

Людмила ЛЫКОВА

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И ВОЗМОЖНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА: РЕГИОНАЛЬНЫЙ АСПЕКТ

Налоговая политика Российской Федерации в части подоходного налогообложения начиная с кризисного 2009 г. была нацелена на снижение налоговой нагрузки на доходы от капитала для поддержания экономической активности хозяйствующих субъектов. Снижение налоговой нагрузки имело место и по федеральной, и по региональной составляющей. Порядок уплаты налога консолидированными группами налогоплательщиков приводит к перераспределению поступлений налога на прибыль между бюджетами субъектов РФ и устанавливает более выраженную их зависимость от конъюнктуры мировых рынков. Структура льгот по налогу на прибыль существенно различается для различных типов субъектов Федерации. Только в пяти регионах доминирует региональная составляющая налоговой политики. Для всех остальных субъектов РФ федеральные налоговые льготы формируют основной объем потерь региональных бюджетов. Отмена региональных налоговых льгот не позволит решить проблемы с формированием доходов бюджетов субъектов РФ, необходимы поиски иных источников.

Ключевые слова: амортизационная премия, консолидированные группы налогоплательщиков, налог на прибыль организаций, налоговая политика, налоговые льготы, региональные бюджеты

Задачи ориентации налоговой политики России в условиях продолжающейся рецессии на экономический рост или, как минимум, на недопущение очередной волны экономического спада предполагают необходимость оценки проведенных ранее мероприятий и их среднесрочных последствий. На протяжении всего периода начиная с 2008 г. в налоговой политике доминировала антикризисная составляющая, а ее результаты несли на себе существенный отпечаток сформировавшейся в стране экономической модели. Данная модель имела (и имеет) своим следствием:

- усиление дифференциации населения по уровню доходов (вплоть до 2014 г.);
- распределение прироста общественного благосостояния в пользу наиболее высокодоходных категорий населения;
- дальнейшую территориальную дифференциацию регионов и формирование модели «пылесоса» — вытягивание в Центр всех ресурсов (финансовых, человеческих, интеллектуальных, производственных);
- усугубление экологических проблем и в Центре, и на периферии;
- разрушение (или ослабевание) хозяйственных и общественных связей между Центром и отдаленными территориями.

На протяжении последних семи лет отечественная экономика испытывала целый ряд финансовых шоков, связанных с колебаниями мировых финансовых рынков, динамикой цен на ключевые товары отечественного экспорта и целой серией политических решений и обстоятельств. Бюджетная система страны, в первую очередь ее доходная составляющая, испытывала на себе все указанные шоки, отчасти демпфируя их последствия, а в некоторых случаях усугубляя их.

Проблемы, определяющие последствия налоговой политики

Налоговая политика последних лет (с конца 2008 г.) носит в значительной степени антикризисный характер и нацелена на поддержку экономической активности хозяйствующих субъектов. Последствия проводимых налоговых мероприятий в значительной мере предопределяются и модифицируются целой цепью проблем, имеющих различный по степени сопряженности с экономикой и остроте последствий характер.

Назовем основные проблемы, предопределяющие эффективность мероприятий экономической политики в целом и результативность налоговой политики, в частности.

Системная проблема. Высокие риски ведения бизнеса в России влияют на уровень процентных ставок по кредитам наряду с уровнем инфляции. В этих условиях расширение предложения кредитных ресурсов не приводит к снижению процентных ставок. Еще одним фактором является чрезвычайно высокий уровень издержек в банковской сфере, что приводит к росту банковской маржи (по сравнению с европейскими аналогами). В целом для банковской системы России характерна чрезвычайно низкая микроэкономическая эффективность. Расширение объемов кредитования экономики со стороны ЦБ может не дать выраженного снижения ставок до приемлемого с точки зрения рентабельности реального сектора уровня.

Политические события 2014–2015 гг. усугубляют проблему рисков ведения любого бизнеса в стране и приводят к росту как системных рисков, так и тех, которые «зашиваются» в явном или неявном виде в процентные ставки.

Институциональные проблемы (выбор модели экономического регулирования в целом и финансового блока, в частности).

Проводившиеся в конце 90-х – начале 2000-х гг. реформы в России привели к формированию в целом *либеральной модели налоговой системы* (сочетание низких налоговых ставок с достаточно широкой налоговой базой и незначительным числом налоговых льгот). В последние годы намечился отход от данной модели за счет расширения круга применяемых налоговых льгот для инвестиций и инновационного бизнеса, которые пока выраженного эффекта не дают. Эффективность налоговых льгот (при прочих равных условиях) определяется масштабом разрыва между предельной ставкой (номинальной) и фактической (при применении льгот). Чем ниже номинальная ставка, тем меньшими будут разрывы в уровнях налогообложения и тем менее привлекательными будут такие налоговые льготы. Именно это имеет место сегодня – льготы есть, но используются они не всегда активно (ускоренная амортизация, амортизационная премия).

Либеральная модель налоговой системы предполагает, что основной объем экономического регулирования осуществляется за счет инструментов денежно-кредитного, а не налогового регулирования. Низкий уровень развития в России финансовых рынков привел к тому, что возможности макроэкономического регулирования сузились. В этих условиях восстановление возможностей выраженного макроэкономического регулирования на основе налогового инструментария требует повышения номинальных ставок налога на прибыль при сохранении средних на сложившемся уровне.

Характер взаимодействия монетарной и фискальной власти в процессе экономического регулирования в значительной мере определяется реальным разграничением функций между ЦБ и Минфином, следствием которого является де-факто доминирование Минфина (фискальной ветви), в т.ч. и в рамках изначально банковской компетенции (функции кредитора последней инстанции, при формировании денежного предложения, поддержание устойчивости и работоспособности банковской системы, регулирование валютного курса).

Высокоцентрализованная модель бюджетного федерализма и межбюджетных отношений по всей вертикали приводит к тому, что большая часть финансовых потоков замыкается на федеральный бюджет. Эта централизация имеет место как по вертикали, так и «по горизонтали» — финансовые потоки государственных внебюджетных фондов также в значительной мере замыкаются на федеральный бюджет. В рамках данной модели первичные риски федерального бюджета провоцируют и усугубляют риски иных составляющих бюджетной системы.

Структурная проблема. Принципиально различающийся уровень доходности нефте- и газодобывающих и экспортирующих компаний, с одной стороны, и остальной части экономики, с другой, формирует два сегмента с различными характеристиками (рентабельность, стоимость кредитных ресурсов, оплата труда и т.д.), что приводит к перетоку ресурсов (инвестиционных, финансовых, интеллектуальных) в добывающий сектор из остальной экономики.

Проблемы бизнеса. Отсутствие интереса подавляющей части экономических агентов в обновлении основных фондов. В основе лежит тот факт, что продукция, производимая на действующем оборудовании, находит сбыт сегодня, а временной горизонт производственного планирования большей части экономических агентов ограничивается двумя-тремя годами. В рамках двух- трехлетнего периода вопрос об окупаемости инвестиций в оборудование (новое, дорогостоящее) решения не имеет.

Все вышеперечисленное и предопределяет последствия и экономическую эффективность проводимых налоговых мероприятий. Эти последствия могут быть рассмотрены как на общенациональном (макроэкономическом) уровне, так и на уровне субъектов Российской Федерации. Более того, практически все мероприятия проводимой в РФ налоговой политики имеют не только общенациональные последствия и результаты, но и региональные, причем для каждого из субъектов Федерации эти последствия имеют свои особенности. Не учитывать эти региональные особенности нельзя, однако учесть их в полном объеме при прогнозировании последствий чрезвычайно сложно.

Основные налоговые новации

Рассмотрим некоторые налоговые новации последних лет и те последствия, к которым они привели как на национальном, так и на региональном уровне. Особенностью распределения налоговых полномочий в российской модели бюджетного федерализма является *доминирование федеральной составляющей в процессе принятия решений и определения основных параметров налоговой системы*. Именно Федерация в Налоговом кодексе определяет и устанавливает все элементы федеральных налогов, большую часть параметров региональных и местных налогов, а также специальных налоговых режимов. Роль самостоятельных решений регионов в формировании «региональной» налоговой политики незначительна. Однако практически все налоговые решения Федерации так или иначе сказываются на доходах региональных бюджетов. Так, например, любые льготы, устанавливаемые Федерацией по налогу на прибыль организаций или налогу на доходы физических лиц, в первую очередь (или исключительно) сказываются на сокращении доходов региональных бюджетов.

Данная проблема хорошо известна и в экономической литературе¹, и в практике налоговых систем других государств с федеративным характером государственного устройства. Так, в Канаде, чтобы не допустить существенного сокращения (или роста) доходов бюджетов провинций вследствие введения (или отмены) налоговых преференций (или иных корректировок налоговой базы) по налогу на прибыль корпораций и индивидуальному подоходному налогу, используется специфическая система налоговых льгот — налоговых вычетов (налоговых «кредитов»). Эта система позволяет, не меняя налоговую базу, предоставлять или отменять налоговые льготы независимо Федерации и провинциям, поскольку вычеты осуществляются уже из суммы начисленного соответственно по федеральному и по провинциальному налогам. Данная модель позволяет Федерации проводить налоговую политику, которая в краткосрочном плане не меняет доходов провинций².

Остановимся более подробно на некоторых новациях в отечественной налоговой системе последних лет, их макроэкономических последствиях и последствиях для региональных бюджетов. В *таблице 1* приведены некоторые наиболее значительные изменения, внесенные в налоговое законодательство за последние годы. Большая часть этих изменений носит антикризисный характер и нацелена на поддержку экономических агентов в ходе кризиса и рецессии. В России, в отличие от подавляющего большинства экономически развитых стран, на протяжении всего периода кризиса и рецессии *основной акцент был сделан на поддержке экономических агентов и снижении налоговой нагрузки на бизнес*. Вопрос о необходимости получения дополнительных доходов и повышении уровня налогообложения в этот период не ставился — ресурсы, компенсировавшие снижение прямой налоговой нагрузки, поступали от доходов от углеводородов (таможенных пошлин и налога на добычу

¹ См., напр.: Bird R.M. Financing Canadian Government: A Quantitative Overview. Toronto. Canadian Tax Foundations, 1979; Boadway R.W., Kitchen H.M. Canadian Tax Policy. 3rd ed. Toronto. Canadian Tax Foundations, 1999.

² Более подробно порядок формирования и условия предоставления налоговых льгот каждой из ветвей власти в Канаде рассмотрен в работе Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран. М.: Юрайт, 2013. С. 428.

полезных ископаемых), а также за счет имеющихся ресурсов суверенных фондов. По сути это один и тот же источник, различие формирует лишь характер поступлений — текущие доходы от углеводородов или накопленные. Наличие этих доходов и ресурсов вплоть до 2015 г. позволяло не повышать налоговую нагрузку на экономику при сохранении уровня бюджетных расходов. В то же время ставки НДС на протяжении рассматриваемого периода имели тенденцию к повышению при существенном расширении его дифференциальной составляющей. Незначительную роль в поддержании уровня бюджетных доходов играло повышение ставок акцизов.

Т а б л и ц а 1

Основные налоговые новации 2009–2016 гг.

Период	Налог	Основные меры
2009	Налог на прибыль организаций	Снижена ставка с 24% до 20% с 2009 г. Увеличен размер амортизационной премии с 10% до 30% по отдельным видам основных средств Продлено действие нулевой ставки для сельскохозяйственных товаропроизводителей
	НДС	Расширение перечня участков недр, на которых применяется нулевая ставка Изменение порядка расчета коэффициента К _ц (вычет 15 вместо 9)
	Специальные налоговые режимы	Субъекты Федерации получили право снижать ставку налога при упрощенной системе налогообложения с 15% до 5% Повышен предельный размер доходов для перехода на упрощенную систему налогообложения
	Акцизы	Повышены ставки акцизов
2011	Налог на прибыль организаций	Налогообложение дивидендов по ставке 0% (при условии 50%-ной доли и 365 дней в собственности) Ставка 0% для образовательных и медицинских организаций (при соблюдении ряда условий)
	Акцизы	Повышены ставки акцизов
2012	Налог на прибыль организаций	К некоторым категориям расходов на НИОКР применяется коэффициент 1,5 Ставка 0% для резидентов технико-внедренческих и туристско-рекреационных ОЭЗ (при соблюдении ряда условий) Возможность уплаты налога в рамках КГН
	НДС	Расширение перечня участков недр, на которых применяется нулевая ставка
	Акцизы	Повышены ставки акцизов
2013	НДС	Расширение перечня товаров, которые облагаются НДС по ставке 10% Расширение перечня видов деятельности, не подлежащих обложению НДС
	Налог на прибыль организаций	Ставка налога на прибыль 0% для сельскохозяйственных товаропроизводителей стала постоянной
	НДС	Расширение перечня полезных ископаемых и определение условий применения нулевой ставки Расширение перечня корректирующих коэффициентов (усиление дифференциации налогообложения)
	Акцизы	Повышены ставки акцизов
	Специальные налоговые режимы	Введение добровольного порядка уплаты ЕНВД Введение патентной системы налогообложения как самостоятельной
	Налог на имущество организаций	Расширение перечня основных средств, не формирующих объект обложения
	Страховые взносы	Повышены страховые взносы (в ПФР и ФФОМС) для индивидуальных предпринимателей

О к о н ч а н и е т а б л и ц ы 1

2014	НДС	Расширение круга операций, облагаемых по ставке 0% (в частности, при транспортировке нефти, добываемой на шельфе)
	Налог на прибыль организаций	Установлена ставка 0% (по налогу, зачисляемому в федеральный бюджет) для участников региональных инвестиционных проектов Введен порядок установления пониженных региональных налоговых ставок для участников региональных инвестиционных проектов
	НДПИ	Повышена основная ставка при добыче нефти Введены специальные коэффициенты к ставке при добыче нефти в рамках региональных инвестиционных проектов
	Акцизы	Повышены ставки акцизов
	Налог на имущество организаций	Налоговая база по отдельным объектам определяется исходя из кадастровой стоимости Введены льготы для объектов, используемых при разработке морских месторождений углеводородного сырья
2015	Налог на прибыль организаций	Повышена ставка налога на прибыль организаций в части дивидендов (с 9% до 13%) Введено налогообложение прибыли контролируемой иностранной компании
	НДПИ	Расширены возможности применения некоторых понижающих коэффициентов при расчете НДПИ по нефти Повышена основная ставка НДПИ по нефти Увеличен налоговый вычет по нефти, добываемой в Татарстане
	Акцизы	Повышены ставки акцизов по отдельным товарам Понижены ставки акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо и некоторые др. Расширен круг подакцизных товаров (за счет авиационного керосина, природного газа по некоторым экспортным контрактам и некоторых других позиций)
	Специальные налоговые режимы	Субъектам Федерации предоставлено право вводить налоговые каникулы при уплате налога по упрощенной системе налогообложения Повышен предельный размер доходов для перехода на упрощенную систему налогообложения Муниципальным образованиям предоставлено право понижать вдвое ставку единого налога на вмененный доход
2016	НДФЛ	Увеличены стандартные налоговые вычеты на детей
	НДПИ	Повышена базовая ставка по нефти Повышены коэффициенты, определяющие суммы вычета при расчете ставки (усиление дифференциации)
	Акцизы	Повышены ставки на вино, пиво, сигареты, автомобили и автомобильный бензин Ставки на моторные масла снижены
	Специальные налоговые режимы	Властям субъектов РФ предоставлено право понижать ставку налога при упрощенной системе налогообложения (по объекту «доходы»)

Как видно из приведенного перечня, по подоходным налогам (налогу на прибыль, специальным налоговым режимам и НДФЛ) в целом имела место *тенденция к снижению налоговой нагрузки*. Аналогичная ситуация складывалась и в отношении НДС. По НДПИ и акцизам доминировала тенденция к повышению уровня налогообложения, которая, однако, не была однозначной.

Из числа приведенных выше мер к наиболее макроэкономически значимым относятся:

- снижение ставки налога на прибыль организаций в 2009 г. (с 24% до 20%);
- введение амортизационной премии в размере 30% расходов на капитальные вложения в основные средства, относящиеся к 3–7 амортизационным группам;

- введение порядка расчета налога в рамках консолидированной группы налогоплательщиков (КГН).

Налогообложение прибыли: оценка налоговой нагрузки

Основную роль в формировании налоговой политики в части поддержки экономической активности хозяйствующих субъектов в этот период играли меры по снижению налоговой нагрузки на прибыль (доходы от капитала). Российская модель налогообложения прибыли, при которой все элементы налога, кроме региональной составляющей налоговой ставки, определяются Федерацией, имеет своим следствием то, что любая корректировка порядка расчета налоговой базы или налоговых льгот в НК РФ приводит к изменению доходов региональных бюджетов. Влияние на доходы Федерации в этом случае относительно незначительно в силу незначительности роли налога на прибыль в доходах федерального бюджета. Ситуация с введением порядка уплаты налога на прибыль консолидированными группами налогоплательщиков и потерями доходов региональных бюджетов дополнительное тому подтверждение.

Для оценки динамики налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций использовался показатель полной налоговой ставки (*implicit tax rate* — *ITR*). Показатель рассчитывался по методике Евростата³, скорректированной для российской статистической базы. Он представляет собой отношение суммы налога к налоговой базе, оцененной по данным СНС (консолидированных секторальных счетов в части секторов финансовых и нефинансовых корпораций).

В таблице 2 приведены показатели полной налоговой ставки налога на прибыль организаций в части федеральной и субфедеральной компоненты.

Т а б л и ц а 2

Налоговая нагрузка на доходы от капитала (полная налоговая ставка)*, в %

Годы	Всего	Федеральная	Субфедеральная
2007	22,41	6,62	15,79
2008	21,99	6,66	15,33
2009	13,14	2,03	11,11
2010	14,03	2,02	12,02
2011	15,48	2,34	13,14
2012	15,09	2,41	12,68
2013	11,16	1,90	9,26

*Информация СНС в формате секторальных счетов ограничена 2013 г. Данные за 2014 г. на момент подготовки статьи не опубликованы.

Источник: Рассчитано по данным ФТСГ / URL: www.gks.ru и Федерального казначейства / URL: www.roskazna.ru.

³ См.: Eurostat (2014). Taxation trends in the European Union. 2014 edition. Eurostat 2014 / URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm. Более подробно порядок адаптации методики к российской статистике описан в: *Lykova L.N.* Tax burden in Russian Federation: comparative analyses point of view // Journal of Tax Reform. 2015. N 1. P. 76-89.

Как видно из приведенных данных, наиболее макроэкономически значимое снижение уровня налоговой нагрузки на доходы секторов финансовых и нефинансовых корпораций имело место в 2009 г., когда полная налоговая ставка снизилась с почти 22% до 13%, т.е. почти на 9 процентных пунктов. При этом снижение имело место примерно в равных значениях для федеральной и субфедеральной составляющей. Так, первая сократилась на 4,63 п.п., а вторая — на 4,2 п.п. Однако с точки зрения объема полученных (и неполученных потенциальных) доходов основные потери понесли бюджеты субъектов РФ, для которых роль этого налога в формировании доходов бюджетов более значительна.

Снижение налогового бремени (полной налоговой ставки) в 2009 г. явилось следствием снижения номинальной ставки налога на прибыль организаций на 4 п.п., а также введения амортизационной премии в размере 30% от стоимости капитальных вложений в основные средства. Если в 2008 г. сумма использованной налогоплательщиками амортизационной премии (еще по единой норме 10%) составляла 170,2 млрд руб., то в 2009 г. общая сумма по двум позициям составила уже 456,8 млрд руб. На протяжении всего рассматриваемого периода размеры амортизационной премии, принимавшейся к вычету при расчете облагаемой прибыли, устойчиво росли и составили в 2014 г. 1089,4 млрд руб. Расчетная сумма потерь налога от введения данной льготы составляла в 2009 г. 7,2% общей суммы поступлений налога в бюджетную систему, а в 2014 г. — уже 9,2%. Основной объем потерь доходов от введения данной льготы понесли бюджеты субъектов РФ.

Как видно из данных *таблицы 2*, в 2009–2012 гг. налоговая нагрузка по налогу на прибыль имеет некоторую тенденцию к росту, а в 2013 г. опять наблюдается снижение. Основной мерой, приведшей к столь выраженному (почти на 4 п.п.) снижению налоговой нагрузки (оцененной по полной налоговой ставке) стало *введение порядка уплаты налога на прибыль в рамках КГН*.

Уплата налога по консолидированной отчетности с последующим распределением налоговой базы между субъектами РФ пропорционально численности занятых (фонду оплаты труда) и стоимости фондов приводит к общему снижению поступлений налога и к существенному перераспределению налоговых платежей между субъектами Федерации. Так, только в первый год функционирования данной системы, когда было сформировано и действовало 11 КГН с общим числом участников 197 организаций, поступления налога от этих организаций сократились на 145,7 млрд руб., что составляло около 7% общей суммы налога, поступившего в бюджетную систему. При этом имело место существенное перераспределение поступлений налога на прибыль из регионов, где расположены прибыльные участники группы, в регионы, где расположены убыточные предприятия. В 2013 г. 62 региона получили дополнительные поступления, в то время как 20 субъектов Федерации понесли потери.

Переход к расчету и уплате налога в рамках КГН при прочих равных условиях формирует *механизмы, нацеленные на некоторое сокращение дифференциации показателей душевых бюджетных доходов*, поскольку представляет собой механизм горизонтального перераспределения на-

логовых платежей. Однако большинство субъектов РФ, потерявших существенные суммы налога, оказались в сложном положении. Более того, данный механизм в целом затрудняет прогнозирование налоговых поступлений в бюджеты субъектов Федерации, на территории которых действуют организации – участники КГН, и формирует выраженную зависимость доходов большей части субъектов РФ от внешнеэкономической конъюнктуры и от экономической ситуации в других регионах страны. Сужаются и без того незначительные возможности субъектов Федерации в формировании собственной налоговой политики.

При том что в целом по РФ доля налога на прибыль, поступающего от участников КГН, в общей сумме налога на прибыль организаций составляет 14,4% (по итогам 2014 г.), для отдельных субъектов Федерации этот показатель намного выше. Так, в Липецкой области более 63% поступлений налога на прибыль составляют поступления от участников КГН, в Мурманской области – 52,12%, в Ханты-Мансийском автономном округе – 43,18%, а в Еврейской автономной области – 45,21% (см. табл. 3). В целом же в 17 субъектах РФ доля поступлений от КГН в общей сумме налога на прибыль превышает 20%. Для Москвы и Санкт-Петербурга эти показатели существенно ниже – 8,31% и 3,52% соответственно. Как видно из приведенных данных, *регионы с высокой долей поступлений налога от КГН имеют в целом и высокие показатели доли налога на прибыль в доходах консолидированного бюджета субъекта Федерации.*

Т а б л и ц а 3

**Поступления налога на прибыль в консолидированные бюджеты
некоторых субъектов РФ, 2014 г., в %**

	Доля налога на прибыль организаций в доходах консолидированного бюджета субъекта РФ	Доля поступлений налога на прибыль от участников КГН в общей сумме налога на прибыль
Российская Федерация	26,49	14,40
Тверская область	17,65	37,75
Липецкая область	30,21	63,71
Ленинградская область	42,34	33,20
Мурманская область	23,34	52,12
Астраханская область	29,62	30,93
Ханты-Мансийский автономный округ	40,70	43,18
Красноярский край	31,41	33,00
Республика Саха (Якутия)	33,14	36,84
Еврейская автономная область	17,72	45,21
г. Москва	32,97	8,31
г. Санкт-Петербург	27,91	3,52

Источник: Рассчитано по данным Федерального казначейства / URL: www.roskazna.ru.

Структура льгот и преференций по налогу на прибыль

Остановимся более подробно на структуре льгот и преференций по налогу на прибыль организаций, поступающему в бюджеты субъектов РФ. Данные формы 5П статистической налоговой отчетности за 2014 г. в разрезе субъектов РФ позволяют определить масштабы используемых преференций и налоговых льгот по таким позициям, как:

- недопоступления налога на прибыль организаций вследствие применения пониженной ставки налога на прибыль, установленной субъектом РФ (кроме резидентов особых экономических зон);
- недопоступления налога на прибыль организаций вследствие применения пониженной налоговой ставки для резидентов особых экономических зон;
- применение повышающего коэффициента 1,5 при вычете расходов на НИОКР по перечню, установленному Правительством РФ;
- применение амортизационной премии;
- учет убытков прошлых лет при расчете облагаемой базы.

Для сопоставимости все указанные преференции и льготы оценивались относительно сумм налога на прибыль организаций, поступивших в бюджеты субъектов РФ. Суммы преференций в виде амортизационной премии и учтенных убытков оценивались расчетным способом исходя из номинальной ставки 18%. Хотя данный подход не является вполне корректным, однако, он позволяет привести различные виды преференций к единой размерности.

Из приведенного выше перечня только первая позиция отражает (может отражать) проведение активной налоговой политики субъектами Федерации. Все остальные представляют собой различные формы реализации федеральной юрисдикции в части определения различных элементов налога на прибыль организаций. На поддержку инвестиционной активности хозяйствующих субъектов из числа приведенных выше позиций нацелена амортизационная премия, масштабы которой отражают активность инвестиционного процесса на территории региона. Использование повышающего коэффициента по НИОКР свидетельствует об инновационной активности хозяйствующих субъектов, а учет убытков прошлых лет нацелен на финансовую поддержку хозяйствующих субъектов, переходящих в зону положительной рентабельности или об активности КГН.

В целом по Российской Федерации объем федеральных налоговых льгот (оцененных по отношению к сумме налога на прибыль, поступившего в бюджеты субъектов РФ) существенно превышает региональную составляющую — 15,3% против 4,08%. В группе федеральных льгот доминирует амортизационная премия, размеры которой превышают 10,28% суммы налога, поступившего в региональные бюджеты, учтенные убытки составляют 4,06%, а расходы на НИОКР — 0,42%. Недопоступления вследствие установления пониженных налоговых ставок для резидентов особых экономических зон составляют 0,18%.

В различных субъектах Федерации соотношения указанных видов льгот существенно различаются. С определенной долей условности

можно выделить следующие группы регионов в зависимости от преобладающего типа предпочтений.

Первая группа объединяет субъекты РФ, где региональные льготы превышают 10% общей суммы поступившего налога (см. табл. 4). В эту группу по итогам 2014 г. входят Пермский край (где потери от пониженной ставки составили 26,5% поступивших сумм налога), Ханты-Мансийский автономный округ (19,4%), Оренбургская область (17,6%), Республика Алтай (12,5%) и Иркутская область (12,4%). При этом для Пермского края потери от применения федеральных льгот превышают 30% налога. Среднее значение региональных льгот в этой группе составляет 17,66%, а федеральных — 16,2%. Во всех остальных группах средние показатели федеральных льгот и предпочтений существенно выше региональных.

Вторая группа включает субъекты Федерации, где в системе налоговых льгот и предпочтений доминирует амортизационная премия (от 10% до 70% суммы поступлений налога в бюджет). В эту группу входят Ненецкий автономный округ (именно здесь амортизационная премия составляет 70% налоговых поступлений), а также Вологодская (44,4%), Астраханская (20,6%), Томская (20,23%) и др. области, Хабаровский край (31,36%), Ямало-Ненецкий автономный округ (23,24%) и другие субъекты Федерации (см. табл. 4). В эту же группу входит и г. Москва, где основные потери бюджета по налогу на прибыль приходятся именно на амортизационную премию (12,8%). В этой группе региональные льготы составляют в среднем 2%, а федеральные — почти 30% сумм налога, поступившего в бюджеты субъектов РФ.

Третья группа объединяет субъекты Федерации, в которых в системе предпочтений доминирует учет убытков прошлых лет. Данная группа крайне неоднородна и включает как субъекты Федерации с низкими суммами поступлений по налогу на прибыль (и именно поэтому суммы учтенных убытков здесь выглядят столь значительными), а также Республику Карелия и Архангельскую область, для которых учтенные суммы убытков в значительной мере отражают деятельность КГН.

В четвертую группу включены субъекты Федерации, в которых потери от применения пониженной региональной налоговой ставки незначительны (не превышают 7%) и где примерно сопоставимую роль играет амортизационная премия и учет убытков прошлых лет. В среднем для данной группы региональные льготы составляют 1,43%, а федеральные — 14,5%.

Относительно особняком стоит Калининградская область, где основной объем льгот (102,2% суммы налога на прибыль, поступившего в бюджет) приходится на использование пониженной налоговой ставки, которая применяется в отношении резидентов особой экономической зоны.

Остальные субъекты Федерации объединены в *пятую группу* (которая в таблице 4 не представлена). В этой группе в среднем региональные налоговые льготы приводят к потерям 0,46% суммы налога на прибыль, федеральные — к потере 7,3%.

Т а б л и ц а 4

Доля налоговых льгот и преференций в сумме налога на прибыль, поступившего в консолидированные бюджеты субъектов РФ, 2014 г., в %

		Пониженные ставки налога	Амортизационная премия	Учитенный убыток прошлых лет
	Первая группа			
1	Пермский край	26,46	18,51	11,09
2	Ханты-Мансийский АО	19,39	9,49	1,82
3	Оренбургская область	17,57	10,10	4,45
4	Республика Алтай	12,50	4,75	6,10
5	Иркутская область	12,41	9,68	3,73
	Вторая группа			
1	Ненецкий АО	0,00	71,71	19,78
2	Вологодская область	0,28	44,37	4,19
3	Хабаровский край	0,39	31,36	22,86
4	Ямало-Ненецкий АО	9,33	23,24	19,55
5	Астраханская область	0,67	20,60	4,20
6	Томская область	0,60	20,23	2,18
7	Республика Мордовия	2,37	19,60	2,46
8	Кемеровская область	3,51	18,45	5,94
9	Нижегородская область	2,56	17,49	4,87
10	Республика Хакасия	4,45	13,45	9,97
11	Челябинская область	0,24	13,26	12,97
12	Республика Саха (Якутия)	0,01	13,09	10,28
13	г. Москва	1,38	12,80	3,51
14	Самарская область	7,99	12,05	4,07
15	Саратовская область	0,00	11,07	4,12
16	Липецкая область	0,03	10,39	1,86
17	Республика Татарстан	0,25	10,24	1,96
	Третья группа			
1	Республика Дагестан	0,07	1,67	131,93
2	Республика Ингушетия	3,51	0,00	46,18
3	Республика Карелия	0,77	3,86	43,33
4	Республика Северная Осетия — Алания	0,00	6,50	38,90
5	Республика Тыва	0,00	1,03	22,74
6	Чукотский АО	0,00	7,50	18,90
7	Архангельская область	0,74	4,63	17,96
	Четвертая группа			
1	Магаданская область	0,01	7,19	12,41
2	Мурманская область	0,00	8,48	12,20

О к о н ч а н и е т а б л и ц ы 4

3	Камчатский край	0,00	4,33	11,86
4	Тамбовская область	0,09	3,14	11,81
5	Тульская область	2,86	4,73	10,07
6	Забайкальский край	0,59	8,11	9,90
7	Ростовская область	0,11	4,31	9,47
8	Брянская область	5,42	9,17	9,41
9	Свердловская область	0,51	8,95	8,89
10	Тверская область	0,00	6,83	8,78
11	Краснодарский край	0,17	7,62	8,11
12	Ульяновская область	0,85	5,94	7,42
13	Владимирская область	3,34	2,93	7,07
14	Амурская область	0,55	3,51	6,95
15	Ленинградская область	6,82	9,24	6,77
16	Ярославская область	0,10	6,82	6,77
17	Республика Коми	0,24	6,53	6,70
18	Волгоградская область	0,10	9,36	6,38
19	Кировская область	3,24	6,98	5,94
20	Ставропольский край	0,14	6,26	5,94
21	г. Санкт-Петербург	1,43	7,72	5,81
22	Новосибирская область	0,77	3,92	5,74
23	Пензенская область	0,00	9,48	5,34
24	Орловская область	0,00	6,69	5,04
25	Чувашская Республика	0,13	4,16	4,56
26	Курганская область	5,32	6,99	4,47
27	Новгородская область	2,42	8,32	4,33
28	Еврейская автономная область	0,00	0,21	9,93

Источник: Рассчитано по данным формы 5П статистической налоговой отчетности / URL: www.nalog.ru.

* * *

Подводя итог сказанному выше, необходимо отметить, что проводившаяся в последние годы налоговая политика в отношении доходов юридических лиц (по сути — доходов от капитала) была нацелена на снижение уровня налогообложения в первую очередь за счет сокращения поступлений в региональные бюджеты.

Федеральная составляющая налоговой политики, очевидно, доминирует при налогообложении доходов от капитала. Основную роль в системе налоговых льгот и преференций, если их оценивать относительно сумм фактических поступлений налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов Федерации, играют федеральные налоговые льготы.

Установление пониженных налоговых ставок субъектами Федерации в целом носит относительно незначительный характер (относительно объемов амортизационной премии и учета убытков). Эти данные лишь раз свидетельствуют, что именно *Федерация формирует налоговую политику в отношении доходов от капитала или прибыли юридических лиц.*

В современных условиях, когда региональные бюджеты испытывают острую нехватку ресурсов при непрекращающемся давлении в пользу роста расходов социальной направленности (или хотя бы сохранении их на прежнем уровне), проблемы формирования адекватной собственной доходной базы субъектов РФ выглядят по-иному. Использование активных стимулирующих мер налоговой политики в части налогообложения прибыли экономических агентов пока не дает выраженного результата в виде роста бюджетных ресурсов. Собственные возможности регионов в виде отмены региональных налоговых льгот не будут иметь позитивных макроэкономических последствий. В этих условиях вопрос о необходимости расширения доходной базы региональных бюджетов приобретает особую актуальность.