

Ключевые слова:

налог на прибыль, налоговое бремя, прогрессивная система налогообложения, информационный сектор, нефтегазовый сектор, реформирование налога на прибыль

М. С. Чусов, аспирант

кафедры «Государственные доходы» ГУМФ, руководитель Департамента внутреннего контроля и аудита ОАО «Лафарж-Цемент»
(e-mail: mikhail.chusov@gmail.com)

Пути реформирования налога на прибыль

Налоги в России — одна из важнейших связующих нитей между государством и обществом, а развитие налоговой системы наглядно отражает существующие в экономике тренды. История рыночной экономики России еще очень коротка, поэтому налоги как инструмент государственного регулирования используются неполноценно и недостаточно эффективно. В определенной степени это связано с тем, что налоговая система создавалась практически заново при минимальной преемственности по отношению к советскому периоду, что объективно породило много трудностей.

Впервые термин «налог» применительно к прибыли появился в Законе СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», который был введен Постановлением Верховного Совета СССР от 14 июня 1990 г.

О действующем в настоящее время налоге на прибыль впервые заговорили в декабре 1991 г., когда был принят пакет законов о налогообложении. Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» определил этот налог как прямой федеральный. Практика его взимания регламентировалась Федеральным Законом от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций», который в процессе применения неоднократно изменялся и дополнялся. Таким образом, данному налогу в его современном понимании, как и нашей рыночной экономике, чуть больше 20 лет, что по сравнению со столетней историей рыночных отношений в Европе и Америке очень и очень мало. Но для России это не повод отставать, мы должны находить в нашей системе изъяны, реформировать ее и двигаться дальше.

Налог на прибыль (ранее — отчисления от прибыли) — один из самых надежных многолетних источников бюджета, один из самых изученных и понятных налогов. Построение его показывает не только фискальную, но и стимулирующую функцию налогов, о которой так много спорят теоретики и которая так слабо просматривается на практике¹.

Современный этап налогообложения прибыли начался в 2002 г., когда в очередной раз изменились методы изъятия прибыли в бюджет. Это было связано с введением в действие гл. 25 Налогового кодекса РФ. Важность этой главы состоит в том, что впервые на законодательном уровне было дано определение налогового учета как системы обращения информации для определения налоговой базы по налогу на основе первичных документов, сгруппированных в определенном порядке. Что касается ставки налога на прибыль организаций, было признано целесообразным значительно уменьшить ее по сравнению с уровнем 2001 г. (35 %), унифицировав для всех видов деятельности.

Последние существенные изменения произошли в 2009 г., когда ставка была снижена с 24 до 20 %. Правительство сознательно сделало данный шаг для того, чтобы привлечь дополнительные инвестиции в страну, показать открытость и мягкость российской экономической политики для Запада, снизить нагрузку на малый бизнес. Очевидно, этот шаг привел к существенному снижению бюджетных поступлений по данному налогу, что было скомпенсировано нефтегазовыми доходами от НДС и экспортной пошлины.

ПРЕДПОСЫЛКИ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

С экономических позиций налог на прибыль организаций — один из главных инструментов перераспределения доходов и финансовых ресурсов, осуществляемого финансовыми органами в целях обеспечения средствами тех лиц, предприятий, секторов и сфер экономики, которые испытывают потребность в ресурсах, но не в состоянии удовлетворить ее собственными средствами.

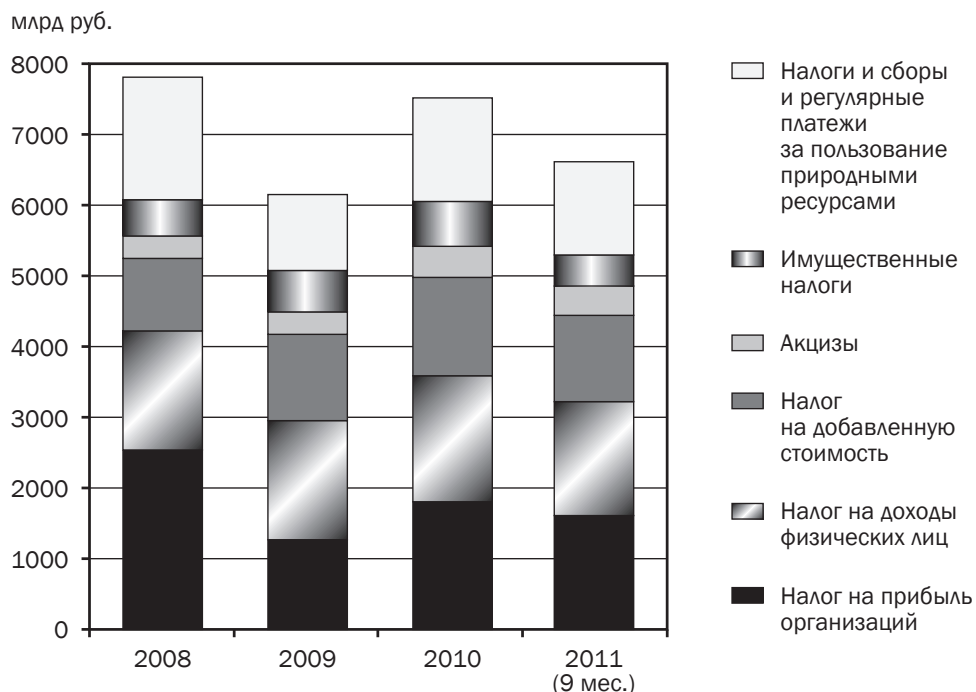
Согласно данным Федеральной налоговой службы (ФНС России) и органов статистики, налог на прибыль организаций занимает первое место среди налоговых источников консолидированного бюджета России. Однако темпы его прироста постепенно падают, что вызвано многими причинами — начиная от предоставления различных льгот налогоплательщикам и заканчивая финансовым кризисом и уклонением от уплаты налогов.

Основной фактор, повлиявший на снижение поступлений налога на прибыль организаций в бюджет в 2009 г. по сравнению с 2008 г., — снижение сальдированного финансового результата предприятий в целом по экономике. Это характерно не только для России, но и для других государств в период экономических кризисов и спадов. По данным Росстата, начиная с декабря 2008 г. рассматриваемый показатель имеет

¹ См.: Горский И. В., Малис Н. И. Теория и практика налогообложения / Под ред. Н. И. Малис. — М.: ИНФРА-М, 2010. — С. 14–17.

отрицательное значение. С 2010 г. наблюдается постепенное восстановление объема налоговых поступлений, но, принимая во внимание нестабильность экономической ситуации и возможную новую волну экономического кризиса, достижение уровня поступлений 2008 г. остается под вопросом.

**Налоговые источники консолидированного бюджета
Российской Федерации в 2008–2011 гг.**



Источник: официальный сайт Федеральной налоговой службы (<http://www.nalog.ru>).

Основываясь на опыте 2008–2010 гг., можно допустить, что сложившаяся в России налоговая система вряд ли обеспечит финансовую устойчивость страны в случае очередного кризисного этапа. Безусловно, налоговая система — не первый инструмент стабилизации экономики, многое зависит и от уровня и качества производства в стране, распределения денежных потоков и в целом бюджетной политики, но без правильной настройки этой системы риски увеличиваются в геометрической прогрессии. А значит, она настоятельно требует дальнейшего совершенствования, в т. ч. реформирования налогообложения прибыли. Существуют как минимум две главные причины, по которым реформирование всей системы налогообложения следует начинать с налога на прибыль. Во-первых, этот налог генерирует порядка 15 % бюджетных доходов; во-вторых, 18 из 20 % поступает именно в региональные бюджеты, и это ключевой момент, поскольку межбюджетные трансферты постоянно растут (в 2010 г. — 40,9 % всех трат федерального бюджета), что служит важным фактором обеспечения самостоятельности регионов.

РЕФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ: АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ НА ЧАСТНЫЙ И ГОСУДАРСТВЕННЫЙ СЕКТОР

Основная идея данной статьи — реформирование налогообложения прибыли. Но с чего следует начать: с изменения классификации доходов и расходов, с введения дифференциации по отраслям или, возможно, с самого простого, но эффективного действия — реформирования подхода к определению налоговой ставки? Прежде чем делать подобные предложения, особенно в свете ориентации финансовой политики нашей страны на налоговую либерализацию, нужно проанализировать, готовы ли к этому российские организации: какие риски они несут, не снизят ли они объемы капитальных вложений, приостановив прямые инвестиции в реальный сектор российской экономики.

Попытаемся рассмотреть данный подход на примере двух диаметрально противоположных отраслей:

— телекоммуникационного сектора, представленного группой крупнейших мобильных операторов в Центральной и Восточной Европе;

— нефтегазового сектора, являющегося одновременно и «аппаратом поддержания жизнедеятельности» экономики нашей страны и «наркотиком», вызывающим огромную зависимость, который может нанести непоправимый вред и в случае, если цены на него будут безумно высокими, и в случае их значительного снижения.

Заметим, что, несмотря на относительно недавнее появление IT-технологий, беспроводной связи, оптоволоконных каналов, высокоскоростного доступа в Интернет, эта сфера быстро проникла в жизнь людей, ускорила бизнес-процессы и усовершенствовала механизмы принятия решений. Компании высокотехнологического сектора в данный момент показывают значительные темпы роста. Мы наблюдаем, как на финансовых рынках происходит бум первичных размещений акций (будем надеяться, что он не закончится как бум доткомов²), и видим, как велик спрос на них. Это означает, что будущее за сферой коммуникаций, высоких технологий и Интернета, и, скорее всего, в перспективе 30–50 лет именно эта сфера станет одной из лидирующих по доле в ВВП в экономиках всех развитых и, возможно, даже развивающихся государств.

На другой стороне находятся компании сырьевого сектора, в первую очередь нефтегазового. Это ключевой сектор российской экономики, устойчивый, с большой историей. Основная доля ВВП и бюджетных поступлений России как раз формируется за его счет.

Что объединяет представителей этих противоположных «берегов»? Почему можно предположить, что эти компании спокойно перенесут повышение ставки налога на прибыль? Для этого нужно проанализировать и сравнить финансовые отчеты и показатели основных представителей двух секторов с 2007 по 2009 гг.

² Дотком — термин, применяющийся по отношению к компаниям, чья бизнес-модель целиком основывается на работе в рамках Интернета. Произошел от английского dot-com (рус. «точка-ком») — домена верхнего уровня .com, в котором зарегистрированы преимущественно сайты коммерческих организаций.

Таблица 1

**Финансовые показатели ведущих российских компаний
телекоммуникационного и нефтегазового секторов за 2007–2009 гг.**

| | Выручка, млн руб. | ЕБИТДА, % | Прибыль до налогообложения, млн руб. | Налог на прибыль, млн руб. | Эффективная налоговая ставка, % | Чистая прибыль, млн руб. | Рентабельность, % | Ставка, % | Налог по ставке 35 %, млн руб. | Чистая прибыль, млн руб. | Рентабельность, % | Эффект на чистую прибыль от увеличения ставки, млн руб. |
|---|-------------------|-----------|--------------------------------------|----------------------------|---------------------------------|--------------------------|-------------------|-----------|--------------------------------|--------------------------|-------------------|---|
| Телекоммуникационный сектор | | | | | | | | | | | | |
| «МегаФон» | 497 784 | 50 | 162 394 | 38 672 | 24 | 123 722 | 25 | 35 | 56 838 | 105 556 | 21 | 18 166 |
| «ВымпелКом» (все компании мира) | 711 497 | 47 | 125 630 | 36 546 | 29 | 89 084 | 13 | 35 | 43 970 | 81 659 | 11 | 7425 |
| «Мобильные ТелеСистемы» (МТС) (все компании мира) | 856 143 | 48 | 198 813 | 56 244 | 28 | 142 570 | 17 | 35 | 69 585 | 129 229 | 15 | 13 341 |
| Всего дополнительных доходов | | | | | | | | | | | | 38 932 |
| Нефтегазовый сектор | | | | | | | | | | | | |
| «ЛУКОЙЛ» | 7 343 146 | 56 | 930 594 | 237 644 | 26 | 692 950 | 9 | 35 | 325 708 | 604 886 | 8 | 88 064 |
| ТНК-ВР | 3 005 733 | 24 | 602 921 | 121 033 | 20 | 481 889 | 16 | 35 | 211 022 | 391 899 | 13 | 89 990 |
| Всего дополнительных доходов | | | | | | | | | | | | 178 053 |
| Всего дополнительных доходов от двух секторов | | | | | | | | | | | | 216 985 |

| Распределение | Налоговая ставка, % | Эффективный процент | Распределение дополнительных доходов, млн руб. |
|---------------------|---------------------|---------------------|--|
| Федеральный бюджет | 2 | 10 | 21 699 |
| Региональный бюджет | 18 | 90 | 195 287 |

Источник: составлено автором на основании данных официальных сайтов компаний.

Сравнивая отчеты этих компаний, мы видим, что в компаниях телекоммуникационного сектора рентабельность по ЕБИТДА находится на уровне 47–50 %, а рентабельность по чистой прибыли — 20 % (в период кризиса 2008–2009 гг. этот показатель был ниже). Но о том, насколько ухудшит и ухудшит ли вообще положение компаний повышение ставки в случае нового кризиса, мы поговорим ниже.

В компаниях нефтегазового сектора рентабельность по ЕБИТДА — 24–56 %, а рентабельность по чистой прибыли — 9–16 %, что тоже хороший показатель, особенно если рассматривать не относительные, а абсолютные показатели величины прибыли (от 150 до 250 млрд руб. чистой прибыли ежегодно).

Теперь допустим введение прогрессивной системы налогообложения, являющейся идеальным механизмом для российской экономики, поскольку малый бизнес не получит дополнительного налогового бремени (в некоторых ситуациях даже сбросит дополнительные расходы), а крупный бизнес, как показывают расчеты (см. табл. 1), спокойно с этим справится. В расчетах мы используем шкалу прогрессивной ставки США, поскольку американская налоговая система — одна из самых совершенных и стабильных в мире.

Шкала прогрессивной ставки налога на прибыль США

| Налогооблагаемая прибыль, \$ | Ставка, % |
|------------------------------|-----------|
| 0 – 50 000 | 15 |
| 50 000 – 75 000 | 25 |
| 75 000 – 100 000 | 34 |
| 100 000 – 335 000 | 39 |
| 335 000 – 10 000 000 | 34 |
| 10 000 000 – 15 000 000 | 35 |
| 15 000 000 – 18 333 333 | 38 |
| 18 333 333 и более | 35 |

Источник: официальный сайт Службы внутренних доходов Департамента казначейства США (<http://www.irs.gov>).

Маржа по чистой прибыли снижается в среднем на 1,5–2 %, что говорит об относительной безболезненности данной реформы, ведь столь незначительное снижение маржи не приведет к снижению капитальных затрат и свертыванию инвестиционных программ. И при этом не стоит забывать, что показатели компаний в 2007–2009 гг. снизились в связи со всемирным экономическим кризисом, а значит, с падением объемов производства и уровня цен.

Теперь рассмотрим дополнительные доходы государства при повышении ставки, если бы подобный механизм был введен уже с 2007 г. В итоге дополнительно бюджет получил бы доход только от трех телекоммуникационных и от двух нефтегазодобывающих компаний, рассмотренных в данной статье, в размере 217 млрд руб., из которых 195 млрд поступило бы в региональные бюджеты и могло быть использовано для поддержки образования, здравоохранения, науки, строительства и прочих социальных сфер.

Существуют, безусловно, и противники данной идеи и в первую очередь из числа компаний, на которые ляжет дополнительное налоговое бремя. Позиция, например, сотовых операторов заключается в том, что в случае увеличения налогового бремени им придется сократить инвестиционные программы. Но давайте детально рассмотрим отчеты этих компаний (см. табл. 1) и стратегию их развития: строительство сети 3-го поколения практически завершено, сотовые операторы вышли на стабильные объемы прибыли со слабо колеблющейся маржинальностью.

При этом в отличие от нефтяных компаний сотовые операторы могут уже на основании имеющихся мощностей предоставлять новые услуги без дополнительных расходов на капитальное строительство. Основные траты последних в большей степени сейчас направлены именно на поглощения, а не на дальнейшее строительство своих сетей, а это уже не вопрос модернизации российской экономики, а проблема разрастания корпораций.

Аналогичные высказывания звучат и со стороны представителей нефтегазовой сферы, но ведь новые месторождения разрабатываются в основном в труднодоступных районах, и в связи с этим государство предоставляет существенные налоговые льготы. В качестве примера можно привести недавнюю сделку Exxon-Mobil и «Роснефти»

по разработке нефтяных месторождений Арктического шельфа и Туапсинского прогиба, которую планируется проводить в особом налоговом режиме.

Если рассматривать структуру затрат нефтяников на различные бюджетные отчисления, то она будет следующей. Сейчас государство забирает у них более 70 % выручки: при цене нефти \$100/барр. на налоги и сборы уходит \$76. Это действительно серьезное бремя. Но... участники вышеуказанной сделки сами выступают с инициативами, о которых идет речь в данной статье: компании предлагают заменить «сверхвысокие» сборы — экспортную пошлину и НДС (при \$100 это 73 % выручки) — на специальный налог на прибыль (15 % в дополнение к нынешним 20 %, которые занимают всего 3 % выручки) и «экономически обоснованные» роялти (10 % выручки). Это позволит компаниям продолжать развиваться без опасения существенных конъюнктурных рисков и принесет стабильные доходы в бюджет³.

Таким образом, влияние увеличения ставки налогообложения прибыли на процесс капитальных затрат можно назвать весьма и весьма опосредованным.

Второй вопрос, который возникает в связи с повышением ставки, — сложности, с которыми придется столкнуться при экономическом спаде. Действительно, это очень актуальный вопрос, особенно в период, когда финансовый кризис 2008–2010 гг. только что завершился и уже подходит новая волна экономических потрясений. Посмотрим на его природу более детально. Это был кризис долговых обязательств, и основные потери компании несли от маржин-коллов по имеющимся у них кредитам и от переоценки валюты (forex). Это прекрасно видно из годовых отчетов компаний, проанализированных в данной статье.

Но разве неправильное распоряжение заемными средствами и неразумность многих операций на внешних рынках заимствования как-то коррелируют с фискальной политикой государства? Абсолютно нет, это проблемы менеджмента. Некоторое ужесточение налоговых условий, возможно, повлияет на стратегию и модель бизнес-поведения многих компаний, предотвратив их необоснованные операции на рынке заимствований.

Нужно еще глубже проанализировать годовые отчеты компаний, принимая во внимание ст. 252 Налогового кодекса РФ, гласящую: для того чтобы иметь право вычесть при определении прибыли те или иные расходы, необходимо, чтобы эти расходы удовлетворяли трем ключевым требованиям — были обоснованы, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В итоге мы замечаем следующую закономерность: часто, имея миллиарды долларов свободных средств, компании, пользуясь своими высокими кредитными рейтингами и прибегая к услугам агентств-гарантов, привлекают дешевые кредиты под поставку оборудования, но при этом лишь малую долю пускают на эти цели, а остальные средства переводят на депозиты, кратно превышающие кредиты по процентным ставкам. Тем самым наблюдается обогащение за счет спекулятивных операций, а не за счет основной деятельности. И при этом все расходы по обслуживанию кредитов и процентов, а также по курсовым разницам учитываются в качестве расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль в соответствии со ст. 252 НК РФ. Но ключевого критерия, а именно экономической обоснованности расходов, здесь нет.

³ В СП с «Роснефтью» британцев заменили американцы // *Ведомости*. — 2011. — 31 августа.

Также добавим, что в операционной деятельности многих компаний как высокотехнологического, так и сырьевого секторов достаточно мало рисков. А для сырьевых компаний ключевой риск вообще лежит не в операционной, а в политической плоскости, при этом сектор серьезно поддерживается государством, и даже в период кризиса маржа в нем была стабильной в т. ч. потому, что выбора или какой-то альтернативы производимым этими компаниями продуктам у населения нет.

Таким образом, вопрос влияния негативных последствий кризисных периодов на экономическое положение компаний — это вопрос менеджмента, а не фискальной политики государства.

На основании проведенного исследования можно сделать вывод о том, что большая часть российских компаний, а именно компаний нефтегазового и высокотехнологического секторов, готова к повышению ставки налога на прибыль в комплексе с переходом к прогрессивной системе налогообложения, позволяющей элиминировать негативное влияние этой меры на малый и средний бизнес.

Действительно, это ляжет на них дополнительным бременем, но в то же время нацелит на более рациональное управление финансовыми потоками, особенно на рынках заимствований. Для государства это огромный плюс, ведь в свете социальной ориентированности бюджетной системы России, постоянного роста межбюджетных трансфертов дополнительные поступления по налогу на прибыль (без дополнительных усилий по налоговому администрированию, что очень важно) помогут реализовать многочисленные государственные программы, и в первую очередь на региональном уровне.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] / Информационно-правовой портал «Гарант». — Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.
2. Горский, И. В., Малис, Н. И. Теория и практика налогообложения / Под ред. Н. И. Малис. — М.: ИНФРА-М, 2010.
3. В СП с «Роснефтью» британцев заменили американцы // Ведомости. — 2011. — 31 августа.
4. Официальный сайт компании «ВымпелКом» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.vimpelcom.com>.
5. Официальный сайт компании «ЛУКОЙЛ» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://lukoil.ru>.
6. Официальный сайт компании «МегаФон» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.megafon.ru>.
7. Официальный сайт компании «Мобильные ТелеСистемы» (МТС) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.mts.ru>.
8. Официальный сайт компании ТНК-ВР [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.tnk-bp.ru>.
9. Официальный сайт Службы внутренних доходов Департамента казначейства США [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.irs.gov>.
10. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.nalog.ru>.