



О ПОНЯТИИ НАЛОГОВОЙ ЛЬГОТЫ И ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ ОЦЕНКЕ ЕЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Денис СИЮШОВ,
юрист АО «Арцингер»

Summary

The article is dedicated to research of the nature of a tax incentive, its place among tax stimulus measures, as well as principles and economic and legal criteria, adherence to / achievement of which contributes to the fulfillment of tasks set by the state and ensures tax effectiveness of the appropriate tax incentive. It is stated in the article that a tax benefit, as opposed to its particular form – a tax incentive, does not always create advantages for a particular taxpayer. In the article the definition of a tax incentive is made, a list of principles which should be met by a tax incentive is provided, and the key economic and law criteria to assess the effectiveness of a tax incentive are identified.

Key words: tax benefit, tax incentive, tax stimulus measures, principles implementing a tax incentive, economic and law criteria for assessing the effectiveness of a tax incentive.

Аннотация

Статья посвящена исследованию природы налоговой льготы, ее места среди мер налогового стимулирования, а также принципов и экономико-правовых критериев, соблюдение / достижение которых способствует выполнению поставленных государством задач и обеспечивает налоговую эффективность соответствующей налоговой льготы. В статье устанавливается, что налоговый стимул в целом, в отличие от его отдельной формы – налоговой льготы, не всегда создает преимущества для отдельного налогоплательщика. В статье дается определение налоговой льготы, приводится перечень принципов, которым должна соответствовать налоговая льгота, а также определяются основные экономико-правовые критерии оценки ее эффективности.

Ключевые слова: налоговый стимул, налоговая льгота, меры налогового стимулирования, принципы внедрения налоговой льготы, экономико-правовые критерии оценки эффективности налоговой льготы.

Постановка проблемы. В рамках стимулирующей функции налогообложения основным средством налогового стимулирования выступает налоговый стимул. Вспомогательное значение могут иметь отдельные элементы экономической политики государства, которые хотя прямо и не направлены именно на налоговое стимулирование, однако в комплексе с налоговыми стимулами оказывают стимулирующий эффект на поведение налогоплательщиков и функционирование экономических отношений в государстве.

Налоговый стимул в основном проявляется через систему налоговых льгот в виде дифференциации налоговых ставок, уменьшения налоговой базы, изменения или исключения объекта налогообложения, введения специальных налоговых режимов и т.п. В то же время достижение положительного эффекта от внедрения налоговой льготы всегда сопровождается и негативными последствиями, такими как стимулирование деятельности одних за счет увеличения налогового бремени на других, ограничение конкуренции и тому подобное.

Следует признать, что налоговый стимул в целом, в отличие от его от-

дельной формы – налоговой льготы, не всегда создает преимущества для отдельного налогоплательщика или группы плательщиков. Например, общее снижение ставки налога на добавленную стоимость является средством налогового стимулирования, но не является льготой по уплате налога на добавленную стоимость, поскольку распространяется на всех налогоплательщиков (по крайней мере, на плательщиков НДС). Тем не менее, многие ученые фактически отождествляют эти понятия.

Например, Н. Химичева отмечает, что налоговая льгота – это «полное или частичное освобождение от уплаты налогов любых категорий налогоплательщиков» [6, с. 53]. П. Гега подтверждает, что «налоговая льгота – это частичное или полное освобождение физических и юридических лиц от налогов» [5, с. 24].

Представляется, что такой подход является не совсем верным. Организация экономического сотрудничества и развития в своем отчете определила налоговый стимул через налоговую льготу как «положения налогового кодекса или других кодексов, которые предлагают льготный режим налогообложения для отдельных видов деятельности в течение

определенного времени, например, производственные против непроизводственных отраслей, некоторые организованные формы предпринимательской деятельности против других (в т.ч. зарегистрированные против незарегистрированных)» [2]. Аналогично А. Иисон и Э. Золт, говоря об особом виде налогового стимула – налоговой льготе, определяют ее как «те особые исключения, изъятия или отчисления, которые предоставляют специальные налоговые кредиты, льготные налоговые ставки или отсрочку налоговых обязательств» [1, с. 3].

Следовательно, необходимо различать стимулирующие меры, направленные на всех налогоплательщиков, и меры, направленные на оказание определенных налоговых преференций отдельным плательщикам. В то же время из приведенных определений можно сделать вывод, что некоторые ученые рассматривают налоговую льготу как применимую ко всем или хотя бы большинству элементов налога, которая предоставляет законную возможность налогоплательщику для уменьшения или избегания налогового обязательства. Кроме того, представляется невозможным исследовать природу



налоговой льготы в системе мер налогового стимулирования без установления принципов и экономико-правовых критериев, соблюдение / достижение которых должно обеспечивать экономическую эффективность налоговой льготы.

Состояние исследования. Теоретическим и практическим вопросам налогового стимулирования, определению принципов, которым должна соответствовать налоговая льгота, а также исследованию влияния налогообложения на предпринимательскую деятельность в целом посвящены работы ученых и юристов, среди которых можно выделить А. Болотову, В. Вишневого, Л. Воронову, Л. Гацьку, П. Гегу, О. Зельдину, Э. Золт, А. Иисон, Л. Капаеву, М. Кучерявенка, Э. Ли, О. Молдована, В. Письменного, А. Соколовскую, Дж. Стотски, Я. Таргулова, Н. Химичеву и других. В то же время представляется, что соответствующим работам недостает исследования особенностей налоговой льготы как специальной формы налогового стимула в системе мер налогового стимулирования. В некоторых работах (как, например, в трудах Н. Химичевой и П. Гега) необоснованно, как представляется, налоговая льгота отождествляется с налоговым стимулом. Трудам таких зарубежных исследователей, как А. Иисон и Э. Золт, в которых подробно исследуются отдельные признаки и принципы налоговых льгот, не хватает учета особенностей украинской налоговой системы.

Целью статьи является исследование природы налоговой льготы и ее места среди мер налогового стимулирования, исследование различий между налоговым стимулом и налоговой льготой, определение принципов и экономико-правовых критериев, которые должны соблюдаться / достигаться для обеспечения эффективности налоговой льготы в рамках задач, поставленных государством.

Изложение основного материала исследования. Налоговый кодекс Украины (п. 30.1 ст. 30) определяет налоговую льготу как «предусмотренное налоговым и таможенным законодательством освобождение налогоплательщика от обязанности по начислению и уплате налога и

сбора, уплата им налога и сбора в меньшем размере при наличии оснований, определенных пунктом 30.2 этой статьи». Согласно же п. 30.2 ст. 30 НК Украины «основаниями для предоставления налоговых льгот являются особенности, характеризующие определенную группу налогоплательщиков, вид их деятельности, объект налогообложения или характер и общественное значение осуществляемых ими расходов». Как видно, НК Украины не ставит право налогоплательщика на применение налоговой льготы в зависимость от выполнения им задач, которые уснабливает государство.

На сегодняшний день применение налоговых льгот часто расценивается как весьма противоречивый элемент стимулирования предпринимательской деятельности, поскольку негативные последствия налоговых льгот усматриваются «невооруженным глазом», тогда как положительные последствия являются лишь потенциальными и, как уже было отмечено, требуется достаточно длительное время для их подтверждения.

Как представляется, в последние годы наблюдается все большая либерализация внешней торговли и увеличение мобильности капитала. Исчезновение неналоговых барьеров позволяет выйти на передний план налогообложению как важному фактору для внешнего инвестора при выборе страны инвестирования. Другая особенность заключается в том, что сегодняшний бизнес подвергся значительной диверсификации и довольно часто различные структурные единицы компании могут находиться в разных странах или даже на разных континентах. Этому также способствует развитие электронной коммерции, доля нематериальных (например, интеллектуальная собственность) активов компаний в общей структуре производства и в формировании добавленной стоимости, законная возможность в некоторых странах и даже регионах (например, ЕС) редомициляции (перерегистрации) компаний в другие страны. Постоянно растущие возможности в транспортировке товаров благодаря созданию общих рынков, таможенных союзов и свободных экономических

зон, а также упрощение документооборота вообще и замена бумажного документооборота на электронный в частности также способствуют возможности компаниям производить товары (оказывать услуги, выполнять работы) в одной стране, а продавать их в других. Не менее важным является распределение различных производственных единиц компаний по разным регионам. Сегодня не редким является перенос производственных активов известных в мире компаний в страны Азии в связи с дешевой рабочей силой и наличием большого количества налоговых льгот, например, в отношении производственной деятельности на территории этих стран. Все эти факторы позволяют выйти на первый план именно таким налоговым составляющим, как налоговая система и налоговая политика государства, и отдельным их элементам, в частности, налоговыми льготами. Это приводит к дальнейшему развитию такого явления, как налоговая конкуренция, которую обобщенно можно определить как конкуренцию между государствами / рынками / отраслями экономики в создании более благоприятного налогового режима с целью привлечения капитала / стимулирования экономической активности и достижения других целей, направленных на улучшение общей экономической ситуации.

Правильно сформулированные и реализованные налоговые льготы могут быть полезным инструментом в стимулировании отдельных видов деятельности и / или привлечении инвестиций. Как уже было отмечено, новые льготы могут принести существенные выгоды, и не все из них сразу поддаются количественной оценке. Выбор государствами налоговых льгот в сравнении с другими мерами стимулирования понятен – гораздо легче внедрить налоговую льготу, чем исправлять недостатки в правовой системе. Тем более что налоговые льготы не требуют прямых бюджетных расходов.

В то же время все налоговые льготы обладают одной общей чертой, а именно, они уменьшают или могут уменьшить сумму налогов в стране осуществления деятельности, которая иначе подлежала бы уплате.



Среди других негативных характеристик налоговых льгот можно назвать такие: фактическое недополучение бюджетом налогов от предоставления налоговых льгот может быть достаточно значительным, особенно в отношении тех видов деятельности, которые осуществлялись бы и без существования льгот; иностранные инвестиции, которые освобождены от налогообложения в стране получения дохода, в связи с этим часто облагаются в стране, в которой инвестор имеет свое местонахождение (проблема неурегулированности вопроса налоговых льгот в соглашениях об избежании двойного налогообложения); компания, которая пользуется налоговой льготой, может лишаться дохода компания, которая облагается налогом на общих условиях, а затем государство недополучит вдвое больше налогов; налоговые льготы предоставляют возможность для применения неправомερных схем для ухода от налогообложения, что опять-таки приводит к недополучению налогов; администрирование налоговых льгот отвлекает ресурс от сбора налогов; потери налоговых поступлений вызывают необходимость внедрения болезненных изменений в законодательство для возмещения таких потерь за счет других плательщиков или приводят к сокращению бюджетных расходов; налоговые преференции приводят к нарушению принципа справедливости и равенства налогоплательщиков, что может привести к общей неудовлетворенности налоговой системой и поиску путей незаконного или «полузаконного» уклонения от налогообложения; предоставление налоговых льгот может служить средством политической борьбы или приводить к коррупции. Существуют и другие «против» в зависимости от вида, продолжительности и других характеристик налоговой льготы.

Для снижения негативных последствий применения налоговых льгот государство должно внедрять их при четком понимании сроков и последствий достижения положительного эффекта. Предоставляя субъекту хозяйствования право на льготное налогообложение, государство *де-факто* должно достичь

соглашения с таким субъектом, причем это соглашение должно быть двусторонним, то есть предусматривать не только права субъекта, но и его обязанности. Конечно, отдельные налоговые льготы не предусматривают никаких прямых действий со стороны такого субъекта, впрочем, общие последствия его деятельности должны быть для государства более эффективными, чем до предоставления налоговой льготы. Такой эффект может существовать не только с точки зрения фискальной функции налогообложения, но и с точки зрения регулирования социальных отношений в государстве, развития отдельной отрасли экономики или может быть даже направлен на выполнение де-стимулирующей функции налогообложения (например, уменьшение налогового давления на национального товаропроизводителя выполняет де-стимулирующую функцию по отношению к импортеру).

Таким образом, представляется, что крайне важным является разработка экономико-правовых критериев и установление принципов, достижение / соблюдение которых будет увеличивать шансы на достижение цели налоговой льготы.

Необходимо отметить, что многие общие принципы, относящиеся к эффективной налоговой политике, применимы также и для достижения эффективности налоговых льгот, в частности, принципы предсказуемости и прозрачности. Они особенно важны для субъектов хозяйствования, когда последние принимают решение о проведении той или иной деятельности именно исходя из существующих льгот, желающих лучше понять механизм льготного налогообложения и быть уверенными, что налоговая льгота будет действовать в заявленный государством срок и согласно заявленным государством условиям. В Украине, как и во многих развивающихся странах, к сожалению, сложилась ситуация, в которой предсказуемость в налогообложении отсутствует вообще.

Прозрачность также не является сильной стороной налоговой политики Украины, ведь трудно объяснить предоставление отдельных налоговых льгот с точки зрения их необ-

ходимости не только для соответствующих налогоплательщиков, но и для государства. Прозрачность как принцип льготного налогообложения важна и с точки зрения ограничения коррупции. Представляется, что механизм льготного налогообложения должен быть преимущественно автоматическим, а не дискреционным. Конечно, если предположить, что существует государство с идеальной, предсказуемой, не коррупционной и всеобъемлющей экономической (в том числе налоговой) политикой и политикой предоставления публичных услуг, то более эффективным было бы именно дискреционное предоставление налоговых льгот. Ведь в таком случае государство смогло бы обеспечить льготное налогообложение только тех субъектов хозяйствования / видов деятельности, которые действительно нуждаются в помощи государства. Это способствовало бы снижению негативных последствий льготного налогообложения к минимуму. Но, принимая во внимание существующие реалии и «не идеальность» внутренних механизмов большинства государств, существуют сильные аргументы относительно автоматического предоставления налоговых льгот на основании четко установленных критериев.

Из этого вытекает и такой принцип, как равенство всех плательщиков при получении права на применение льгот. Автоматическое предоставление льготы нивелирует возможности государства или отдельных государственных служащих в саботаже применения льготного налогообложения отдельными налогоплательщиками вопреки декларированию этой возможности. Например, льгота, направленная на налогообложение экспортеров сельскохозяйственной продукции, должна одинаково распространяться на всех экспортеров (при соблюдении критериев), а не только на тех, которые пролоббировали такую льготу. В то же время не должно иметь место установление таких критериев, которые хоть внешне и являются допустимыми, но на самом деле направлены на ограничение определенных налогоплательщиков в применении налоговой льготы. Например, целесообразным и надлежащим



критерием для применения уменьшенной ставки налога на заработную плату, который начисляет и уплачивает субъект хозяйствования самостоятельно, является количество сотрудников и определенный уровень заработной платы. Ведь таким образом государство стимулирует занятость и повышение доходов граждан. Впрочем, применение аналогичных критериев в вышеприведенном случае с экспортерами сельскохозяйственной продукции представляется не эффективным. В некоторых случаях такой критерий может быть дисквалифицирующим фактором для одних экспортеров и создавать дополнительные преференции для других.

Налоговая льгота не должна создавать дополнительные пути для ухода от налогообложения. Конечно, в основном льготное налогообложение заключается именно в уменьшении налоговой нагрузки на налогоплательщика. Но важно не предоставить плательщику возможность для оптимизации других своих доходов (или доходов других налогоплательщиков), на которые налоговая льгота не распространяется. Иначе такая льгота будет использоваться для ухода от налогообложения, что приведет к еще большим бюджетным потерям. В то же время широкое применение в государстве различных по содержанию и способу механизмов для предотвращения или уклонения от налогообложения снизит как потенциально положительные, так и отрицательные последствия льготного налогообложения. Итак, еще двумя принципами, соблюдение которых должно обеспечивать эффективность налоговой льготы, являются: предотвращение избегания / уклонения от налогообложения; недопустимость использования налоговой льготы как способа избегания / уклонения от налогообложения других доходов, на которые льгота не распространяется.

Важным является соблюдение таких принципов, как системность и целенаправленность, которые применимы и по отношению к стимулированию в целом. Для этого государство, прежде всего, должно разработать концептуальные основы политики, которыми будут предусмотрены основные направления законодатель-

ной работы в части внесения изменений в налоговое законодательство, а также основные отрасли экономики / виды деятельности / отдельные группы налогоплательщиков, которые нуждаются в поддержке со стороны государства. Такие концептуальные основы должны предусматривать определенную гибкость при введении льготного налогообложения, но, тем не менее, должны соблюдаться. Представляется, что пересматриваться они должны в среднем один раз в год, а при необходимости – чаще. Важно, чтобы исполнительные органы государства, которые отвечают за создание и внедрение налоговой политики, предоставляли возможность общественного обсуждения каждой инициативы, а также предусматривали обоснование важности инициативы как для налогоплательщика (или группы плательщиков), так и для государства, общества, экономики.

Экономическая эффективность налоговой льготы должна заключаться в получении государством обратной пользы от налогоплательщика. Но если льготы внедряются и отменяются бессистемно, их пользу для государства трудно просчитать. Как верно отмечают Х. Зи, Дж. Стотски и Э. Ли, центральным вопросом является определение, «превысит ли фактически положительное влияние на экономику, которое ожидается от увеличения деятельности, на которую направляется налоговая льгота, общие расходы на предоставление налоговой льготы» [4]. Итак, льгота как временный налоговый стимул должна предоставляться только налогоплательщикам, которые будут продолжать соответствующую деятельность и после отмены льготы. Из этого вытекает принцип контроля государства над льготным налогообложением.

Несоблюдение вышеуказанных принципов приводит к неэффективности льготного налогообложения. В отчете «Эффективность и экономическое влияние налоговых льгот в Сообществе развития стран Южной Африки» авторы приходят к выводу, что «лучшим налоговым стимулом является установление честных и умеренных стандартных налоговых ставок» [3]. Но с такой точкой зрения

нельзя полностью согласиться. Ведь целью льготного налогообложения в отличие от налогового стимулирования является стимулирование отдельных групп налогоплательщиков, видов деятельности или секторов экономики; возможно одновременное де-стимулирующее влияние на других налогоплательщиков и тому подобное. В то же время целью налоговых стимулов является общее повышение предпринимательской и других видов экономической активности субъектов хозяйствования и граждан, социальное и политическое влияние на общество и государство; налоговая льгота направлена на достижение более узких, точечных целей.

В то же время нельзя не отметить, что одних только налоговых льгот в стимулировании отдельных видов деятельности недостаточно. Стимулирующую роль может выполнять только целостная система налогообложения, поскольку необходимо последовательное, комплексное и согласованное применение инструментов экономической политики.

Налогоплательщик должен обладать минимальным комплексом прав, а именно: правом знать о размере и основании для начисления налога; правом на обжалование налоговых начислений; правом на защиту своих интересов квалифицированным налоговым консультантом / адвокатом. Кроме того, важно предусмотреть доступность, четкость, стабильность и понятность налогового законодательства, границы и критерии усмотрения налоговых органов в его применении.

Выводы. Учитывая вышеприведенный анализ, налоговую льготу можно определить как меру налогового стимулирования, которая применяется к одному или нескольким элементам налога и предназначена для привлечения капитала в определенные виды экономической деятельности или отрасли экономики путем уменьшения налогового давления на отдельных налогоплательщиков (или их группы), которые соответствуют определенным критериям, и стимулирования их экономической активности.

Эффективная налоговая льгота должна соответствовать таким



принципам: прозрачность, предсказуемость, автоматичность в предоставлении, равенство налогоплательщиков в праве на налоговую льготу и недопустимость введения неконкурентных критериев, недопустимость создания дополнительных возможностей для предотвращения или уклонения от налогообложения других доходов (или доходов других плательщиков), системность, целеустремленность, экономическая эффективность, рациональность, контроль со стороны государства, получение государством обратной пользы от налогоплательщика.

Для внедрения налоговой льготы государство должно обеспечить выполнение таких условий для повышения прозрачности и обеспечения эффективности: 1) осуществить публичное обсуждение инициативы; 2) определить цели предоставления налоговой льготы; 3) рассчитать прогнозируемые потери бюджетов и установить примерный период, по окончании которого налоговая льгота достигнет поставленных государством целей; 4) внедрять налоговую льготу исключительно путем принятия законов в сфере налогообложения, а не актов, регулирующих отношения в других сферах; 5) критерии для получения налоговой льготы должны быть четкими и прозрачными; 6) государство должно установить даты начала и окончания действия налоговой льготы.

Исходя из вышеприведенного, соблюдение следующих основных экономико-правовых критериев будет способствовать достижению поставленных государством задач при внедрении налоговой льготы:

1) цель внедрения налоговой льготы должна четко осознаваться законодателем и быть доступной для общественности. Налоговая льгота должна иметь положительные последствия не только для бизнеса, но и для государства; другими словами, налоговая льгота должна обеспечиваться обратной услугой со стороны налогоплательщика, что в результате приводит к выполнению поставленных государством задач;

2) форма налоговой льготы должна максимально соответствовать поставленной цели. Эффективность

налоговой льготы достигается не только установлением определенных обратных обязательств получателей льготы, сам механизм внедрения и функционирования налоговой льготы должен лучше соответствовать задачам, поставленным государством;

3) государство должно осуществить четкий анализ возможных положительных и отрицательных последствий применения налоговой льготы;

4) механизм предоставления налоговой льготы должен минимизировать возможности для ее применения с целью избегания налогообложения доходов, на которые не направлено действие такой налоговой льготы;

5) применение налоговой льготы должно иметь определенный конечный результат, который позволит оценить эффективность такой формы стимулирования;

6) оценка эффективности и ее публичность должны быть не правом, а обязанностью государства.

Список использованной литературы:

1. Easson A.E. Tax incentives. Paper presented for World Bank course on Practical issues of tax policy in developing countries / A.E. Easson, E.M. Zolt. – 2003. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/EassonZoltPaper.pdf>.

2. Organization for Economic Cooperation and Development. Corporate Tax incentives for Foreign Direct Investment // OECD Tax Policy Studies. – 2001. – No 4. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/corporate-tax-incentives-for-foreign-direct-investment_9789264188402-en#page1.

3. Technical Report: Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region / prep. by Dr. Bruce Bolnick, Nathan Associates Inc. – 2004. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/Pnacy929.pdf.

4. Zee H. Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries / H. Zee, J. Stotsky, E. Ley // World Development. – 2002. –

P. 1497–1516. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://isiarticles.com/bundles/Article/pre/pdf/49887.pdf>.

5. Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні / П.Т. Гега. – К. : Юрінком, 1997. – 144 с.

6. Химичева Н.И. Налоговое право : [учебн.] / Н.И. Химичева. – М. : Изд-во БЕК, 2000. – 336 с.