

ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

© 2011 Е.В. Терехова

кандидат юридических наук, доцент

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

E-mail: ter_finlaw@mail.ru

Статья посвящена правовому анализу налогового стимулирования инвестиционной деятельности в Российской Федерации. Важную роль в формировании благоприятной инвестиционной среды играет совершенствование налогообложения. Автор проанализировал основные направления налоговой политики через инструменты налогового стимулирования.

Ключевые слова: инвестиционная деятельность, инвестиции, налоговое стимулирование, инвестиционный налоговый кредит, налог на прибыль организаций, специальные налоговые режимы.

В Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г., утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 17 ноября 2008 г. № 1662-р¹, стратегической целью заявлено превращение России в ведущую мировую державу, входящую в пятерку стран-лидеров по объему валового внутреннего продукта. Эта цель может быть достигнута путем переориентации российской экономики в сторону инновационного сектора.

Достаточно ясно, что исключительно рыночным путем эти задачи решить практически невозможно, поэтому со стороны государства потребуется некоторое изменение правовых инструментов управления экономикой. В первую очередь будут востребованы меры по стимулированию государством инновационной деятельности частных компаний и обеспечению устойчивого спроса на инновации.

В настоящее время инновационная деятельность в России переживает трудные времена. Это связано с тем, что до начала реформ крупномасштабные инновации осуществлялись государством. Основные трудности в реализации инновационного потенциала связаны как с ограниченностью бюджетного и внебюджетного финансирования, в том числе заемных и привлеченных средств, так и с нехваткой собственных средств у организаций, поскольку спад производства и постоянный дефицит денежных средств у организаций не оставляют ресурсов для инновационной деятельности.

Однако дефицит средств является не единственным фактором спада инновационной актив-

ности. Особого внимания и совершенствования также требует инновационная инфраструктура (инструменты налогового стимулирования, страхование рисков, венчурное финансирование, инвестиционный государственный финансовый контроль и т.д.), т.е. все то, без чего нельзя обеспечить рост инновационной активности.

Изучая и анализируя механизмы и способы выхода из сложившейся в стране экономической ситуации, необходимо обратить внимание на то, что инвестиционная сфера является основным инструментом экономического развития как для экономических субъектов, так и для государства в целом. При этом государственное регулирование инвестиционных отношений должно быть адекватным их правовой природе, учитывать их сложный субъективный состав и многообразие их видов. При осуществлении такого регулирования должен делаться акцент на поддержку и стимулирование позитивных процессов в инвестиционной сфере. Поскольку инвестиции, как правовая категория, имеют не только частноправовое, но и публично-правовое содержание, актуальным является комплексный правовой анализ инструментов стимулирования инвестиционной деятельности с позиции государственного регулирования исследуемой области.

Система стимулирования должна способствовать решению двуединой задачи государства в области экономики: общей активизации применения инноваций, обеспечению структурной перестройки и повышению конкурентоспособности реальных секторов экономики.

Приоритетное значение приобретает целевая установка стимулирования инновационной актив-

ности. Если целью является техническое перевооружение всех отраслей производства на новом технологическом уровне, общая активизация применения инноваций, то достаточно общих решений, одинаково распространяющихся на все сферы экономики. Если же одновременно должна быть решена задача структурной перестройки и повышения конкурентоспособности реальных секторов экономики с учетом перспективы выхода на мировой рынок, то механизм стимулирования должен включать в себя и выбор приоритетов государства, и особый (еще более выгодный инвестору) механизм стимулирования этих приоритетов.

Скрытые резервы стимулирующего воздействия по указанным направлениям имеются, прежде всего, в сфере налоговых отношений, в силу чего налоговая политика и налоговое законодательство Российской Федерации должны быть сориентированы на стимулирование инноваций. Очевидно, что эта работа должна опираться на соответствующие теоретические разработки, положения.

В данной связи представляется целесообразным рассмотреть систему инструментов налогового стимулирования, способствующую эффективному привлечению инвестиций в реальный сектор экономики.

Вместе с тем в настоящее время *ни в налоговом законодательстве, ни в науке налогового права не раскрыто понятие "налоговое стимулирование", не сформировано целостное представление о правовой природе и сущности этого явления. Отсутствуют и необходимые теоретические разработки, связанные с классификацией инструментов налогового стимулирования, направлениями стимулирующего воздействия в налоговой сфере.*

Однако основные направления в сфере налогового стимулирования инновационной деятельности содержатся в документе, одобренном Правительством РФ от 20 мая 2010 г. "Основные направления налоговой политики РФ на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов"².

Указанный документ обобщает цели налоговой системы в поддержке инновационной активности, условий для спроса на инновационную продукцию, новые технологии. При этом речь идет об уточнении налогообложения сделок с интеллектуальной собственностью и некоторыми видами имущества, упрощении процедур ад-

министрирования налогов, в том числе при экспорте, изменении подходов к налоговому администрированию в целом.

Следует отметить, что налоговое стимулирование осуществляется с помощью определенных инструментов, используемых в нормотворческой деятельности при установлении налоговых льгот и иных мер налогового характера, направленных на предоставление имущественных или иных экономических приоритетов отдельным категориям налогоплательщиков или плательщиков сборов.

К числу основных инструментов налогового стимулирования относятся: уменьшение или обнуление налоговых ставок (освобождения); налоговые каникулы; перенос убытков на будущее; ускоренная амортизация; инвестиционный налоговый кредит; выведение из-под налогообложения отдельных объектов (изъятия); специальные налоговые режимы, предусматривающие льготное или упрощенное налогообложение; налоговые вычеты (скидки) из налогооблагаемой базы по определенным видам затрат налогоплательщика.

Следует отметить, что законодательство о налогах и сборах претерпело изменения в сторону поддержки инноваций, включая поддержку активности налогоплательщиков в области осуществления научных исследований, опытно-конструкторских разработок (НИОКР). Приведем перечень мер поддержки, принятых в последние годы:

- сокращен до 1 года срок принятия к вычету расходов на НИОКР при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- отменено ограничение по списанию расходов на НИОКР, не давших положительного результата. Ранее расходы на безрезультатные НИОКР не уменьшали базу налога на прибыль организаций;

- увеличен до 1,5 % от выручки норматив расходов на НИОКР, осуществляемых в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и других отраслевых фондов³;

- введен повышающий коэффициент, позволяющий учесть в расходах по налогу на прибыль организаций в 1,5 раза больше затрат на НИОКР, чем было фактически осуществлено; при этом утвержден перечень из более чем 120 направлений исследований, затраты на которые принимаются с повышающим коэффициентом;

- введена возможность ускоренной амортизации основных средств с помощью “амортизационной премии” - немедленного списания на расходы до 10 % (30 % - для 3-7 амортизационных групп) первоначальной стоимости основных средств;

- действуют льготы по НДС, налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций, земельному налогу и страховым взносам для резидентов особых экономических зон;

- существует возможность применения инвестиционного налогового кредита, в том числе при проведении НИОКР, технического перевооружения, осуществлении внедренческой или инновационной деятельности;

- расширены условия для принятия в расходы затрат на профессиональную подготовку и переподготовку работников;

- освобождена от НДС передача исключительных прав и прав на основе лицензионного договора на изобретения, промышленные образцы, программы для ЭВМ, ноу-хау;

- освобожден от НДС и таможенных пошлин ввоз технологического оборудования, аналоги которого не производятся в Российской Федерации;

- сняты ограничения для срока принятия к вычету НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при капитальном строительстве;

- введена возможность возмещения НДС в заявительном порядке (до завершения камеральной налоговой проверки) для крупнейших налогоплательщиков либо при предоставлении банковской гарантии.

Но, несмотря на перечень реализуемых мер, имеются многочисленные проблемы и нерешенные задачи в практической среде налогового стимулирования инвестиционной деятельности.

Можно признать, что отмена инвестиционной льготы по налогу на прибыль (гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ))⁴ является дестимулирующим фактором инвестиционного развития организаций. При этом государство не обязывает часть средств, остающуюся после уплаты налогов, использовать для осуществления инвестиционного процесса, и в результате происходит застой инвестиционной активности организаций. Необходимо рассмотреть вопрос о восстановлении инвестиционной налоговой льготы по налогу на прибыль в виде полного или частичного освобождения от налога той части прибыли, которая использована на инвес-

тиции, так как, в отличие от снижения общей ставки налога на прибыль, данная мера стимулирования будет направлена конкретно на организации, планирующие обновлять свои основные средства, расширять производство, внедрять новые технологии. Более того, представляется возможным рассмотреть введение увеличенной инвестиционной льготы для научных и инновационных организаций⁵.

Важное значение имеет увеличение максимального размера амортизационной льготы, которая стимулирует повышение активности организаций по модернизации собственного производства, инвестированию средств в высокотехнологичное оборудование, с 10 до 30 % (ст. 272 НК РФ)⁶. Но, несмотря на данную меру и учитывая высокую стоимость, длительный срок эксплуатации оборудования, представляется целесообразным указанную льготу усилить до 50 %.

Серьезным налоговым инструментом инвестиционного развития российской экономики должен стать механизм инвестиционного налогового кредита, но, несмотря на установление определенных стимулов для потенциальных получателей инвестиционного налогового кредита, данный налоговый инструмент практически не получил применения.

В соответствии со ст. 66 НК РФ⁷ инвестиционный налоговый кредит является собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет.

Кстати, понятие “налоговый кредит” в зарубежной практике отличается от понятия “инвестиционный налоговый кредит”, применяющегося в российском законодательстве о налогах и сборах. В отличие от России, налоговым кредитом в большинстве зарубежных стран признается вычет определенной суммы из суммы налога к уплате без обязательства впоследствии выплатить эту сумму в бюджет.

Статьей 67 НК РФ⁸ определены основания для получения инвестиционного налогового кредита:

- проведение организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства;

- осуществление внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

- выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;

- выполнение организацией государственно-оборонного заказа;

- осуществление организацией инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе многоквартирных домов или иных объектов, технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность.

Причинами несовершенства данного механизма являются условия предоставления кредита. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется в размере 30 % стоимости оборудования, приобретенного для проведения опытно-конструкторских и научно-исследовательских работ, технического перевооружения производства. Во всех остальных случаях размер кредита определяется по соглашению между налоговыми органами и организациями. Недостаточно длительны условия предоставления кредита (не свыше 5 лет), в то время как за такой период капитальные вложения в техническое перевооружение могут не окупиться. Ограничен перечень налогов, по которым может быть предоставлен кредит. На наш взгляд, следует увеличить срок предоставления инвестиционного налогового кредита и оговорить в законе размер кредита в общем объеме инвестиций.

Далее необходимо отметить, что замена льготы по налогу на прибыль организаций введением специальных режимов налогообложения, предполагающих инвестиционное стимулирование и развитие данных организаций, не привела к ожидаемому эффекту. Можно сказать, что неизменные объемы производства являются фактором, сдерживающим развитие малого бизнеса. В данном случае было бы эффективнее предоставить организации возможность перейти на упрощенную систему налогообложения, в дальней-

шем ограничить ее только сроком использования данного режима, по истечении которого организация будет обязана вернуться в общий режим налогообложения, уже независимо от объемов производства⁹.

Таким образом, помимо задач по теоретическому исследованию ряда вопросов, связанных с налоговым стимулированием, весьма актуальна разработка научно обоснованных предложений по созданию комплексной системы мер налогового стимулирования инновационной деятельности, а также закрепление законодательно этих мер.

Изменяя налоговые правила, ставки налогообложения, сроки уплаты, структуру налогообложения, амортизационную политику, принципы бюджетной поддержки, государство сможет эффективно влиять на процессы потребления и накопления капитала, структуру материального производства, его территориальное размещение. С помощью гибкой системы налогового стимулирования должно достигаться оптимальное соотношение между бюджетным финансированием науки и самофинансированием научно-технического прогресса. Налоговая политика государства должна быть направлена на стимулирующую функцию, а не на фискально-ориентированную.

Итак, по завершении обзора сущностной характеристики налогового стимулирования представляется обоснованным предложить определение налогового стимулирования: налоговое стимулирование - это целенаправленные действия органов государственной власти и местного самоуправления по установлению в законодательстве о налогах и сборах и реальному предоставлению налоговых льгот и иных мер налогового характера, улучшающих имущественное или экономическое положение отдельных категорий налогоплательщиков или плательщиков сборов для создания экономической заинтересованности осуществления ими общественно полезной или иной поощряемой деятельности.

В заключение следует отметить, что такие прогрессивные стимулирующие инвестиции инструменты, как инвестиционный налоговый кредит, ускоренная амортизация, применяются в ограниченном масштабе и не позволяют использовать большинство источников финансирования инвестиционного процесса. В этой связи необходимо пересмотреть цели и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, уси-

лить действенность “амортизационной премии”, установить инвестиционные приоритеты налоговых льгот.

Важно отметить, что при подготовке предложений по совершенствованию налогового законодательства в целях стимулирования инноваций следует построить такую систему льгот и преференций, которая бы охватывала все возможные направления стимулирования, все стадии инновационного процесса и всех его участников, а также осуществлялась всесторонне на всех уровнях бюджетной системы страны. При этом представляется обоснованным формирование комплексного подхода в сфере инвестиционного законодательства и его правоприменительной практики, что возможно осуществить с помощью создания единого документа - инвестиционного кодекса Российской Федерации.

¹ Собрание законодательства Рос. Федерации. 2008. № 47. Ст. 5489.

² Документ опубликован не был.

³ Стратегия развития науки и инноваций в Российской Федерации на период до 2015 года: утв. Межведомственной комиссией по научно-инновационной политике (протокол от 15 февр. 2006 г. № 1). Документ опубликован не был.

⁴ Собрание законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁵ *Магдиева И.О.* Государственное стимулирование инвестиционной деятельности в российской экономике: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2010.

⁶ Собрание законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁷ Там же. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁸ Там же.

⁹ *Магдиева И.О.* Указ. соч.

Поступила в редакцию 02.02.2011 г.