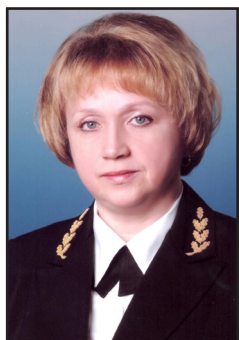




Методологические подходы к сущности отраслевых налоговых льгот



Елена ЛАВРЕНТЬЕВА

Elena A. LAVRENTIEVA

Methodological Approaches to the Nature of Sectoral Tax Benefits

(текст статьи на англ. яз. – English text of the article – p. 12)

Рассмотрены сложившиеся научные подходы, обоснована взаимосвязь ключевых принципов налогообложения и отраслевых налоговых льгот. Обоснована важность данной проблемы для транспортной отрасли. Предложено авторское толкование сущности понятия «отраслевые налоговые льготы», дана оценка регулирующей функции налогов и их роли как одной из форм бюджетных расходов. Обоснован уровневый подход к правовому регулированию отраслевых налоговых льгот, показаны теоретические основы классификации исследуемого понятия, критерии при выборе отраслей и видов предпринимательской деятельности, для которых целесообразно установить льготы в налогообложении. Представлен общий алгоритм расчёта финансово-экономических последствий применения отраслевых налоговых льгот.

Ключевые слова: транспорт, льгота, налог, теория, методология, понятия, сущность отраслевой льготы, классификация, эффективность, алгоритм расчёта последствий.

Лаврентьева Елена Александровна — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой налогообложения и бухгалтерского учета Государственного университета морского и речного флота им. адмирала С. О. Макарова, Санкт-Петербург, Россия.

Отраслевые налоговые льготы как в теоретической, так и практической области недостаточно изучены экономической наукой. Возможность и целесообразность их применения остаются актуальной темой, вызывающей активную дискуссию в профессиональной среде, что особенно важно в современных сложных условиях наполнения бюджета государства. Совершенно очевидно, что механическое введение каких-либо льгот сразу не изменит экономическую ситуацию в стране к лучшему. Необходимо учитывать целесообразность существующих и вновь вводимых налоговых льгот, обеспечивая согласование интересов государства и отраслевого бизнеса. Это тем более касается и транспорта, деятельность которого оказывает интеграционное влияние на результативность реального сектора экономики.

Транспорт как системообразующий элемент экономической жизни, генератор инвестиционного и инновационного спроса на продукцию во многом является определяющим фактором формирования конкурентоспособности национальной экономики, важной «точкой роста». Среди современных вызовов, влияющих на его развитие, особое место занимает налогообложение, которое

должно способствовать предпринимательской активности в сфере транспортных услуг. Поэтому регулирование налоговой нагрузки предприятий транспорта посредством отраслевых налоговых льгот призвано не только улучшать инвестиционный климат отрасли, но и создавать условия для экономического роста транспортных предприятий и их партнеров.

ВОПРОС ОСТАЁТСЯ ОТКРЫТЫМ

Установление отраслевых налоговых льгот прошло сложный путь развития и в аспекте рыночных отношений его можно разделить на три периода:

- первый (1991—1995 гг.) отличался большим количеством отраслевых налоговых льгот и широкими правами субъектов РФ по их инициированию;
- во втором периоде (1995—2001 гг.) индивидуальные льготы сокращаются, и местные органы власти получили право устанавливать их лишь для отдельных категорий налогоплательщиков;
- третий период (с 2001 года по настоящее время) характеризуется ужесточением государственной налоговой политики в области установления и применения налоговых льгот, в том числе и отраслевых. Однако и сейчас налоговая система Российской Федерации включает около 200 различных льгот и преференций.

В каждом периоде наблюдалось широкое и заинтересованное обсуждение эффективности применения налоговых льгот и преференций, включая и отраслевые. Одни участники дискуссий настаивали на их полной отмене, другие — на необходимости мониторинга и обосновании смысла их применения с учетом возможности увеличения налоговых поступлений в бюджет.

По оценке некоторых экспертов, отмена существующих налоговых льгот может привести к росту ВВП почти на 4%, другие оценивают потери бюджета от предоставления налоговых льгот в 100—160 млрд руб. в год [1].

При этом не исследован достаточно глубоко мультипликативный эффект от их наличия в конкретной отрасли, смежных видах деятельности и экономике государства. И очень важно знать баланс между фискальными интересами государства и стратегическими целями отраслевого и совокупного для общества экономического роста.

Обоснование сущности и целесообразности применения отраслевого льготирования в области налогообложения представляет сложную, многоцелевую и многофакторную задачу, решение которой должно базироваться на серьезных научных исследованиях и анализе достигнутых результатов.

В этом ряду заслуживают внимания многие известные труды. Теоретическим и практическим аспектам отраслевых налоговых льгот посвящены, в частности, работы И. А. Майбурова, Т. Е. Гвардиани, Ю. Б. Иванова, Н. А. Соловьевой, М. В. Сенцовой и других ученых. У исследователей проблем налогообложения, признаем, сложилось неоднозначное отношение к роли и целесообразности использования отраслевых налоговых льгот в условиях рыночного реформирования. Мнения ученых условно можно разделить на два направления. Одни считают, что налоговые льготы для отдельных видов экономической деятельности деформируют налоговую политику государства [2]. Вторые отмечают, что в грамотно построенной налоговой политике налоговые льготы являются важной составляющей [3—6, 8, 9].

Однако и те, и другие признают, что успешное развитие отраслей экономики во многом зависит от умения обосновать и оценить влияние различных форм льготного регулирования на степень и уровень активности предпринимательской деятельности. Применение отраслевых налоговых льгот предполагает быть одним из способов стимулирования приоритетных направлений экономического развития государства. Целесообразно применять льготы в тех отраслях, ускоренное развитие которых необходимо на определенном этапе развития в зависимости от проводимой политики в области экономики, науки, социальной сфере и т.д.

Например, освобождение от уплаты НДС услуг по перевозке пассажиров по единым тарифам при предоставлении всех установленных льгот транспортом общего пользования, а также морским, речным, железнодорожным и автомобильным в пригородном сообщении имеет очевидную социальную направленность и потому должно оцениваться с учетом всех рисков и опосредованных эффектов ближнего и дальнего действия.

Отраслевые налоговые льготы позволяют, с одной стороны, сдерживать слишком вы-





сокие темпы развития определенных отраслей, с другой — поддерживать те отрасли, которые в силу объективных причин находятся на спаде или по характеру своему неконкурентны.

Транспорт не является стагнирующей отраслью, однако высокая фондоёмкость определила необходимость не допустить двойного налогообложения транспортных средств — по налогу на имущество организаций и транспортному налогу. В транспортном налоге из объекта налогообложения выведены пассажирские, грузовые морские, речные и воздушные суда организаций, основным видом деятельности которых заявлены пассажирские и грузовые перевозки.

Анализируя основополагающие принципы налогообложения, следует позиционировать в них характеристики отраслевых налоговых льгот (о.н.л.), что представлено в таблице 1.

СУТЬ И СЛОВО

С понятийной точки зрения можно предложить определение отраслевых налоговых льгот как разновидности налоговых льгот, доминирующим следствием действия которых является предоставление преимуществ, состоящих в облегчении налогового бремени для какой-либо отрасли или профильного вида экономической деятельности.

При этом стоит напомнить, что в налоговом законодательстве наблюдается терминологическая замена определенных понятий при сохранении сути экономических действий. К примеру, сокращение налоговой базы, применение различных налоговых ставок, вычетов и скидок не признаются льготами, но они имеют тем не менее регулирующую направленность для решения стимулирующих, инвестиционных, социальных и других задач.

Так, налоговую базу по налогу на прибыль организаций сокращают: учет дополнительных расходов на страхование судов и ответственности за причинение вреда; расходы на питание экипажей морских, речных и воздушных судов; невключение в состав доходов и расходов результатов деятельности судов, зарегистрированных в Российском морском реестре судов и т.д.

Применение ставки «0%» по НДС практически выводит из налогообложения оказание транспортных услуг по перевозке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта,

или ввозу товаров на территорию РФ, а также по перевозке товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита.

Налоговые вычеты по НДС при приобретении транспортных средств, топлива и горюче-смазочных материалов, услуг связи, агентов и брокеров, аренде судов и иных основных средств снижают размер уплачиваемого налога.

Установление рыночных тарифов с учетом скидок, вызванных сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на транспортные услуги, сокращает налоговую базу и, следовательно, величину уплачиваемых налогов [4, 5].

Таким образом, учитывая, что в налоговом законодательстве параллельно существуют разные понятия, устанавливающие определенные преимущества для налогоплательщиков, требуется привести в соответствие их формы и содержание, разграничить похожие явления, выделить из общего массива отраслевые налоговые льготы.

Отраслевое налоговое льготирование как форма практической реализации регулирующей функции налогов предполагает целенаправленное воздействие государства на все стадии процесса расширенного воспроизводства с целью стимулирования (в отдельных случаях — сдерживания) предпринимательской, инвестиционной и трудовой активности, ускоренного накопления капитала в наиболее приоритетных отраслях экономики, совершенствования их территориальной структуры, создания новых инфраструктурных объектов, привлечения иностранных инвестиций для перспективных разработок, обновления отраслевых основных средств и т.д.

Кроме того, посредством отраслевых налоговых льгот как активного участника перераспределительных процессов оказывается целенаправленное влияние на деятельность крупного, среднего и малого отраслевого бизнеса в реальном секторе экономики. Например, был период, когда для организаций водного транспорта, зарегистрированных в Ленинградской области, действовала 50% скидка к ставке по налогу на имущество организаций. Это существенно активизировало деятельность этого вида транспорта и, как следствие, увеличило налоговые поступления в бюджет региона.

Таблица 1

Взаимосвязь принципов налогообложения и отраслевых налоговых льгот

Экономические принципы
<u>Принцип справедливости и эффективности.</u> О.н.л., являясь инструментом эффективной налоговой политики, позволяет обеспечить взимание налогов соразмерно значимости, состоянию соответствующей отрасли и стимулировать ее экономический рост, так как чрезмерное налогообложение не способствует развитию определенного вида экономической деятельности. При этом обоснование предоставления таких льгот базируется на приоритетных целях отраслевого развития экономики государства.
<u>Принцип равенства и всеобщности.</u> При применении о.н.л. все отраслевые налогоплательщики должны рассматриваться налоговым законодательством одинаково.
<u>Принцип соразмерности и экономической сбалансированности интересов налогоплательщиков и государства.</u> При установлении о.н.л. должны учитываться экономические последствия как для доходной части бюджета, так и перспективного развития отраслевых хозяйствующих субъектов.
<u>Принцип множественности.</u> О.н.л. в составе налоговой системы на основе дифференциации обеспечивает оптимальное перераспределение налогов по плательщикам.
Организационные принципы
<u>Принцип универсальности.</u> О.н.л. должна применяться в отрасли вне зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы предприятия, субъекта налогообложения или иной принадлежности.
<u>Принцип распределения налогов по уровням власти.</u> Каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения и отмены о.н.л.
<u>Принцип единства налоговой системы.</u> О.н.л. не должны нарушать единое экономическое пространство и налоговую систему страны, ограничивать свободное перемещение товаров, работ и услуг.
<u>Принцип эффективности налогового администрирования.</u> Административные издержки по контролю за о.н.л. должны быть минимальными.
<u>Принцип гласности и определенности.</u> Обязательность информирования налогоплательщиков о порядке и определенности в едином толковании применения о.н.л.
Юридические принципы
<u>Принцип законодательной формы установления налога.</u> Необходима жесткая централизация установления о.н.л. со стороны государства на базе налогового законодательства.
<u>Принцип истолкования всех неясностей в налоговом законодательстве в пользу налогоплательщика.</u> Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности налогового законодательства в отношении о.н.л. толкуются в пользу налогоплательщика.

Отраслевые налоговые льготы можно рассматривать и в качестве одной из форм бюджетных расходов. Исходя из этого, а также учитывая принципы межбюджетных отношений, есть смысл посодействовать тому, чтобы субъекты РФ и органы местного самоуправления имели право устанавливать льготы в части налогов, поступающих в их бюджеты, при условии отсутствия дотаций на выравнивание уровня их бюджетной обеспеченности. При этом следует предусмотреть единый порядок предоставления отраслевых налоговых льгот при условии законодательного регулирования компенсационных мероприятий, направленных на восполнение соответствующих потерь, которые могут выражаться как в дополнительных расходах, так и недополученных доходах бюджета.

ОБОСНОВАННОЕ ПРАВО

Введение и использование отраслевых налоговых льгот должно сопровождаться

обоснованием их необходимости и эффективности. Важно учитывать, что предоставление таких льгот имеет не только прямой эффект, выражающийся в сокращении налоговых доходов бюджета, но и косвенные эффекты, которые являются более сложными и не всегда сводятся к потерям для общества, поскольку поведение налогоплательщиков может затронуть сферу действия других мер налоговой политики. Реализация определенной льготы становится частью комплекса мер для достижения целей социально-экономической политики и призвана обеспечивать мультипликативный эффект за счёт развития разных отраслей и экономики в целом.

В оценке эффективности применения отраслевых налоговых льгот проявляются определенные закономерности. С одной стороны, положительный результат достигается в стратегических целях отраслевого развития реального сектора экономики, разумного выравнивания экономического



положения отдельных отраслей. С другой стороны, негативные последствия могут проявиться в том, что исключительность отдельных отраслей нарушает нейтральность налогообложения и создает условия для нестабильности макроэкономического равновесия. Потери доходов бюджета в связи с использованием налогового льготирования отрасли могут не компенсироваться выгодами для общества, создаваемыми данными льготами. Это может объясняться недостаточной адресностью, искажениями при их применении, отступлением от основных качественных характеристик налоговой системы, усложнением налогового администрирования и процедур исполнения требований налогового законодательства, возникновением стимулов для злоупотреблений в налоговой сфере.

Правовое *регулирование отраслевых налоговых льгот* осуществляется на двух уровнях:

первый — законы, закрепляющие принципиальные налоговые исключения для определенных отраслей;

второй — отраслевые нормативные акты, разработанные в соответствии с действующими нормами налогового законодательства и направленные на осуществление тактических целей по отношению к конкретным субъектам и решающие более узкие отраслевые задачи.

Инструментарий отраслевого льготного налогообложения проявляется в различных формах, которые могут быть объединены в три укрупненных теоретических подхода:

- формы, являющиеся по названию и сущности налоговыми льготами;
- формы, являющиеся в сущности налоговыми льготами, но так не названы, хотя схожи с ними по своему правовому регулированию;
- формы, являющиеся налоговыми льготами только по совпадению сущности.

Отраслевое налоговое льготирование может реализоваться посредством освобождения от уплаты налога:

- на определенный срок, при этом налоговая обязанность уплаты налога остается;
- в полном или частичном объеме.

С учетом специфики отрасли есть возможность использовать укрупненную классификацию льгот по принципу направленности воздействия: производственные, технологические, географические, социальные.

Все перечисленные группы осуществляют регулирование различных аспектов функционирования и развития отраслевых хозяйствующих субъектов и включают дифференциацию налоговых льгот по основным признакам в зависимости от:

- субъектов права: для юридических и физических лиц;
- продолжительности действия: постоянные и временные;
- объема: основные и дополнительные;
- целевой направленности: социально ориентированного и стимулирующего характера.

Правомерно выделить следующие подвиды отраслевых налоговых льгот: отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит; выведение из числа налогоплательщиков; в части объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления налога, а также порядка и сроков уплаты налога.

РАСЧЁТ ПОСЛЕДСТВИЙ

Статистические показатели развития видов предпринимательской деятельности и экспертные исследования позволяют выявить отрасли, нуждающиеся в той или иной льготе. При этом льготы могут устанавливаться поэтапно, долгосрочно, на короткий период в зависимости от специфики отрасли и траектории роста ее экономических показателей.

При выборе отраслей и видов предпринимательской деятельности, для которых целесообразно установить льготы, имеет смысл опираться на следующие критерии:

- уровень развития отрасли стабильно крайне низок за последние 3–5 лет;
- продукция или услуги отрасли востребованы, но не представлены на отечественном рынке, или уступают импортным аналогам по качеству;
- существенная доля инфраструктуры отрасли (свыше 80%) устарела с позиций технико-технологических и физического износа;
- отрасль перспективна как экспортер продукции на мировой рынок;
- поддержка отрасли решает социальные проблемы региона;
- снижение налоговой нагрузки существенно не повлияет на общие доходы бюджета.

та, так как налоговые поступления отрасли небольшие по причине ее экономической депрессивности, либо функционирования «в тени» и т.д.

Для расчёта потерь бюджета от предоставления льгот надо знать размер налоговой базы по каждому виду налога, попадающего под действие льгот:

- в условиях года начала применения льготы;
- в условиях года, предшествующего году применения льготы;
- в условиях времени (года, лет), следующего за годом начала применения льготы:
- в случае постоянного действия льготы — на 10 лет;
- в случае срочного действия льготы — на установленный срок.

Общий алгоритм расчёта финансово-экономических последствий применения льготы включает:

1. Определение размера поступлений в бюджет от налога в условиях действующего законодательства (в условиях неприменения льготы):

$$Пбд = \sum_{i=1}^n (НБ_i \cdot СН_i), \quad (1)$$

где $Пбд$ — поступления в бюджет за рассматриваемый период при базовых условиях налогообложения; $НБ_i$ — налоговая база в очередном году; $СН_i$ — ставка налога в очередном году; $i = 1 \dots n$ — год действия льготы.

2. Определение размера поступлений в бюджет от налога в условиях применения льготы:

$$Пбу = \sum_{i=1}^n (НБ_{ui} \cdot СН_{ui}), \quad (2)$$

где $Пбу$ — поступления в бюджет за рассматриваемый период действия налоговой льготы; $НБ_{ui}$ — налоговая база в очередном году при действии льготы; $СН_{ui}$ — ставка налога в очередном году при действии льготы; $i = 1 \dots n$ — год действия льготы.

3. Определение суммы потерь бюджета: $Птб = Пбд - Пбу$, (3)

где $Птб$ — потери бюджета от предоставления налоговой льготы; $Пбд$ — поступления в бюджет за рассматриваемый период при базовых условиях налогообложения;

$Пбу$ — поступления в бюджет за рассматриваемый период при действия налоговой льготы.

Для проведения расчёта используются статистические данные и другие официальные аналитические материалы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В конечном итоге важно сформировать гибкую систему отраслевых налоговых льгот на длительную перспективу, даже при стабильной экономической ситуации, которая позволяет введение новых и отмену существующих отраслевых налоговых льгот при существенном изменении целей, приоритетов, потребностей в социально-экономической сфере государства. Это особенно актуально в контексте стратегических задач транспорта, повышения качества перевозочных услуг, снижения совокупных издержек общества, зависящих от транспорта, укрепления конкурентоспособности отечественной транспортной системы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговые льготы: методология, практика применения, эффективность: Коллективная монография / Т. Е. Гварлиани, Е. К. Воробей, Е. Н. Хачемизова и др.; под ред. Т. Е. Гварлиани. — Сочи: СГУ, 2014. — 144 с.
2. Налоговые льготы. Теория и практика применения: Монография / И. А. Майбуков, Ю. Б. Иванов, С. В. Антоненко и др.; под ред. И. А. Майбукова, Ю. Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. — 486 с.
3. Вылкова Е. С., Красавин В. И. Формирование налоговых льгот в субъектах Российской Федерации (на примере СЗФО). — СПб.: Центр подготовки персонала ФНС, 2011. — 278 с.
4. Лаврентьева Е. А., Плавинская Г. А. Налоговое регулирование: теория и практика (на примере судходного бизнеса): Монография. — СПб: Изд-во ГМА им. адм. С. О. Макарова, 2007. — 158 с.
5. Лаврентьева Е. А. Страхование ответственности за причинение вреда в судходном бизнесе: налогообложение, организация и правовое обеспечение: Монография. — СПб.: Изд-во ГМА им. адм. С. О. Макарова, 2009. — 172 с.
6. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2014. — 680 с.
7. Соловьева Н. А., Сенцова М. В. Налоговые вычеты и налоговые льготы. — М.: КноРус, 2012. — 216 с.
8. Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008–2012. Joint Committee on Taxation. US Government Printing Office. Washington, 2008, 77 pp. [Electronic resource] <http://www.jct.gov/s-2-08.pdf>.
9. Immenkötter, Philipp. Essays on capital structure decisions: financial flexibility, the business cycle, and tax benefits. — Hamburg: Dr. Kovač, 2014. — VII, 134 p. ●

Координаты автора: **Лаврентьева Е. А.** — e_lavrentieva@mail.ru.

Статья поступила в редакцию 01.03.2016, принята к публикации 12.04.2016.

