоговой системы России, продлившегося до

---

<sup>2</sup> Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник и практикум для академического бакалавриата /Финуниверситет ; под науч. ред. Л.И. Гончаренко. — М.: Юрайт, 2014. — 541 с.

<sup>3</sup> Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения : учеб. пособие для студ., обуч. по спец. «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение». — М. : Юнити, 2010. — 423 с.

1998 г. В части налогообложения прибыли организаций был принят Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». В соответствии с этим законом ставка налога на прибыль предприятий и иностранных юридических лиц устанавливалась в размере 32 %, для бирж и брокерских контор, а также предприятий в части прибыли от посреднических операций и сделок ставка составляла 45 %.

Впервые были определены особенности налогообложения организаций, получивших убыток по данным годового бухгалтерского отчета. Часть прибыли, направленная на покрытие убытка, освобождалась от налогообложения в течение последующих пяти лет при условии полного использования средств резервного и других фондов с целью погашения убытка.

Закон установил обязательность уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль. Введение авансовых платежей позволило сделать поступления налога равномерными и постоянными, до определенной степени уменьшилось инфляционное обесценение налоговых поступлений за период между начислением налога и его перечислением в бюджет.

Помимо основной ставки 32 % предусматривались отдельные ставки по доходам от определенных видов деятельности, а именно: 15 % — с доходов в виде дивидендов, процентов по акциям и облигациям, доходов от долевого участия; 70 % — с доходов видеосалонов; 90 % — с доходов от игорного бизнеса; 50 % — с прибыли от проведения массовых концертно-зрелищных мероприятий с числом мест более двух тысячи.

На данном этапе основной особенностью механизма исчисления налога на прибыль являлось ограничение на включение в состав затрат многих видов расходов, как текущих, так и капитальных. В результате такого порядка происходило обложение налогом на прибыль части затрат предприятия. Негативным последствием такого подхода к налогообложению прибыли явились искажения в принятии решений, как об объеме выпуска, так и об объемах инвестирования. Ограничения вводились даже в тех случаях, когда оценка затрат не являлась проблематичной, а возможности уклонения от налогообложения были ограниченными.

Продолжалась тенденция включения в налоговую базу сумм превышения фактических расходов на оплату труда работников, занятых в основной деятельности над нормативами.

За период действия Закона «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в него неоднократно вносились изменения. В последних редакциях ставка налога составляла 35 % (по ставке 11 % зачислялись суммы налога в федеральный бюджет, в бюджеты субъектов — по устанавливаемой законами субъектов ставке не выше 19 %, в местные — не выше 5 %). Так неосторожно прописанная только верхняя граница налоговой ставки дала возможность органам региональной и местной власти создавать своеобразные офшоры внутри страны.

Третий этап в развитии российской налоговой системы связан с принятием Налогового кодекса РФ. Первая часть Налогового кодекса вступила в действие с 1 января 1999 г. Вторая (специальная) часть принималась частями,

начиная с 2000 года. С 01.01.2002г. вступила в силу глава 25 Налогового Кодекса РФ «Налог на прибыль организаций».

Принятие Налогового кодекса РФ положило начало курсу налоговой политики на снижение номинальной налоговой нагрузки, в т.ч. по налогу на прибыль организаций. С принятием НК РФ законодательная ставка по налогу на прибыль снизилась до 24 %.

Данная номинальная ставка состояла из трех частей. По ставке 7,5 % налог зачислялся в федеральный бюджет, по ставке 14,5 % — в бюджеты субъектов Федерации, а по ставке 2 % — в местные бюджеты. С 1.01.2009 г. с целью поддержки налогоплательщиков в условиях финансового кризиса была уменьшена ставка налога на прибыль организаций до 20 %. Принципиальным изменением в механизме исчисления налога на прибыль при принятии НК РФ стал новый подход к формированию доходов и расходов. Перечень доходов и расходов в НК РФ является открытым.

Полученный ретроспективный анализ эволюции механизма налогообложения прибыли может помочь оценить существующую на данный момент ситуацию. Например, зная изменения элементов налога за определенный период можно определить их влияние как на объем поступлений от налога, так и на экономическую ситуацию в целом, что в нынешнем состоянии кризиса очень актуально.

## НАЛОГОВЫЙ МЕХАНИЗМ ДЕОФФШОРИЗАЦИИ КАПИТАЛА

**Семенов Е.М.**

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Малис Н.И., к.э.н.

**Аннотация:** В данной статье рассматриваются основные положения нового налогового механизма деоффшоризации. Данный механизм призван вернуть российский капитал, выведенный ранее в низконалоговые юрисдикции (оффшоры). Так же рассматриваются условия, соблюдение которых позволит рассматриваемому механизму эффективно функционировать.

**Annotation:** In this article main terms of a new tax deoffshorization mechanism is considered. This mechanism is created for returning Russian capital, that was previously moved to the tax heavens. Different conditions of effective functioning of this mechanism is also considered.

**Ключевые слова:** Деоффшоризация, Контролируемая иностранная компания (КИК), оффшоры, амнистия капитала

**Keywords:** Deoffshorization, Controlled foreign company (CFC), tax heavens, capital amnesty