

УДК 336.228

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

КУЗЬМЕНКО ВЛАДИМИР ВИКТОРОВИЧ, д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Налоги и налогообложение» Северо-Кавказского федерального университета

E-mail: kuzmenko.v.v@mail.ru

БЕСКОРОВАЙНАЯ НАТАЛЬЯ СТАНИСЛАВОВНА, д-р экон. наук, профессор кафедры «Налоги и налогообложение» Северо-Кавказского федерального университета

E-mail: agb20047@rambler.ru

НИКИТЕНКО ТАТЬЯНА ВЛАДИМИРОВНА, канд. экон. наук, доцент кафедры «Финансы и кредит» Московского гуманитарно-экономического института

E-mail: t-v-k@bk.ru

В статье рассматриваются характеристики и определения налоговых льгот, целесообразность их введения и мониторинга. Хотя применение льгот обычно приводит к ощутимым налоговым расходам, они не должны вводиться только исходя из бюджетной и социальной эффективности. Необходимо также принимать во внимание цель их введения и оценивать результат по степени его достижения. Анализируются содержание понятия «налоговые льготы», принципы управления налоговыми льготами и основные направления совершенствования их управления. Предлагается при выборе условий предоставления преференций руководствоваться принципами государственного управления: целевого назначения, адаптивности, открытости, ориентации на ценность, востребованности. Причем последствия от введения налоговых льгот должны учитываться на всех стадиях бюджетного процесса.

Ключевые слова: налоговые льготы; налоговая политика; налоговые расходы; бюджетные доходы.

Assessing the Effectiveness of Tax Incentives: Sensitive Issues

VLADIMIR V. KUZMENKO, ScD (Economics), Professor, Head of the Taxes and Taxation Chair, North Caucasus Federal University

NATALIA S. BESKOROVAINAYA, ScD (Economics), professor of the Taxes and Taxation Chair, North Caucasus Federal University

TATYANA V. NIKITENKO, PhD (Economics), professor of the Finance and Credit Chair, Institute for Humanities and Economics, Moscow

The article discusses definitions and characteristics of certain tax benefits as well as the feasibility of their administration and monitoring. Although the use of benefits usually leads to notable tax expenditures, the criteria of budget and social efficiency should not be the only ones held accountable for tax benefits introduction. It is also necessary to take into consideration the purpose of introduced incentives and to assess the importance of achieved results. The authors analyze the "tax benefits" concept content, principles of administration and basic areas for improvement. The granting of tax benefits should follow such guidelines of state administration as intended use, adaptability, core values, transparency, and demand. Moreover, the effects from introduction of tax incentives should be kept in mind at all stages of the budget-building process.

Keywords: tax benefits; tax policy; tax expenditures; budget revenues.

Механизм управления налоговыми льготами

В последние десятилетия роль налоговой системы в жизни общества только возрастает. При этом изменяются сами представления о принципах налогообложения, целесообразности применения налоговых льгот, роли налоговых органов в условиях нарастающего процесса глобализации. Приоритетными целями налоговой политики становятся обеспечение не только социальной справедливости, но и создание условий для инвестиций и инноваций.

В России легкость принятия к исполнению и позитивность восприятия налоговых льгот способствовали их широкому применению в налоговой политике как федерального, так и регионального уровня. О масштабах проблемы, касающейся льготного налогообложения, свидетельствует общая величина налоговых преференций и изъятий, которая в 2012 г. составляла 50% всей суммы обязательных платежей, администрируемых ФНС России [1, с. 44].

Отдельные аспекты теории и практики применения налоговых льгот рассматриваются в работах Т. Малининой, Н.И. Малис, В.Г. Панскова и др. [1, 2, 3, 4]. Между тем остаются нерешенными вопросы, касающиеся уточнения понятия льгот, критериев выбора, обоснования их необходимости, оценки эффективности, отражения налоговых расходов в бюджетах.

Очевидно, что механизм управления налоговыми льготами, соответствующий требованиям программно-целевого управления, должен предусматривать непрерывный мониторинг их эффективности, методическое обеспечение решений о введении, корректировке условий предоставления и отмене, увязку налоговых расходов с величиной межбюджетных трансфертов для бюджетов отдельных территорий.

Содержание понятия налоговой льготы

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) определяет налоговые льготы как предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (п. 1 ст. 56

НК РФ). На практике такое определение привело к возникновению различных мнений о составе льгот в структуре того или иного налога.

Налоговые льготы принято подразделять на следующие виды:

- налоговые изъятия (выведение из-под налогообложения отдельных объектов налогообложения);
- налоговые скидки (льготы, направленные на сокращение налоговой базы);
- налоговый кредит, налоговые освобождения (уменьшение налоговой ставки, налогового оклада, отсрочка или рассрочка уплаты, зачет или возврат ранее уплаченных сумм, инвестиционный налоговый кредит) [5, с. 149].

По нашему мнению, не все вычеты, пониженные налоговые ставки и другие послабления для налогоплательщиков следует считать налоговыми льготами.

При выделении налоговых льгот предлагается принимать во внимание такие признаки, как:

- наличие любых отклонений от базовой (нормативной) структуры налога, при этом сложность заключается в неконкретности понятия базовой структуры налога;
- предназначенность для определенной категории налогоплательщиков или объекта налогообложения, целевое назначение льготы и необходимость установления ее эффективности [1];
- право налогоплательщика на отказ от применения предоставленной льготы, а также отличие от норм, относимых к механизму исчисления налога [6].

Считаем, что более обоснованным является выделение налоговой льготы по признаку отступления от нормальной структуры налога исходя из концепции налоговых расходов. При этом налоговые расходы рассматриваются как косвенное расходование бюджетных средств, недополученные в связи с льготами налоговые доходы бюджетов. Базовая структура налоговой системы представляет собой набор структурных характеристик, лежащих в основе налоговой системы до применения любых мер, предоставляющих преференции видам деятельности или группам налогоплательщиков. Концепция налоговых расходов с успехом применяется для улучшения бюджетного контроля в США, Германии, Канаде, Великобритании и др. странах.

Обоснованным представляется уточняющее определение льготы, данное В.Г. Пансковым: это

целевое преимущественное право, предоставленное налогоплательщику, или целевое исключение из налоговой базы и объекта налогообложения, по которым имеется возможность установить экономическую, бюджетную, фискальную или социальную эффективность [1, с. 48].

Методическое обеспечение анализа эффективности льгот

Нерешенной до настоящего времени остается проблема методического обеспечения анализа целесообразности введения и мониторинга налоговых льгот на региональном и муниципальном уровнях. До сих пор нет утвержденной единой методики его проведения. Разработанная Минэкономразвития России методика мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот, основанная на балльной и экспертной оценке, носит макроэкономический характер и не может использоваться для анализа налоговых льгот на региональном и местном уровнях [7, с. 10].

Некоторые субъекты Российской Федерации (Орловская область, Республика Дагестан, Ставропольский край) применяют собственные методики по отношению к региональным и местным налогам. Выводы об эффективности налоговых преференций формулируются в вышеуказанных методиках на основании анализа динамики основных показателей социально-экономического развития региона и имеют очевидные недостатки, связанные с исключением многих других факторов и инструментов регулирования. При этом результативность не увязывается с целевым назначением льгот и налоговыми расходами бюджета.

Использование данных методик сопряжено с определенными трудностями, заключающимися в отсутствии или недостаточности достоверной информации о суммах предоставленных налоговых льгот в разрезе конкретных налогоплательщиков. Необходимую информацию региональные органы власти вынуждены получать от организаций, пользующихся льготами (планирующими их использовать). При этом территориальный налоговый орган предоставляет только информацию о суммах, не поступивших в бюджеты всех уровней в связи с предоставлением налоговых льгот федеральным, региональным законодательством и постановлениями местных органов власти.

Считаем, что на этапе введения налоговых льгот неверно было бы ограничиться анализом их интегральной эффективности. Необходимо

учитывать не только степень выполнения предъявляемых к налоговой системе требований (справедливости, нейтральности, эффективности и др.), но и, что более важно, принципов государственного регулирования экономики. При этом главным остается основной принцип налогообложения — обеспечение достаточности налоговых доходов.

Принципы управления налоговыми льготами

Налоговые льготы и связанные с ними налоговые расходы бюджетной системы рассматриваются как инструменты, альтернативные прямой государственной финансовой поддержке. С этой точки зрения использование льгот следует признать целесообразным, если будут выполняться следующие принципы государственного управления:

- 1) *целевая направленность*. Каждая льгота должна иметь целевое назначение — преследовать социальные, экономические, экологические цели, компенсируя провалы рынка;
- 2) *адаптивность*. Учитывая долгосрочный характер решений в области налогообложения, налоговые льготы должны сохранять свое назначение при существенных изменениях внутренней и внешней среды социально-экономической системы;
- 3) *открытость (публичность) принятия решений* о введении льготы, результатов мониторинга ее эффективности;
- 4) *ориентация на ценности*. Предоставляемые льготы должны оцениваться не только с точки зрения экономической или социальной эффективности, но и иметь нравственный характер, способствовать повсеместному применению в экономических отношениях норм деловой этики и партнерства, обеспечению экономической и экологической безопасности. Кроме того, налоговое законодательство должно либо предусматривать наказание для нарушителей режима самосохранения или воспроизведения окружающей среды, либо способствовать накоплению финансовых средств в специальных фондах, используемых для восстановления природы и ее ресурсов;
- 5) *востребованность льготы*.

В п. 1 ст. 56 НК РФ указывается, что нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот, не могут иметь индивидуального характера. Тем

не менее некоторые льготы предназначены для отдельных налогоплательщиков или оказываются невостребованными по разным причинам (низкая привлекательность, недостаточная определенность оснований и условий предоставления, большие затраты налогоплательщика на доказывание своих прав на льготу). Так, в настоящее время редко используются инвестиционный налоговый кредит, механизм ускоренной амортизации и др.

Для узкого круга налогоплательщиков предназначены, например, льготы по налогу на прибыль организаций в виде ускоренной амортизации, предоставляемые при реализации финансового лизинга (п. 7 ст. 259 НК РФ), исключения из налоговой базы доходов государственной корпорации — банка развития (пп. 34 п. 1 ст. 251 НК РФ), доходов от размещения временно свободных денежных средств некоммерческой организации, осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2007 № 185-ФЗ «О фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» (пп. 38 п. 1 ст. 251 НК РФ) [4, с. 95]. В отношении невостребованных и индивидуальных льгот надлежит принимать решения об их отмене или корректировке условий предоставления.

Основные направления совершенствования механизма управления налоговыми льготами

В экономической литературе отмечается, что во многих случаях выпадающие бюджетные доходы не компенсируются выгодами, получаемыми от предоставления налоговых льгот. Отчасти это объясняется недостаточной адресностью налоговых льгот, отступлением от соблюдения принципов налогообложения, другими искажениями. Кроме того, при предоставлении льгот возникают возможности для злоупотреблений со стороны налогоплательщиков.

Однако если налоговые льготы рассматривать как инструмент государственного управления, то к ним должны предъявляться требования, отличные от тех, которые предусмотрены для налоговой системы. Но в таком случае налоговые льготы должны предусматриваться в целевых программах и учитываться на всех стадиях бюджетного процесса.

Альтернативные инструменты государственно-го управления характеризуются большей избирательностью, гибкостью для решения экономических задач. В связи с этим, если число получателей государственной помощи является достаточно большим, предпочтительнее использовать налоговые льготы [8, с. 368].

При оценке эффективности налоговых льгот следует принимать во внимание их двойственную экономическую природу. С одной стороны, они являются инструментом стимулирования определенных видов деятельности, в том числе инвестиционной и инновационной. С другой стороны, они инициируют бюджетные потери, которые можно отождествлять с расходами. В первом случае достигнутый эффект характеризуется инерционностью, а во втором — проявляется в краткосрочной перспективе. Таким образом, их оценка не может в большинстве случаев сводиться к простому расчету бюджетной, социальной, экономической эффективности. В каждом случае при определении эффективности налоговых льгот необходимо руководствоваться целью их введения и исходя из этого оценивать результат, искажающее влияние на экономику и социальное развитие.

При оценке эффективности налоговых льгот следует принимать во внимание их двойственную экономическую природу. С одной стороны, они являются инструментом стимулирования определенных видов деятельности, с другой стороны, они инициируют бюджетные потери

В связи с необходимостью оценки степени соблюдения принципов налогообложения и налогового регулирования при введении налоговых льгот целесообразно признать справедливым предложение о проведении анализа эффективности льгот в два этапа: экспертный и расчетный.

На стадии формирования бюджета, целевых программ информация о налоговых расходах и эффективности налоговых льгот необходима для обоснованного выбора между бюджетными и налоговыми инструментами решения поставленных задач. На стадии исполнения бюджета налоговые

льготы должны подвергаться такому же тщательному контролю, как и прямые расходы.

Концепция налоговых расходов на практике реализуется в следующей последовательности:

- 1) определение базовой структуры налогов;
- 2) выделение налоговых расходов;
- 3) количественная оценка потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот;
- 4) формирование и публикация отчетности по налоговым расходам бюджета;
- 5) использование данных о налоговых расходах в бюджетном процессе [4, с. 203].

Закрепление в российском законодательстве понятия «налоговые расходы» потребует решения таких вопросов, как квалификация и учет налоговых расходов, оценка их величины и результативности, включение налоговых расходов в сферу государственного финансового контроля, включение информации о налоговых расходах в состав бюджетной отчетности и др.

Выводы

Для проведения анализа эффективности налоговых преференций на региональном и муниципальном уровнях необходимо решить проблемы, связанные с неопределенностью понятия налоговой льготы.

Налоговая льгота должна выделяться по признаку отступления от нормальной структуры налога, принимая во внимание ее характеристики: целевое назначение, предназначенность для определенной категории налогоплательщиков или объекта налогообложения, право налогоплательщика на отказ от ее применения.

Кроме расчета бюджетной и социальной эффективности, методика анализа результативности налоговых преференций должна предусматривать оценку соответствия принципам государственного регулирования экономики, а также требованию достаточности налоговых доходов. В связи с этим во внимание должны приниматься такие критерии оценки, как целевое назначение и востребованность льгот, величина налоговых расходов бюджетов.

Литература

1. Пансков В.Г. О некоторых аспектах содержания понятия «налоговая льгота» // Финансы и кредит. 2014. №4. С. 43–49.
2. Кузьменко В.В. Налоговое регулирование экономического развития. Ставрополь: Сев-КавГТУ, 2011. 190 с.

3. Кузьменко В.В., Спиридониди Т.В. Налоговое стимулирование развития социально-экономического потенциала. Пятигорск: РИА-КМВ, 2010. 138 с.
4. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: Ин-т Гайдара, 2010. 212 с.
5. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения. М.: Экономистъ, 2006. 576 с.
6. Волков Д.Б. Налоговые льготы: теория и правоприменение на примере НДС // Финансы. 2009. №7. С. 71–73.
7. Петров В.А. О бюджете, налоговых новациях и льготах // Финансы. 2014. №12. С. 7–10.
8. Toder E. Tax Cuts or Spending — Does it Make a Difference? *National Tax Journal*, 2000, vol. 53, No 3, Part 1.

References

1. Panskov V.G. About some aspects of the content of concept a tax privilege [O nekotoryh aspektah sodержaniya ponjatija nalogovaja l'gota]. *Finansy i kredit*, 2014, No. 4, pp. 43–49.
2. Kuzmenko V.V. Tax adjusting of economic development [Nalogovoe regulirovanie jekonomicheskogo razvitija]. Stavropol, NCSTU, 2011, 190 p.
3. Kuzmenko V.V., Spiridonidi T.V. Tax stimulation of development of socio-economic potential [Nalogovoe stimulirovanie razvitija social'no-jekonomicheskogo potenciala]. Pyatigorsk: RIA-KMV, 2010, 138 p.
4. Malinina T. Analysis of tax privileges and releases: foreign experience and the Russian practice [Ocenka nalogovyh l'got i osvobozhdenij: zarubezhnyj opyt i rossijskaja praktika]. Moscow, Gaidar Institute, 2010, p. 212.
5. Korovkin V.V. Bases of the theory of the taxation [Osnovy teorii nalogooblozhenija]. Moscow, Ekonomist, 2006, 576 p.
6. Volkov D.B. Tax privileges: the theory and right application on the example of the VAT [Nalogovyje l'goty: teorija i pravoprimerenie na primere NDS]. *Finansy*, 2009, No. 7, p. 71–73.
7. Petrov V.A. About the budget, tax innovations and privileges [O bjudzhetе, nalogovyh novacijah i l'gotah]. *Finansy*, 2014, No. 12, pp. 7–10.
8. Toder E. Tax Cuts or Spending — Does it Make a Difference? *National Tax Journal*, 2000, vol. 53, No 3, Part 1.