

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Гереев Роман Алексеевич

**НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ В
СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ
ФИНАНСОВОЙ ПОДДЕРЖКИ
ПРОМЫШЛЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:

доктор экономических наук, доцент
Пинская Миляуша Рашитовна

Москва – 2019

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 18 марта 2020 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Попков С.Ю., д.э.н., доцент;
учёный секретарь – Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Караев А.К., д.техн.н., профессор;
Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;
Куцури Г.Н., д.э.н., доцент;
Ларина С.Е., д.э.н., профессор;
Мандрощенко О.В., д.э.н., доцент;
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат разослан 25 ноября 2019 г.

Учёный секретарь
диссертационного совета Д 505.001.109,
д.э.н., доцент

Тюрина Юлия Габдрашитовна

I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Формирование ядра промышленного производства, обеспечивающего экономический рост, невозможно без инвестиционной составляющей. Повышение конкурентоспособности национальной промышленности возможно при одновременном проведении институциональных реформ, направленных на развитие инвестиционного климата, а также усиления объемов государственной поддержки. По мнению Всемирного банка, для России важны следующие способы стимулирования экономики: восстановление роста производительности труда и прирост человеческого капитала.

В нормах действующего налогового и бюджетного законодательства Российской Федерации сложно обнаружить реальные стимулы и преференции, которые могли бы облегчить модернизацию производственных мощностей, внедрение современных технологий и помочь в обеспечении диверсификации продуктового ряда отечественных промышленных предприятий. Следует признать факт, что в условиях глобализации экономики выпуск конкурентоспособной продукции невозможен без создания (или заимствования) и внедрения прогрессивных технологий, адекватных требованиям четвертой промышленной революции. В современной налоговой системе Российской Федерации отсутствуют преференции, направленные на ликвидацию технологического отставания, поскольку это требует существенных финансовых затрат как со стороны государства (в виде прямых бюджетных субсидий и налоговых расходов), так и со стороны экономических агентов, нацеленных на развитие технологий.

В последнее время в России проводится масштабная работа по формированию стратегии, направленной на стимулирование развития промышленного производства. Указом Президента РФ определены национальные цели развития России на период до 2024 г., разработаны основы для развития форм государственной финансовой поддержки промышленности, в первую очередь, налоговых инструментов, что подчеркивает важность и актуальность проблемы и обусловило выбор темы и направления исследования.

Степень разработанности темы исследования. Направления развития промышленной политики в контексте государственной финансовой поддержки исследованы в работах отечественных ученых С.Ю. Глазьева, Г.И. Идрисова, Г.Б. Клейнера, Н.Д. Кондратьева, Д.С. Львова, В.А. Мау, О.С. Сухарева,

С.А. Толкачева, Б.А. Хейфеца, В.А. Цветкова, Е.А. Кирова, А.С. Баландиной, Н.Г. Викторовой, и др. Вопросы стимулирования развития промышленности также детально исследованы такими зарубежными учеными, как Diamond P., Mirrlees J., Lundvall B.A., Surrey S., Nirupama R., Chin-Hai Yang, Chia-Hui Huang, Rodrik D., Tony Chieh-Tse Hou и др. Исследование вопросов бюджетных стимулов и тенденций бюджетной политики проведённые такими учеными, как К.Л. Астапов, В.П. Горегляд, Н.В. Горшкова, О.В. Еланчук, А.Г. Силуанов, Т.П. Селиверстова. Однако вопросы налогового стимулирования не находятся в центре внимания их научных трудов.

Проблемы оценки эффективности налоговых льгот, повышения качества налогового администрирования исследованы в работах Н.Н. Башкировой, Н.Г. Вишневецкой, Е.С. Вылковой, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашева, В.А. Кашина, А.Л. Коломиец, Л.Н. Лыковой, Ю.В. Малковой, И.А. Майбунова, Н.П. Мельниковой, В.В. Мороза, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, М.Р. Пинской, Л.В. Полежаровой, О.А. Синенко, О.Н. Савиной, Р.А. Петуховой, А.В. Тихоновой, Ю.Г. Тюриной, Н.Н. Тютюрюкова, Ш.М. Султангаджиева, К.Н. Цереновой, Е.А. Лаврентьевой, В.В. Иванова, С.Д. Шаталова и др. Разумный уровень налоговой нагрузки имеет большое значение для корректировки промышленной структуры экономики. Вопросам оценки налоговой нагрузки посвящены работы таких ученых, как Е.А. Кирова, С.С. Шаталова, В.А. Громов, И.А. Майбунов, С.И. Чужмарова, Д.Г. Черник, Е.В. Чипуренко и др. Высоко оценивая научный вклад ученых в развитие теории и практики налогового стимулирования, следует признать, что не во всех научных работах эффективность налоговых стимулов и оптимизация уровня налоговой нагрузки анализируются применительно к промышленному производству и во взаимосвязи с управлением налоговыми рисками и повышением качества налогового администрирования.

Несмотря на большое количество исследований инструментов прямой финансовой поддержки в виде бюджетных субсидий, а также косвенных инструментов налогового стимулирования, проблема нахождения баланса сочетания прямых и косвенных инструментов государственной финансовой поддержки промышленного производства раскрыта недостаточно полно.

Цели и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является решение научной задачи развития комплекса методов и инструментов налогового

стимулирования промышленного производства в России как составного элемента системы государственной финансовой поддержки промышленности.

Поставленная цель обусловила необходимость решения следующих задач:

1) оценить текущее состояние промышленного производства в России и выявить особенности финансовой поддержки проводимой государством промышленной политики;

2) классифицировать виды и формы налоговых стимулов, определить их место в системе государственной финансовой поддержки промышленного производства;

3) дать количественную оценку налоговой нагрузки в отраслях промышленности;

4) систематизировать инструменты налогового стимулирования промышленного производства, применяемые в российской и зарубежной практиках, и определить приоритетные направления их развития;

5) сформулировать рекомендации по совершенствованию налогового инструментария в целях стимулирования промышленного производства;

6) разработать методику выбора инструмента финансовой поддержки промышленного производства, включая моделирование изменения налоговых поступлений (на примере автомобильной отрасли);

7) оценить налоговые риски предприятий промышленности на основе анализа практики их взаимодействия с налоговыми органами.

Объектом исследования является система государственной финансовой поддержки промышленности.

Предметом исследования являются налоговые инструменты, направленные на стимулирование промышленного производства.

Научная новизна проведенного исследования заключается в формировании нового подхода к налоговому стимулированию субъектов промышленности в системе государственной финансовой поддержки промышленного производства, основанного на приоритетном применении налоговых инструментов горизонтальной промышленной политики:

1. Показано, что приоритет должен отдаваться налоговым льготам, применяемым в рамках горизонтальной стратегии стимулирования развития промышленности, поскольку они способствуют институционализации мер

промышленной политики. Предложены критерии сравнения вертикальных и горизонтальных инструментов налогового стимулирования (мультипликативный эффект, влияние на конкретную отрасль, конкурентоспособность на мировом рынке, риски налогового администрирования, возможность отдельной оценки эффективности налогового стимула), на основе которых выявлены положительные и отрицательные стороны налоговых льгот как форм стимулирования субъектов промышленности (с. 21–24).

2. Проведена сравнительная характеристика налоговой льготы и бюджетной субсидии, базирующаяся на теоретическом обосновании их структурных элементов (гипотеза, диспозиция и санкция), что позволило выделить преимущества налоговых льгот перед бюджетными субсидиями в промышленном производстве, а также разграничить область применения налоговых льгот и бюджетных субсидий в сфере государственного стимулирования промышленного производства с целью повышения экономического эффекта государственного стимулирования. Разработана регрессионная модель, позволяющая оценить влияние налоговых льгот на объемы промышленного производства (с. 28–32; 115–119).

3. Предложен инструментарий совершенствования налогового стимулирования промышленного производства, состоящий из: (1) матрицы использования инструментов налогового стимулирования при горизонтальной и вертикальной стратегии, (2) матрицы антикризисного управления, (3) трехуровневой системы специального инвестиционного контракта (СПИК), который позволяет оценить эффективность государственного стимулирования и повысить результативность применяемых налоговых инструментов. В частности, с помощью матрицы использования инструментов налогового стимулирования доказано, что применение налоговых каникул, льготных ставок будет наиболее эффективным для развития промышленного производства в рамках горизонтальной стратегии. В то время как инвестиционные льготы и ориентированные на экспорт стимулы (тарифные или налоговые льготы) предложено использовать в рамках вертикальной стратегии. С помощью матрицы антикризисного управления систематизированы инструменты налогового стимулирования для разных этапов классического экономического цикла деятельности промышленной организации (оживление, подъем, спад, кризис, депрессия). Предложения по созданию трехуровневой системы СПИК нацелены на

расширение сферы его применения без существенных финансовых потерь для бюджета (с. 71–74; 101–109).

4. Разработана и апробирована на примере автомобильной отрасли методика моделирования динамики объема производства при изменении налоговой нагрузки на основе стресс-тестирования. Предложены мероприятия по прогнозированию динамики развития автомобильной промышленности, которые нацелены на повышение эффективности налогового стимулирования благодаря возможности получения информации о возможных сценариях развития промышленных организаций в зависимости от изменчивости различных факторов, которые способствуют повышению эффективности налогового стимулирования (с. 116–122).

5. Проведена оценка налоговых рисков государства, связанных с поддержкой промышленного производства (на примере отрасли автомобилестроения), с использованием статистических методов выявления зависимости между объемами налоговых доходов по отдельным налогам и величиной предоставляемых налоговых льгот. Применение итогового индикатора зависимости позволяет осуществить выбор налогового стимула с учетом налоговых рисков и его экономической эффективности (с. 132–135).

Теоретическая значимость исследования заключается в развитии методологических подходов к усилению роли налоговых инструментов в системе государственной финансовой поддержки промышленного производства. К элементам приращения научного знания относятся следующие:

- обоснование приоритетности применения горизонтальных налоговых льгот в системе государственной финансовой поддержки промышленного производства;
- методический инструментарий разграничения сферы применения налоговых и бюджетных инструментов, основанный на теоретическом анализе природы и состава экономического стимула и выявлении структурных элементов государственной финансовой поддержки промышленности;
- систематизация налоговых инструментов с учетом горизонтальной и вертикальной стратегии стимулирования промышленного производства, позволяющая усовершенствовать институт СПИК, выбрать соответствующий инструмент для разных этапов классического цикла (оживление, подъем, спад, кризис);

– моделирование оценки влияния налоговых инструментов на объемы промышленного производства и оценки рисков налогового регулирования промышленного производства.

Практическая значимость исследования заключается в возможности использования предложений Министерством промышленности и торговли Российской Федерации, Министерством экономического развития Российской Федерации, Министерством финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службой при подготовке мер, направленных на то, чтобы повысить эффективность налогового стимулирования промышленного производства. Наиболее существенное практическое значение имеют следующие положения:

- моделирование динамики объема производства в автомобилестроении при изменении налоговой нагрузки, базирующееся на стресс-тестировании;
- итоговый индикатор зависимости факторов развития промышленного производства и налогового стимулирования, который предлагается использовать для выбора налоговых стимулов с учетом налоговых рисков и экономической эффективности.

Методология и методы исследования. Методологической основой исследования послужили ключевые положения Федерального закона о промышленной политике в РФ, теории налогового стимулирования экономики, налогообложения инвестиционной деятельности, труды отечественных и зарубежных ученых в области налогового стимулирования промышленного производства.

В процессе диссертационного исследования применялись следующие методы исследования и научного познания: анализ, синтез, сравнительный анализ, системный подход, метод аналогий, исторический и логических подходы, научная абстракция.

Теоретической базой исследования стали работы ведущих экономистов по теории и методологии налогообложения, фундаментальные положения экономической теории в области государственного регулирования промышленного производства, международный опыт налогового стимулирования промышленности, аналитические материалы мировых организаций, отчеты о научно-исследовательских работах, публикации в периодических изданиях по исследуемой проблематике.

Информационной базой исследования явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации о бюджете, о налогах и сборах, действующая нормативная правовая база в сфере промышленной политики, справочно-

статистические данные Министерства финансов Российской Федерации, Министерства экономического развития Российской Федерации, Министерства промышленности и торговли Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, Государственной службы статистики, налоговых служб зарубежных стран, ресурсы информационной сети Интернет, базы данных Ruslana, СПАРК.

Область исследования. Диссертационное исследование по своему содержанию, предмету и примененным методам исследования соответствует п. 2.5 «Налоговое регулирование секторов экономики»; 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы»; п. 2.17 «Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике» Паспорта научной специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

Положения, выносимые на защиту:

1. Обоснование необходимости приоритетного применения горизонтальных налоговых инструментов поддержки промышленного производства (с. 21–24).
2. Концептуальные подходы к разграничению налоговых и бюджетных инструментов государственной финансовой поддержки промышленности (с. 28–32; 115–119).
3. Инструментарий совершенствования налогового стимулирования промышленного производства, в рамках которого: а) предложены матрица использования инструментов налогового стимулирования при горизонтальной и вертикальной стратегии и матрица антикризисного управления для инструментов налогового стимулирования промышленного производства; б) разработаны методы, позволяющие расширить сферу применения СПИК без существенных финансовых потерь для бюджета (с. 71–74; 101–109).
4. Методика моделирования динамики объема производства при изменении налоговой нагрузки на основе стресс-тестирования (с. 116–122).
5. Оценка рисков налогового регулирования промышленного производства, основанная на корреляционном анализе взаимозависимости показателей (с. 132–135).

Степень достоверности, апробация и внедрение полученных результатов исследования. Концепция работы основана на научных трудах зарубежных и отечественных ученых в области государственной финансовой поддержки развития промышленного производства, теории налогов и налогового администрирования.

Обоснованность и достоверность полученных результатов и выводов диссертации подтверждается тем, что при проведении исследования использовались ключевые работы ведущих российских и зарубежных ученых, занимающихся проблемами совершенствования промышленной политики, развития налогового и бюджетного инструментария стимулирования промышленного производства.

Теоретические и практические выводы основаны на данных официальной статистической отчетности и совокупности сложившихся в данный момент времени принципов экономической науки, на комплексном исследовании в области поставленной проблемы. Кроме того, было выявлено, что идея исследования заключается в универсальности полученных результатов и возможности использования предложенных подходов и разработок для совершенствования государственного стимулирования промышленного производства с целью обеспечения экономического роста в Российской Федерации.

Основные выводы и положения диссертации были представлены и получили одобрение: на VIII Международной научно-практической конференции молодых налоговых экспертов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет, 12 апреля 2016 г.); на III Международной молодежной научной конференции «Юность и знания – гарантия успеха» (Москва, Финансовый университет, 5-6 октября 2016 г.); на конференции «Воспроизводство России в XXI веке: диалектика регулируемого развития» к 80-летию выхода в свет книги Дж. М. Кейнса «Общая теория занятости, процента и денег» (Москва, Финансовый университет, 3–4 марта 2016 г.); на IX Международной научно-практической конференции молодых налоговых экспертов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет, 28 апреля 2017 г.); на Международной весенней конференции молодых ученых-экономистов «Развитие современной экономики России» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 21 апреля 2018 г.).

Результаты диссертации используются ООО «Делойт Консалтинг» при совершенствовании механизмов налогового консультирования промышленного производства в рамках специальных инвестиционных контрактов и иных инструментов налогового стимулирования.

На основе результатов диссертационного исследования были подготовлены теоретические и практические материалы, которые использовались при разработке

научно-исследовательских тем, выполненных творческими коллективами по заказу Правительства Российской Федерации в рамках Государственного задания Финансовому университету: «Концепция использования нефтегазовых доходов для государственной финансовой поддержки инвестиционного развития отраслей экономики, ориентированных на импортозамещение и не сырьевой экспорт» (2016 г.), «Методика оценки эффективности налоговых льгот» (2016 г.), «Гармонизация налогового и таможенного законодательства стран ЕАЭС» (2016 г.).

Материалы исследования используются Департаментом налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета в преподавании дисциплин «Налоги и налоговая система Российской Федерации», «Налоговые риски государства».

Внедрение результатов исследования подтверждено соответствующими справками.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 221 источника и 5 приложений. Текст диссертации изложен на 181 странице, содержит 27 таблиц, 19 рисунков.

Публикации. Основные положения и результаты диссертации нашли отражение в 6 работах общим объемом 4,6 п.л. – весь объем авторский, в том числе 4 работы авторским объёмом 4,0 п.л. опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

II ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Исходя из целей и задач исследования в диссертации рассмотрены пять основных групп вопросов.

1. Первая группа вопросов связана с обоснованием целесообразности использования комплекса горизонтальных налоговых льгот, встроенных в систему государственной финансовой поддержки промышленного производства.

Высокая роль промышленного производства в создании валового внутреннего продукта стран с развитой экономикой, а также непосредственная взаимосвязь с показателями экономического роста, в том числе с уровнем занятости населения, доходности компаний и показателями фондовых индексов, обуславливает необходимость государственного стимулирования промышленности. Однако, если в период 1990-2000 гг. вклад промышленного производства в структуре ВВП таких стран

как Япония, Индия, Китай, Бразилия, ЮАР постепенно увеличивался, в России данный показатель составил лишь 16,3% при высоких потерях кадров и фондов по отдельным секторам экономики. По состоянию на 2016 г. доля промышленности в объеме ВВП Российской Федерации составила 26,3%, что в 1,5 раза меньше, чем в странах с развитой экономикой.

В целях оказания государственной поддержки промышленности, как правило, используются непроизводственные и производственные (стимулирующие) меры. При этом стимулирование может осуществляться инструментами вертикального (отраслевого) и горизонтального (субъектоориентированного) воздействия. Вертикальное воздействие на развитие промышленности в стране, как правило, подразумевает поддержку отдельных отраслей и видов деятельности и реализуется путем применения отраслевых стратегий. В случае применения горизонтальных инструментов оказывается воздействие на экономических агентов посредством использования межотраслевых программ.

Сравнительная характеристика вертикальных и горизонтальных налоговых стимулов приведена в таблице 1.

Таблица 1 – Основные характеристики вертикальных и горизонтальных инструментов стимулирования промышленности

Критерий	Вертикальные стимулы	Горизонтальные стимулы
Эффект мультипликатора	Инвестиционные источники ограничены	Переток инвестиций из других секторов
Воздействие на отрасль	Наличие инструментария без учета отраслевой специфики	С учетом отраслевой специфики
Международная конкурентоспособность	Развитие традиционной отраслевой промышленной политики	Развитие инновационной промышленной политики
Риски налогового администрирования	Универсальный характер затрудняет выявление риска и оценку потенциально эффекта	Целевой характер позволяет выявить риски и оценить потенциальный эффект
Раздельная оценка эффективности	Затруднена ввиду сочетания налоговых льгот и бюджетных субсидий в отраслевом разрезе	Возможна ввиду разнонаправленности налогового стимула и бюджетной субсидии

Источник: составлено автором.

Результаты анализа обосновывают необходимость осуществления государственной финансовой поддержки промышленности мерами горизонтального налогового стимулирования данной отрасли, в том числе путем предоставления налоговых льгот. Основные преимущества горизонтальных налоговых льгот по

сравнению с вертикальными налоговыми льготами заключаются в более широком круге инвестиционных источников, а также ориентацией финансовой поддержки на интенсивный экономический рост с учетом специфики бизнес-среды и целевой направленности налоговых стимулов.

2. Вторая группа вопросов раскрывает концептуальные подходы к разграничению налоговых и бюджетных инструментов государственной финансовой поддержки промышленности.

В диссертационном исследовании показано, что с учетом высокой значимости налоговых отношений в системе взаимодействия государства и экономических агентов вопросы разработки и оценки налоговой политики в области поддержки промышленного производства представляются весьма актуальными.

Центральным является вопрос о разнице между уровнем инвестиций при наличии или отсутствии налоговых льгот. Заметим, что понятие налоговой льготы и налогового стимула не тождественны: так, льготы могут вводиться не только для побуждения к какой-либо деятельности, но и в целях социальной поддержки. С другой стороны, налоговый стимул может выражаться не только как поощрение, а также как санкция, например, за просрочку уплаты налога.

Анализ концептуальных подходов к разработке инструментария государственной финансовой поддержки промышленности показал, что основными эффектами для государства служат увеличение масштабов производства и повышение темпов экономического роста. В отношении второй стороны налоговых отношений- субъектов хозяйственной деятельности эффекты выражаются в возможности снижения налоговой нагрузки и упрощения порядка исчисления и уплаты налоговых обязательств в бюджет. Возникновение указанных эффектов в рамках налоговых отношений обуславливает повышенный интерес к налоговым стимулам со стороны их участников.

Рассматривая в работе структуру стимула в правовом контексте, предлагается представить его в качестве таких элементов, как: гипотеза, диспозиции и санкции.

Гипотезой является часть нормы права, раскрывающая условия (обстоятельства), при наличии или отсутствии которых возможно действие нормы. Обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства, поэтому применительно ко всем налоговым стимулам как к

нормам права общей абстрактной гипотезой следует признать установленные законодательством о налогах и сборах обстоятельства, предусматривающие уплату конкретного налога или сбора (ст. 44 НК РФ).

Диспозиция представляет собой сердцевину стимула, в которой указывается, каким должно быть целевое поведение налогоплательщика при наличии предусмотренных гипотезой обстоятельств, это критерий получения льготы или субсидии. Разнообразие целей, которые преследует законодатель при введении стимула, велико: он может поощрять предпринимательскую активность в целом или ее отдельные характеристики (экспорториентированность, оборот инновационной продукции), вовлечение тех или иных факторов производства, специфические виды деятельности (применение «зеленых» технологий, благотворительность) и т.д., при этом возможны географический и отраслевой уклоны. В структуре налоговой льготы (а также и бюджетной субсидии) диспозиция, как правило, является правом, а не обязанностью налогоплательщика действовать тем или иным образом.

3. Третья группа вопросов охватывает разработку инструментария совершенствования налогового стимулирования промышленного производства.

Особенность **санкции** как структурного элемента налогового стимула состоит в том, что в большинстве случаев она чаще всего является позитивной, то есть выступает мерой поощрения за заслуженное поведение, а не наказания, и описывает последствия для налогоплательщика в виде снижения налоговой нагрузки или получения субсидии из бюджета. Санкция может носить срочный и бессрочный характер в случае налоговой льготы и, чаще всего, срочный характер в случае бюджетной субсидии.

Для оценки эффективности стимулов и определения наиболее эффективных из них для достижения заданных целей в диссертации проведен сравнительный анализ с учетом изложенной выше структуры стимула. Анализ форм безвозвратной финансовой поддержки промышленного производства представлено в таблице 2.

Таблица 2 – Анализ форм финансовой поддержки промышленного производства

Критерий	Налоговая льгота	Бюджетная субсидия
1	2	3
Основание	В соответствии с пп. 7 и 8 ст. 262 налогового кодекса	В соответствии с постановлением Правительства РФ от 30.12.2013 №1312
Наименование	Льгота по налогу на прибыль организаций по расходам на НИОКР	Субсидирование части затрат на НИОКР

Продолжение таблицы 2

1	2	3
Гипотеза	В соответствии с ст. 246 налогового кодекса «Налогоплательщики» В соответствии с ст. 247 налогового кодекса «Объект налогообложения»	В соответствии с ст. 78 бюджетного кодекса «Предоставление субсидий юридическим лицам»
Диспозиция	«Налогоплательщик, осуществляющий расходы на НИОКР разработки по перечню, который был сформирован Правительством Российской Федерации и предоставляет соответствующий отчет	Организации, прошедшие конкурсный отбор и реализующие НИОКР в рамках гос. программы «Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности» Соответствие требованиям к организации и к проекту
Санкция	Расходы включаются в состав прочих расходов в сумме фактических затрат с возможностью использования коэффициента 1.5	Возможность субсидии в сумма, которая рассчитывается с помощью утвержденной формулы

Источник: разработано автором.

Таким образом, в работе показано, что при определенно сложившихся инструменты налогового стимулирования являются лучшим, а в некоторых случаях и уникальным инструментом, целью которого является достижение целей социально-экономического развития.

Налоговые льготы в Российской Федерации являются одним из основных аргументов в пользу принятия решения об инвестировании или реинвестировании в промышленное производство.

Применение региональных налоговых льгот впервые может быть трудоемким и административно трудным процессом. В то же время компании, имеющие опыт работы в разных регионах, а также сильную юридическую позицию, обычно получают одобрение от властей, даже если инвестиции осуществляются в ходе обычных операций по модернизации основных фондов.

Для исследования актуальности применения российских налоговых льгот нами был проведен опрос представителей финансовых департаментов ведущих автомобильных компаний: Мерседес-Бенц; Фольксваген; БМВ; Черри; Лэнд Ровер, которые являются владельцами более, чем 30 автомобильных марок во всем мире.

На настоящий момент на территории Российской Федерации ни одна из вышеперечисленных компаний не осуществляет производства полного цикла по

автомобилям, за исключением Мерседес-Бенц, который подписал СПИК и планирует выпуск первых автомобилей российского производства в 2019 году.

Целью проведения опроса было выявление наиболее приоритетных инструментов льготирования для автомобильной промышленности по следующим критериям:

- наиболее приоритетные льготы для деятельности по автомобильному производству;
- провокация интересов зарубежных инвесторов путем подготовки проекта по налоговым льготам при локализации производства;
- возможности снижения себестоимости за счет налоговых льгот;
- удобство применения льгот в разрезе регионов;
- сложности взаимоотношения с государственными органами, обладающими правом принятия решения по выдаче льготы;
- опыт иных ветвей бизнеса выбранных Групп в использовании льгот на территории Российской Федерации;
- наибольший экономический эффект в долгосрочной перспективе;
- наибольший экономический эффект в краткосрочной перспективе;
- простота применения инструмента стимулирования;
- временные затраты на получение права льготирования.

В рамках такого опроса отдельно анализировался каждый инструмент налогового стимулирования, указанный в таблице 3, который применим к автомобильной промышленности.

Таблица 3 – Матрица для выбора инструментов налогового стимулирования при горизонтальной и вертикальной стратегии

Стимулы	Горизонтальная стратегия	Вертикальная стратегия
1	2	3
Налоговые каникулы	Применение в качестве эффективного инструмента стимулирования деловой активности. Обеспечение рыночного равновесия (+++)	Высокие риски демпинга в отношении функционирующих (++)
Регулирование налоговой ставки	Представляется весьма результативным при горизонтальной стратегии администрирования (+++)	Снижение результативности в связи с возможностью применения агрессивных схем налогового планирования (+)

Продолжение таблицы 3

1	2	3
Льготы в рамках инвестиционных соглашений	При горизонтальной стратегии связано с возможными потерями бюджета (++)	при вертикальной стратегии возможно привлечение капиталов (+++)
Повышенный коэффициент амортизации	При горизонтальной стратегии повышенный коэффициент амортизации в может привести к финансовым потерям (+)	При вертикальной стратегии возможность повысить объем собственных внутренних инвестиций увеличивается в краткосрочной перспективе (++)
Инвестиционные субсидии	Низкий уровень использования связан с недостаточной эффективностью данного стимула при горизонтальной стратегии из-за слишком строгих (+)	Более эффективна при вертикальной стратегии, при поощрении целевых капиталовложений (++)
Ориентированные на экспорт стимулы	Отсутствие популярности данного инструмента связана с существованием более эффективных инструментов стимулирования	В рамках вертикальной стратегии возможно обеспечение стимулирования инвестиций и привлечение прямых иностранных инвестиций (ПИИ) (+++)
Зоны обработки экспорта	Эффективны при создании промышленных парков и кластеров (+++)	Более эффективны в сочетании с горизонтальной стратегией (++)
Примечания 1 + – применяются редко; 2 ++ – применяются часто, но возможно неэффективное использование; 3 +++ – активное приоритетное применение.		

Источник: разработано автором.

На основе полученных данных составлена матрица применения налоговых инструментов стимулирования автомобильной отрасли в разрезе вертикальной и горизонтальной стратегии.

Данная матрица иллюстрирует, что для развития промышленности на горизонтальном уровне возможно предоставление налоговых каникул, пониженных ставок налогов, а также создания зоны обработки экспорта. Для вертикальной стратегии предлагается применение стимулов в виде определенных тарифов и налоговых льгот, в том числе инвестиционных, ориентированных на поддержку экспорта.

На региональном уровне эффективность вертикальных налоговых стимулов обеспечивается за счет финансовой децентрализации. Горизонтальное стимулирование также учитывает территориальную специфику. Основное различие между этими двумя типами закрытия заключается в обработке микроэкономического подхода к корректировке основного капитала. Что касается спроса, инвестиционные затраты

являются экзогенными – фирмы не могут переоценить инвестиционные решения в краткосрочной перспективе. Результаты анализа представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Матрица антикризисного управления для инструментов налогового стимулирования промышленного производства

Фазы цикла	Инструменты							
	Стимулы ставок налога на прибыль организаций		Стимулирование возмещения инвестиций				Косвенные стимулы	
	1	2	3	4	5	6	7	8
Оживление	++	+++	++	++	+++	+++	++	++
Подъем	+	++++	+	+	++++	++++	++++	+
Взлет	++	+++	++	++	+++	+++	+++	++
Спад	+++	+++	+++	+++	++	++	++	++
Кризис	++++	+	++++	++++	++	+++	+	+++
Депрессия	+++	++	+++	+++	++	++	++	++++

Примечания
 1 + – слабое использование;
 2 ++ – активное использование;
 3 +++ – приоритетное использование;
 4 ++++ – необходимо использовать,
 где:
 1 – налоговые каникулы;
 2 – льготные ставки;
 3 – инвестиционные льготы;
 4 – инвестиционные налоговые кредиты;
 5 – ускоренная амортизация;
 6 – инвестиционные субсидии;
 7 – экспортные стимулы;
 8 – зоны обработки экспорта.

Источник: составлено автором.

Налоговые каникулы – особенно эффективны на фазах спада, кризиса и депрессии, поскольку позволяют реинвестировать высвобожденные средства.

Льготные ставки – наибольший эффект получают на фазе подъема, затем оживления и спада, так как обеспечивают грамотное регулирование при помощи различных ставок развитие и поддержание разного рода деятельности, не меняя налоговое законодательство.

Инвестиционные льготы – наибольший результат дают в кризис, так как за счет них происходит сбалансирование снижающейся деловой активности, увеличивается совокупный объем промышленного производства.

Инвестиционные налоговые кредиты – также наиболее эффективны в кризис, поскольку в данный период происходит падение цен, наблюдается увеличение

количества банкротств, а за счет инвестиционных кредитов можно избежать данных негативных обстоятельств.

Ускоренная амортизация наиболее результативна в периоды подъема, оживления и взлета, обеспечивая возможности для получения дополнительных внутренних источников финансирования.

Инвестиционные субсидии – максимальные эффекты наблюдаются на фазах подъема, оживления и взлета за счет поощрения дополнительных капиталовложений посредством вычета из налогооблагаемой прибыли определенных сумм, либо выплат, осуществляющихся вне зависимости от наличия прибыли предприятий.

Экспортные стимулы на фазах подъема и взлета способствуют формированию основы для создания конкурентоспособной промышленности.

Зоны обработки экспорта – результативным представляется на фазе депрессии, поскольку в условиях застоя в экономике и производстве, позволяет предприятиям приспосабливаться к новым потребностям.

Полагаем, что использование предложенных матриц позволит повысить эффективность государственного стимулирования и увеличить результативность применяемых инструментов.

В Российской Федерации в целях привлечения инвестиций в развитие и модернизацию промышленности возможно применение специальных инвестиционных контрактов. При этом основной обязанностью инвесторов в рамках специальных инвестиционных контрактов является создание (освоение) или модернизации промышленной продукции на территории Российской Федерации собственными силами или с привлечением третьих лиц в установленные сроки. Основные особенности законодательного регулирования СПИК приведены в таблице 5.

Таблица 5 – Регулирование СПИК на законодательном уровне

Регулирование	Нормативный правовой акт
Общее	ГК РФ
Специальное	ФЗ от 16.07.2015 № 708 «Об инвестиционной деятельности», Постановление Правительства РФ
Стимулирующие меры	НК РФ, специальные нормативные правовые акты, законы субъектов РФ, нормативно-правовые акты органов местного самоуправления

Источник: составлено автором.

Считаем, что к основным преимуществам государства от предоставления СПИК в Российской Федерации следует отнести:

1. Рост российского производства промышленной продукции, не имеющей аналогов.
2. Развитие отдельных отраслей промышленности, имеющих важное значение для целей социально-экономической политики.
3. Развитие производственного процесса посредством внедрения передовых технологий.
4. Обеспечение производства высокотехнологичной продукции.
5. Локализация производства в определенном объеме.
6. Создание промышленной инфраструктуры.

Еще одним немаловажным аспектом применения СПИК является его отраслевая направленность, а именно: применение СПИК возможно для следующих отраслей промышленности: машиностроительная, станкоинструментальная, металлургическая, химическая, фармацевтическая, биотехнологическая, медицинская, легкая, лесная, целлюлозно-бумажная и деревообрабатывающая, электронная, авиационная, судостроительная, промышленность средств связи, радиоэлектронная. Такой подход является ярким примером вертикального стимула.

Наряду с этим, считаем, что данному инструменту присущи следующие недостатки: применение допустимо для ограниченного круга отраслей, имеет высокий уровень минимального предела инвестиций. В этой связи, предлагается создание следующей системы стимулов в виде СПИК с учетом предельной суммы инвестиций:

- стандартный пакет преференций (750 млн руб.);
- неполный пакет преференций (до 500 млн руб.);
- минимальный пакет преференций (до 250 млн руб.).

Такой подход к предоставлению государственной поддержки учитывает принцип справедливости и предоставляет привлекательные условия не только для крупных компаний, но и для предприятий среднего звена. В целях эффективного функционирования СПИК целесообразно введение льготной ставки кредитования для российских предприятий.

Данные меры будут способствовать укреплению инвестиционной активности предприятий различных отраслей промышленности и позволят создать надежную платформу для привлечения финансовых ресурсов для их развития.

4. Четвертая группа вопросов направлена на разработку методики моделирования динамики объема производства при изменении налоговой нагрузки на основе стресс-тестирования, проведение ее апробации на примере автомобильной отрасли.

В целях определения возможных последствий для бюджета в результате изменения системы налогообложения в отношении промышленного сектора производства построена соответствующая модель. В результате моделирования выявлены действующие ограничения для развития налогообложения автомобильной отрасли производства. Построение модели произведено на основе метода стресс-тестирования на среднесрочный период (до 5 лет).

Показатели функционирования автомобильной промышленности как условия построения прогнозной модели приведены в таблице 7.

Таблица 7 – Показатели функционирования автомобильной промышленности как условия построения прогнозной модели

Номер модели	Прогнозируемый показатель	Неизменяемые показатели	Изменяемый показатель
1	Прибыль	1. Ставка банковских кредитов 2. Фонд оплаты труда	Ставка НДС
2	Объем производства		Ставка страховых взносов

Источник: разработано автором.

Данные сценарии отражают эффекты для отрасли автомобилестроения в результате изменения стимулирующих факторов (НДС, страховые взносы). Основой для определения сценариев послужил анализ уязвимости прогнозных значений показателей в связи с модельным колебанием стимулирующих факторов.

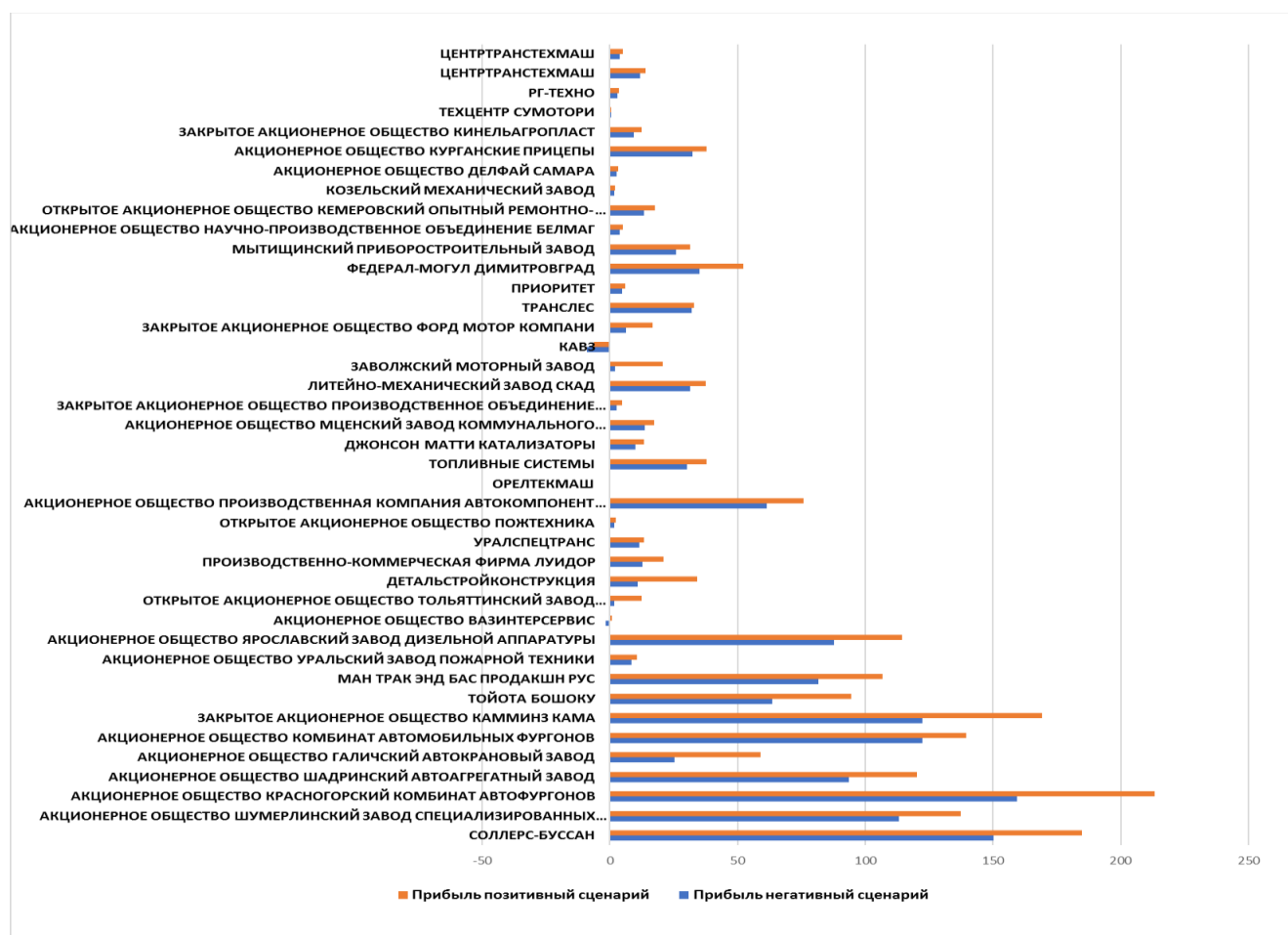
Таким образом, построение прогнозной модели на основе указанных условий позволит: оценить сумму возможного уменьшения (увеличения) отдельных показателей в текущих условиях при условии возможного изменения налоговой ставки по НДС и страховым взносам; определить уровень воздействия на функционирование отрасли автопромышленности при достижении критического уровня налоговой нагрузки. Сценарии развития в результате применения прогнозной модели приведены в таблице 8.

Таблица 8 – Сценарии построения прогнозной модели для автомобильной отрасли

Прогнозируемый показатель	Приемлемый	Практический	Неблагоприятный	Стрессовый
Прибыль автомобильной промышленности	Изменение ставки НДС			
	- 2%	+ 2%	- 5%	- 5%
	Изменение ставки страховых взносов			
	+ 2%	- 2%	+ 5%	- 5%

Источник: разработано автором.

Результаты исследования свидетельствуют, что данная модель универсальна ввиду возможности ее применения при изменении любых внешних и внутренних факторов. Проверка модели на адекватность и устойчивость показала, что она является достоверной на основании F-критерия (при уровне значимости 5%), а также значимы отдельные параметры модели по критерию t-Стьюдента. Прогноз поступлений в бюджет для заданной выборки приведен на рисунке 1.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Прогноз динамики прибыли компаний автомобильной отрасли в 2018 г. в зависимости от снижения ставок налогов и страховых взносов

Полученные результаты демонстрируют изменение динамики прогнозного значения прибыли в результате снижения налоговой ставки по НДС и ставки страховых взносов.

Таким образом, применение предложенной в диссертации методики моделирования динамики объема производства с учетом изменения налоговой нагрузки на основе стресс-тестирования позволит заранее иметь необходимую информацию для построения соответствующих прогнозов.

5. Пятую группу образуют вопросы оценки рисков налогового регулирования промышленного производства на примере отрасли автомобилестроения при помощи корреляционно-регрессионного анализа взаимозависимости показателей.

Одной из основных проблем налогового регулирования является управление рисками, поскольку риски всегда ограничивают развитие и стабильность предприятий, влияя на прибыльность и убытки, повышая вероятность полного банкротства или закрытия предприятия. Поэтому в диссертации мы рассмотрели возможности проведения оценки рисков налогового регулирования промышленного производства и формирования системы управления налоговыми рисками для частного сектора России. Наиболее важным моментом в управлении риска являются идентификация и оценка налогового риска, его контроль и мониторинг.

Чтобы обеспечить надлежащее управление налоговыми рисками и достичь оптимального уровня налогового риска, предприятия должны следовать следующему циклу основных действий: осуществление контроля за политикой управления налоговыми рисками предприятия, анализ эффективности контроля и мониторинга, определение оптимального налогового риска и налоговой нагрузки. С этой целью были выделены две группы факторов, влияющих на вероятность возникновения налоговых рисков.

1. Экономические факторы: 1.1. Налоговая нагрузка. Можно утверждать, что существует связь между суммой уплачиваемых налогов и соблюдением требований налогового законодательства. 1.2. Стоимость соблюдения налогового законодательства. Налогоплательщики сталкиваются с рядом общих издержек, связанных с необходимостью соблюдения своих налоговых обязательств сверх фактической суммы налога, которую они платят. 1.3. Налоговые стимулы. Предоставление стимулов налогоплательщикам может оказать положительное влияние на поведение соблюдения, вместе с этим, наличие возможности снизить налоговую нагрузку нередко приводит к злоупотреблению налоговыми стимулами и разработке схем ухода от налогообложения.

2. Поведенческие факторы: 2.1. Индивидуальные различия. Хотя многие налогоплательщики выполняют свои налоговые обязательства, некоторые не делают этого. Отдельные факторы, влияющие на поведение, включают пол, возраст, уровень образования, моральный компас, отрасль, личность, обстоятельства и личную оценку риска. 2.2. Предполагаемое неравенство. Налогоплательщики, которые считают «систему» несправедливой или имеют личный опыт «несправедливого» налогообложения, с меньшей вероятностью будут соблюдать законодательство. 2.3. Восприятие минимального риска. Если у налогоплательщика есть возможность не соблюдать законодательство, тогда он будет стремиться определить минимальный риск обнаружения, при котором можно будет рисковать.

Таким образом, установлена взаимосвязь налоговой нагрузки и налогового риска. В этой связи предложено использовать корреляционно-регрессионный анализ для показателей, служащих факторными (доля налоговых льгот в общем объеме налоговых поступлений) и результативными (итоговая сумма налоговых поступлений в разрезе по видам налогов, а также сумма предоставленных налоговых льгот) признаками. Произведен расчет коэффициентов корреляции, между результативными и факторными признаками, и определены итоговые индикаторы зависимости по формуле (1). В таблице 9 представлены и результаты расчетов.

$$I_{\text{итог}} = \frac{\sum_{i=1}^n k_{\text{кор}i}}{N}, \quad (1)$$

где $I_{\text{итог}}$ – итоговый индикатор;

$k_{\text{кор}i}$ – коэффициент корреляции для i – ого признака;

$\sum_{i=1}^n k_{\text{кор}i}$ – сумма коэффициентов корреляции;

N – количество признаков.

Таблица 9 – Корреляция между налоговой нагрузкой и льготами с учетом факторных признаков

Коэффициенты корреляции			
Виды налогов	Итого налоговых льгот	Удельный вес налоговых льгот в общей сумме налоговых доходов	Итоговый индикатор зависимости
ННП	0,996	0,901	0,948
ННИ	0,917	0,675	0,796
ТН	0,342	0,490	0,416
ЗН	0,595	0,458	0,526

Источник: составлено автором.

Результаты корреляционного анализа свидетельствуют о наибольшем воздействии налоговых льгот на налог на прибыль и наименьшем их влиянии на имущественные налоги.

Для того, чтобы промышленное производство России находилось в благоприятном состоянии со здоровой конкуренцией и государственной поддержкой новых и реструктурированных предприятий предложено выполнять следующие рекомендации, позволяющие обеспечивать:

1. Формирование стратегий управления налоговыми рисками и налоговой позиции предприятий.

2. Повышение осведомленности предприятий по основным принципам, изменениям и соответствующим разделам НК РФ.

3. Расширение доверительных и прозрачных отношений с налоговыми органами на уровне фирм и на отраслевом уровне.

4. Поддержание разумных и эффективных действий по управлению налоговым риском и предоставление соответствующих документов в запрашиваемые налоговые органы.

5. Контроль за соблюдением налоговых требований сотрудниками старшего и налогового администрирования предприятия.

6. Формирование руководств по налоговым рискам и проведение учебных курсов для сотрудников бухгалтерского и налогового администрирования по вопросам соблюдения налогового законодательства и предотвращения рисков.

7. Внедрение карты налогового риска и карты неопределенности в стратегии управления рисками предприятий.

8. Обеспечение надлежащего и правильного использования рамок управления налоговыми рисками.

III ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволило установить, что усиление важности промышленного производства на национальную экономику требует осуществления комплексных мер по поддержанию и стимулированию уровня его эффективности за счет методов и инструментов государственной финансовой поддержки.

В диссертации подробно рассмотрен подход к оценке возможности повышения уровня экономической безопасности с учетом обеспечения финансовой устойчивости

предприятий промышленного производства на основании реальных статистических данных. Реализация вышеизложенных теоретических положений и практических мероприятий, направленных на формирование инструментария налогового стимулирования промышленного производства, обеспечивающей сбалансированное развитие промышленных предприятий с учетом налоговой нагрузки, управления налоговыми рисками, позволит обеспечить высокую эффективность российской промышленности и национальной экономики в целом.

IV ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России:

1. Гереев, Р.А. Специальный инвестиционный контракт и его значение для промышленного развития Российской Федерации / Р.А. Гереев // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 4 (34). – С. 39–44. – ISSN 2223-7984.
2. Гереев, Р.А. Особенности налогового стимулирования промышленного производства / Р.А. Гереев // Налоги и налогообложение. — 2018. – № 3. – С. 1–10. – ISSN 2454-065X.
3. Гереев, Р.А. Структурные элементы налоговых льгот и бюджетных субсидий: сравнительный анализ / Р.А. Гереев // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 3 (45). – С. 168–178. – ISSN 2223-7984.
4. Гереев, Р.А. Моделирование объема динамики производства при применении налоговых льгот / Р.А. Гереев // Инновационное развитие экономики. – 2018. № 12. – С. 1–9. – ISSN 2454-065X.

Публикации в других научных изданиях и журналах:

5. Гереев, Р.А. Формирование и использование нефтегазовых доходов бюджета в России и зарубежных странах (Приложение Г. Анализ нормативно-правового обеспечения государственного стимулирования инвестиционного развития отраслей экономики) : монография / под редакцией В.В. Понкратова. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – С. 183–188. – с. 208. – 1000 экз. – ISBN 978-5-238-03007-4.
6. Гереев, Р.А. Оценка эффективности налоговых льгот (Глава 3. Зарубежный опыт оценки эффективности предоставления налоговых льгот и возможности его применения в России): монография / под научной редакцией Л.И. Гончаренко, М.Р. Пинской. – Москва : РУСАЙНС, 2017. – С. 60–67. – с. 168. – 1000 экз. – ISBN 978-5-4365-1741-4.