



ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

ECONOMICS

УДК 336.22

Н. С. Абашева

*Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте РФ, Кировский филиал, Киров*

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ КАК ПРИОРИТЕТ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА

В статье поднимаются актуальные вопросы необходимости совершенствования налоговой политики государства в области применения инструментов налогового льготирования. Цель статьи – выявить и обосновать существующие проблемы реализации регулирующей функции налогов. В статье представлен критический анализ действующих в рамках налогового законодательства методов налоговой минимизации и результаты правоприменительной практики налогоплательщиков в их использовании. Проанализированы такие налоговые инструменты, как: применение амортизационной премии и повышающих коэффициентов к нормам амортизации, «перенос убытка на будущее», налогообложение консолидированных групп налогоплательщиков, механизм распределения прибыли для уплаты налога на прибыль организациями, имеющими обособленные подразделения. В статье анализируются новации в области налогового стимулирования в рамках проекта «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов», а именно: 1) предоставление права субъектам Федерации по установлению льгот по налогу на прибыль организаций для вновь создаваемых предприятий промышленности («гринфилдов»); 2) либерализация налогового режима для региональных инвестиционных проектов и территорий опережающего развития; 3) увеличение минимальной стоимости амортизируемого имущества, а также размера выручки, позволяющего перейти с ежемесячной на ежеквартальную уплату авансовых платежей по налогу на прибыль организаций; и т. д. Предложены конкретные направления совершенствования налоговой доктрины в области налогового стимулирования в рамках решения задач повышения инвестиционной активности субъектов хозяйствования, их ориентации на законную налоговую оптимизацию.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговое стимулирование, проблемы налоговой оптимизации, налоговые преференции.

Социально-экономические условия в России привели к необходимости ориентации налоговой политики на решение задач, обеспечивающих стабильное экономическое развитие, базирующееся прежде всего на росте производства и инновационных процессах, импортозамещении, создании стимулов инвестиционной активности, благоприятствовании предпринимательской деятельности. Говоря о налоговой доктрине в условиях сло-

жившейся ситуации, совершенствование налоговой политики должно проводиться через более взвешенные решения, направленные на оптимальное соотношение фискальной, регулирующей и перераспределительной функций налогов.

В проекте «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов» выдержан курс на реализацию Послания Президента

Федеральному собранию – в ближайшие 3 года налоговые условия ведения бизнеса не должны меняться, налоговая нагрузка на бизнес не должна увеличиваться. Более того, уже реализованы к настоящему времени многие инновационные технологии налогового стимулирования, приведшие как к существенному снижению налоговой нагрузки на налогоплательщика, так и к серьезным налоговым расходам бюджетов разных уровней бюджетной системы РФ. К числу таких налоговых инструментов можно отнести и применение амортизационной премии, и повышающих коэффициентов к нормам амортизации, и возможность «переноса убытка на будущее», и существенные налоговые послабления для отдельных групп налогоплательщиков в рамках специальных налоговых режимов. Данный список можно продолжать, но, к сожалению, должного стимулирующего воздействия на экономические процессы они не оказали, а в отдельных случаях привели к противоположным результатам.

Как было отмечено на заседании круглого стола с участием членов Совета Федерации, аудиторов Счетной палаты Российской Федерации, руководителей Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы и других федеральных органов исполнительной власти, представителей законодательных и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации, Финансового университета при Правительстве Российской Федерации и экспертов 23 апреля 2015 г., самые высокие выпадающие доходы бюджетов субъектов Российской Федерации по налогу на прибыль организаций связаны с корректировкой в 2013 году механизма расчета и включения в затраты «амортизационных премий», которые составили 0,33 % ВВП, или 216 млрд рублей [1]. Налогоплательщики зачастую пользуются правом перепродажи основных производственных фондов для единовременного списания от 10 % до 30 % их стоимости, получив налоговую выгоду, вплоть до полного отсутствия прибыли или получения убытка в соответствующем налоговом периоде. Технология «переноса убытка на будущее» стимулирует законным либо незаконным способом получение неоднократного убытка. При этом, по данным статистики, количество убыточных организаций в России на данный момент составляет около 30 %, а по ряду отраслей превышает 50 %. В хозяйственной практике создается определенная парадоксальная ситуация некоего «экономического реинжиниринга», когда налогоплательщики,

используя формально правомерные действия, преследуют основную цель в виде неуплаты или неполной уплаты налогов, а налоговики вынуждены направлять существенные усилия на выявления подобных фактов злоупотребления правом для уклонения от налогов. Все это свидетельствует о приобретении налогоплательщиками определенного «опыта» в реагировании на налоговые инновации, часто не гнушаясь и незаконными технологиями «оптимизации», когда они осуществляют своеобразное «моделирование» своей экономической корпоративной подсистемы, встраивая налоговые преференции как условие уменьшения налоговых баз. На фоне же низкой налоговой культуры, под которой следует прежде всего понимать пренебрежение законными методами налоговой минимизации, продолжение такой практики либо заставит ФНС РФ перейти к тотальному контролю, а следовательно, к иной модели налоговой политики, в основе которой будет лежать контрольно-регулятивный механизм, либо, что более вероятно в условиях сокращения аппарата государственных налоговых служащих, приводящего к ослаблению налогового контроля за среднестатистическим налогоплательщиком, приведет к тиражированию противозаконных действий последнего. В условиях, когда общий объем доходов федерального бюджета на 2015 год был уменьшен на 17 %, или на 2,5 трлн рублей, по сравнению с первоначально утвержденным объемом, а дефицит региональных бюджетов прогнозируется в размере 600 млрд рублей, необходима самая серьезная адаптация налоговой системы к новым экономическим реалиям. Поэтому совершенствование налоговой политики Российской Федерации в русле поставленных задач развития экономики, выявление ее проблем, рисков и резервов является весьма актуальным.

В проекте «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов» определены приоритеты налоговой политики России на ближайшую перспективу, а именно стабилизация налоговой системы с одновременным применением мер налогового стимулирования структурных преобразований [3]. Однако рекомендации в области налогового стимулирования, предусмотренные данным документом, фактически можно свести к следующему:

– предоставление права субъектам Федерации по установлению льгот по налогу на прибыль организаций для вновь создаваемых предприятий промышленности («гринфилдов») в части снижения

до 10 % ставки налога, которая зачисляется в региональный бюджет. Также предусматривается применение для таких налогоплательщиков ставки по налогу на прибыль в размере 0 % в части, зачисляемой в федеральный бюджет;

– существенное увеличение минимальной стоимости амортизируемого имущества с 40 000 рублей до 100 000 рублей (данное изменение уже внесено в статью 256 НК РФ), а также размера выручки, позволяющего перейти с ежемесячной на ежеквартальную уплату авансовых платежей по налогу на прибыль организаций;

– либерализация налогового режима для региональных инвестиционных проектов (РИПы) и территорий опережающего развития (ТОРы), которые облегчат доступ инвесторов к налоговым льготам, а также уменьшат бюрократические и административные барьеры для инвесторов при применении этих льгот;

– синхронизация порядка применения льготной нулевой ставки НДС и порядка освобождения от уплаты акцизов в рамках мер по поддержке экспортеров.

Отдельной темой для анализа является налоговое стимулирование субъектов на специальных налоговых режимах, которое сегодня активно обсуждается на страницах ряда авторитетных изданий, в том числе и «Вестника Марийского государственного университета» [4]. Что же касается рассматриваемых новаций, то, безусловно, рекомендации финансового ведомства заслуживают пристального внимания, однако, отсутствие в проекте «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов» серьезных корректив в части уже применяемых налоговых преференций может продолжить оказывать отрицательное влияние на роль налогового механизма в управлении экономикой.

На наш взгляд, основные проблемы налогового стимулирования состоят, во-первых, в отсутствии системного подхода при формировании данных налоговых норм, а во-вторых, в недостаточности прогнозирования возможного поведения налогоплательщика в рамках сформированного налогового поля.

Рассмотрим, например, вопрос, связанный с распределением поступлений по налогу на прибыль в рамках консолидированных групп налогоплательщиков (далее – КГН). Введение института КГН является мировой практикой и создает ряд преимуществ как для налогоплательщиков, так и для налоговых служб. Эти преимущества

связаны с более справедливым распределением доходов от взимания налога на прибыль организаций среди регионов в зависимости от размещения основных производственных мощностей и среднесписочной численности работников, а также с уплатой налога по месту возникновения прибыли организации.

Однако практика применения этого механизма налогообложения прибыли КГН выявила ряд существенных недостатков, в первую очередь связанных с падением поступлений налога на прибыль в региональные бюджеты. Так, по итогам 2014 года функционирование КГН привело к тому, что в 53 субъектах Российской Федерации поступления налога на прибыль организаций выросли в общей сумме на 61,9 млрд рублей, а в 32 регионах наблюдалось снижение поступлений налога на 127,0 млрд рублей.

Это связано с тем, что существующий порядок деятельности КГН позволяет минимизировать прибыль консолидированной группы налогоплательщиков, в том числе за счет учета убытков отдельных участников такой группы. Отсутствие ограничений в учете этих убытков в общем финансовом результате группы позволяет распределить налог на прибыль вне зависимости от фактических результатов финансово-хозяйственной деятельности конкретных налогоплательщиков, находящихся в регионе. Так как участниками КГН являются крупнейшие предприятия, это ощутимо сказывается на доходной части региональных бюджетов. Таким образом, правоприменительная практика свидетельствует, что механизм распределения прибыли между участниками КГН нуждается в корректировке, соответственно, необходимо внесение изменений в налоговое законодательство.

По аналогии подобная проблема возникает и в организациях, имеющих обособленные подразделения, с той лишь разницей, что консолидированный финансовый результат распределяется внутри одного юридического лица. Предусмотренная в настоящее время Налоговым кодексом РФ технология распределения налоговой базы перераспределяет налоговые потоки с учетом ориентированности налогоплательщиков на бюджет того субнационального образования, в поддержке которого конкретный субъект хозяйствования проявляет свою заинтересованность. Причем технически такая «идея» воплощается достаточно легко – путем перераспределения персонала и имущества по центрам, соответственно, их найма и учета. В результате поступления (а чаще их отсутствие) в доходную часть регионального бюджета по месту

размещения обособленных подразделений не возмещают территории вложенные затраты в связи с использованием ее ресурсной базы.

Изменения в статью 288 п. 2 НК РФ [2] могут реализоваться через установление обязательства налогоплательщика к реальному, а не номинальному учету показателей, исходя из данных о фактической занятости работников на конкретной территории и фактическом использовании объектов основных средств в филиале или представительстве организации в конкретном регионе.

Не рассматриваются в проекте «Основных направлений...» и рекомендации по корректировке технологии «переноса убытка на будущее». В статью 283 НК РФ целесообразно внести изменения, например:

1) ограничив сроками право на использование данного инструмента определения налоговой базы, к примеру, периодом освоения инновации или инвестиции, когда такой подход может диктоваться объективной рыночной конъюнктурой;

2) введением ограничения по размеру убытка, величина которого может быть принята к вычету при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, например, не более 10 % величины собственного капитала организации при обосновании наступления убыточной деятельности в связи с повышенными затратами на инновации. Такой подход может рассматриваться как важный стимул к активизации инвестиционной и инновационной производственной активности собственников бизнеса при поддержке государства, принимающего на себя риски выпадающих доходов бюджета.

Возможен и более радикальный подход в условиях сегодняшней экономической ситуации в стране, а именно, вряд ли целесообразно сохранять в правоприменительной практике налогообложения технологию «переноса убытка на будущее», так как фактически в этом случае государство, даже при наличии не противоречащих норме закона действий налогоплательщика, фактически разделяет с последним ответственность за возможную неэффективную работу на рынке. Также это в значительной степени позволит уменьшить нагрузку на налоговые органы в их деятельности по выявлению и идентификации мнимых сделок по реорганизации бизнеса, единственной целью которых было использование технологии налоговой минимизации.

Что же касается предложений финансового ведомства, включенных в проект «Основных направлений...», то, например, инициативы по предо-

ставлению налоговых полномочий регионам по установлению льгот по налогу на прибыль организаций для вновь создаваемых предприятий промышленности («гринфилдов») не предусматривают отмены старых льгот, хотя в предыдущих документах декларировалась необходимость при введении новой налоговой льготы отменять неэффективную старую в целях исключения роста выпадающих доходов региональных бюджетов. Также предлагаемое для организаций послабление, связанное с переходом от уплаты ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль на квартальные в связи с увеличением порога по выручке от реализации, может повлиять на равномерность поступлений налога в бюджеты субъектов Российской Федерации.

В целом можно сделать вывод, что предлагаемые в проекте «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов» меры стимулирования структурных преобразований нельзя рассматривать в отрыве от реализуемого в действующей налоговой конструкции механизма налоговых преференций, что позволит соблюсти требование системного и комплексного подхода в применении налоговых льгот.



1. Круглый стол «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов» // Официальный сайт Совета Федерации Федерального собрания РФ. URL: <http://www.council.gov.ru>

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 13.07.2015) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система. Версия Проф. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/#info>

3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов (проект) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Версия Проф. URL: http://static.consultant.ru/obj/file/doc/pr_080615.pdf

4. Шакирова П. К. Налоговые доходы консолидированного бюджета РФ, обеспеченные налогоплательщиками Республики Марий Эл в 2012–2014 гг. // Вестник Марийского государственного университета. Серия «Сельскохозяйственные науки. Экономические науки». 2015. № 1 (1). С. 86–92.

1. Kruglyj stol «Osnovnye napravlenija nalogovoj politiki Rossijskoj Federacii na 2016 god i na planovyj period 2017 i 2018 godov». *Oficial'nyj sajt Soveta Federacii Federal'nogo sobranija RF*. URL: <http://www.council.gov.ru>

2. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraja)» ot 05.08.2000 № 117-FZ (red. ot 13.07.2015) [Elektronnyj resurs]. *Konsul'tantPljus: sprav.-pravovaja sistema. Versija Prof*. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/#info>

3. Osnovnye napravlenija nalogovoj politiki Rossijskoj Federacii na 2016 god i na planovyj period 2017 i 2018 godov (proekt) [Elektronnyj resurs]. *Konsul'tant-Pljus: sprav. pravovaja sistema. Versija Prof.* URL: http://static.consultant.ru/obj/file/doc/pr_080615.pdf

4. Shakirova R. K. Nalogovye dohody konsolidirovannogo bjudzheta RF, obespechennye nalogoplatel'shnikami Respubliki Marij Jel v 2012–2014 gg. // *Vestnik Marijskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija «Sel'skohozjajstvennye nauki. Jekonomicheskie nauki»*. 2015. No. 1 (1). Pp. 86–92.

Статья поступила в редакцию 14.12.2015 г.

N. S. Abasheva

***Russian Academy of national economy and state service under the President
of the Russian Federation, the Kirov branch, Kirov***

TAX INCENTIVES AS A PRIORITY OF TAX POLICY OF THE STATE

The article raises topical issues of improving the tax policy of the state in applying the tools of tax subsidize. The aim of the article is to identify and justify the existing problems in the implementation of the regulatory function of taxes. The article presents a critical analysis of existing tax legislation methods of tax minimization and the results of law enforcement practice of the taxpayers in their use. So, the study analyzes the following tax instruments: the use of bonus depreciation and raising coefficients to amortization norms, “transfer of the loss for the future”, taxation of consolidated groups of taxpayers, the mechanism of distribution of profit for tax on profit of organizations which have subdivisions. The article analyzes innovations in the field of tax incentives in the framework of the project “Main directions of tax policy of the Russian Federation for 2016 and the planning period of 2017 and 2018”, namely: 1) providing rights to the subjects of the Russian Federation on establishment of tax privileges on profit of organizations for newly established enterprises (“Greenfield”); 2) liberalization of the tax regime for regional investment projects and priority development areas; 3) increase the minimum cost of depreciable property and revenue, to go from monthly to quarterly payment of advance payments under the profit tax of the organizations; etc. directions of improvement of tax doctrine to tax incentives in the framework of the decision of problems of increase of investment activity of economic entities, their orientation on legal tax optimization.

Keywords: tax policy, tax incentives, problems of tax optimization, tax preferences.