

О налоговых аспектах проблемы импортозамещения в реалиях действующего законодательства

В статье С.В. ТРОФИМОВА проанализированы особенности правового регулирования некоторых видов налогообложения научных организаций и промышленных предприятий в непростых условиях экономических санкций. Автор обращает внимание на недостаточность в нормах Налогового кодекса РФ стимулов и преференций, обеспечивающих опережающее развитие передовых промышленных технологий для выпуска конкурентоспособных, наукоемких товаров и услуг.

Ключевые слова: модернизация основных средств предприятий и проблема импортозамещения; сборы во внебюджетные фонды; налог на прибыль организаций; инновационные продукты; налоговые льготы и преференции.

В условиях неопределенности перспектив дальнейшего развития некоторых отраслей российской промышленности и необходимости преодоле-

ния возникшего замедления его темпов как никогда настойчиво звучат призывы обеспечить ускоренную модернизацию технологической базы наших предприятий для продолжения работы в новых условиях. При этом наиболее сложной задачей, вне всякого сомнения, является организация импортозамещения товаров и их комплектующих, которое должно быть обеспечено практически для всех сегментов нашего промышленного производства. Возникший разрыв кооперационных связей с большинством зарубежных поставщиков сегодня не только грозит снижением объема выпускаемой продукции, но и может привести в ближайшей перспективе к прекращению работы ряда российских предприятий машиностроения.

Для предприятий, осуществляющих выпуск высокотехнологичных видов продукции, единственным выходом может быть только активизация усилий по созданию и внедрению в промышленное производство инноваций, созданных на основе результатов научных исследований и опытно-конструкторских разработок. И это совершенно оправданно, так как одной из тенденций современной науки и производства является неуклонный рост

новых технических решений в промышленных технологиях и сложных видах выпускаемой продукции (ядерных реакторах, кораблях, самолетах, промышленном оборудовании предприятий)¹.

Несмотря на явно выраженный интерес государства к развитию инновационной сферы, есть веские основания говорить о нарастании негативных тенденций в развитии инноваций, которые проявляются в первую очередь в недопустимо низких темпах их создания, оборота и последующего использования. Это является едва ли не главной причиной увеличения разрыва между научными достижениями и конкурентоспособностью нашего промышленного производства². Для преодоления возникших трудностей, как представляется, необходимо подвергнуть внимательному анализу нормы действующего налогового законодательства, на основе которых обеспечивается создание стимулов и преференций, ориентированных на создание благоприятных условий для модернизации производства на новой технологической основе.

Следует отметить, что правовое регулирование производственной сферы в сложившейся ситуации представляется сложным делом, так как требует тщательного учета специфики деятельности разных видов предприятий. При этом, конечно же, следует исходить из необходимости учитывать особенности функционирования не менее чем трех видов производственных структур. Так, первичный инновационный продукт обычно создается в конструкторском бюро или в отраслевом НИИ. Затем возможность создания и привлекательность такого рода продукта в виде эффективной технологии или нового конкурентоспособного товара должна быть всесторонне обоснована на уровне опытно-конструкторских работ, которые, как правило, выполняются специализированными предприятиями. Далее необходимо оценить возможности и рентабельность организации производства нового продукта предприятия серийного производства.

Применительно к организации производства нового конкурентоспособного товара или внедрения эффективной технологии наибольшее значение имеет, вне всякого сомнения, даже не объем не-

обходимых финансовых вложений, а оценка налоговых последствий такого рода проектов. К сожалению, в нормах действующего Налогового кодекса РФ сегодня весьма трудно обнаружить реальные стимулы и преференции, которые могли бы облегчить модернизацию производственных технологий и помочь в обеспечении диверсификации продуктового ряда наших промышленных предприятий при том, что количество разного рода налоговых льгот в различных главах НК РФ довольно велико и не поддается даже точному учету. Однако среди них едва ли можно обнаружить реальные стимулы для решения задач импортозамещения и повышения конкурентоспособности наших товаропроизводителей.

Проблемам совершенствования норм налогового законодательства с самого начала введения НК РФ в действие постоянно уделялось неослабное внимание. Однако несмотря на интенсивную законодательную деятельность принимаемые Государственной Думой РФ поправки и дополнения в НК РФ не оказывали существенного влияния на инновационное развитие промышленного производства. Еще более активно законодательство в сфере налогообложения было продолжено нашими парламентариями в 2014 г., когда была окончательно осознана необходимость внесения в НК РФ существенных изменений, а также то, что дальнейшее развитие нашей обрабатывающей промышленности должно происходить с расчетом главным образом на собственные силы. Только за прошедший 2014 г. в изменение и дополнение норм НК РФ было принято 42 новых федеральных закона, на основе которых в законодательство были внесены сотни поправок и дополнений. При этом количество новаций в налоговом законодательстве в 2014 г. примерно вдвое превысило по объему их среднегодовой уровень последнего десятилетия. В то же время эффективность столь активного законодательства оставляет желать лучшего.

Рассматривая возможности стимулирования деятельности конструкторских бюро и отраслевых институтов, следует отметить, что структура их налоговых выплат имеет определенные особенности. Как отмечает Ю.А. Крохина³, на начальных

¹ Иванов А. Государство рискует лишиться крупных активов // Коммерсант. 2012. № 8. С. 1.

² Симонов Б.П. Материалы парламентских слушаний в Совете Федерации Федерального собрания РФ на тему «Проблемы правового регулирования отношений, в сфере правовой охраны и использования результатов интеллектуальной деятельности, созданных за счет средств федерального бюджета» // Биржа интеллектуальной собственности. 2012. № 1. С. 8.

стадиях инновационного процесса, связанного с научными исследованиями, такие виды налогов, как НДС и налог на прибыль организаций, не так значимы, поскольку основные издержки научной организации приходится на выплату заработной платы. Для предприятий, непосредственно занимающихся созданием инноваций, удельный вес таких расходов в затратах на налогообложение иногда достигает 80%⁴. Поэтому налоговая нагрузка для конструкторских бюро в большей степени связана с выплатами подоходного налога и страховых сборов во внебюджетные фонды (в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования). При этом следует оговориться: перечисленные выше виды сборов не могут быть отождествлены с налогами и не администрируются органами Федеральной налоговой службы. Тем не менее эти расходы представляют для организаций весьма значительную финансовую нагрузку, достигающую для некоторых из них до 26% объема начисляемых выплат по трудовым и гражданско-правовым договорам.

Правовые основания начислений сборов во внебюджетные фонды следуют из содержания Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования». В соответствии с действующей редакцией закона, в текст которого за последние 12 месяцев были внесены десятки изменений и дополнений, он предусматривает некоторые льготы в зависимости от вида деятельности, которой занимается организация. В наиболее выгодном положении с точки зрения объемов сборов во внебюджетные фонды находятся организации и частные предприниматели, имеющие статус резидентов особой технико-внедренческой экономической зоны «Сколково». С них взимаются сборы только в Пенсионный фонд РФ в объеме 14% (в соответствии с подпунктом 1 п. 2 ст. 57 Закона («тарифы страховых взносов в 2010 году»)).

Примерно такие же размеры сборов во внебюджетные фонды взимаются в соответствии с под-

пунктом 4 п. 1 ст. 58 («пониженные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков страховых взносов в переходный период 2011–2027 годов») Закона № 212-ФЗ с хозяйственных обществ и партнерств, занимающихся применением и внедрением результатов интеллектуальной деятельности (объектов интеллектуальной собственности), а также с организаций (подп. 6 п. 1 ст. 58), осуществляющих деятельность в области информационных технологий по разработке и реализации разработанных ими программ для ЭВМ и оказывающих услуги (выполняющих работы) по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ и баз данных. Однако в соответствии с пунктом 3 ст. 58 уже с 2018 г. объемы взимаемых сборов должны возрасти для этих организаций в полтора раза (до 21%), а с 2019 г. — до 28%.

При этом наиболее значительные размеры выплат во внебюджетные фонды — до 30% суммы начисляемой заработной платы и других видов вознаграждений — уже сегодня несут организации, занимающиеся оказанием инжиниринговых услуг (статус которых определен в подп. 13 п. 1 ст. 58).

Как представляется, для поддержки отечественных предприятий, ориентированных на создание конкурентоспособных товаров и использование современных эффективных технологий, правовые механизмы, реализованные в нормах НК РФ, должны обеспечивать создание стимулов, необходимых для модернизации технологической базы и внедрения достижений научно-технического прогресса в промышленное производство. При этом наиболее значимым для поддержки предприятий, выпускающих уже освоенные виды новой продукции, является, по нашему мнению, изменение подходов к *налогообложению прибыли*. Ведь именно этот вид налога, начисление которого регулируется главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», напрямую связан с техническим оснащением производства и освоением выпуска востребованных рынком товаров, работ и услуг.

Содержание норм материального права и становление правоприменительной практики по применению налога на прибыль организаций в послед-

³ Крохина Ю.А. Проблемы налогового регулирования государственно частного партнерства в инновационной сфере // Финансовое право. 2012. № 2. С. 20.

⁴ Васильев С.В. Специальный налоговый режим как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности // Финансовое право. 2008. № 3. С. 32.

ние годы складывалось неоднозначно, и ни один из видов налогов за это время не претерпел столь многочисленных изменений и дополнений, как этот налог. По указанной причине налог на прибыль, относится, вне всякого сомнения, к одному из самых сложных видов налогообложения⁵.

Из содержания статей 38, 39 Общей части НК РФ и статьи 247 Кодекса «Объект налогообложения» следует, что налогооблагаемая прибыль организаций исчисляется как разница в денежном выражении между полученными за налоговый период доходами и расходами.

Порядок определения *доходов* организации-налогоплательщика как материальной основы прибыли устанавливается изначально на основе статей 248–250 НК РФ. Дальнейшая корректировка значимой для налогообложения доходной части прибыли осуществляется с учетом содержания статьи 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы».

Гораздо более сложной задачей является определение значимых для налогообложения *прибыли расходов* организаций, содержание которых устанавливается на основе многочисленных норм материального права, не вполне оптимально, по нашему мнению, рассредоточенных по нескольким статьям главы 25 НК РФ. Изначально проблемным для потенциального налогоплательщика представляется уже содержание статьи 253 НК РФ «Расходы, связанные с производством и реализацией». Подпункт 6 п. 1 данной статьи определяет открытый характер перечня значимых для формирования налоговой базы расходов налогоплательщика, осуществляемых им в процессе хозяйственной деятельности. Далее сходная формулировка содержится в подпункте 49 п. 1 ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией». Как бы в уточнение содержания статьи 264 Кодекс содержит статью 268 «Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав», в которой вопреки названию речь идет не о расходах, а преимущественно о доходах налогоплательщика. Кроме того, в главе 25 Кодекса есть статья 270 «Расходы, не учитываемые в целях

налогообложения», где перечислены виды расходов, которые не могут быть учтены для снижения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Следует согласиться с точкой зрения И.А. Гуляевой⁶, которая еще в 2004 г. отметила, что нормы НК РФ в отношении налога на прибыль организаций недостаточно конкретны, а основания его начисления слабо изучены. Что касается динамики изменений нормативного регулирования в отношении налога на прибыль, то, наверное, следует согласиться и с мнением Р.В. Царгуш⁷, в соответствии с которым порядок исчисления налога на прибыль организаций становится в целом все более сложным при медленном совершенствовании юридической техники, что является причиной роста числа споров по объему налоговых платежей.

В самом начале данной публикации было отмечено, что существенное ограничение возможностей совершенствования производственных технологий, обусловленное изоляцией России от ведущих индустриально развитых стран, диктует необходимость выработки новых подходов к правовому регулированию. В последние годы, сознавая необходимость совершенствования налогообложения прибыли инновационных промышленных предприятий, наши законодатели много внимания уделяли корректировке норм статьи 262 НК РФ «Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки». Начиная с 2000 г. в данную статью были внесены несколько существенных изменений и дополнений, позволяющих практически полностью вывести из налоговой базы предприятий расходы на научные исследования и опытно-конструкторские и технологические разработки (далее — НИОКТР). Однако, как показывает практика, результаты активного законодотворчества не дали ожидаемого эффекта.

Если продолжить анализ норм главы 25 НК РФ в отношении налоговых стимулов предприятий на проведение ими модернизации своего оборудования и совершенствование промышленных технологий, то в первую очередь бросается в глаза неопределенность диспозиций, на основе которых налогоплательщик может уменьшить налоговую базу при

⁵ Титов А.А. Проблемы определения объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций // *Налоги*. 2006. № 25. С. 36.

⁶ Гуляева И.А. Проблемы правового регулирования налога на прибыль организаций в РФ: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. — М., 2004. С. 5.

⁷ Царгуш Р.В. Налог на прибыль в РФ: финансово-правовые аспекты: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. — М., 2005. С. 4.

затратах на обновление своих основных средств. Например, в подпункте 6 п. 1 ст. 253 НК РФ «Расходы, связанные с производством и реализацией» и в подпункте 49 п. 1 ст. 264 НК РФ «Прочие расходы, связанные с производством и реализацией», речь идет о возможности учесть «...расходы, связанные с производством...». Еще более уклончиво и путано выглядит формулировка в подпункте 34 п. 1 ст. 264 НК РФ: «расходы на подготовку и освоение новых технологий, цехов и агрегатов».

Однако законодательство, в первую очередь налоговое, всегда следует читать до конца. При продолжении изучения норм главы 25 НК РФ, регулирующих налогообложение прибыли с учетом расходов организации, нельзя обойти вниманием статью 270 «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения». В пункте 5 данной статьи указано, что *не могут быть* учтены для снижения налогооблагаемой прибыли предприятий расходы «...на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств». Хотя данная норма не очень критична для деятельности конструкторских бюро, но более чем ощутима для товаропроизводителей. Для исполнителей опытно-конструкторских работ она также, хотя и в меньшей степени, является неблагоприятным фактором. Основной же проблемой, по нашему мнению, является очевидное противоречие между содержанием подпункта 34 п. 1 ст. 264 и пункта 5 ст. 270 Кодекса.

Таким образом, из закона следует, что расходы на реконструкцию и модернизацию производственных технологий должны проводиться главным образом за счет чистой прибыли налогоплательщика. За свой счет предприятия должны осуществлять и мероприятия по диверсификации выпускаемой продукции. При этом совершенно непонятно, каким образом и с какой целью эта норма появилась в статье 270 еще 10 лет назад (введенная 6 июня 2005 г. Федеральным законом № 58-ФЗ) на фоне непрерывных заявлений законодателей о намерениях поддержать модернизацию российских промышленных предприятий. Непонятно также, почему у наших законотворцев, более чем активно правивших в последние полтора года нормы Нало-

гового кодекса, так и не дошли руки исключить из статьи 270 этот пункт.

Для завершения анализа возможностей предприятия провести модернизацию своей технологической базы для решения задач импортозамещения и расширения номенклатуры выпускаемой продукции остается только уточнить имеющиеся возможности предприятий вывести из налоговой базы по налогу на прибыль свои доходы, полученные в результате обновления технологий или выпуска новых видов товаров, работ и услуг. Нетрудно обнаружить, что в нормах статьи 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» такие возможности практически не просматриваются.

Единственная поправка, способная оказать хоть какое-то влияние на решение такого рода задач, внесенная в 2014 г. (Федеральным законом от 29 декабря 2014 г. № 463-ФЗ) в содержание статьи 251, представляется несущественной. Это обусловлено тем, что новый подпункт 51 п. 1 данной статьи обеспечивает преимущества в налогообложении только исполнителю государственного контракта при безвозмездной передаче исключительных имущественных прав на принадлежащие государству объекты интеллектуальной собственности. Но это крайне маловероятно, так как Российской Федерации сегодня принадлежит очень небольшое количество таких объектов (исключительных прав на них).

В завершение краткого анализа весьма узкого сегмента налогообложения прибыли предприятий обрабатывающей промышленности можно сделать вывод: налоговые стимулы и преференции, способные оказать влияние на повышение конкурентоспособности российских товаропроизводителей, крайне незначительны и весьма трудны для их практического применения. Как отмечает Н.И. Малис, никакие льготы системного характера для таких организаций в нормах НК РФ не предусмотрены⁸. К сожалению, реальность такова, что нормы главы 25 НК РФ в их нынешнем виде «заточены» главным образом под сложившуюся в последние 20–25 лет потребительскую модель экспортно-сырьевой экономики и способны обеспечить лишь консервацию технологической отсталости нашей обрабатывающей промышленности.

⁸ Притом, что в отношении *налога на прибыль* новые льготы появляются в НК РФ практически ежегодно. См.: Малис Н.И. Совершенствование налогового механизма — путь к повышению доходов бюджета // Финансы. 2014. № 4. С. 34.

По нашему мнению, законодателям следует все же обратить внимание на сферу производства новых видов товаров, работ и услуг и принять хотя бы минимально необходимые поправки в Налоговый кодекс для ее реальной поддержки. Для начала, как представляется, следует незамедлительно отменить пункт 5 ст. 270. Уже одна эта поправка обязательно даст положительный эффект для целей обновления основных средств промышленных предприятий и хоть как-то поможет решить сложную проблему импортозамещения. Кроме того, это обеспечит совершенно реальные положительные сдвиги по установлению связей между процессами развития инноваций и неразрывно связанными с ними темпами экономического роста.

Наверное, следует также обратить внимание и на другие значимые для решения задач импортозамещения и модернизации технологической базы предприятий виды налогообложения. Имеются в виду главы 30 «Налог на имущество организаций» и 31 «Земельный налог». По содержанию данных разделов НК РФ нетрудно обнаружить, что для организаций, занимающихся созданием, внедрением и использованием инноваций, начисление этих видов налогов происходит на общих основаниях.

Библиография

Васильев С.В. Специальный налоговый режим как инструмент налогового стимулирования инновационной деятельности // Финансовое право. 2008. № 3.

Гуляева И.А. Проблемы правового регулирования налога на прибыль организаций в РФ: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. — М., 2004.

Иванов А. Государство рискует лишиться крупных активов // Коммерсант. 2012. № 8.

Крохина Ю.А. Проблемы налогового регулирования государственно частного партнерства в инновационной сфере // Финансовое право. 2012. № 2.

Малис Н.И. Совершенствование налогового механизма — путь к повышению доходов бюджета // Финансы. 2014. № 4.

Симонов Б.П. Материалы парламентских слушаний в Совете Федерации Федерального собрания РФ на тему «Проблемы правового регулирования отношений, в сфере правовой охраны и использования результатов интеллектуальной деятельности, созданных за счет средств федерального бюджета» // Биржа интеллектуальной собственности. 2012. № 1.

Титов А.А. Проблемы определения объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций // Налоги. 2006. № 25.

Царгуш Р.В. Налог на прибыль в РФ: Финансово-правовые аспекты: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. — М., 2005.

Контактная информация об авторе: Трофимов Сергей Валерьевич, доцент кафедры предпринимательского и финансового права Байкальского государственного университета экономики и права, кандидат юридических наук; e-mail: Trofimov-SV@isea.ru.