

УДК 336.02

Ключевые слова:

налоговая политика, стимулирование экономического роста, региональные налоги, налог на недвижимость, территории опережающего развития, консолидированные группы налогоплательщиков

Н. И. Малис, к. э. н.,

проф., зав. кафедрой «Налоговое консультирование» Финансового университета при Правительстве РФ (e-mail: malis.nina@mail.ru)

Налоговая политика на среднесрочный период: оптимизация льгот и стимулирование инвестиций

Тенденции развития макроэкономической ситуации в Российской Федерации, вызывшие в последовательном падении темпов роста ВВП, а соответственно, и налоговых поступлений, требуют корректировки налоговой политики в целях приспособления ее к экономическим реалиям. Положение усугубляется сложной международной обстановкой, которая приводит к дополнительным рискам, в том числе финансовым.

Справедливости ради надо отметить, что налоговая политика предшествующего периода в основном себя оправдала. Главная задача — фискальная — реализована, что подтверждается значительным превышением темпов роста налоговых поступлений над темпами роста основных макроэкономических показателей. В то же время крайне настораживающее явление — падение в 2013 г. поступлений таких важных бюджетообразующих налогов, как налог на прибыль и НДС¹.

Поступления налогов в казну за первые четыре месяца 2014 г. показали рост по сравнению с соответствующим периодом предыдущего года на 12,6 %, при этом поступления налога на прибыль увеличились на 10 %, а НДС — на 20 %². В определенном смысле можно говорить о том, что рост налоговых доходов является успехом налогового администрирования — при падении темпов роста основных макроэкономических показателей и снижении количества выездных налоговых проверок на 13 % доначисления налогов существенно выросли³.

¹ Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации № 1-НМ / Официальный сайт ФНС России (http://www.nalog.ru/rn56/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4185658/).

² Там же.

³ Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок) ф. 2_НК (http://www.nalog.ru/rn56/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4170668/).

В условиях роста бюджетного дефицита, особенно дефицита региональных бюджетов, необходимо искать дополнительные источники налоговых поступлений. Это одна из главных задач налоговой политики на ближайшую перспективу. Очевидно, что существующий набор налогов при действующих налоговых ставках только за счет усиления налогового администрирования не может обеспечить достаточных поступлений в бюджет. Доказательством служит то, что рост налоговых поступлений в последние годы существенно обгоняет рост ВВП, показатели эффективности налогового контроля последовательно увеличиваются, но при этом бюджетный дефицит не снижается, а растет. Таким образом, необходимо либо повышать налоговые ставки бюджетообразующих налогов, скорее всего НДС, либо вводить новые налоги, в частности, региональный налог с продаж.

Налоговая политика 2015 г. и последующих двух лет, по заявлению министра финансов РФ Силуанова А. Г. на парламентских слушаниях 15 мая 2014 г., определяется по существу как стимулирующая⁴. Принятая идеология налоговой политики предусматривает стимулирование развития как отдельных регионов, так и отдельных видов деятельности, что должно значительно увеличить налоговый потенциал государства в целом и территорий в частности.

Главное, что предполагается стимулировать — инвестиционную и инновационную деятельность, при этом ряду территорий представляются преференции, определенные задачами государственной экономической политики в целом.

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ

В то же время нельзя игнорировать тот факт, что реформирование налоговой политики последних лет справедливо увязывается с сокращением количества льгот, повышением их эффективности и предоставлением налоговых льгот только приоритетным направлениям экономической деятельности. Чрезвычайно высокие бюджетные расходы государства, связанные с налоговыми льготами, себя не оправдали, — роста инвестиций не произошло, инновационные процессы идут крайне медленно, малый бизнес не набирает обороты.

Нельзя не отметить и тот факт, что в абсолютном выражении налоговые расходы бюджетной системы, связанные с налоговыми льготами, неуклонно растут, достигнув к настоящему времени более 1800 млрд руб.⁵ Исследуя природу льгот, нельзя проигнорировать тот факт, что основные льготы связаны с налогом на прибыль (615 млрд руб.), налогом на добавленную стоимость (415 млрд руб.), НДС (330 млрд руб.), т. е. с налогами, составляющими основу доходной базы федерального и региональных бюджетов⁶.

Оставив без изменения те налоговые льготы, которые уже существуют, поскольку большинство из них связаны со стимулированием инновационного и инвестиционного процессов, и вводя новые, Министерство финансов РФ рискует усложнить решение главной задачи налоговой политики — достижение сбалансированности бюджетной системы.

Поскольку перспективные задачи экономической политики России связаны с инновационным развитием экономики, органы власти субъектов Федерации наделяются правом снижения налоговой базы по налогу на прибыль тем организациям, которые вкладывают

⁴ Выступление министра финансов РФ А. Г. Силуанова на парламентских слушаниях Комитета Государственной думы РФ по бюджету и налогам 15 мая 2014 г. (<http://sfr.bujet.ru/sfr/253414/>).

⁵ Там же.

⁶ Отчеты о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам (ф. 1-НДС, 5-П, 5-НДПИ) / Официальный сайт ФНС России (http://www.nalog.ru/rn56/related_activities/statistics_and_analytics/forms/).

средства в новые технологии и оборудование. Это предопределяет существенные выпадающие доходы региональных бюджетов — в 2013 г. они составили 63 млрд руб. Понятно, что средства, вложенные в инновации, должны в будущем дать отдачу, в т. ч. и рост налоговых поступлений, но пока этого не происходит. Главная проблема налоговой политики в данном случае связана с необходимостью установления показателей эффективности соответствующей налоговой льготы и с идентификацией налогоплательщиков, для которых данная льгота предназначена. Решением проблемы может быть законодательно установленное усиление контроля над отчетностью по целевому использованию налоговой льготы, а также установление периода, в течение которого такая льгота может предоставляться.

Аналогичная проблема возникла и с другой крупной льготой — переносом на будущее убытков, полученных в налоговом периоде, при котором природа убытка во внимание не принимается. Результат оказался печальным — 135 млрд руб. выпадающих доходов бюджета и рост числа убыточных предприятий в 2013 г. на 74,2 %⁷. Указанные выпадающие доходы в основном влияют на доходы региональных бюджетов.

Представляется, что эта льгота должна быть первым кандидатом на пересмотр, особенно в связи с тем, что действующее законодательство позволяет убыточным организациям неоднократно снижать налоговую базу по налогу на прибыль в порядке очередности получения убытка независимо от причин получения. Очевидно, что в сложившейся ситуации необходимо учитывать причины убытка и его связь с инновационным процессом, который предполагает не только получение прибыли, но и ее рост в дальнейшем. Целесообразно реализовать предложение о том, чтобы перенос убытка на будущие налоговые периоды разрешать только в том случае, если этот убыток возник в результате модернизации производства, приобретения нового высокотехнологичного оборудования, покупки новых технологий и т. д. или взятия кредита на эти цели.

Огромные потери бюджетов, причем в большей степени региональных, связаны с амортизационной премией (бюджетные расходы — 160 млрд руб.)⁸. Начиная с 2013 г. законодательство сняло ограничение по списанию этих расходов организациями, которые осуществляют реализацию основных фондов ранее чем через пять лет после их приобретения. Такая ситуация уже имела место при введении в налоговое законодательство понятия амортизационной премии, что привело к неоправданной неоднократной перепродаже оборудования с целью получения налоговой выгоды, поэтому и были введены ограничения. Похоже, что законодатели опять «наступили на те же грабли», поскольку ограничения по перепродаже оборудования сняты — они остались только для взаимозависимых лиц, что в данном случае не актуально. В результате в 2013 г. бюджет Москвы, например, недополучил 30 млрд руб. доходов от налога на прибыль (одновременно освобождение движимого имущества от налога на имущество привело к еще 20 млрд руб. выпадающих доходов)⁹. Безусловно, в данном случае налогоплательщиков надо ограничить, поскольку неоднократная перепродажа основных фондов в подавляющем большинстве случаев к инновационному процессу отношения не имеет, а инвестиции такого рода никакой пользы не приносят.

⁷ Отчеты о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам (ф. 5-П) / Официальный сайт ФНС России; Выступление министра финансов РФ А. Г. Силуанова на парламентских слушаниях Комитета Государственной думы РФ по бюджету и налогам 15 мая 2014 г.

⁸ Отчеты о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам (ф. 5-П) / Официальный сайт ФНС России.

⁹ Стенограмма парламентских слушаний Комитета Государственной думы РФ по бюджету и налогам 15 мая 2014 г. (<http://sfr.bujet.ru/upload/iblock/d6a/>).

Налоговая политика 2015 г. и планового периода 2016–2017 гг. предполагает установление правила, в соответствии с которым принятие новой льготы, налогового освобождения или любого другого стимулирующего механизма будет сопровождаться определением источника компенсации потерь от такого решения. В качестве подобного источника может рассматриваться отмена неэффективных налоговых льгот, причем с аналогичным объемом бюджетных расходов.

ТЕРРИТОРИИ ОПЕРЕЖАЮЩЕГО РАЗВИТИЯ

Стимулирующая налоговая политика рассматриваемого периода направлена прежде всего на обеспечение динамичного развития страны во всех сферах. Она включает в себя меры по созданию особых условий ведения предпринимательской деятельности на территориях опережающего социально-экономического развития на Дальнем Востоке и в Восточной Сибири.

Предполагается установление пятилетних каникул по налогу на прибыль организаций, налогу на добычу полезных ископаемых (кроме нефти и газа, по добыче которых уже существуют определенные льготы, в т. ч. нулевая ставка НДС), земельному налогу, налогу на имущество организаций. При этом вводятся определенные ограничения, т. е. налоговые каникулы будут предоставляться только вновь созданным предприятиям, расположенным на указанных территориях.

В целях осуществления стимулирующих мер налоговой политики в налоговое законодательство введена новая дефиниция — региональный инвестиционный проект. Это инвестиционный проект, целью которого является производство товаров на определенной законом территории и который должен удовлетворять установленным требованиям¹⁰.

Для участников региональных инвестиционных проектов вводятся следующие налоговые льготы:

- по налогу на прибыль, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, налоговая ставка — 0 % в течение десяти лет;
- по налогу на прибыль, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов РФ, налоговая ставка — не более 10 % в течение пяти лет, начиная с налогового периода, в котором впервые был получен доход от реализации проекта, и не менее 10 % в течение следующих пяти лет;
- при исчислении налога на добычу полезных ископаемых в отношении твердых полезных ископаемых к ставкам налога применяется коэффициент, характеризующий территорию добычи полезного ископаемого, в размере от 0 до 1, в зависимости от срока начала применения ставки налога на прибыль 0 %.

Указанные преференции будут действовать до 1 января 2029 г. независимо от даты включения организации в реестр участников регионального инвестиционного проекта¹¹.

МАЛОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО

Существенные стимулирующие меры предусмотрены для развития малого предпринимательства. Пока количество реально работающих малых предприятий сокращается

¹⁰ См.: Федеральный закон от 30 сентября 2013 г. № 267-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации».

¹¹ Там же.

из-за введения повышенных отчислений в социальные внебюджетные фонды и в ряде случаев — налога на имущество. Главная льгота связывается с полномочиями органов власти субъектов Федерации предоставлять для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, перешедших на УСН или патентную форму налогообложения и осуществляющих деятельность в производственной, научной или социальной сферах, налоговые каникулы в виде налоговой ставки 0 %. Органы власти субъектов Федерации теперь вправе устанавливать предельные показатели деятельности налогоплательщиков, которые могут давать им право на льготу, такие как размер дохода индивидуального предпринимателя или количество наемных работников.

Нельзя не отметить тот факт, что примерно такие льготы малые предприниматели уже имели, что привело к массовой перерегистрации бизнеса после окончания действия льготы. Нельзя исключать такого развития событий и теперь, тем более что при осуществлении налогового контроля практически невозможно дифференцировать впервые регистрирующихся предпринимателей от тех, кто просто меняет название действующей организации. Очевидно, что массовое применение льготы тяжелым бременем ляжет на бюджеты субъектов Федерации и местные бюджеты.

Что касается стимулирующих моментов реформирования патентной формы налогообложения, то пока она не получила широкого распространения, а в значительном числе регионов вообще отсутствует. Расширение контингента налогоплательщиков за счет самозанятого населения (физических лиц), не имеющих наемных работников, получивших патент на занятие одним из видов предпринимательской деятельности, может немного исправить ситуацию, но ждать от такого нововведения существенных изменений уровня налоговых поступлений не приходится.

Одновременно с намеченными мерами по развитию малого и среднего предпринимательства, связанными со стимулирующими возможностями налоговой политики, вводятся и новые положения, оказывающие обратное влияние на положение предпринимателей в этой сфере экономики. Несомненно, что выпадающие доходы бюджетов от введения налоговых льгот должны компенсироваться, и желательно в том же секторе экономики, где эти льготы действуют. В то же время введение налога на имущество для предпринимателей, использующих льготную налоговую систему — УСН или ЕНВД, — безусловно, вызовет отток предпринимателей из этой сферы, что может привести к увеличению теневого сектора экономики. Налогообложение имущества в данном случае может иметь только исключительный характер в специфических непроизводственных отраслях малого бизнеса.

И еще одно замечание — по поводу предполагаемой отмены ЕНВД. Замена ЕНВД патентной формой налогообложения ни в коем случае не может считаться мерой стимулирующего характера для предпринимателей, которые в настоящее время находятся на ЕНВД, а таких предпринимателей 47–48 % (около 2 млн человек)¹². За много лет существования патентной формы налогообложения ею мало кто пользовался. Предполагаемый состав таких налогоплательщиков крайне узок и специфичен, это традиционно «теневые» предприниматели. Очевидно, что основной контингент налогоплательщиков ЕНВД будет вынужден перейти на общий режим или на УСН, что далеко не для всех выгодно. В результате потенциальная потеря налогоплательщиков обернется угрозой потери доходов бюджетов, причем в основном региональных и местных, которые и так находятся в затруднительном положении.

¹² Статистический сборник «Малое и среднее предпринимательство в России. 2013». — М.: Росстат, 2013.

КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Важное направление налоговой политики РФ связано с введением института консолидированных налогоплательщиков. Цель этого мероприятия ясна — создать справедливый механизм распределения налоговых доходов по налогу на прибыль между регионами РФ. Однако введение нового механизма, связанного с возможностью крупных холдингов снизить налоговые обязательства по налогу на прибыль за счет присоединения убыточных предприятий, привело к уменьшению налоговых поступлений в бюджетную систему в 2013 г. на 16 млрд руб., такая же тенденция прослеживается и в 2014 г.¹³ При этом в 72 % регионов поступления налога увеличились, а в 28% — уменьшились, что в ряде случаев вызвало сложности при выполнении расходных обязательств этих регионов. Так, в результате введения КГН из Республики Карелия ушло 17 крупнейших налогоплательщиков, в т. ч. «Северсталь», что привело к падению налоговых доходов регионального бюджета на 20 %¹⁴.

В условиях КГН усилится сложность прогнозирования бюджетных доходов отдельных субъектов РФ в связи с возможным снижением налоговой базы по налогу на прибыль в тех субъектах, где расположены прибыльные предприятия, в случае получения убытков налогоплательщиками, расположенными в других регионах. Это может произойти потому, что доля налога, приходящаяся на каждый субъект Федерации, в котором находится участник КГН, не зависит от его финансовых результатов, а рассчитывается как средневзвешенная величина стоимости основных производственных фондов. В то же время доходы тех регионов, где находятся убыточные организации, вероятнее всего, увеличатся. Признать такой порядок распределения доходов справедливым достаточно сложно. Поэтому при выработке налоговой политики необходимо продумать механизм зависимости распределения прибыли от финансового результата каждого участника, для того чтобы принятие в состав КГН убыточных организаций не стало самоцелью.

В целом правильное использование стимулирующих элементов налоговой политики может в дальнейшем привести к значительному экономическому росту, в т. ч. в регионах опережающего развития.

В то же время сложная ситуация с доходами бюджетов, особенно региональных, дефицит которых по расчетам Минфина РФ последовательно увеличивается и по прогнозам будет выше прошлогоднего на 33,5 %¹⁵, заставляет искать пути роста собираемости налогов уже за сферой налогового администрирования. Такое реформирование возможно в двух видах — повышения ставок действующих налогов и введения новых налогов.

В последнее время упорно разрабатывается и просчитывается возможность возвращения в налоговую систему РФ регионального налога с продаж (предполагается ставка от 3 до 5 %). Несомненно, это крайне непопулярное решение, хотя бы потому, что налог дважды вводился и дважды отменялся. Наличие двух «оборотных» налогов на потребление, скорее всего, окажет негативное влияние на экономику и увеличит инфляцию, поскольку большинство регионов, вероятно, решатся на его введение. Однако предполагаемые налоговые поступления в 200 млрд руб. проблему сбалансированности региональных бюджетов не решат.

Более перспективным представляется вариант возможного повышения ставок налогов, которые дают наибольший бюджетный эффект, т. е. НДС и налога на доходы

¹³ Отчеты о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам (ф. 5-КГН) / Официальный сайт ФНС России.

¹⁴ Карелия официальная (www.gov.karelia.ru).

¹⁵ Стенограмма парламентских слушаний Комитета Государственной думы РФ по бюджету и налогам 15 мая 2014 г.

физических лиц. Что касается НДС, то повышение ставки всего на 2 п. п. увеличит доход федерального бюджета более чем на 220 млрд руб.¹⁶ — это больше, чем получили бы регионы от налога с продаж.

Для региональных бюджетов самый простой путь — повышение ставки НДС. Если учесть, что в 2013 г. поступления этого налога составили 2,5 трлн руб.¹⁷, то повышение ставки на 2 % способно принести региональным бюджетам около 400 млрд руб. дополнительного дохода. В то же время нельзя игнорировать тот факт, что простое увеличение ставки НДС — крайне опасная в социальном смысле мера, так как в первую очередь она повлияет на финансовое положение мало- и среднедоходного населения. В этом смысле значительно более привлекательный и адаптированный к мировой практике вариант — введение прогрессивной шкалы налогообложения, но этот путь требует значительного времени на разработку соответствующего налогового механизма.

Видимо, повышение ставок акцизов на табак и алкогольную продукцию уже неактуально, поскольку последнее повышение выявило проблему — легальный оборот алкогольной продукции падает, да и анализ цен на табачные изделия свидетельствует о том, что они достигли своего максимального уровня.

В целом можно сделать вывод о том, что стимулирующие возможности налоговой политики в большей степени связаны с решениями региональных властей, что вполне обоснованно, учитывая, во-первых, важность равномерного развития экономики регионов, а во-вторых, тот факт, что инновационные процессы и приток инвестиций во многом зависят от региональной экономической и финансовой политики.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. — М.: Кодекс, 2014.
2. Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов [Электронный ресурс] / Официальный сайт Минфина РФ. — Режим доступа: http://minfin.ru/ru/tax_relations/policy/index.php.
3. Федеральный закон от 30 сентября 2013 г. № 267-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации».
4. Выступление министра финансов РФ А. Г. Силуанова на парламентских слушаниях Комитета Государственной думы РФ по бюджету и налогам 15 мая 2014 г. [Электронный ресурс] / Сайт Сообщества финансистов России. — Режим доступа: <http://sfr.bujet.ru/sfr/253414/>.
5. Отчеты о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам / Официальный сайт ФНС России. — Режим доступа: http://www.nalog.ru/rn56/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.
6. Статистический сборник «Малое и среднее предпринимательство в России. 2013». — М.: Росстат, 2013.
7. Налоговая политика: теория и практика / под ред. И. А. Майбурова. — М.: Юнити-Дана, 2010.

¹⁶ расчетные данные на основании поступлений НДС в 2013 г.

¹⁷ Отчеты о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам (ф. 1-НМ) / Официальный сайт ФНС России.