

§1 ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Балаева Д. А., Дзарасова А. К.

АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ КАК ЭЛЕМЕНТА НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА

Аннотация. Предметом исследования является анализ применения налоговых льгот как элемента налогового механизма. Объектом исследования является анализ результативности применения налоговых льгот. Авторами раскрываются различные аспекты действия механизма налоговых льгот и выявляется их влияние как на положение налогоплательщика, так и на величину налоговых доходов бюджетов всех уровней. Авторами обосновывается взвешенный подход к применению данного инструмента налоговой политики, так как по их мнению в нем заложена потенциальная возможность получения налогоплательщиком неоправданной налоговой выгоды и нарушения условий конкуренции. Методология исследования представлена системным подходом, с применением математических и статистических методов. Исследование результативности применения налоговых льгот как элемента налогового механизма основывается на эмпирическо - теоретических методах. Основными выводами проведенного исследования являются предложенные позиции автора относительно сущности налоговых льгот, в соответствии с которыми они должны быть ясными и понятными для налогоплательщиков, что должно исключать и не допускать неоднозначного их толкования. По мнению автора, непроработанность механизмов отдельных льгот способствует их неэффективному использованию. Особым вкладом в исследование темы является проведенный анализ результативности применения налоговых льгот как элемента налогового механизма.

Ключевые слова: налоговые льготы, анализ результативности, критерии эффективности, динамика применения, критерии оценки, налоговые поступления, стимулирующее значение, налоговые расходы, налоговая отчетность, принципы налогообложения.

Review. The subject of this study is the analysis of the use of tax incentives as part of taxation mechanism. The object of the research is the analysis of the effectiveness of tax incentives. The authors of the article describe

different aspects of the mechanism of tax benefits and the influence of such mechanism on both a taxpayer and tax revenues into the budgets of all levels. The authors demonstrate that it is necessary to apply a balanced approach when using this tool of taxation policy. According to the authors, this tool can be used by a taxpayer to benefit from using unjustified benefits and to violate competitive conditions. The research methodology is based on the systems approach and mathematical and statistical methods. The research of the effectiveness of tax incentives as part of taxation mechanism is based on empirical and theoretical methods. The main conclusion of the research is the author's position about the nature of tax benefits, in accordance with which they should be clear and understandable for taxpayers to avoid and prevent ambiguous interpretation. According to the author, defective mechanisms for granting particular tax benefits lead to their inefficient use. Special contribution to the research theme is the analysis of the effectiveness of tax incentives as part of taxation mechanism.

Keywords: *tax expenditures, tax incentives, analysis of effectiveness, performance criteria, implementation progress, evaluation criteria, tax report, tax revenues, stimulating value, principles of taxation*

На этапе формирования российской налоговой системы в условиях построения рыночной экономики действовало значительное число льгот, которые, как правило, использовались для легальной минимизации налогов, а не в качестве стимула дальнейшего развития. Взять, к примеру, налоговые льготы по налогу на прибыль для организаций, использующих труд инвалидов, в результате которых организации фиктивно нанимали инвалидов (в реальности не участвующих в производственном процессе), чтобы минимизировать налоговые выплаты. Многочисленность подобных налоговых льгот привела к злоупотреблению ими, неоправданному уменьшению налоговых баз, нарушению равных условий конкуренции среди хозяйствующих субъектов. [4]

Принятие и поэтапное введение второй части Налогового кодекса РФ, напротив, сопровождалось резким сокращением налоговых льгот, вплоть до их отмены, что также не лучшим образом повлияло на развитие экономики. Так, в результате отмены инвестиционной льготы снизился стимул использования прибыли как источника финансирования инвестиций. Недостаточное же количество налоговых льгот способствовало активизации деятельности по незаконному уменьшению налоговых обязательств и уклонению от их уплаты.

Очевидно, что просто вводить те или иные льготы недостаточно, необходимо исследовать их эффективность для изменения ситуации к лучшему. Поэтому прежде чем вводить новые льготы, нужно запустить механизм оценки эффективности уже утвержденных и постоянно проводить их мониторинг. [5]

Прежде всего, налоговые льготы должны быть ясными и понятными для налогопла-

тельщиков и не допускать неоднозначного их толкования. Непроработанность механизмов отдельных льгот способствует их неэффективному использованию. Например, компания ради небольшой налоговой выгоды отдельно не ведёт учёт облагаемых и не облагаемых операций, в силу того, что экономия от льготы, не превышает затрат бухгалтерии на её применение. В то же время в контексте имеющегося в НК РФ определения к числу льгот причислены налоговые освобождения и преференции. В связи с этим представляется разграничить льготы на связанные и не связанные с общими принципами налогообложения.

В 2011 году объем стимулирующих механизмов, связанных с общими принципами налогообложения, составил 69,5%, в то время как «настоящих» льгот – только 30,5%. К 2012 году ситуация практически не изменилась и это соотношение составило 65,5% и 34,5%. [6]

Рассматривая льготы, не связанные с общими принципами налогообложения, нужно учитывать и альтернативные мнения. Для обозначения упущенной налоговой выгоды в случае применения налоговых вычетов, льгот, пониженных налоговых ставок, отсрочек платежа и других льгот и преференций используется понятие налогового расхода. Очевидно, что предоставление такого вида льгот, хотя и не влечёт прямого расходования бюджетных средств, но всё же оборачивается сокращением доходов бюджетной системы.

В России проведение мониторинга льгот возможно только на основе статистической налоговой отчётности Федеральной налоговой службы. Так по данным статистической налоговой отчётности, в 2012 году общее количество налоговых льгот, возможных к оценке, составля-

ло 184, а в 2014 году – уже более 200. Следует отметить, что до 2011 года налоговая отчетность по налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц, земельному и транспортному налогам позволяла проводить оценку льгот только по укрупненным группам. В целях систематизации льгот по указанным налогам налоговая отчетность с 2011 года была детализована по видам льгот, что привело к определенному увеличению количества тех льгот, которые возможно оценивать.

Кроме того, нужно учитывать наличие ряда льгот, которые не находят отражения в статистической налоговой отчетности по тем или

иным причинам. Например, льготы по налогу на доходы физических лиц носят социальный характер, и предусматривает поддержку отдельных категорий физических лиц, в связи с чем рассматривать их в целях оптимизации нецелесообразно. В итоге количество льгот, не связанных с общими принципами налогообложения, которые можно оценивать и рассматривать в качестве налоговых расходов бюджетной системы, составило более 200. Из них больше всего составили в 2014 году льготы по налогу на прибыль организаций – 36% (рис. 1, а), хотя в суммарном выражении наибольший удельный вес занимает налог на добавленную стоимость – 30% (рис 1, б).

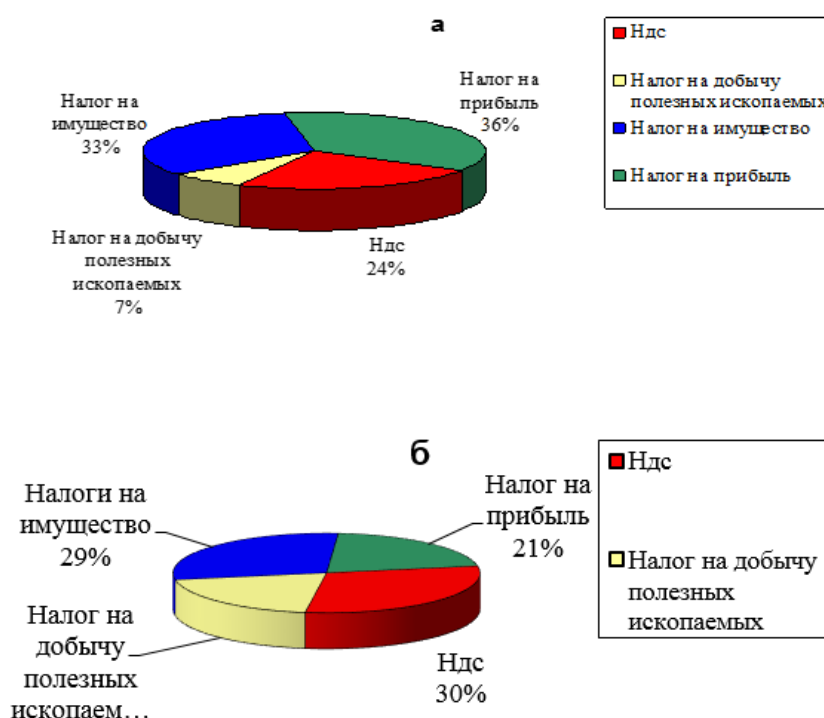


Рисунок 1. Структура льгот по основным налогам в 2014 году: а) в количественном выражении; б) в стоимостном выражении [7]

По данным статистической налоговой отчетности, налоговые расходы бюджетной системы Российской Федерации из-за применения налоговых льгот возросли с 1295 млрд. руб. в 2013 году до 1456 млрд. руб. в 2014 году и достигли 3% ВВП.

Для более полного изучения налоговых льгот необходимо провести анализ динамики предоставленных налоговых льгот по основным видам налогов. В таблице 1 представлены данные о налоговых льготах по основным видам налогов за три года.

Как видно из таблицы 1, общая сумма налоговых расходов бюджетной системы из-за при-

менения налоговых льгот по основным видам налогов в 2014 году возросла по сравнению с 2012 годом на 161 млрд. руб.

На льготы по НДС приходится 420 млрд. руб. в 2014 году, что на 31 млрд. руб. больше, чем в 2013 году, налогам на имущество – 396 млрд. руб., что на 16 млрд. руб. больше, чем в 2013 году, налогу на прибыль и налогу на добычу полезных ископаемых – по 320 млрд. руб. По общим показателям темп роста составил 112,4%. Налоговые расходы бюджетной системы Российской Федерации из-за применения налоговых льгот возросли с 1295 млрд. руб. в 2013 году до 1456 млрд. руб. в 2014 году и достигли 3% ВВП.

Таблица 1. Динамика предоставленных налоговых льгот по основным видам налогов за 2012–2014 годы. (млрд. руб.)

Наименование	2012 год	2013 год		2014 год		Темпы роста, %
	сумма	сумма	изменение	сумма	изменение	
Всего	1063	1295	232	1456	161	112,4
Налог на прибыль	178	263	85	320	57	121,6
НДПИ	176	263	87	320	57	104,2
Налог на имущество	367	380	13	396	16	107,9
НДС	342	389	47	420	31	112,4

Для более наглядного изображения составим диаграмму (Рисунок 2).

По итогам 2014 года основные налоговые расходы бюджетов были направлены на стимулирование инвестиционной и инновационной деятельности – 491,4 млрд.руб. и 17 млрд.руб. соответственно, а также на отраслевое развитие – 297,7 млрд. руб. Среди льгот, направленных на стимулирование инвестиционной деятельности, особое место занимает ускоренная амортизация (112 млрд. руб. приходится на неё), которая призвана содействовать ускорению процесса обновления активной части основных производственных фондов.

По данным статистической налоговой отчетности, с введением амортизационной премии по налогу на прибыль в размере 10 и 30% сумма выпадающих доходов бюджета (а соответственно, и высвобождающихся средств организации) увеличилась почти в 10 раз (с 13 млрд.руб. в 2006 году до 138 млрд. руб. в 2014 году). К 2014 году отмечен и рост количества налогоплательщиков, применивших данный стимулирующий механизм, почти на 30%. Эти цифры свидетельствуют о востребованности данного механизма. [8] В качестве примера востребованной льготы, стимулирующей инновационную деятельность организаций, можно привести освобождение от НДС

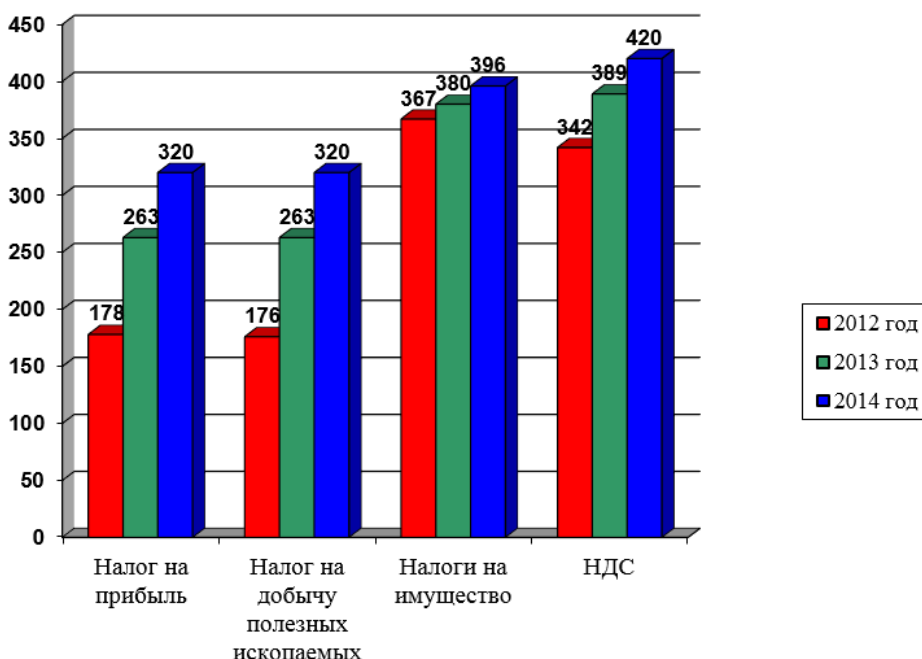


Рисунок 2. Динамика предоставленных налоговых льгот по основным видам налогов за 2012–2014 год

операций по реализации исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. По указанному механизму размер выпадающих доходов бюджета за 2012-2014 год увеличился более чем в 2 раза (с 6 млрд. до 12,3 млрд. руб.).

В настоящее время оценить эффективность применения налоговых льгот в полном объеме не представляется возможным, поскольку отсутствует механизм, а также критерии и показатели такой оценки. Но работа в этом направ-

лении активно ведётся. Однако, на наш взгляд, самым главным, если не единственным, критерием эффективности налоговых льгот является их востребованность. [9] В деле оптимизации налоговых льгот и изъятий уже намечены первые шаги. Планируется отмена льгот по региональным и местным налогам, и прежде всего по налогу на имущество организаций в отношении железнодорожных путей общественного пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, путем поэтапного (в течение 7 лет) повышения ставок с 0,4% в 2013 году до 2,2% с 2019 года. Но, по нашему мнению,

к оптимизации налоговых льгот нужно подходить с высокой степенью осторожности и целесообразности. Так, отмена льготы на имущество для организаций в части железнодорожных путей общего пользования, может привести к удорожанию тарифов на услуги железнодорожных перевозок. Кроме того, постепенно будут отменяться налоговые льготы, установленные на федеральном уровне, применение которых приводит к недополучению доходов региональными и местными бюджетами. Если же введение льготы на федеральном уровне будет признано целесообразным, должен быть продуман механизм компенсации выпадающих доходов этих бюджетов.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Агузарова Ф. С., Балаева Д. А. Проблемы и пути оптимизации налоговой системы России. Вестник Северо–Осетинского государственного университета имени Коста Левановича Хетагурова. 2008. – Т. 3. – С. 72–77.
2. Агузарова Л. А. Социальная политика депрессивных территорий в условиях модернизации экономики: стратегии и инструменты // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2013. № 54 (6).
3. Балаева Д. А., Агузарова Ф. С., Дзодзиков М. Р. Актуальные проблемы налогообложения и основные пути их решения. Вестник Северо–Осетинского государственного университета имени Коста Левановича Хетагурова. 2008. Т. 4. С. 115–118.
4. Балаева Д. А., Моргоева А. Х. Налоговое администрирование: взгляд в будущее. Налоги и налогообложение. 2014. № 2. с. 174–183.
5. Балаева Д. А. Экономическое развитие региона: современный аспект (на примере Республики Северная Осетия-Алания). Право и инвестиции. 2013. №3–4. с. 26–28.
6. <http://www.minfin.ru>
7. <http://www.nalog.ru>
8. Украинцева А. И. Понятие налогового контроля в российском праве. // Административное и муниципальное право. – 2011. – 8. – С. 62–75.
9. Dzagoeva M. R., Aguzarova F. S., Tokaeva S. K. Theoretical and practical aspects of deferred taxes in in IFRS////MiddleEastJournalofScientifiResearch/ 2013. – Т. 17 №3. – С. 315–320.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Aguzarova F. S., Balaeva D. A. Problemy i puti optimizatsii nalogovoi sistemy Rossii. Vestnik Severo–Osetinskogo gosudarstvennogo universiteta imeni Kosta Levanovicha Khetagurova. 2008. – Т. 3. – С. 72–77.
2. Aguzarova L. A. Sotsial'naya politika depressivnykh territorii v usloviyakh modernizatsii ekonomiki: strategii i instrumenty // Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchnyi zhurnal. 2013. № 54 (6).
3. Balaeva D. A., Aguzarova F. S., Dzodzikov M. R. Aktual'nye problemy nalogooblozheniya i osnovnye puti ikh resheniya. Vestnik Severo-Osetinskogo gosudarstvennogo universiteta imeni Kosta Levanovicha Khetagurova. 2008. – Т. 4. – С. 115–118.
4. Balaeva D. A., Morgoeva A. Kh. Nalogovoe administrirovanie: vzglyad v budushchee. Nalogi i nalogooblozhenie. 2014. – № 2. – с. 174–183.
5. Balaeva D. A. Ekonomicheskoe razvitie regiona: sovremennyy aspekt (na primere Respubliki Severnaya Osetiya-Alaniya). Pravo i investitsii. 2013. №3–4. с. 26–28.

6. <http://www.minfin.ru>
7. <http://www.nalog.ru>
8. Ukraintseva A. I. Ponyatie nalogovogo kontrolya v rossiiskom prave. // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. – 2011. – 8. – С. 62–75.
9. Dzagoeva M. R., Aguzarova F. S., Tokaeva S. K. Theoretical and practical aspects of deferred taxes in in IFRS////MiddleEastJournalofScientifiResearch/ 2013. – Т. 17 № 3. – S. 315–320.