

УСИЛЕНИЕ СТИМУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

Рассмотрена проблема налоговой поддержки хозяйствующих субъектов. Проведен сравнительный анализ механизма действия инвестиционной налоговой льготы и амортизационной премии, выделены их преимущества и недостатки. Определено, что налог на прибыль организаций является инструментом, оказывающим наибольшее влияние на инвестиционную деятельность и инвестиционную активность хозяйствующих субъектов. Даны рекомендации по совершенствованию налога на прибыль организаций, способствующие повышению его стимулирующего воздействия.

Ключевые слова: функции налога, налог на прибыль организаций, льготы, инвестиционная налоговая льгота, амортизационная политика, амортизационная премия, стимулирование.

Одна из главных проблем экономической политики любого государства состоит в разработке действенных инструментов налогового стимулирования и регулирования инвестиционной активности субъектов предпринимательской деятельности.

Анализ налоговых мер, предпринятых Правительством РФ с целью преодоления последствий финансового кризиса и достижения устойчивого роста экономики, позволяет отметить, что дальнейшее снижение налогового бремени вряд ли возможно. На сегодня потенциал снижения налогов исчерпан. Разговор может идти только о поддержке налоговыми льготами и отдельными стимулами тех видов деятельности, которые обеспечивают модернизацию и инновационный процесс в стране.

По мнению Дадашева А.З. [1], именно амортизационная премия была призвана заменить налогоплательщикам инвестиционную налоговую льготу. Однако, сравнивая общую сумму амортизации и чистой прибыли в случае использования и неиспользования амортизационной премии, получается, что в конечном итоге применении этой премии преимуществ не приносит. Эффект в случае её использования проявляется только в первый год применения основных средств, который в дальнейшем нейтрализуется повышением налога на прибыль организаций, ставшего следствием снижения суммы амортизации. Таким образом, амортизационная премия должна рассматриваться в качестве налогового стимула инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов, которые использовали банковские кредиты и, вернув с первой же выручки от реализации продукции средства в сумме, не превышающей 30% произведенных капиталь-

ных вложений, имеют возможность направлять их на погашение кредита.

В целом, сравнивая механизм действия инвестиционной налоговой льготы и амортизационной премии, следует отметить, что первый инструмент имеет ряд преимуществ по сравнению со вторым:

– размер льготы. Согласно закону РФ от 27.12.1991 г. «О налоге на прибыль организаций и предприятий» №2116-1, действовавшему до принятия главы 25 НК РФ, сумма налогооблагаемой прибыли организации уменьшалась на 50% от суммы средств, направленных ею на финансирование капитальных вложений. В свою очередь, амортизационная премия в настоящий момент позволяет организации одновременно списать на расходы 30% от стоимости приобретенного (созданного) имущества;

– амортизационная премия. Она предусматривает капитализацию расходов предприятия, в то время как инвестиционная налоговая льгота – освобождение от налога части прибыли.

То есть, в первом случае происходит включение затрат предприятия в себестоимость продукции. Следовательно, предприятие вынуждено либо увеличить отпускную цену товара (рискуя при этом лишиться части покупателей), либо, оставив её прежней, получить меньшую прибыль, снизить рентабельность. В этом плане инвестиционная налоговая льгота выглядит более предпочтительно.

Следует отметить, что снижение налоговой нагрузки вследствие уменьшения ставок налога или освобождение от его уплаты дает налогоплательщику возможность получить дополнительные финансовые средства для совершенствования производства, обновления техноло-

гий и производимой продукции без каких-либо обязательств со стороны последнего по направлениям их использования.

Однако, государство в данном случае не располагает никакими гарантиями, по поводу того, что средства, высвобождающиеся в следствии предоставления льгот, будут направлены налогоплательщиком на научные исследования или развитие производства. Зарубежный опыт показывает, что даже добросовестные налогоплательщики в аналогичных ситуациях направляют не более 1/3 высвобождающихся финансовых ресурсов на цели экономического развития. В то время как, предоставленные целевые налоговые льготы гарантируют государству 100% использование средств, вливаемых в экономику, на те цели, которые оно преследует, предоставляя преференцию.

Таким образом, все рассмотренные изменения главы 25 НК РФ не смогли в полном объеме компенсировать отмену инвестиционной налоговой льготы. Следовательно, целесообразно вернуть в налоговую систему России инвестиционную налоговую льготу. В тоже время, как представляется, данный механизм нуждается в некоторой модификации. А именно, необходимо ограничить перечень видов экономической деятельности, по которым организациям будет разрешено использовать данную льготу, что необходимо для перестройки отраслевой структуры российской экономики, неудовлетворительное состояние которой является весьма серьезной проблемой. Главная сложность – преобладание добывающих производств, не позволяющее обеспечить более высокие и, что весьма важно, стабильные темпы прироста экономики. Перечень видов экономической деятельности, подлежащих льготированию, может быть составлен с учетом приоритетных задач национальной экономической политики. Среди основных видов можно выделить следующие:

- автомобильная промышленность;
- легкая промышленность;
- авиастроение;
- сельское хозяйство;
- нефтехимическая промышленность;
- транспортное машиностроение;
- судостроение;
- атомная и ракетно-космическая промышленность;
- производство стройматериалов и т. д.

В случае восстановления инвестиционной налоговой льготы возникнет вопрос относительно действия амортизационной премии. Поскольку воспользоваться целевой льготой смогут предприятия только некоторых видов экономической деятельности, представляется целесообразным сохранить указанный инструмент в налоговой системе РФ. Однако размер её вновь должен быть снижен до 10%. Таким образом, субъекты экономики, не получившие инвестиционной преференции по налогу на прибыль организаций, также будут иметь стимул для расширения, модернизации, реконструкции производства, наращивания его объемов, обновления основных фондов.

Аналогичным образом необходимо поступить и с преференцией, предусмотренной ст. 269 НК РФ – учет затрат в виде процентов по кредитам, выданным на приобретение имущества, в составе внереализационных расходов при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организации.

Амортизационная политика, безусловно, является одним из важнейших рычагов налогового воздействия на предпринимательскую деятельность, в том числе и инвестиционную активность, хозяйствующих субъектов. Существующий сегодня в России механизм формирования амортизационного фонда, по своей сути, ориентирован на решение таких задач, как обновление имеющегося у компаний оборудования и расширение парка новых машин и аппаратов. В целом амортизационная политика, проводимая в России на данном этапе, является вполне взвешенной и проработанной, тем не менее, принятие ряда дополнительных мер в этой области позволит стимулировать инвестиции хозяйствующих субъектов в разработку и производство не просто нового оборудования, а инновационного.

Как представляется, этой цели будет способствовать следующий комплекс мероприятий:
а) совершенствование амортизационной политики за счет использования повышающих коэффициентов ускоренной амортизации.

Для повышения налоговых стимулов с целью развития инновационной экономики рационально предусмотреть увеличение нормы ускоренной амортизации для инновационного оборудования, которая будет, несомненно, содействовать скорейшему списанию стоимости

основных средств, применяемых в процессе инновационной деятельности, на расходы компании. Верхнее ограничение границы коэффициента должно быть установлено не более 2, которое является общим подходом, изложенным в законодательстве о налогах и сборах. Указанная мера позволит инновационным и научным компаниям, которые используют оборудование инновационного типа, преумножить размеры собственных источников финансирования покупки необходимого для осуществления своей деятельности модернизированного оборудования и нематериальных активов.

Следует отметить, что данный механизм является весьма распространенным в развитых зарубежных странах. Так, во Франции ускоренная амортизация применяется к энергосберегающему, экологическому, информационному оборудованию в зависимости от срока службы с коэффициентами от 1,5 до 2,5;

б) совершенствование амортизационной политики для инновационного оборудования через уменьшение сроков амортизации.

Несомненно, результативность амортизационной политики государства зависит также от используемого порядка расчета сроков полезного использования основных средств. Действующие в настоящее время правила не представляют возможности компаниям накопить достаточные ресурсы для модернизации действующих и покупки новых основных средств, которые лежат в основе активизации инновационной деятельности. В итоге, сумма начисленной амортизации в большинстве случаев используется субъектами экономики для пополнения оборотных средств. Также, согласно постановлению Правительства РФ от 01.01.2002 г. №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» не могут учитываться особенности отраслей экономики и, тем более, особенности инновационного сектора.

Зарубежный опыт использования механизма начисления амортизации развивается в направлении ежегодного пересмотра сроков использования основных средств. Это закреплено, в частности, в МСФО-16 (IAS-16). Необходимо на законодательном уровне поставить вопрос о пересмотре сроков эксплуатации инновационного оборудования. Уменьшение срока службы оборудования инновационного типа должно быть осуществлено с учетом сопостав-

ления его физического и морального старения. Конечно, реализация этого предложения потребует от законодателей много предварительных исследований по реальным срокам жизненного цикла технических идей, определяющих период сопоставления сроков его физического и морального износа. Это даст возможность налогоплательщику полностью переложить стоимость оборудования инновационного типа на расходы компании уже к моменту его полного морального старения, определенного заложенной технической концепцией в оборудование. В результате хозяйствующий субъект, осуществляющий деятельность, связанную с инновациями, сможет увеличить объемы своих средств для приобретения новейшего оборудования необходимого для инновационной деятельности;

в) совершенствование амортизационной политики для инновационного оборудования за счет использования амортизационной премии.

В настоящее время нормами главы 25 НК РФ субъектам экономики разрешено уменьшать первоначальную стоимость объектов основных средств одновременно на 30% при их вводе в эксплуатацию. Однако, в случае возврата к применению целевой инвестиционной налоговой льготы, в данные нормы, как было упомянуто выше, будут внесены изменения. Амортизационную премию следует снизить до уровня 10%, однако данной величины недостаточно для компаний, использующих оборудование инновационного типа, но не попадающих в категорию субъектов экономики, на которых будет распространяться инвестиционная налоговая льгота. В этой связи необходимо для таких компаний установить норму амортизационной премии в размере 20%, а в случае применения инновационного оборудования, не имеющего мировых аналогов – 30% первоначальной стоимости.

Однако, использование рассматриваемых механизмов может привести к возникновению у хозяйствующих субъектов ряда проблем. Прежде всего, повышение ежемесячных амортизационных отчислений вследствие использования амортизационной премии и повышающего коэффициента ускоренной амортизации неизбежно повлечет рост стоимости производимой продукции. Последствиями увеличения первоначальной стоимости за счет амортизационной составляющей могут быть:

– повышение цены реализации продукции, если компания заинтересована в сохранении величины прибыли в сопоставлении с вариантом, когда расчет амортизации происходит без учета указанных инструментов;

– снижение размера прибыли, в том числе остающейся в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога на прибыль, если рыночные условия не позволяют организации повысить отпускную цену. Также производимая продукция может быть конкурентоспособной только в определенном диапазоне цен. Следовательно, применение рассмотренных льгот каждым субъектом экономики должно быть основано на комплексном анализе экономических последствий.

Предоставление законодательством о налогах и сборах каждой дополнительной льготы должно предусматривать адекватные меры в области налогового контроля. Отмеченное касается и вопроса предоставления амортизационной премии и повышающих коэффициентов ускоренной амортизации в отношении инновационного оборудования. Целесообразно предоставлять эти льготы не просто для нового оборудования, а именно для инновационного. Для обоснования правомерности применения указанных преференций хозяйствующему субъекту достаточно будет по запросу контролирующих органов представить документы и расчеты, подтверждающие, что его оборудование соответствует критериям отнесения к категории инновационного оборудования.

Так, по мнению Н.Н. Башкировой [2], в качестве таких критериев целесообразно установить следующие:

а) машины, оборудование и механизмы (в т. ч. их отдельные комплектующие), являющиеся научными результатами исследований и разработок и отвечающие положениям концепции современного производства;

б) применение машин, оборудования и механизмов разрешает изготавливать продукцию, которая сама, во-первых, является итогом НИ-ОКР; во-вторых, имеет качественные улучшения по сравнению с ранее выпускаемой идентичной продукцией либо существенные отличия или вовсе не имеет аналогов;

в) применение машин, оборудования и механизмов содействует повышению эффективности производства, снижению отдельных видов затрат, экономии сырья;

г) применение машин, оборудования и механизмов не нарушает экологического баланса.

Зарубежная практика стимулирования инвестиционной активности субъектов экономики свидетельствует о том, что одним из самых распространенных механизмов поддержки компаний является предоставление им налоговых каникул.

В РФ действовала практика применения подобной преференции до 2002 г. Данная льгота предоставлялась отдельным категориям малых предприятий по налогу на прибыль организаций. Указанные компании в первые два года работы полностью освобождались от уплаты налога, а в третий и четвертый годы они платили этот налог по общеустановленной ставке, пониженной на 75% и 50% соответственно. Практика применения этой льготы показала, что большинство предприятий малого бизнеса, в период действия льготы увеличивали объем производства (а также объем прибыли), а в момент уменьшения величины льготы или прекращения её действия сокращали значительной степени объемы производства, увеличивая издержки, тем самым снижали размер прибыли и причитающихся к уплате в бюджет налогов.

Неэффективность преференции по налогу на прибыль для малых компаний в значительной степени была вызвана тем, что организации, согласно норм действовавшего закона, не были обязаны вести учет средств, высвободившихся вследствие использования этой льготы, а также направлений их применения. Законом не определялись и цели направления средств, высвободившихся в результате предоставления данных льгот. Поэтому дополнительные финансовые ресурсы от получения преференций, как правило, расходовались на цели, не связанные с увеличением эффективности производства и созданием новых рабочих мест.

Данные ошибки должны быть учтены в случае возобновления действия льготы. Кроме того, должен быть также пересмотрен и круг налогоплательщиков, на которых оно распространяется. Принимая во внимание опыт развитых зарубежных стран, целесообразно было бы установить эту преференцию для малых предприятий инновационного типа. Такая льгота действует, к примеру, во Франции. Её применение вполне обосновано, поскольку только в начале своей деятельности инновационные предприя-

тия испытывают наибольшие финансовые затруднения. В дальнейшем сама специфика инновационной деятельности предполагает получение значительных объемов прибыли за счет снижения издержек производства, улучшения характеристик продукта и т. д., достигнутых благодаря внедрению новых технологий.

Следует отметить, что в настоящее время высокий процент банковского кредита, а также сложный порядок его получения являются серьезными проблемами инвестиционного процесса. По мнению ряда экономистов, усиление мотивации финансово-кредитных учреждений по выдаче кредитов предприятиям инновационного типа в значительной мере будет способствовать развитию инновационной экономики в России. Для этого целесообразно реконструировать существовавшую ранее налоговую льготу для финансово-кредитных организаций в части налога на прибыль организаций. Законодательством о налогах и сборах до вступления в действие гл. 25 НК РФ были предусмотрены меры по стимулированию банков, выдающих кредиты сельскохозяйственным предприятиям и малым компаниям. Суть льготы состояла в следующем. Для кредитных учреждений, предоставляющих не менее 50% общей суммы кредитов сельскохозяйственным организациям, в т. ч. перерабатывающим сельхозпродукцию, а также малым компаниям (за исключением снабженческо-сбытовых, торговых или закупочных), ставка налога на прибыль снижалась в 1,5 раза.

Указанное положение в современных условиях целесообразно модифицировать относительно кредитования организаций инновационного типа. Н.П. Мельникова и Н.Н. Башкирова предлагают 2 варианта преференции в части снижения налога на прибыль для финансово-кредитных учреждений:

– в качестве поощрения кредитных организаций, выдающих кредиты предприятиям, вовлеченным в инновационный процесс, следует уменьшить ставку налога на прибыль организаций в отношении прибыли банка до 18%. Пониженная ставка должна применяться к кредитным организациям при выполнении следующих положений:

1) не менее 50% общей суммы кредитов выдаются предприятиям, которые включены в соответствующий реестр организаций инновационного типа (целесообразно разработать та-

кой реестр) и фактически осуществляющих инновационную деятельность;

2) кредиты выдаются под ставки процента, которые не превышают среднюю ставку по кредитам, выдаваемым данным банком на сопоставимых условиях, более чем на 10%;

3) кредиты выдаются предприятиям инновационного типа на срок не менее 6 месяцев.

В практической деятельности не все кредитные учреждения будут специализироваться на предоставлении ресурсов инновационным организациям, а значит, смогут использовать предложенную льготу. Банки получают существенную экономию при уплате на налоге на прибыль, «стоимостью» которой должно стать изменение структуры кредитного портфеля;

– право применять более низкую ставку налога на прибыль организаций (18%) получают те финансово-кредитные учреждения, которые выдают кредиты предприятиям, занятым в инновационном процессе, в размере 2/3 рыночной ставки по кредитам, предоставляемым кредитным учреждением на условиях сопоставимости. Эти суммы процентов станут более посильными для компаний – заемщиков, которые занимаются инновационной деятельностью. В таком аспекте предложенной налоговой преференции снижение ставки налога на прибыль до уровня 18% будет служить компенсацией для кредитных организаций, доходы которых сократятся из-за осуществления политики выдачи льготных кредитов инновационным организациям [3].

Предлагаемые авторами модели являются вполне приемлемыми. Но необходимо внести ряд корректировок. Во-первых, введение подобной льготы в налоговую систему РФ должно носить временный характер (ориентировочно, сроком на 5 лет), поскольку переход к этой практике на долгосрочный период фактически означает смену курса налоговой политики, принятого с 2002 г. (ограничение количества налоговых льгот). Кроме того, в связи со снижением с 2009 г. ставки налога на прибыль организаций до 20%, пониженную ставку для кредитных учреждений и коммерческих банков было бы целесообразно установить на уровне 15% (указанные модели разрабатывались авторами при ставке налога на прибыль организаций 24%). Причем, остановиться необходимо на первом рассмотренном варианте. Так как при практической реализации второго варианта неизбеж-

но возникнет сложность при установлении порядка распределения кредитными учреждениями расходов, которые связаны с предоставлением кредитов, выдаваемых на инновационные цели, и администрировании этого процесса налоговыми органами.

Однако формирование необходимого, по мнению Н.П. Мельниковой и Н.Н. Башкировой, государственного реестра организаций инновационного типа – весьма длительный, сложный, трудоемкий и затратный процесс. Поэтому на практике отнесение предприятия к категории инновационных целесообразно было бы осуществлять не на основании реестра, а на основании соблюдения установленных в законодательном порядке критерий и требований.

Решение задачи увеличения инвестиционной активности обеспечивает рынок и регулирующий механизм воздействия государства на процесс инвестирования. В этом случае, вмешательство государства в этот процесс необходимо только для того, чтобы переломить негативные тенденции, инвестиционную непривлекательность регионов и отраслей, пассивность субъектов хозяйствования в области инвестиций. Здесь перед государством неизбежно встает вопрос поиска и выбора методов и форм воздействия на инвестиционную активность и формирование инвестиционных ресурсов.

Обобщая вышесказанное, следует отметить, что налог на прибыль организаций среди прямых налогов является инструментом, оказывающим наибольшее влияние на инвестиционную деятельность и инвестиционную активность хозяйствующих субъектов. В целях повышения стимулирующего воздействия данного механизма на предприятия и организации российской экономики, а также достижения задач и целей

экономического развития, целесообразно было бы предпринять следующее:

- восстановить в налоговой системе РФ инвестиционную налоговую льготу на финансирование капитальных вложений для предприятий и организаций по видам экономической деятельности, утвержденным в законодательном порядке;

- для хозяйствующих субъектов по видам экономической деятельности, не попавшим в список приоритетных, сохранить амортизационную премию (в размере 10%) и возможность включения процентов по кредитам, выданным на приобретение имущества, в состав внереализационных расходов при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организации;

- предусмотреть возможность использования повышающего коэффициента ускоренной амортизации для инновационного оборудования;

- установить сумму амортизационной премии для инновационного оборудования в размере 20%, для инновационного оборудования, не имеющего мировых аналогов – 30%;

- сократить сроки износа инновационного оборудования;

- в законодательном порядке установить критерии отнесения оборудования и основных средств к категории инновационного;

- предоставить налоговые каникулы сроком 3 года для малых предприятий инновационного типа;

- в качестве временной меры установить пониженную ставку налога на прибыль организаций для финансово-кредитных учреждений, выдающих кредиты предприятиям инновационного типа на льготных условиях.

30.10.2012

Список литературы:

1. Дадашев, А. Э. Налоговый механизм регулирования инвестиционной активности предприятий / А. Э. Дадашев // Экономист. – 2008. – № 5. – С. 82–90.
2. Башкирова, Н. Н. Амортизационная политика как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности / Н. Н. Башкирова // Финансы и кредит. – 2008. – № 39. – С. 47–55.
3. Мельникова, Н. П. Практические вопросы совершенствования налогового стимулирования развития инновационной экономики в России / Н. П. Мельникова, Н. Н. Башкирова // Налоги и налогообложение. – 2007. – № 11. – С. 23–32.

Сведения об авторе:

Троянская Мария Александровна, доцент кафедры финансов Оренбургского государственного университета, кандидат экономических наук, доцент
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, ауд. 6506, e-mail: m_troyanskaya@mail.ru