

Способы оптимизации налога на прибыль и их влияние на доходы бюджетов субъектов Российской Федерации

Зотиков Николай Зотикович

Канд. экон. наук, доц. каф. финансов, кредита и экономической безопасности

ORCID: 0000-0001-5631-9123, e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова, 428015, Московский пр-т, 15, г. Чебоксары, Россия

Аннотация

Актуальность темы исследования обусловлена ролью и местом налога на прибыль в доходах региональных бюджетов. В отличие от других налогов налог на прибыль предусматривает множество методов оптимизации налога, применение которых снизит налоговую нагрузку на налогоплательщика и в то же время уменьшит налоговые доходы региональных бюджетов. Государство признает и принимает оптимизацию налога, если она основана на положениях действующего налогового законодательства. Под налоговой оптимизацией понимается деятельность налогоплательщика, направленная на снижение налоговых платежей и приводящая к увеличению финансового результата, включающая использование всех предоставленных действующим законодательством налоговых льгот, налоговых освобождений и других законных преимуществ. Применение отдельных методов оптимизации зависит от самого налогоплательщика, а некоторых — от органов региональной власти, например, инвестиционный налоговый вычет. Цель статьи — исследование практики применения методов оптимизации налога на прибыль и их влияния на доходы бюджетов, доходы организаций. Применены общепринятые методы исследования: анализ и синтез, обобщение, группировка, табличный метод и др. Статья основывается на официальных данных Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, чем обеспечивается достоверность использованных в исследовании данных.

Ключевые слова: оптимизация налогообложения, перенос убытков на будущее, методы начисления амортизации основных средств, амортизационная премия, инвестиционный налоговый вычет, страхование имущества, страхование работников, расходы на НИОКР, резервы в налоговом учете, состояние основных фондов, денежные доходы населения

Для цитирования: Зотиков Н.З. Способы оптимизации налога на прибыль и их влияние на доходы бюджетов субъектов Российской Федерации // Управление. 2024. Т. 12. № 1. С. 70–80. DOI: 10.26425/2309-3633-2024-12-1-70-80

Received: 25.11.2023

Revised: 22.01.2024

Accepted: 29.01.2024

Ways to optimize income tax and their impact on income budgets of the constituent entities of the Russian Federation

Nikolay Z. Zotikov

Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. at the Finance, Credit and Economic Security Department

ORCID:0000-0001-5631-9123, e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

Chuvash State University named after I.N. Ulyanov, 15, Moskovsky prospekt, Cheboksary 428015, Russia

Abstract

The relevance of the study is conditioned by the role and place of profit tax in the regional budgets revenues. Unlike other taxes, the profit tax provides for many methods of tax optimization, the use of which will reduce the tax burden on a taxpayer and at the same time reduce regional budgets tax revenues. The state recognizes and accepts tax optimization if it is based on the current tax legislation provisions. Tax optimization means a taxpayer's activity aimed at reducing tax payments and leading to an increase in the financial result, including the use of all tax benefits, tax exemptions, and other legal advantages provided by the current legislation. The application of some optimization methods depends on a taxpayer themselves, and some other ones depend on the regional authorities, for example, investment tax deduction. The purpose of the study is to analyze the practice of profit tax optimization methods application and their impact on budget revenues and organizations income. Common research methods have been applied such as analysis and synthesis, generalization, grouping, tabular method, etc. The article is based on the official data of the Federal State Statistics Service of the Russian Federation, the Ministry of Finance of the Russian Federation, and the Federal Tax Service of the Russian Federation, which ensures the reliability of the data used in the study.

Keywords: tax optimization, carry forward losses, methods for calculating depreciation of fixed assets, depreciation bonus, investment tax deduction, property insurance, employee insurance, R&D expenses, reserves in tax accounting, fixed assets state, population cash income

For citation: Zotikov N.Z. (2024). Ways to optimize income tax and their impact on income budgets of the constituent entities of the Russian Federation. *Upravlenie / Management (Russia)*, 12 (1), pp. 70–80. DOI: 10.26425/2309-3633-2024-12-1-70-80



Введение / Introduction

Налог на прибыль организаций является значимым для региональных бюджетов, поскольку, несмотря на то что он относится к федеральным налогам, его сумма, исчисленная по налоговой ставке 18 % (с 2017 г. по 2030 г. в размере 17 %), зачисляется в региональные бюджеты. В доходах консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации (далее — РФ, Россия) доля налога на прибыль организаций составляет более одной трети. В этом заключается актуальность вопроса оптимизации налогообложения прибыли.

С введением главы 25 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) «Налог на прибыль организаций» база по данному налогу исчисляется на основании данных не бухгалтерского учета, но по правилам налогового учета.

Необходимость введения налогового учета обусловлена несколькими обстоятельствами:

1) в бухгалтерском учете учитываются все затраты, формируется полная себестоимость выпускаемой продукции, а в налоговом учете отдельные виды затрат не учитываются, их перечень содержится в ст. 270 НК РФ (например, штрафы, пени по налогам, непроизводительные затраты осуществляются за счет нераспределенной прибыли);

2) затраты учитываются как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, причем в бухгалтерском учете в полном объеме, в налоговом — в пределах утвержденных норм (например, представительские расходы в пределах 4 % от расходов на оплату труда, расходы на страхование работников и др.);

3) в налоговом учете затраты делятся на прямые и косвенные, причем косвенные учитываются в полном объеме в том периоде, к которому они относятся, а прямые — только в части, относящейся к отгруженной продукции, и остаются не списанными на остаток готовой продукции на складе и на остаток незавершенного производства.

По вышеуказанным причинам база по налогу на прибыль по правилам налогового учета всегда будет выше, чем в бухгалтерском учете. В налоговом учете база по налогу на прибыль исчисляется методом начислений, при котором доходы признаются по мере отгрузки продукции независимо от оплаты покупателем, соответственно, расходы признаются в периоде их возникновения и в том периоде, к которому они относятся, также независимо от их фактического осуществления.

Следовательно, у организации в момент отгрузки покупателю продукции, не оплаченной покупателем, возникает обязанность по уплате налога на прибыль. В связи с этим важным обстоятельством

является предоставленное налогоплательщикам главой 25 НК РФ право создавать резервы в целях налогообложения: резерв сомнительных долгов, расходов на ремонт основных средств, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, оплату отпусков и вознаграждений по итогам работы за год и др. Цель резервов заключается в отсрочке уплаты налога, расход признается раньше, чем они фактически осуществляются. В результате этого образуется отложенное налоговое обязательство. Суммы резервов включаются в состав внереализационных расходов, уменьшающих сумму исчисленного налога. В конце года суммы созданных резервов сторнируются, то есть сравниваются с фактическими расходами. При превышении суммы резерва над фактическими расходами разница относится на внереализационные доходы, в обратном случае она относится на прочие расходы. В результате такой корректировки налог на прибыль поступает в бюджет от фактической прибыли, бюджет никаких потерь не несет, а налогоплательщик выигрывает время уплаты авансовых платежей по налогу.

Создание резервов дает возможность правильно распределять по налоговым периодам расходы. Резерв не может повлиять на общий размер суммы налога на прибыль за весь налоговый период, но благодаря ему можно существенно снизить авансовые платежи по налогу. Ст. 122 НК РФ предусмотрен штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы налога в целом по итогам налогового периода, таковым по налогу на прибыль является календарный год¹. Следовательно, никаких штрафных санкций в связи с созданием резервов с корректировкой их величины в конце года не последует.

Глава 25 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право оптимизировать налоговые платежи по налогу на прибыль за счет включения отдельных расходов, осуществляемых в пользу работников, в состав расходов на оплату труда, а также применять методы ускоренной амортизации основных средств².

Цель настоящего исследования — проанализировать практику применения методов оптимизации налога на прибыль на региональном уровне и последствия их применения для бюджетов.

¹ Российская Федерация. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, часть I. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 04.11.2023).

² Российская Федерация. Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ, часть II. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 04.11.2023).

Методы исследования / Research methods

В исследовании рассмотрены методы оптимизации налога на прибыль организаций, непосредственно уменьшающие:

1) величину налога на прибыль (перенос убытков на будущее, пониженные ставки налога на прибыль, инвестиционный налоговый вычет);

2) налоговую базу по налогу на прибыль (в отношении основных средств – применение методов ускоренной амортизации, в отношении работников – расходы, включаемые в состав расходов на оплату труда (страхование работников, обучение работников, повышение квалификации и др.).

Использованы общепринятые в экономике методы: анализ и синтез, группировка, обобщение, динамика, сравнение, табличный и др. Исследование опирается на официальные данные Федеральной службы государственной статистики, отчеты Федеральной налоговой службы о начислении и поступлении налогов и сборов в бюджеты, отчеты Министерства финансов РФ об исполнении консолидированных бюджетов субъектов РФ, интернет-ресурсы.

Результаты исследования / Research results

Рассмотрим долю налога на прибыль в доходах бюджетов различных уровней (табл. 1).

³ Федеральная налоговая служба. Отчет № 1-НМ о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей

Как следует из данных табл. 1, в 2022 г. по сравнению с 2019 г. налоговые доходы консолидированного бюджета РФ (далее – КБ РФ) увеличились на 48,2 %, федерального бюджета (далее – ФБ) – на 55,1 %, консолидированного бюджета субъектов РФ (далее – КБС РФ) – на 39,8 % (в том числе поступления налога на прибыль соответственно на 39,9, 40,9 и 39,6 %). Доля налога на прибыль в доходах КБ РФ уменьшилась с 20,2 до 19 %, в ФБ – с 9,6 до 8,7 %, в КБС РФ – с 33,2 до 33,1 %.

Согласно изменениям, внесенным в ст. 284 НК РФ, в период 2017–2030 гг. налог на прибыль в ФБ зачисляется по нормативу 3 % (вместо прежних 2 %), в бюджет субъектов РФ – по нормативу в 17 % (вместо прежних 18 %), значение 1 % налога на прибыль в КБ РФ увеличилось с 227,1 до 317,8 млрд руб., в том числе в доходах КБС РФ – с 197,5 до 275,7 млрд руб.

Значительна доля налога на прибыль и в общей сумме доходов КБС РФ (табл. 2).

Согласно данным табл. 2, доля налога на прибыль в общей величине доходов КБС РФ уменьшилась с 24,7 % в 2019 г. до 23,8 % в 2022 г. Налог на прибыль является важнейшим доходным источником бюджетов субъектов РФ после налога на доходы физических лиц. При этом без учета безвозмездных

в бюджетную систему Российской Федерации. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn02/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 04.11.2023).

Таблица 1

Налог на прибыль в налоговых доходах бюджетов различных уровней

Table 1. Income tax in tax revenues of budgets of various levels, billion rubles.

Бюджеты	2019 г., млрд руб.		2020 г., млрд руб.		2021 г., млрд руб.		2022 г., млрд руб.	
	Всего доходов	В т.ч. налог на прибыль	Всего доходов	В т.ч. налог на прибыль	Всего доходов	В т.ч. налог на прибыль	Всего доходов	В т.ч. налог на прибыль
КБ РФ	22 503,4	4 543,1	20 737,8	4 018,1	28 124,2	6 081,6	33 349,7	6 355,8
ФБ	12 380,2	1 185,0	10 704,0	1 091,4	15 474,4	1 552,4	19 197,6	1 669,5
КБС РФ	10 123,2	3 358,1	10 033,8	2 926,7	12 649,8	4 529,2	14 152,1	4 686,4
в т.ч. МБ	1 296,2	11,6	1 362,6	16,2	1 522,1	27,9	1 725,6	21,4

Примечание: КБ РФ – консолидированный бюджет РФ, ФБ – федеральный бюджет, КБС РФ – консолидированный бюджет субъектов РФ, МБ – местный бюджет.

Источник³ / Source³

Таблица 2

Доходы консолидированных бюджетов субъектов РФ

Table 2. Revenues of the consolidated budgets of the constituent entities of the Russian Federation

Показатели	2019 г., млрд руб.	2020 г., млрд руб.	2021 г., млрд руб.	2022 г., млрд руб.
Доходы (всего)	13 567,9	14 897,5	17 542,7	19 667,6
Налоговые и неналоговые доходы	10 990,9	10 796,4	13 649,8	14 153,3
Налоговые доходы	10 150,5	10 054,1	12 674,0	14 152,1
Налог на прибыль	3 358,1	2 926,7	4 529,2	4 686,4
Налог на прибыль, % от доходов	24,7	19,6	25,8	23,8

Показатели	2019 г., млрд руб.	2020 г., млрд руб.	2021 г., млрд руб.	2022 г., млрд руб.
Имущество организаций	918,6	949,0	965,7	1 630,4
НДФЛ	3 955,2	4 251,9	4 791,9	5 579,
Безвозмездные поступления	2 450,6	3 774,3	3 674,8	4 236,4
Расходы	13 563,2	15 574,0	16 882,0	19 617,6
Дефицит/профицит	4,7	– 676,5	660,6	50,0

Примечание: НДФЛ – налог на доходы физических лиц

Источник⁴ / Source⁴

поступлений бюджеты субъектов РФ все приведенные в таблице периоды были бы дефицитными.

Благодаря методам оптимизации, в частности, активной амортизационной политике, организации имеют возможность улучшить техническую оснащенность производства. Этим целям способствует применение нелинейного метода начисления амортизации основных средств, амортизационной премии, повышающих коэффициентов к нормам амортизации, инвестиционного налогового вычета и др. Актуальность этого вопроса подтверждается состоянием основных фондов в РФ (табл. 3).

Как следует из данных табл. 3, степень износа основных фондов постоянно повышается (в 2021 г. – 40,5 %, в коммерческих организациях – более 50 %). Ежегодно обновляется незначительная часть основных фондов (не более 4 %).

Коэффициент выбытия основных фондов (отношение стоимости выбывших за определенный период объектов основных средств (далее – ОС)

к их стоимости на начало года) характеризует долю основных средств, выбывших за расчетный период. Высокое или низкое значение коэффициента само по себе не является ни положительным, ни отрицательным явлением. Он сравнивается с коэффициентом обновления, который представляет отношение стоимости введенных ОС к стоимости основных фондов на конец года. Если значение коэффициента выбытия больше коэффициента обновления, это свидетельствует о том, что имущества выбывает больше, чем обновляется. Обратная ситуация говорит о превышении поступления ОС над их выбытием, об эффективной политике их обновления и расширении производства. В нашем случае коэффициент обновления превышает коэффициент выбытия.

Согласно проанализированным в табл. 3 данным, более 20 % основных фондов коммерческих организаций полностью изношены.

Далее приведем показатели об исчисленных суммах налога на прибыль в 2019–2022 гг. (табл. 4).

Согласно данным табл. 4, в 2022 г. по сравнению с 2019 г.:

- 1) доходы от реализации увеличились на 18,4 %;
- 2) внереализационные доходы увеличились в 4,9 раза, их доля в общей сумме доходов увеличилась с 32,3 до 66,5 %;

Таблица 3

Показатели состояния и движения основных фондов в РФ
Table 3. Indicators of the condition and movement of the Russian fixed assets

Показатели	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Степень износа основных фондов, %	37,8	39,0	40,5
Степень износа основных фондов коммерческих организаций, %	51,3	52,1	53,0
Коэффициент обновления основных фондов, %	4,7	3,9	4,0
Коэффициент выбытия основных фондов, %	0,7	0,4	0,5
Удельный вес полностью изношенных основных фондов коммерческих организаций, %	19,5	20,6	21,7

Источник⁵ / Source⁵

Таблица 4

Исчисление налога на прибыль по РФ (прибыльными организациями)

Table 4. Calculation of income tax in Russia (by profitable organizations)

Показатели	2019 г., млрд руб.	2020 г., млрд руб.	2021 г., млрд руб.	2022 г., млрд руб.	2022 / 2019, %
Доходы	267 886,6	262 349,7	324 318,6	317 090,8	118,4
Внереализационные доходы	127 764,9	273 933,7	239 625,5	629 563,4	492,7
Расходы	251 201,1	243 003,7	298 144,0	289 593,4	115,3
Внереализационные расходы	119 189,7	262 602,6	228 444,3	620 788,7	520,8
Убытки (приложение № 3 к листу 02)	130,7	157,3	178,4	133,1	101,8
Налоговая база по налогу	20 401,7	18 135,4	2 8681,6	29 925,0	146,7
Сумма убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период	1 168,0	802,1	1 413,5	1 231,5	105,4
Количество организаций, применивших перенос убытков на будущее (ед.)	30 238	29 484	33 898	42 689	141,2
Налоговая база	19 234,2	17 333,5	27 272,4	28 695,5	149,2
Начисленная сумма налога в том числе:	3 749,2	3 379,9	5 310,2	5 583,0	148,9
в федеральный бюджет	575,8	517,9	812,4	859,2	149,2
Сумма вычета	34,8	4,3	26,9	55,2	158,6
Количество организаций, использовавших вычет	37	130	250	349	9 раз
Потери бюджета из-за переноса убытков на будущее	233,6	160,4	282,7	246,3	105,4
Потери бюджета из-за принятия субъектами РФ пониженной ставки налога	91,8	78,8	131,9	141,4	154,0
Количество организаций, использовавших пониженные ставки	1 299	1 137	1 054	804	61,9
Всего потери бюджета из-за преференций	371,6	251,1	457,3	465,1	125,2
Остаток неперенесенного убытка на конец налогового периода – всего	7 024,6	5 553,7	8 867,0	8 243,1	117,3
Справочно: количество организаций, данные по которым приведены в Разделе А – всего (ед.), в том числе:	965 621	906 103	882 161	870 101	90,1
прибыльные	856 418	794 244	781 385	770 764	90,0
убыточные	109 384	112 245	100 897	99 481	90,9
Количество организаций, представивших:					
нулевую отчетность	376 714	336 015	324 873	307 651	81,7
единую (упрощенную) декларацию	109 441	77 417	60 213	53 105	48,5

Источник⁶ / Source⁶

3) расходы, связанные с производством, увеличились на 15,3 %;

4) внереализационные расходы увеличились в 5,2 раз, их доля в общей сумме расходов увеличилась с 43,2 до 68,2 %;

5) убытки, отраженные в приложении № 3 к листу 02 декларации (убыток от реализации амортизируемого имущества, убыток от реализации права требования долга) увеличились на 1,8 %.

В соответствии со ст. 283 НК РФ налогоплательщики, допустившие убыток в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего отчетного (I квартал, полугодие, 9 месяцев) и налогового периода на всю сумму или часть полученного убытка (перенос убытков на будущее)⁷. Перенос осуществляется в течение 10 лет.

В отчетные (налоговые) периоды с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2026 г. налоговая база может быть

⁶ Федеральная налоговая служба. Отчет по форме №5-П по состоянию на 1 января 2023 г. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/12536915/ (дата обращения: 04.11.2023).

⁷ Российская Федерация. Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ, часть II. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 04.11.2023).

уменьшена на сумму убытков, но не более чем на 50 % (п. 2.1 ст.). Налоговая база по налогу на прибыль увеличилась на 46,7 %. Сумма убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период, увеличилась на 5,4 % (с 1 168 до 1 231,5 млрд руб.). При этом количество налогоплательщиков, уменьшивших налоговую базу на сумму убытков прошлых лет, увеличилось с 30 238 до 42 689 ед., или на 41,2 %, что составляет соответственно 3,5 и 5,5 % от количества прибыльных организаций.

Налоговая база в связи с переносом убытков на будущее уменьшилась на 5,7 % в 2019 г. до 4,1 % в 2022 г., и потери бюджета составили 233,6 млрд руб. в 2019 г. и 246,3 млрд руб. в 2022 г., что соответствует 6,2 % и 4,4 % от начисленной суммы налога соответственно. Следует учесть следующее: в связи с ограничением переноса убытков в течение 2017–2026 гг. на 50 % остаток неперенесенного убытка составил на конец 2019 г. 7 024,6 млрд руб. и 8 243,1 млрд руб. на конец 2022 г., или более трети налоговой базы. «В целом мировая и российская практики показывают, что льгота по налогу на прибыль, предоставляемая в виде вычета убытков за прошлый период, имеет важное значение для инвестиционной активности» [Анисимова, 2018, с. 541].

Налоговая база для исчисления налога увеличилась на 49,2 %. Сумма исчисленного налога увеличилась на 48,9 %, в том числе в федеральный бюджет — на 49,2 %. Количество налогоплательщиков, применивших инвестиционный налоговый вычет, увеличилось с 37 до 349 (рост в 9 раз), сумма инвестиционного налогового вычета — с 34,8 до 55,2 млрд руб. (рост на 58,6 %), между тем величина вычета остается незначительной (менее 1 % от суммы исчисленного налога).

Инвестиционный налоговый вычет (далее — ИНВ) — это установленная законом субъекта РФ возможность уменьшения исчисленного к уплате по итогам отчетного (налогового) периода регионального налога на прибыль (исчисляемого по ставке 17 % в 2017–2030 гг.) на стоимость приобретенных ОС, затраты на их модернизацию. По сути, указанные затраты частично компенсируются за счет бюджета. Основные средства, по которым применен данный вычет, амортизации не подлежат.

ИНВ в соответствии со ст. 286.1 НК РФ введен в большинстве регионов, в том числе⁸:

1) с уменьшением налоговой базы по налогу на прибыль на приобретение ОС до 90 % в Москве,

Санкт-Петербурге, Республиках Алтай, Бурятия, Дагестан, Калмыкия, Чечня, Коми, Кабардино-Балкарской Республике и др.;

2) с уменьшением до 50 % — в республиках Башкортостан, Карелия, Крым, Марий Эл, Чувашия, Тыва и др.

Данные регионы применили пониженные налоговые ставки в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ, в связи с чем потери бюджета увеличились с 91,8 до 141,4 млрд руб. (рост на 54 %). Согласно указанной ст., регионы могут уменьшить ставку налога, зачисляемого в их бюджеты, до 13,5 %.

Всего сумма недопоступления налога на прибыль организаций в связи с предоставлением преференций и льгот по налогу увеличилась с 371,6 до 465,1 млрд руб., или на 9,9 % в 2019 г. и 8,3 % в 2022 г. от суммы исчисленного налога на прибыль. Количество налогоплательщиков, данные по которым приведены в разделе А отчета 5-П, уменьшилось на 9,9 % (с 965,521 до 870,101 ед.), в том числе налогоплательщиков прибыльных организаций — с 856,418 до 770,764 тыс. ед. Количество налогоплательщиков, представивших нулевую отчетность, уменьшилось с 376,714 до 307,651 тыс. ед., что составило 39 % в 2019 г. и 35,4 % в 2022 г. от общего количества налогоплательщиков. Количество налогоплательщиков, представивших единую (упрощенную) декларацию, уменьшилось с 109,441 до 53,105 тыс. ед., или соответственно на 11,3 % и 6,1 % от общего количества налогоплательщиков.

По данным табл. 4 мы рассмотрели методы оптимизации налога на прибыль, в том числе приравненные к расходам убытки, инвестиционный налоговый вычет, величина которого непосредственно уменьшает величину налога на прибыль. Далее рассмотрим расходы по оптимизации налога на прибыль, учитываемые в целях налогообложения, уменьшающие налоговую базу по налогу (табл. 5).

Согласно данным табл. 5, в 2022 г. в сравнении с 2019 г.:

1) количество налогоплательщиков, применивших амортизационную премию, увеличилось с 10,681 до 11,457 ед. (рост на 7,3 %), или на 1,1 % в 2019 г. и 1,3 % в 2022 г. от общего количества налогоплательщиков; сумма амортизационной премии в размере не более 10 % стоимости ОС увеличилась с 273,5 до 289,4 млрд руб., не более 30 % стоимости — с 1 193,1 до 1 406,6 млрд руб. (рост на 17,9 %);

2) согласно п. 9 ст. 258 НК РФ, налогоплательщикам предоставлено право списать единовременно на затраты от 10 до 30 % стоимости приобретенных основных средств, далее амортизировать с остаточной стоимости с учетом премии; так, количество налогоплательщиков, применивших коэффициент не выше

⁸ Инвестиционный налоговый вычет по регионам. Режим доступа: https://its.lc.ru/db/content/taxprib/src/3400001_т_инв_нал_вычет_по_регионам.htm (дата обращения: 04.11.2023).

2 к основным средствам, используемым в условиях агрессивной среды, уменьшилось с 224 до 199 ед., сумма амортизации – с 192,8 до 98,2 млрд руб.;

3) количество налогоплательщиков, применивших коэффициент не выше 2 к основным средствам, используемым в условиях повышенной сменности, уменьшилось с 107 до 77 ед., сумма амортизации увеличилась с 28,3 до 256,4 млрд руб. (рост в 9 раз);

4) количество налогоплательщиков, применивших коэффициент к нормам амортизации в отношении основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды не выше 3, увеличилось с 219 до 292 ед., сумма амортизации уменьшилась с 13,9 до 5,1 млрд руб.;

5) количество налогоплательщиков, бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания, увеличилось с 688 до 701 ед., сумма потраченных средств – с 7,8 до 12,4 млрд руб.;

6) количество работодателей, уплачивающих страховые взносы на накопительную часть пенсии, уменьшилось с 98 до 73 ед., сумма взносов – с 14,2 до 2,7 млрд руб.;

7) количество налогоплательщиков, уплачивающих взносы по договорам страхования жизни, заключаемым на срок не менее пяти лет, уменьшилось с 93 до 67 ед., сумма взносов – с 0,9 до 0,1 млрд руб.;

8) количество налогоплательщиков, уплачивающих взносы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, уменьшилось с 406 до 390 ед., сумма взносов увеличилась с 53,8 до 62,8 млрд руб.;

9) количество налогоплательщиков, уплачивающих взносы по договорам добровольного личного страхования работников, заключенным на срок не менее одного года, уменьшилось с 3,01 до 2,999 тыс. ед., величина взносов увеличилась с 61,6 до 74,4 млрд руб.;

10) количество налогоплательщиков, производящих оплату по договорам на оказание медицинских услуг, уменьшилось с 625 до 570 ед., сумма взносов увеличилась с 3,6 до 4,2 млрд руб.;

11) количество налогоплательщиков, возмещающих расходы работников по уплате % по кредитам на приобретение (строительство жилья), увеличилось с 291 до 310 ед., сумма возмещений уменьшилась с 8,9 до 1,9 млрд руб.;

12) количество налогоплательщиков, оплачивающих расходы на обучение и прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям, уменьшилось с 3,343 до 2,924 тыс. ед., сумма расходов увеличилась с 25,2 до 25,9 млрд руб.;

13) количество налогоплательщиков, применяющих линейный метод амортизации ОС, увеличилось с 332,337 до 343,624 тыс. ед., (соответственно 34,4 % и 39,5 % от общего числа налогоплательщиков), сумма амортизации увеличилась с 5 806,0 до 7 644,7 млрд руб. (96,5–98,5 % всей начисленной амортизации);

14) количество налогоплательщиков, применяющих нелинейный метод начисления амортизации, уменьшилось с 1,884 до 1,186 тыс. ед., сумма амортизации увеличилась с 210,6 до 328,1 млрд руб.

Таблица 5

Расходы, учитываемые при налогообложении прибыли

Table 5. Expenses considered when taxing profits

Показатели	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2022 / 2019, %
Амортизационная премия					
Количество юридических лиц, применивших премию, ед.	10 681	10 629	11 245	11 457	107,3
• в размере не более 10 % стоимости, млрд руб.	273,5	259,4	233,3	289,4	105,8
• в размере не более 30 %, млрд руб.	1 193,1	1 232,1	1 326,4	1 406,6	117,9
Коэффициент к нормам амортизации не выше 2 в отношении основных средств, используемых в условиях агрессивной среды					
Количество налогоплательщиков, ед.	224	221	211	199	88,8
Амортизация, млрд руб.	192,8	146,8	104,6	98,2	50,9
Коэффициент к нормам амортизации не выше 2 в отношении основных средств, используемых в условиях повышенной сменности					
Количество налогоплательщиков, ед.	107	95	89	77	72,0
Амортизация, млрд руб.	28,3	23,7	19,4	256,4	9 раз
Коэффициент к нормам амортизации в отношении основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды не выше 3					
Количество налогоплательщиков, ед.	219	209	191	292	133,3
Амортизация, млрд руб.	13,9	14,6	15,9	5,1	36,7
Стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания					
Количество налогоплательщиков, ед.	688	695	444	701	101,9
Сумма расходов, млрд руб.	7,8	8,2	10,8	12,4	159,0

Окончание табл. 5

Показатели	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2022 / 2019, %
Сумма взносов работодателей, уплачиваемых на накопительную часть пенсии					
Количество налогоплательщиков, ед.	98	97	85	73	74,5
Сумма расходов, млрд руб.	14,2	15,3	16,3	2,7	19,0
Суммы взносов работодателей по договорам страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет					
Количество налогоплательщиков, ед.	93	85	78	67	72,0
Сумма расходов, млрд руб.	0,9	0,7	0,1	0,1	11,1
Суммы взносов работодателей по договорам негосударственного пенсионного обеспечения					
Количество налогоплательщиков, ед.	406	390	391	390	96,0
Сумма расходов, млрд руб.	53,8	56,2	55,5	62,8	116,7
Взносы по договорам добровольного личного страхования работников, заключенным на срок не менее года					
Количество налогоплательщиков, ед.	3 010	2 994	3 063	2 999	99,6
Сумма расходов, млрд руб.	61,6	65,0	68,1	74,4	120,8
Взносы по договорам на оказание медицинских услуг					
Количество налогоплательщиков, ед.	625	599	595	570	91,2
Сумма расходов, млрд руб.	3,6	3,9	4,3	4,2	116,7
Расходы на возмещение затрат работников по уплате % по кредитам на приобретение (строительство жилья)					
Количество налогоплательщиков, ед.	291	316	316	310	106,5
Сумма расходов, млрд руб.	8,9	1,9	1,8	1,9	21,3
Расходы на обучение, повышение квалификации работников					
Количество налогоплательщиков, ед.	3 343	3 110	3 050	2 924	87,5
Сумма расходов, млрд руб.	25,2	18,0	24,2	25,9	102,8
Амортизации линейным методом					
Количество налогоплательщиков, ед.	332 377	332 316	345 301	343 624	106,3
Амортизация, млрд руб.	5 806,0	6 271,2	16 741,9	7 644,7	131,7
Амортизация нелинейным методом					
Количество налогоплательщиков, ед.	1 884	1 295	1 277	1 186	62,9
Амортизация, млрд руб.	210,6	231,8	246,7	328,1	155,8
Всего расходов, включая внереализационные (табл. 4), млрд руб.	370 390	505 606	526 588	910 382	245,8
Расходы на оптимизацию налога, млрд руб.	1 899,2	2 077,6	2 127,4	2 568,2	135,2
Доля расходов на оптимизацию в общей сумме расходов, %	0,5	0,4	0,4	0,28	–

Источник⁹ / Source⁹

Выводы / Discussion

Как показало исследование, поступления налога на прибыль в КБС РФ увеличиваются меньшими темпами, чем поступления в ФБ; доля налога на прибыль в общей величине доходов КБС РФ уменьшается, что, в частности, обусловлено передачей в доходы ФБ дополнительно 1 % с уменьшением соответственно в доходах КБС РФ.

Глава 25 НК РФ предоставляет право налогоплательщикам оптимизировать авансовые платежи

по налогу на прибыль по итогам отчетных периодов путем создания резервов в налоговом учете. Из-за отсутствия соответствующих данных в анализируемом отчете 5-П понять, как налогоплательщики пользуются этой возможностью, не представляется возможным.

Одним из основных факторов производства в триаде «земля, труд, капитал» является капитал. Вопросы эффективного использования основных фондов, ускорения процесса списания их стоимости на затраты особо актуальны в фондоемких отраслях. По данным исследования, лишь незначительное количество налогоплательщиков применяют активную амортизационную политику. Так, в 2022 г.

⁹ Министерство финансов Российской Федерации. Данные об исполнении консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации. Режим доступа: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/regions/operational/analysis> (дата обращения: 04.11.2023).

из 770,764 тыс. налогоплательщиков, сведения о которых содержатся в отчете 5-П, применили:

1) амортизационную премию — 11,457 тыс. предприятий;

2) повышающие коэффициенты К2 в отношении основных средств, используемых в условиях агрессивной среды, повышенной сменности и по договорам лизинга, — 568 предприятий;

3) нелинейный метод амортизации — 1,186 тыс. предприятий;

4) из всей суммы амортизации (7 972,8 млрд руб.) — 328,1 млрд руб. нелинейным методом (4,1 %).

Необходимость ускорения амортизации ОС подтверждают следующие данные: по итогам 2022 г. степень износа основных фондов составляет более 40 % (в коммерческих организациях — более 50 %), невысоки коэффициент обновления (менее 4,0) и коэффициент выбытия (0,5), доля полностью изношенного оборудования составляет более 20 %.

Решение о применении инвестиционного налогового вычета в регионах принимают для ограниченного круга предприятий, установив дополнительные условия их применения. «На сегодняшний день амортизационная премия и инвестиционный налоговый вычет действуют параллельно. Однако организация в отношении того или иного основного средства должна самостоятельно утвердить только один из двух механизмов учета его стоимости» [Худыч, 2019, с. 51].

Из проведенного исследования Г.А. Шатунова и М.В. Швецова сделали вывод о том, что применение допустимого законодательством метода уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (учет амортизационных премий) позволит организации существенно экономить на налогах в первые три года амортизации ОС [Шатунова, Швецова, 2020].

«Использование амортизационной премии в качестве варианта оптимизации затрат является актуальным только в том случае, если плательщик не собирается продавать данное имущество в ближайшем будущем» [Носова, 2018, с. 30].

«Нелинейный метод более выгоден для снижения налоговой нагрузки в первые годы эксплуатации основных средств» [Волохова, Мартынова, 2017, с. 36].

Как указывает А.Д. Куницын, «ускорение амортизации в налоговом учете при достаточном уровне обоснования является безопасным и эффективным способом переноса обязательств по налогу на прибыль на более поздние периоды» [Куницын, 2023, с. 58].

При линейном методе (ст. 259.1 НК РФ) сумма начисленной амортизации за месяц определяется делением первоначальной (восстановительной) стоимости ОС на срок полезного использования

(далее — СПИ) в месяцах. При этом методе амортизируется каждая единица ОС в отдельности.

При нелинейном методе (ст. 259.2 НК РФ) на первое число налогового периода для каждой из 10 амортизационных групп определяется суммарный баланс, рассчитываемый как суммарная стоимость всех ОС, входящих в данную группу. Сумма начисленной за месяц амортизации для каждой группы определяется умножением суммарного баланса соответствующей амортизационной группы на начало месяца на норму амортизации (например, по первой группе — 14,3 %).

Преимущество нелинейного метода амортизации проиллюстрируем на примере.

Приобретены два станка по 200 тыс. руб. каждый (без учета налога на добавленную стоимость). Станки относятся к первой амортизационной группе. СПИ по первой группе при применении линейного метода составляет от года до двух лет (от 12 до 24 месяцев), организация установила СПИ в 20 месяцев. При нелинейном методе норма амортизации основных средств, относящихся к первой группе, — 14,3 %. В данном случае сумма амортизации за первые три месяца эксплуатации ОС составит:

1) при линейном методе: $200 \text{ тыс. руб.} / 20 \text{ мес.} = 10 \text{ тыс. руб.}$ — ежемесячная сумма амортизации одного станка; $10 \text{ тыс. руб.} \cdot 3 \text{ мес.} \cdot 2 \text{ станка} = 60 \text{ тыс. руб.}$;

2) при нелинейном методе: за первый месяц — $400 \text{ тыс. руб.} \cdot 14,3 \% = 57,2 \text{ тыс. руб.}$; за второй — $(400 \text{ тыс. руб.} - 57,2 \text{ тыс. руб.}) \cdot 14,3 \% = 342,8 \cdot 14,3 \% = 49 \text{ тыс. руб.}$; за третий — $(342,8 \text{ тыс. руб.} - 49,0 \text{ тыс. руб.}) \cdot 14,3 \% = 42 \text{ тыс. руб.}$; всего за три месяца — 148,2 тыс. руб., что в 2,47 раза больше, чем при линейном методе.

Незначительные средства направляют организации в пользу своих работников. Так, по итогам 2022 г.:

1) бесплатно предоставили коммунальные услуги — 701 предприятий (на 12,4 млрд руб.);

2) перечислили на накопительную часть пенсии — 73 предприятия (на 2,7 млрд руб.);

3) по договорам страхования жизни работников — 67 предприятий (на 0,1 млрд руб.).

Доля расходов на оптимизацию в общей сумме расходов по данным табл. 5 составляет менее 1 %, причем эта доля уменьшается.

Заключение / Conclusion

Исследование показало, что налог на прибыль занимает значительное место в доходах региональных бюджетов. В регионах ослаблена стимулирующая функция налога на прибыль в части проведения

амортизационной политики и в решении социальных вопросов работников.

Из проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. С учетом значимости размера 1 % ставки налога на прибыль вернуть регионам 1 %, установив общий размер ставки в 18 %, как было ранее.

2. Применение инвестиционного налогового вычета уменьшит доходы региональных бюджетов. С учетом значимости вопроса обновления парка оборудования предусмотреть компенсацию регионам соответствующих расходов.

3. В производственных отраслях, имеющих стратегическое значение для экономики, предусмотреть лишь нелинейный метод начисления амортизации.

4. С учетом увеличивающейся суммы неперенесенного убытка и незначительности потерь бюджетов из-за переноса убытков увеличить размер переноса до 100 %, как было ранее.

5. При осуществлении расходов, направленных на решение социальных вопросов в пользу работников (на страхование работников, оплату процентов по кредитам, взятым на цели строительства жилья и др.), разрешить организациям списать на расходы соответствующие затраты в повышенном размере (установить коэффициент), как это применяется в отношении расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, включенных в перечень Правительства РФ.

Список литературы

Анисимова А.А. Перенос убытков на будущее: фискальные последствия для бюджетов регионов. Региональная экономика: теория и практика. 2018;3(450):536–550. <https://doi.org/10.24891/re.16.3.536>

Волохова Е.К., Мартынова Р.Ф. Практика начисления амортизации основных средств в налоговом учете. В кн.: Россия и мир в поисках новых решений: экономика, право, гуманитарные науки.: материалы научно-практической конференции, Москва, 15–23 ноября 2016 г. М.: Международный институт экономики и права; 2017. С. 34–37.

Куницын А.Д., Куницын Д.В. Применение повышенных коэффициентов к норме амортизации в налоговом учете как инструмент корпоративного налогового менеджмента. Сибирская финансовая школа. 2023;2(150):37–42. <https://doi.org/10.34020/1993-4386-2023-2-37-42>

Носова Н.В. Основные характеристики амортизационной премии в налоговом учете. Научно-образовательный потенциал молодежи в решении актуальных проблем XXI века. 2018;12:26–30.

Худыч Е.О. Амортизационная премия и инвестиционный налоговый вычет как инструменты налогового стимулирования обновления основных фондов. В кн.: Актуальные вопросы права, экономики и управления: материалы XXIII Международной научно-практической конференции, Пенза, 10 декабря 2019 г. Пенза: Наука и Просвещение; 2019. С. 48–53.

Шатунова Г.А., Швецова М.В. Особенности влияния амортизационной премии на величину налога на прибыль. Вектор экономики. 2020;5(47):13.

References

Anisimova A.A. Tax loss carryforwards: Fiscal implications for regional budgets. Regional economics: theory and practice. 2018;3(450):536–550. (In Russian). <https://doi.org/10.24891/re.16.3.536>

Khudych E.O. Amortization premium and investment tax deduction as instruments of tax stimulation of renovation fixed capital. In: Current issues of law, economics and management: Proceedings of the XXXIII International Scientific and Practical Conference, Penza, December 10, 2019. Penza: Nauka i Prosveshchenie; 2019. Pp. 48–53. (In Russian).

Kunitsyn A.D., Kunitsyn D.V. Application of increasing coefficients to the depreciation rate in tax accounting as a tool of corporate tax management. Siberian Financial School. 2023;2(150):37–42. (In Russian). <https://doi.org/10.34020/1993-4386-2023-2-37-42>

Nosova N.V. Main characteristics of amortization prize in tax accounting. Scientific and educational potential of youth in solving pressing problems of the 21st century. 2018;12:26–30. (In Russian).

Shatunova G.A., Shvetsova M.V. Effect of the depreciation premium on the amount of income tax. Vector Economy. 2020;5(47):13. (In Russian).

Volokhova E.K., Martynova R.F. The practice of calculating depreciation of fixed assets in tax accounting. In: Russia and the world in search of new solutions: Economics, law, humanities: Proceedings of the Scientific and Practical Conference, Moscow, November 15–23, 2016. Moscow: International Institute of Economics and Law; 2017. Pp. 34–37. (In Russian).