

УДК 336:338.246.072

Королева Л. П.
Korolyova L. P.

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ СОЗДАНИЯ РАБОЧИХ МЕСТ В КОНТЕКСТЕ НОВОЙ ИНДУСТРИАЛИЗАЦИИ

TAX INCENTIVES FOR JOB CREATION IN THE CONTEXT OF NEW INDUSTRIALIZATION

В статье на основе исследования опыта ряда зарубежных стран по налоговому стимулированию создания новых рабочих мест определены два налоговых инструмента, которые активно используются как в особых экономических зонах, так и вне их территории. Во-первых, налоговый кредит по корпоративному подоходному налогу, исчисляемый как доля от расходов работодателя на заработную плату, включая обязательные начисления, либо только от уплаченных им социальных налогов и сборов. Во-вторых, передача работодателю части уплаченных работником из своего дохода социальных налогов и сборов. Сделан вывод о необходимости усиления в России роли налогообложения в стимулировании занятости населения и адаптации рынка труда к требованиям новой индустриализации.

The paper analyses international experience with tax incentives for job creation. Two tax instruments have been identified. They are widely used not only in special economic zones but also outside such zones. First, it is tax credit for corporate income tax being a percentage of the employer's wage costs including compulsory charges or only social security taxes and fees. Second, it is a transfer of a part of the income social taxes and fees paid by the employee to the employer. The conclusion is that there is a need for better tax management in Russia to promote employment and adapt the market adaption to the new industrialization challenges.

Keywords: tax incentives, employment, new industrialization, special economic zone, tax credit.

Ключевые слова: налоговое стимулирование, занятость, новая индустриализация, особая экономическая зона, налоговый кредит.

Новая индустриализация сопряжена с кардинальными структурными преобразованиями в экономике, вызванными прогрессом в таких технологических областях, как «интернет вещей», большие данные, облачные компьютерные технологии, искусственный интеллект, робототехника, аддитивные технологии, новые материалы, дополненная реальность, нано- и биотехнологии. Вследствие модернизации технологий и средств производства изменяется структура рабочей силы. Вместе с ростом спроса на высококвалифицированный персонал в обновленных производственных процессах и бизнес моделях наблюдается массовое высвобождение низкоквалифицированного персонала, а также работающих с невостребованными в условиях новой индустриализации профессиями. Растет безработица среди социально незащищенных слоев населения (молодежь, инвалиды, вынужденные переселенцы, мигранты, бывшие военнослужащие, лица с судимостью и другие) [3].

Для адаптации рынка труда к требованиям новой индустриальной реальности и предотвращения социальных потрясений необходимы вложения в профессиональную переподготовку рабочей силы и создание высоко технологичных рабочих мест как в традиционных, так и в новых секторах экономики. Трансформирующийся бизнес самостоятельно без государственной помощи не в состоянии вынести такую финансовую нагрузку. В связи с этим налоговое стимулирование работодателей к расширению спроса на труд социально незащищен-

ных слоев населения, созданию высокотехнологичных рабочих мест и инвестированию в персонал, особенно на проблемных территориях, имеет высокую актуальность.

Субъекты РФ практикуют предоставление льгот по налогу на имущество организаций в зависимости от количества вновь созданных рабочих мест. Однако стоит отметить некоторое возникающее при этом противоречие целей и средств. Современные технологии производства могут быть сопряжены с необходимостью в сравнительно небольшом объеме имущества, попадающего в налогооблагаемую базу, при высокой потребности в персонале, и наоборот. В обоих случаях работодатель не получает должной компенсации от государства в виде налоговой экономии. Кроме того основная функция налога на имущество – стимулировать плательщика к его эффективному использованию, реализуется в случае сокращения налоговой базы, при этом налоговая экономия от льготы, связанной с созданием новых рабочих мест, также будет сокращаться. То есть данная льгота, по нашему мнению, может трансформироваться в субсидию на содержание неэффективно используемого имущества.

Единственной преференцией в РФ, оказывающей прямое влияние на занятость, являются пониженные тарифы страховых взносов для определенных категорий плательщиков, в том числе для резидентов промышленно-производственных, технико-внедренческих и туристско-рекреационных особых экономических зон, территорий опережающего развития, свободной экономической зоны Республики Крым и города федерального значения Севастополь и др. Но и она носит в большей степени поддерживающий характер, так как призвана в первую очередь облегчить нагрузку на фонд оплаты труда для малого бизнеса, использующего специальные режимы налогообложения, для ряда социально-ориентированных некоммерческих организаций, а также для некоторых трудоемких видов деятельности, например разработки информационных технологий.

В научной литературе можно встретить и предложения полного освобождения вновь созданных предприятий всех организационно-правовых форм хозяйствования в течение первоначального периода функционирования (2–3 года) от уплаты налога на имущество организаций, налога на прибыль и земельного налога в целях способствования созданию дополнительных рабочих мест, снижению уровня безработицы в результате усиления экономической активности [1, с. 20]. Однако выстроенная в данном случае причинно-следственная связь в нестабильной экономике с высоким теневым сектором неочевидна. Рост экономической активности может сопровождаться ростом теневой занятости и оплаты труда в конвертах в целях экономии на страховых взносах.

Полное освобождение от налогов в течение определенного периода от момента регистрации в них резидента применяется в России в рамках особых экономических зон (ОЭЗ), которые рассматриваются как фактор стимулирования занятости населения [2; 4]. Однако прямой стимулирующей роли в отношении занятости, по нашему мнению, ни сами ОЭЗ, ни налоговые освобождения, установленные НК РФ, не выполняют. Рост занятости – неизбежное следствие организации новых производственных мощностей и повышения количества хозяйствующих субъектов на территории зон. При этом каждый из работодателей будет жестко планировать свои расходы на персонал, так как они в полном объеме ложатся на его бюджет.

В зарубежных странах ключевым инструментом налогового стимулирования занятости населения является безвозвратный налоговый кредит, который предоставляется налогоплательщику – работодателю в сумме части расходов на социальное страхование работника и иные обязательные начисления в связи с созданием дополнительного рабочего места.

Так, в США налоговые кредиты, направленные на стимулирование занятости, используются как на федеральном уровне, так и на уровне штатов. На федеральном уровне это, во-первых, *Work Opportunity Tax Credit* направлен на поощрение работодателей к найму работников из определенных групп меньшинств с более высокими, чем в среднем по стране уровнем безработицы (некоторые группы ветеранов; лица, имеющие судимость; получатели про-

довольственных талонов; молодежь, привлекаемая к работе во время летних каникул; люди, имеющие статус безработных в течение более 27 недель и др.). Во-вторых, *Indian Employment Credit*, который предоставляется при найме коренного жителя индейской резервации. В-третьих, *Payroll Tax Reduction for R&D Expenses* предоставляется малым предприятиям, занимающимся научно-исследовательской деятельностью, путем уменьшения в размере до \$ 250 000 взносов на социальное страхование работодателя, а не корпоративного подоходного налога. И, в-четвертых, в рамках зон расширения прав и возможностей (*Empowerment zone*), которые также называют предпринимательскими сообществами или зонами, сообществами обновления, различающиеся в некоторых деталях, но имеющие общие цели и средства [5], с 1994 г. применяется *Empowerment Zone Credit (EZC)*. Его основная функция – стимулировать создание новых рабочих мест на депрессивных (проблемных) территориях с высоким уровнем безработицы.

Кредит имеют право получить работодатели зоны за неограниченное количество нанятых ими специалистов зоны, т. е. любых сотрудников, которые в зоне расширения возможностей, во-первых, работают не менее чем 90 дней в течение налогового периода и, во-вторых, имеют основное место жительства. Сумма *EZC* исчисляется как 20 % от расходов работодателя на выплату заработной платы, но не более первых 15 000 USD. То есть максимальный размер кредита на одного сотрудника может составить 3 000 USD. *EZC* не применяется, если в отношении данного сотрудника работодатель использует кредиты по другим основаниям [7].

В Польше резиденты особых экономических зон имеют право на частичное освобождение от корпоративного подоходного налога, базовая ставка которого в настоящее время составляет 19 %. Максимальная сумма освобождения исчисляется в отношении конкретного инвестиционного проекта в зависимости от его характеристик как определенная доля от инвестиционных расходов, уменьшенных на величину НДС и акцизов, или от двухлетних расходов на рабочую силу, если они превышают инвестиционные. Доля освобождения установлена в зависимости от места нахождения и размера предприятия. Для крупных предприятий – от 15 до 50 % от допустимых расходов, для субъектов малого бизнеса – дополнительно от 10 до 20 %. Так, максимальная сумма освобождения при предоставлении льгот в связи с созданием новых рабочих мест исчисляется как произведение вышеуказанной доли и величины двухлетних расходов на оплату труда новых работников, включающей все обязательные платежи из фонда оплаты труда.

Налогоплательщик исчисляет, но не уплачивает корпоративный подоходный налог до тех пор, пока рассчитанный таким образом лимит не будет исчерпан. Если сумма налога, подлежащего уплате за текущий налоговый период, меньше суммы освобождения, превышение может быть использовано в последующие налоговые периоды. При этом он обязуется сохранять вновь созданные рабочие места в течение определенного срока [9].

На Ямайке используется налоговый кредит для занятости (*Employment Tax Credit – ETC*). При его применении сумма налога на корпоративный доход сокращается не более чем на 30 % от величины уплаченных работодателем налогов и сборов, исчисляемых от вознаграждения вновь принятых и давно работающих сотрудников, при условии, что их ежемесячно уплачивали своевременно и в полном объеме. В число таковых обязательных налогов и сборов, от величины которых исчисляется кредит, включены налог на образование (*Education Tax*), взносы в национальный жилищный траст (*National Housing Trust (NHT) Contributions*), взносы в национальную систему страхования (*National Insurance Scheme (NIS) Contributions*), а также взносы в фонд занятости и образования трудовых ресурсов (*Human Employment And Resource Training (HEART) Contributions*). *ETC* начисляется в конце года при оценке обязательств компании за налоговый период.

ETC разрешено вычитать только из доходов от активной коммерческой деятельности. Налог с пассивных доходов, например, от фондовых инвестиций, дивидендов, уплачивается в полном объеме.

Не имеют право использовать *ЕТС* компании, во-первых, применяющие налоговые льготы, введенные до 1 января 2014 г. (отмененные в связи с налоговой реформой), и, во-вторых, деятельность которых регулируется одним из следующих органов: Банк Ямайки, Госфинуслуги, Управление коммунального хозяйства, Министерство финансов. Регулируемые компании уплачивают корпоративный подоходный налог по ставке 33 %. Доход нерегулируемых компаний облагается по более низкой ставке в размере 25 %, эффективный уровень которой при применении *ЕТС* достигает величины в 17,5 %.

Действие *ЕТС* планируется распространить и на особые экономические зоны, в рамках которых действует пониженная до 12,5 % ставка корпоративного подоходного налога. При его применении резидентами зоны эффективная ставка налога на доходы составит всего 8,75 % [10].

В рамках особых экономических зон Ямайки льготы по индивидуальному подоходному налогу не предусмотрены. Данный налог уплачивается по стандартной ставке 25 % от дохода, превышающего годовой облагаемый порог, который с 1 июля 2016 г. увеличен с 592 800 до 1 000 272 JMD (Ямайский доллар (международное обозначение – JMD) – денежная единица Ямайки. 1 USD = 127.50 JMD). За 2016 г. его эффективная величина составляет 796 536 JMD. С 1 апреля 2017 г. порог планируется увеличить до 1 500 096 JMD. Установленные законом вычеты по индивидуальному подоходному налогу применяются в обычном порядке для физических лиц – резидентов без облегчения, как и при работе физического лица вне ОЭЗ [13].

Довольно неординарно стимулируются инвестиции в образование и занятость трудовых ресурсов в ОЭЗ ЮАР. Из налогооблагаемого дохода резиденты SEZ могут вычитать 36 000 рэнд (рэнд или ранд (англ. rand) – свободно конвертируемая валюта, являющаяся национальной денежной единицей Южно-Африканской Республики и общей валютой стран Многостороннего валютного соглашения, куда помимо ЮАР входят Намибия и Лесото, 1 USD $\approx$ 14.10 ZAR по данным на сентябрь 2016 г.), направленных на дополнительное обучение штатных сотрудников. Максимальная величина вычета на обучение может составлять от 20 млн рэнд по квалификационным до 30 млн рэнд по приоритетным проектам.

Кроме того, работодатель, выполняющий роль налогового агента по системе *Pay-As-You-Earn (PAYE)*, начисляет и удерживает индивидуальный налог на доходы и социальные сборы из заработной платы физического лица в полном объеме, а перечисляет в бюджет сумму за вычетом исчисленной льготы. Тем самым государство совместно с работодателем несет расходы по оплате труда работников:

- имеющих действительное южно-африканское удостоверение личности или официально зарегистрированных в качестве мигрантов и беженцев;
- возрастной группы от 18 до 29 лет; предельный возраст не применяется в отношении работников, ведущих трудовую деятельность в пределах особой экономической зоны для работодателя, работающего внутри ОЭЗ, или если работник является сотрудником работодателя, который работает в приоритетной отрасли, определенной Министерством финансов;
- не являющихся домашней прислугой;
- не являющихся «связанным лицом» по отношению к работодателю;
- получающих минимальный размер оплаты труда или по меньшей мере 2 000 рэнд (если работник работал в течение 160 часов в месяц), но не более чем 6 000 рэнд [6].

Работодатели имеют право применять стимул в течение 24-месячного периода. Сумма льготы зависит от величины заработной платы сотрудника и периода его работы (таблица) [12].

Льгота действует с 1 января 2014 г. Ее использование первоначально планировалось завершить 31 декабря 2016 г., однако в настоящее время ведется оценка эффективности, по результатам которой вполне допустимо продление ее действия. Так по данным Министерства финансов ЮАР за период с 1 января 2014 г. по 31 марта 2016 г. общая сумма льготы составила 6,06 млрд рэнд; получили льготы 32 368 фирм в отношении 134 923 рабочих мест в 2014 г. и 686 402 рабочих мест в 2015 г. Это означает, что государство поддержало посредством налоговых освобождений около 5 % всех рабочих мест [11].

Порядок исчисления льготы по стимулированию занятости в ЮАР

Ежемесячная оплата труда	Сумма льготы в месяц в течение первых 12 месяцев работы	Сумма льготы в месяц в течение следующих 12 месяцев работы
0 – 2 000 R	50 % ежемесячного вознаграждения	25 % ежемесячного вознаграждения
2 001 – 4 000 R	1 000 R	500 R
4 001 – 6 000 R	1 000 R – $[0,25 \times \text{ежемесячного вознаграждения} - 4\,000]$	500 R – $[0,25 \times \text{ежемесячного вознаграждения} - 4\,000]$

Результативность стимулирования занятости населения признана международными организациями, формирующими политику на наднациональном уровне. Так, Организация экономического сотрудничества и развития предлагает странам-участницам при наличии резервов сокращения налоговых доходов бюджетной системы предоставлять стимулы для поддержки занятости как минимум трех групп населения, которые как правило недостаточно представлены на рынках труда по всему миру: работники с низким уровнем доходов, вторые работающие в семье (в основном женщины) и пожилые работники [8].

Таким образом, налоговое стимулирование создания рабочих мест и занятости населения активно используется в развитых и в развивающихся странах как в рамках особых экономических зон, так и вне их территорий. Особую актуальность эти льготы безусловно имеют в развивающихся государствах, в большинстве из которых ускоренное развитие последних десятилетий привело к росту стоимости труда практически до уровня развитых стран. То есть было утеряно ключевое преимущество особых экономических зон – дешевая рабочая сила, что и вынудило власти принимать специальные налоговые меры, снижающие расходы инвесторов на создание новых рабочих мест.

В большинстве стран стимулирование осуществляется посредством налогового кредита из корпоративного подоходного налога, величина которого исчисляется в зависимости от расходов работодателя на заработную плату, включая обязательные начисления, либо только от суммы уплаченных им социальных налогов и сборов. Иной механизм используется в ЮАР. Государство софинансирует заработную плату, оставляя работодателю часть уплаченного работником индивидуального налога на доходы и (или) социальных взносов.

В России в последние годы существенно расширен перечень низконалоговых территорий. На фоне и без того сравнительно невысокой базовой ставки по налогу на прибыль организаций получила развитие практика предоставления налоговых каникул. На фоне высокого основного тарифа страховых взносов, полностью оплачиваемых работодателем, – практика установления его пониженного уровня. Стимулирующий потенциал используемых регионами преференций невелик.

В условиях новой индустриализации необходимо усилить роль налогообложения в стимулировании создания новых высокотехнологичных рабочих мест и адаптации рынка труда к изменяющимся требованиям.

Литература

1. Алиев Б. Х., Мусаева Х. М., Кадиева Р. А. Налоговое регулирование политики занятости как фактор стимулирования экономической активности регионов // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2012. № 6. С. 13–24.
2. Дадашев А. З. Налогово-бюджетный механизм активизации инвестиционных процессов в регионах с напряженной ситуацией на рынке труда // Финансы и кредит. 2012. № 28 (508). С. 15–23. С. 18.
3. Кормишкина Л. А., Кормишкин Е. Д., Колосков Д. А. Развитие теории и методологии исследования и обеспечения экономического роста в России в контексте неоиндустриальной парадигмы : моногр. Саранск, 2015. 258 с.

4. Неучева М. Ю. Особые экономические зоны как фактор стимулирования занятости населения // Экономическое возрождение России. 2010. № 2. С. 13–19
5. Bell Tom W. Special Economic Zones in the United States: From Colonial Charters, to Foreign-Trade Zones, Toward USSEZ. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract_id=2743774 (дата обращения 01.11.2016).
6. Employment Tax Incentive // Служба доходов Южной Африки : [сайт]. URL: <http://www.sars.gov.za/TaxTypes/PAYE/ETI/Pages/default.aspx> (дата обращения 01.11.2016).
7. Internal Revenue Service USA. URL: <https://www.irs.gov/uac/about-form-8844> (дата обращения 01.11.2016).
8. OECD (2011), Taxation and Employment, OECD Publishing, Paris. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264120808-en> (дата обращения 01.11.2016).
9. Polish Information and Foreign Investment Agency (PAIiIZ) : [сайт]. URL: http://www.paiz.gov.pl/investment_support/sez (дата обращения 01.11.2016).
10. Special Economic Zones white Paper. Policy for the Establishment of Special Economic Zones under the Jamaica Logistics Hub Initiative // Ministry of Industry, Commerce and Agriculture : [сайт]. URL: <http://www.miic.gov.jm/sites/default/files/pdfs/SEZ%20White%20Paper%20June%202015%20-%20Final.pdf> (дата обращения 01.11.2016).
11. South Africa: Treasury On Progress of Employment Tax Incentive // AllAfrica : [сайт]. URL: <http://allafrica.com/stories/201608290491.html> (дата обращения 01.11.2016).
12. Taxation in South Africa – 2015/16 [Электронный ресурс] // Служба доходов Южной Африки : [сайт]. URL: <http://www.sars.gov.za> (дата обращения 01.11.2016).
13. Tax Administration Jamaica : [сайт]. URL: <https://www.jamaicatax.gov.jm/home/-/blogs/income-tax-threshold-to-be-increased-effective-july-1-2016> (дата обращения 01.11.2016).