

УДК 336.225.673

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

ПАНСКОВ ВЛАДИМИР ГЕОРГИЕВИЧ, д-р экон. наук, профессор, профессор Финансового университета, заслуженный экономист РФ, государственный советник налоговой службы I ранга
E-mail: 5868116@mail.ru

В статье рассматривается экономическое содержание налоговых льгот. Показано на основе авторской трактовки этой экономической категории отличие налоговой льготы от других близких понятий, используемых в российской налоговой системе. В качестве инструмента реализации государственной налоговой политики налоговая льгота, по мнению автора, являясь исключением из правил налогообложения, должна иметь исключительно целевой характер и предоставляться на ограниченный срок. Классифицируя налоговые льготы по объекту предоставления, автор считает, что введение льгот по объекту «доходы» должно сопровождаться законодательно установленными условиями их применения налогоплательщиками. В статье выдвигаются предложения, направленные на совершенствование мониторинга эффективности налоговых льгот. Не отрицая необходимости применения сложных математических формул оценки эффективности налоговых льгот, автор акцентирует внимание на других формах аналитической работы и прежде всего социологических обследованиях среди налогоплательщиков и налоговых органов.

Ключевые слова: налоговая льгота; теория налогообложения; Налоговый кодекс; налоговая политика; налоговые освобождения.

Tax Benefits: Theory and Practice

VLADIMIR G. PANSKOV, ScD (Economics), full professor, Financial University, Honored Economist of the Russian Federation, Class I State Advisor of the Tax Service

The paper analyzes the economic content of tax benefits. Based on the author's interpretation of this economic category the difference between tax benefits and other similar concepts used in the Russian tax system is shown. As a tool for the implementation of the government tax policy, the tax benefit, according to the author, being an exception from the rules of taxation, should be exclusively target-oriented and used for a limited time.

Classifying the tax benefits by an object of their application, the author believes that the introduction of benefits related to the «income» object must be accompanied by statutory regulations of their use by taxpayers. The paper proposes measures to improve the monitoring of the tax benefit effectiveness. Not underestimating complex mathematical formulas to evaluate the effectiveness of tax benefits, the author draws attention to other forms of analytical work, primarily, sociological surveys among taxpayers and tax authorities.

Keywords: tax benefit; theory of taxation; Tax Code; tax policy; tax exemptions.

Необходимость определения понятия «налоговая льгота»

Одной из причин недостатков российской налоговой системы является существенное отставание практики налоговых преобразований от развития теории налогообложения, без которой сложно создать действительно эффективную налоговую систему. Меры по ее совершенствованию принимаются, как правило, вслед за

происходящими в экономике и общественной жизни процессами. Поэтому на сегодняшний момент задачи финансовой науки заключаются в преодолении отставания теории от практики, теоретическом обосновании процессов, происходящих в налоговой системе страны. В частности, до настоящего времени ученые и практики не смогли прийти к согласию относительно определения многих используемых в практике

налогообложения понятий, например «налог», «сбор», «налоговая политика», «налоговое администрирование» и т.д. Несмотря на наличие большого числа научных исследований, до сих пор не найдено научного обоснования отнесения многочисленных налоговых освобождений и исключений из общих правил налогообложения к такой важнейшей экономической категории, как «налоговая льгота». Мало того, ни наука, ни практика не могут ответить на вопрос о необходимости существования любой из включенных в перечень налоговых освобождений позиции, не говоря уже об их экономической, социальной или бюджетной эффективности. Как и другой элемент налогообложения, налоговая льгота должна иметь четкое законодательно установленное определение. Многие сегодняшние проблемы российской налоговой системы объясняются тем, что до настоящего времени нет четкого разделения собственно льгот и налоговых освобождений, являющихся естественным элементом процесса налогообложения. Приведенная в ст. 56 НК РФ правовая дефиниция налоговых льгот недостаточно конкретна, вследствие чего практически невозможно вычленив из имеющегося огромного числа налоговых освобождений собственно «налоговые льготы». В условиях нарастающего бюджетного дефицита, сокращения возможностей государства бюджетными методами осуществлять экономическое регулирование данная задача выдвигается на первый план. Ввиду наличия многочисленных налоговых освобождений, сумма которых по самым скромным подсчетам «съедает» почти половину налоговых доходов федерального бюджета, администрируемых ФНС России, необходим тщательный анализ их социальной, бюджетной и экономической эффективности с целью их сохранения, отмены или уточнения условий предоставления. В последние годы российскими и зарубежными, в первую очередь украинскими, исследователями предпринимаются попытки отойти от общепризнанных, в том числе от установленных в нормативных документах, определений понятия «налоговая льгота». Но в данных определениях отсутствуют характерные признаки, благодаря которым можно было бы отделить налоговые льготы от других видов налоговых осво-

бождений. Не претендуя на истину в последней инстанции, нами сделана попытка обосновать и ввести в данную дефиницию определенные критерии, конкретизирующие отличительные черты налоговой льготы.

Налоговая льгота как целевое исключение из налоговой базы

По нашему мнению, налоговая льгота — это целевое преимущественное право, предоставленное налогоплательщику, или целевое исключение из налоговой базы и объекта налогообложения, по которым имеется возможность установить экономическую, бюджетную или социальную эффективность [1]. Вполне возможно, что данная формулировка не полностью решает имеющуюся проблему. Возможно, будут другие определения. Но в любом случае необходимо иметь в виду, что только после четкого научного определения понятия «налоговая льгота» возможен ответ на злободневные для практики вопросы о критериях и методиках расчета эффективности налоговых льгот, формах, методах и условиях их предоставления, роли и значении налоговых льгот для экономики в целом и для каждого налогоплательщика в отдельности. В противном случае в российской налоговой системе продолжится процесс бессистемной отмены одних налоговых льгот и неоправданное появление других налоговых льгот, связанных зачастую с проявлением тех или иных лоббистских интересов.

В классическом виде налоговая льгота должна предоставляться, на наш взгляд, исключительно только тем налогоплательщикам, которые не способны в силу недостаточности дохода или капитала уплачивать установленный налог в полном размере. В данном вопросе нельзя не согласиться с Е. Еременко, которая рассматривает проблему сущности налоговых льгот с позиций необходимости соблюдения принципа справедливости в налогообложении. В одной из работ она подчеркивает следующее: «исходя из требований налоговой справедливости, преимущества должны представляться налогоплательщикам с меньшей способностью к уплате налогов» [2]. Предоставление налоговых преимуществ на других основаниях должно быть исключением из правил налогообложения, а

потому налоговая льгота не может иметь неопределенный срок применения. Государство вынуждено «нарушать» им же установленные правила налогообложения, поскольку на разных этапах социально-экономического развития ему необходимо решать неотложные экономические, политические или социальные проблемы. Идеальным и достаточно эффективным финансовым инструментом для их решения являются именно налоги, поскольку с помощью налоговых льгот государство имеет возможность оперативно, не прибегая к системе перераспределения финансовых ресурсов через бюджетную систему, «вливать» дополнительные средства с целью стимулирования экономического роста, снижения социальной напряженности в обществе и т.д. В случае если налоговая льгота предоставляется в определенных целях и на оговоренный законодательно срок, она будет представлять собой исключение из правил налогообложения.

Налоговая льгота как инструмент налоговой политики

Налоговые льготы являются важнейшим инструментом реализации государственной налоговой политики. В связи с этим установление каждого вида налоговой льготы должно преследовать достижение определенных целей: подъем национальной экономики, развитие отдельных отраслей и территорий, стимулирование научных исследований, поддержка определенных групп налогоплательщиков (как физических, так и юридических лиц), благотворительность и т.д. Естественно, что любая цель должна иметь временной предел ее достижения. Отсюда следует неизбежный вывод, что налоговая льгота не может предоставляться бесконечно долго. При достижении цели ее введения она должна отменяться. В противном случае налоговая льгота становится дополнительным источником финансирования хозяйствующих субъектов или населения за счет бюджетных средств.

Достижение целей, поставленных при введении налоговой льготы, в ряде случаев становится недостаточно реалистичным, если заранее не будут обговорены и законодательно определены соответствующие требования к их

применению. В качестве примера неэффективности действия налоговой льготы можно привести относительно недавний российский опыт установления пониженной налоговой ставки налога на прибыль организаций для организаций малого бизнеса. До 2001 г. в НК РФ существовала норма, в соответствии с которой указанной категории налогоплательщиков в первые два года после государственной регистрации налог рассчитывался по ставке 0%, в течение третьего года действующая ставка снижалась вдвое, а в четвертый год — на 25%. В этих условиях малые предприятия в первые два года показывали высокую норму прибыли, которая уменьшалась по мере сокращения размера налоговой льготы. На пятый год большинство налогоплательщиков прекращали финансово-хозяйственную деятельность, перерегистрировавшись затем на этих производственных мощностях. Напрашивался вывод, что полученные за счет налоговых льгот дополнительные финансовые ресурсы использовались на цели, никак не связанные с развитием производства. И неудивительно, что данная налоговая льгота была в 2001 г. отменена. При этом льгота могла бы дать значительный экономический и социальный эффект в случае, если бы при ее установлении были законодательно определены цели и условия ее использования налогоплательщиками.

Исходя из требований налоговой справедливости, преимущества должны представляться налогоплательщикам с меньшей способностью к уплате налогов

Таким образом, на наш взгляд, при введении той или иной налоговой льготы необходимо законодательно устанавливать цель ее предоставления и предельный срок действия, а также, при необходимости, — условия, при выполнении которых льгота может быть применена налогоплательщиком. В этих условиях вполне логичным выглядит предложение о том, чтобы в НК РФ появилась отдельная глава, посвященная целям и условиям предоставления налоговых льгот. Естественно, что этому должна предшествовать

большая подготовительная работа, связанная с выделением налоговых льгот из общей массы налоговых освобождений, их классификацией по различным признакам, определением целей налоговой политики на перспективу. В этой работе можно было бы использовать опыт некоторых западных стран, например Германии, в налоговых кодексах которых имеются соответствующие главы, посвященные целям налоговых льгот и привилегий.

Классификация налоговых льгот

В теории и практике налогообложения налоговые льготы принято классифицировать по многим признакам, в том числе по цели, формам и методам предоставления. Классификация по данным признакам используется в основном в научных целях, для более глубокого познания экономической сущности и практического применения той или иной формы налогового субсидирования. На наш взгляд, практическое значение имеет классификация по признаку объекта льготирования, которая должна использоваться при введении налоговых льгот. В этом случае все налоговые льготы можно подразделить на две группы: льготы, предоставляемые в отношении доходов налогоплательщиков, и льготы, предоставляемые в отношении их расходов. Предоставление льгот в отношении доходов подразумевает уменьшение налоговых ставок, вычеты из налоговой базы, полное или частичное освобождение от налогообложения прибыли дохода или другого объекта налогообложения. В этом случае налогоплательщик, применяющий данную налоговую льготу, получает в свое распоряжение дополнительные финансовые ресурсы, которые он может использовать по своему усмотрению. Достижение цели, поставленной государством при введении льготы, целиком и полностью зависит от действий налогоплательщика. Поэтому введение налоговых льгот подобного рода должно сопровождаться законодательно установленными условиями их применения налогоплательщиками. Такими условиями могут быть, например, направление части дополнительно полученных налогоплательщиком финансовых ресурсов на инвестиции, или повышение оплаты труда сотрудников, или решение социальных проблем

коллектива и т.д. Иное дело, когда налоговые льготы устанавливаются в отношении расходов. В этом случае не требуется законодательного установления специальных условий их предоставления и использования налогоплательщиком, поскольку данная льгота действует исключительно в отношении понесенных расходов, обоюдно выгодных и государству, и налогоплательщику. Такими расходами в части налогоплательщиков-организаций могут быть, в частности, затраты на создание инвестиционного фонда в установленном размере как за счет прибыли, так и амортизационных отчислений, а в части физических лиц — произведенные за счет собственных средств расходы на образование, здравоохранение. При этом имеется реальная возможность установить конкретные сроки действия той или иной налоговой льготы.

Работа по оценке эффективности налоговых льгот

В Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 г. и на плановый период 2017 и 2018 гг. Правительство РФ предусматривает изменения в ближайшей перспективе отношения к отмене и введению новых налоговых льгот. В этом документе, в частности, предусматривается, что по мере приближения истечения установленного срока действия конкретного вида льготы, например пяти или более лет после ее введения, будет осуществляться анализ ее эффективности. И только после рассмотрения результатов такого анализа будет приниматься решение о ее возможном продлении или отмене. Положительно оценивая принятое направление совершенствования процесса введения и предоставления налоговых льгот, хотелось бы обратить внимание читателей журнала на имеющиеся проблемы, с которыми столкнутся экономические ведомства при практической реализации данной идеи. В первую очередь следовало бы рассмотреть проблему имеющегося инструментария, с помощью которого предполагается осуществлять оценку экономической, бюджетной или социальной эффективности новой (или действующей) налоговой льготы. В соответствии с поручением Правительства РФ Минэкономразвития России совместно с Мин-

фином России разработали в 2014 г. методику, с помощью которой можно было бы определять эффективность налоговых льгот для бизнеса и их пользу для бюджета. Вместе с тем, по нашему мнению, данная льгота носит формальный характер, является очень сложной в расчетах и в ее практическом применении могут возникнуть определенные сложности. Кроме того, данная методика оценки не учитывает влияния множества косвенных факторов, таких как инфляция, колебание курса валют. Вполне вероятно, что в ходе практического применения возникнет необходимость ее существенной корректировки. Одновременно с этим необходимо подчеркнуть и еще одно немаловажное обстоятельство. Создание методики, даже совершенной во всех отношениях, — это только один и даже не самый первый шаг в процессе анализа эффективности налоговых льгот. Важно сначала теоретически, а затем уже практически выделить из всего разнообразия налоговых освобождений налоговую льготу. При этом, кроме всего прочего, следует иметь в виду, что даже при наличии соответствующей методики оценка эффективности налоговых льгот — процесс достаточно сложный и длительный. Об этом свидетельствует практический опыт экономически развитых стран, осуществляющих в недалеком прошлом такую работу. Для ее успешного проведения в большинстве этих стран были созданы в составе исполнительных органов специальные структурные подразделения, основная функция которых состояла именно в оценке эффективности налоговых расходов (льгот) и подготовке предложений для правительства по отмене неэффективных льгот, упрощению отдельных из них, изменению условий предоставления других. Например, созданная в июле 2010 г. в Великобритании специальная структура — Управление по упрощению налоговой системы — проводила данную работу в несколько этапов. На первом этапе был уточнен список действующих в стране налоговых льгот. В дальнейшем исходя из разработанных критериев оценки их эффективности было осуществлено тестирование наиболее крупных налоговых льгот. На его основе правительству были представлены предложения по отмене или упрощению ряда налоговых льгот.

В Германии оценка эффективности налоговых льгот проводилась на конкурсной основе тремя исследовательскими группами по заказу федерального министерства финансов. Во Франции для оценки эффективности налоговых льгот в апреле 2010 г. был создан Комитет по оценке налоговых расходов и социальных ниш. В его состав вошли ответственные представители правительственных структур. В результате оценки 385 видов налоговых расходов были признаны эффективными 72 вида, или 18,7%, недостаточно эффективными оказались 171 и неэффективными — 42 вида налоговых расходов. Опыт ряда стран по оценке эффективности налоговых льгот показал следующее: *во-первых*, сложность и практическую невозможность выработки единых объективных критериев оценки эффективности налоговых льгот, *во-вторых*, успешная оценка их эффективности невозможна без соответствующего организационного оформления и создания специализированных структур, *в-третьих*, на успешное проведение данной работы требуется не один год.

Отмеченное выше вовсе не означает необходимости отказа от реализации аудита экономической, социальной и бюджетной эффективности налоговых льгот. По нашему убеждению, эта работа должна активно и регулярно проводиться, и в первую очередь в части уже установленных налоговых льгот. Это необходимо, в частности, потому, что государство должно постоянно осуществлять инвентаризацию всех предоставленных налогоплательщикам налоговых преимуществ, оценивать их полезность для бизнеса и общества, анализировать уровень достижения тех целей, которые ставились при введении той или иной налоговой льготы. Для успешной реализации деятельности по оценке эффективности той или иной налоговой льготы необходимо выработать соответствующие критерии оценки такой эффективности. Но, прежде этого, исходя из зарубежного опыта проведения данной работы можно было бы предположить, что до начала и в ходе этой работы аналитики должны найти ответы на следующие вопросы:

- каковы вероятные экономические, социальные и политические последствия отмены или изменения каждой из действующей налоговой льготы;

- имеются ли свидетельства того, что налогоплательщики знают о существовании данной налоговой льготы и готовы ею воспользоваться;
- каковы административные издержки, связанные с получением соответствующей налоговой льготы, а также сложность ее получения;
- каков уровень влияния действующих льгот на поведение налогоплательщиков;
- сохранили ли силу те политические, экономические и социальные обоснования, которые приводились в свое время при введении данной конкретной льготы;
- достаточно ли оптимально использование соответствующего вида льготы в современных условиях для достижения той же цели при наличии у государства других форм вмешательства в экономику?

На многие из этих вопросов не сможет ответить ни одна, даже самая совершенная методика. Поэтому, не отрицая возможность и необходимость применения сложных математических формул оценки эффективности налоговых льгот, следует подчеркнуть целесообразность использования и других форм осуществления данной аналитической работы. Речь идет о социологических обследованиях среди налогоплательщиков и налоговых органов по каждой из наиболее крупной в фискальном отношении налоговой льготе в различных секторах российской экономики.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что качественная работа по мониторингу эффективности налоговых льгот невозможна без установления конкретных ответственных исполнителей. Действительно, какое российское ведомство в настоящее время без специального выборочного анализа может с полным основанием ответить на вопрос: на сколько экономически или социально эффективен тот или иной вид налогового освобождения, достигнута цель его предоставления? Ответ на данный вопрос достаточно ясен: сегодня министерства и ведомства осведомлены о размерах и направлениях использования средств, полученных напрямую из соответствующего бюджета. Но даже в части этих средств они вряд ли ответят на вопрос о результатах их использования,

поскольку практическое формирование бюджетов на программно-целевой основе только-только началось. Что же можно говорить в этих условиях о результативности средств, дополнительно выделяемых государством на реализацию проводимой соответствующими ведомствами экономической или социальной политики опосредованно, через предоставление организациям и населению налоговых льгот? Они практически не владеют информацией об этих ресурсах, не говоря уже об эффективности их использования. На наш взгляд, соответствующие виды налоговых льгот следовало бы «закрепить» за профильными министерствами, возложив на них задачу постоянного мониторинга налоговых льгот в целях определения обоснованности введения новых льгот, отмены или уточнения условий предоставления действующих льгот. Вполне естественно, что, например, Минсельхоз России мог бы осуществлять мониторинг налоговых льгот, предоставленных налогоплательщикам, занимающимся производством и переработкой сельскохозяйственной продукции. На Минтруд России можно было бы возложить мониторинг налоговых льгот социальной направленности, на Минпромторг России — все налоговые преференции, связанные со стимулированием инвестиций и инноваций и т.д. Особая роль в мониторинге и аудите эффективности налоговых льгот принадлежит Счетной палате Российской Федерации, основной обязанностью которой в части контроля доходов согласно закону об этом органе является аудит эффективности налоговых льгот. Вместе с тем в настоящее время в связи с неопределенностью в определении понятия «налоговая льгота» Счетная палата Российской Федерации испытывает определенные сложности в проверках эффективности получаемых конкретными налогоплательщиками средств через налоговые механизмы. Общеизвестно, что предоставление налоговой льготы призвано дать соответствующий эффект как для общества в целом, так и для конкретного налогоплательщика. Поэтому важным аспектом проведения мониторинга эффективности налоговых льгот является его осуществление не только в целом по экономике, но и с учетом влияния предоставленного государством налогового преимущества на поведение

конкретного налогоплательщика. И здесь возникает одна достаточно серьезная проблема — возможность получения и обобщения соответствующих данных, которые в настоящее время составляют налоговую тайну. В нашей стране положения о налоговой тайне регулируются ст. 102 НК РФ, в соответствии с которой к ней относятся любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением отдельных, жестко оговоренных данных. В перечень таких исключений сведения об используемых налогоплательщиком налоговых льготах не попали. К тому же из смысла данной статьи НК РФ вытекает, что ни министерства, ни Счетная палата Российской Федерации не могут не только разглашать, но и получать данные о суммах и количестве используемых налогоплательщиком налоговых льгот. Между тем во многих странах действует законодательно закрепленный институт налоговой публичности, согласно которому установлена возможность публикации определенных налоговых сведений по конкретному налогоплательщику. Перечень подобных сведений устанавливается законодательно и

носит закрытый характер. Тем самым достигается соблюдение прав контроля за исполнением налогоплательщиками налоговой повинности. На наш взгляд, назрела необходимость исключить из состава сведений, составляющих налоговую тайну, данные о размере используемых налогоплательщиками льгот и преференций по каждому основанию, обязав их публиковать.

Выводы

На основании вышеизложенного можно сделать следующие выводы.

1. Необходимо установить четкое определение понятия «налоговая льгота».
2. Налоговая льгота на постоянной основе должна предоставляться только налогоплательщикам, не способным уплачивать налог в полном размере. Всем остальным налогоплательщикам льгота должна предоставляться на конкретную цель и срок.
3. При предоставлении налоговой льготы по объекту «доходы» следует устанавливать конкретные условия ее использования налогоплательщиками.
4. Для качественного проведения аудита эффективности налоговых льгот следует определять ответственных исполнителей.

Литература

1. Пансков В.Г. О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота» // Финансы и кредит. 2014. № 4 (580). С. 48–52.
2. Еременко Е.А. Специальные налоговые режимы и концепция справедливости налогообложения // Финансы. 2015. № 9. С. 76–79.
3. Финансовые и денежно-кредитные методы регулирования экономики. Теория и практика / под ред. М.А. Абрамовой, Л.И. Гончаренко, Е.В. Маркиной. М.: Юрайт, 2014. 551 с.
4. Налоговые и таможенные инструменты регулирования инновационной деятельности: монография / под ред. Л.И. Гончаренко и М.Р. Пинской. М.: Дашков и К°, 2014. 224 с.

References

1. Pankov V.G. Some theoretical aspects of the content of the concept tax privilege [O nekotoryh teoreticheskikh aspektah sodержaniya ponjatija «nalogovaja l'gota]. *Finance and credit*, 2014, No. 4 (580), pp. 48–52.
2. Eremenko E.A. Special tax treatments and the concept of tax equity [Special'nye nalogovye rezhimy i koncepcija spravedlivosti nalogoblozhenija]. *Finance*, 2015, No. 9, pp. 76–79.
3. Financial and monetary methods of economic regulation. Theory and practice / edited by Abramova M.A., Goncharenko L.I., Markina E.V. Moscow: Yurait, 2014. 551 p.
4. Tax and customs regulation of innovation activity: monograph / edited by L.I. Goncharenko and M.R. Pinsky. Moscow: Dashkov and C°, 2014. 224 p.