

Ключевые слова:

налоговые льготы, инвентаризация, эффективность, стимулирование, инвестиционные проекты

И. Н. Рыкова, д. э. н., проф.,
руководитель Центра отраслевой экономики НИФИ
(e-mail: rycova@yandex.ru)

В. С. Уткин, д. э. н.,
гл. науч. сотр. Центра отраслевой экономики НИФИ
(e-mail: 4108997@gmail.com)

Оценка эффективности налоговых льгот: систематизация инвестиционных проектов и мер поддержки

Система налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационной активности и инвестиционной деятельности реального сектора экономики, — часть налоговой политики государства. Управление финансовыми потоками организаций, формирующимся в результате предоставления налоговых льгот, требует четкого осознания проблемных зон современной системы налогового стимулирования. Льготное налогообложение играет роль дополнительных инвестиций государства в приоритетные направления развития экономики, создавая равные экономические условия для различных хозяйствующих субъектов.

Дискуссионность данной темы обусловлена поиском мер государственного стимулирования по ряду приоритетных направлений экономического развития на основе механизма налоговых льгот. Так, 22 ноября 2013 г. вопросы мер налогового стимулирования обсуждались на заседании президиума Совета при Президенте РФ по модернизации экономики и инновационного развития России¹. 20 ноября 2013 г. министр финансов А. Г. Силуанов опять поднял вопрос по оптимизации и отмене неэффективных налоговых льгот, т. к. бюджет ежегодно недополучает до 1,8 трлн руб. налогов. Он выделил наиболее крупные льготы в России: пониженная

¹ См.: Главы Минфина РФ и МЭР РФ поспорили о необходимости льгот, предоставляемых за энергоэффективность / РБК (<http://www.rbc.ru/fnews.open/20131122170520.shtml>).

ставка 10 % по товарам детского ассортимента, продовольственным товарам и т. д.; амортизационная премия по налогу на прибыль и налоговые вычеты по НДС при вводе объектов².

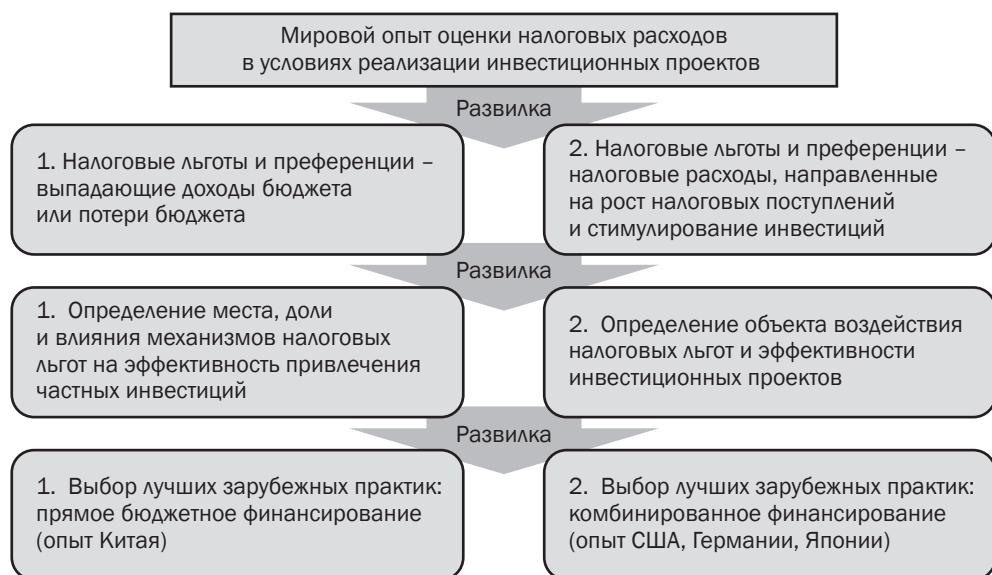
Вопросы инвентаризации налоговых льгот публично обсуждались в 2013 г. на уровне федеральных органов исполнительной власти. Совершенствование налоговой политики в этой сфере требует научно-методического обоснования и сопровождения, что подтверждается также разработкой Минэкономразвития России методики оценки эффективности налоговых льгот³.

В общем виде определение налоговых льгот предложил еще во второй половине прошлого века С. Суррей, который рассматривал их как налоговые расходы (tax expenditures)⁴ — освобождения относительно «стандартной» структуры налогов, приводящие к снижению величины собираемых государством доходов. Впоследствии такое понимание налоговых льгот нашло свое отражение в налоговой практике и бюджетировании большинства развитых стран.

Следует отметить, что исследование мирового опыта оценки налоговых расходов в условиях реализации инвестиционных проектов требует определения развилок и уточнения дискуссионных вопросов, исходя из возникающих терминологических ловушек (рис. 1).

Рисунок 1

Дискуссионные вопросы в оценке налоговых расходов



Источник: составлено авторами.

² См.: Министр финансов Антон Силуанов журналистам / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id_4=20440&p=http%3A%2Fwww.vesgotec.com%2Fgoogle.txt%3F&pg4=286&id4=5879).

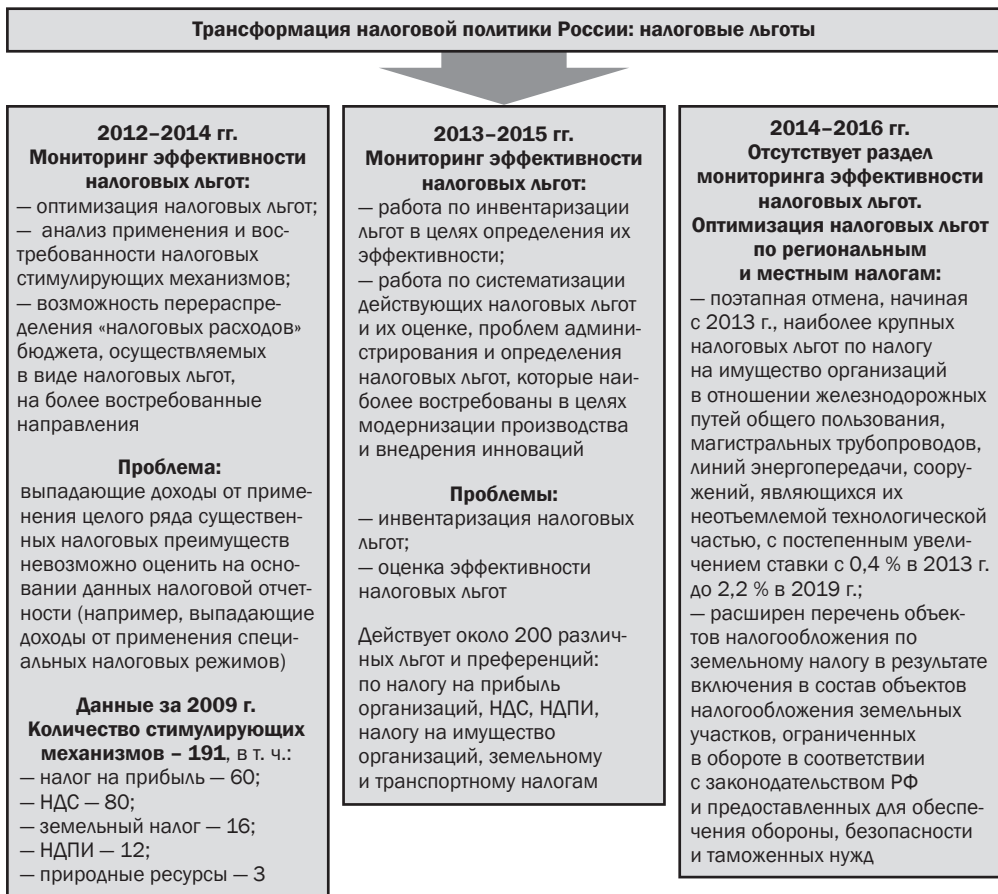
³ См.: Чиновники проведут инвентаризацию налоговых льгот / Ведомости (<http://www.vedomosti.ru/finance/news/16165541/pereocenka-igot#ixzz2lf8aebv>).

⁴ См.: Surrey S. Pathways to Tax Reform. — Cambridge: Harvard University Press, 1973. — P. 134–138; Surrey S. The Congress and the Tax Lobbyist — How Special Tax Provisions Get Enacted // Harvard Law Review. — 1957. — Vol. 70. — No. 7.

Построение в России эффективной налоговой системы, поддерживающей сбалансированность бюджетной системы, также было обозначено в качестве государственных приоритетов в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации в следующих периодах планирования: 2010–2012, 2011–2013, 2012–2014, 2013–2015, 2014–2016 гг. При этом важнейшим элементом налоговой политики признан регулярный анализ ранее установленных стимулирующих налоговых льгот с последующей оценкой эффективности их действия, что позволит принимать решения об их продлении или отмене. Обнародованная еще в Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 годы задача повышения эффективности и нейтральности налоговой системы, в т. ч. за счет пересмотра налоговых льгот и освобождений, остается актуальной, но трансформируется с позиции выполняемых задач (рис. 2).

Рисунок 2

Задачи, направленные на изменение системы налоговых льгот, в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации



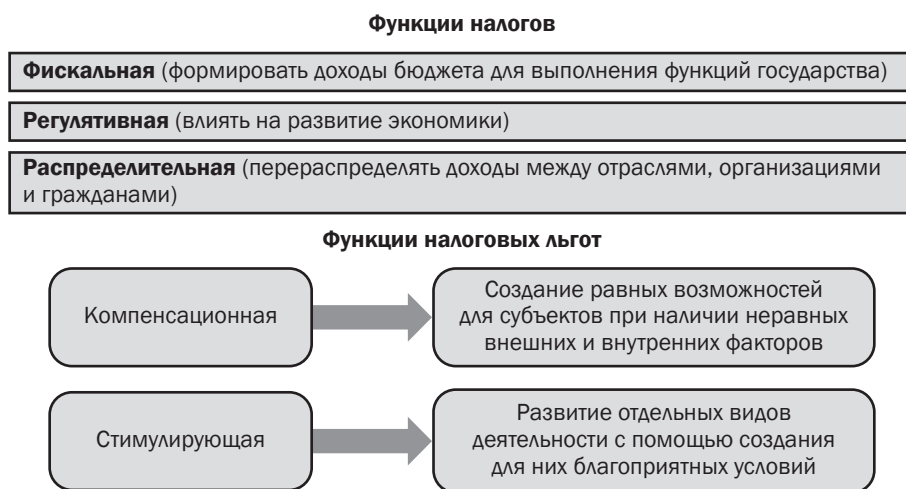
Источник: составлено авторами по данным Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на соответствующие периоды.

Таким образом, Основные направления налоговой политики опираются на статистические данные с отстающим временным лагом в 2–3 года, несмотря на своевременное предоставление в открытом доступе на официальном сайте Федеральной налоговой службы налоговой аналитики, которая может использоваться как органами исполнительной власти, так и учеными, практиками⁵. Проведенный нами анализ налоговой политики в части налоговых льгот за 2012–2016 гг. отражает информацию, которая содержалась в Основных направлениях налоговой политики на момент их публикации, что показывает необходимость совершенствования методики измерения налоговых льгот. По разным экспертным оценкам, объем налоговых льгот составляет от 1,2 до 1,7 трлн руб.

В настоящее время, по оценке Минфина России, число действующих льгот приближается к 200 (по другим данным – 291), что затрудняет процесс администрирования. Требуется уточнение функции налогов и налоговой льготы в рамках стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности. Так, Минфин выделяет три функции налогов – фискальную, регулятивную и распределительную (рис. 3), а функции налоговой льготы – компенсационные и стимулирующие.

Рисунок 3

**Функции налогов и налоговых льгот
в рамках стимулирования инвестиций**



Источник: составлено авторами.

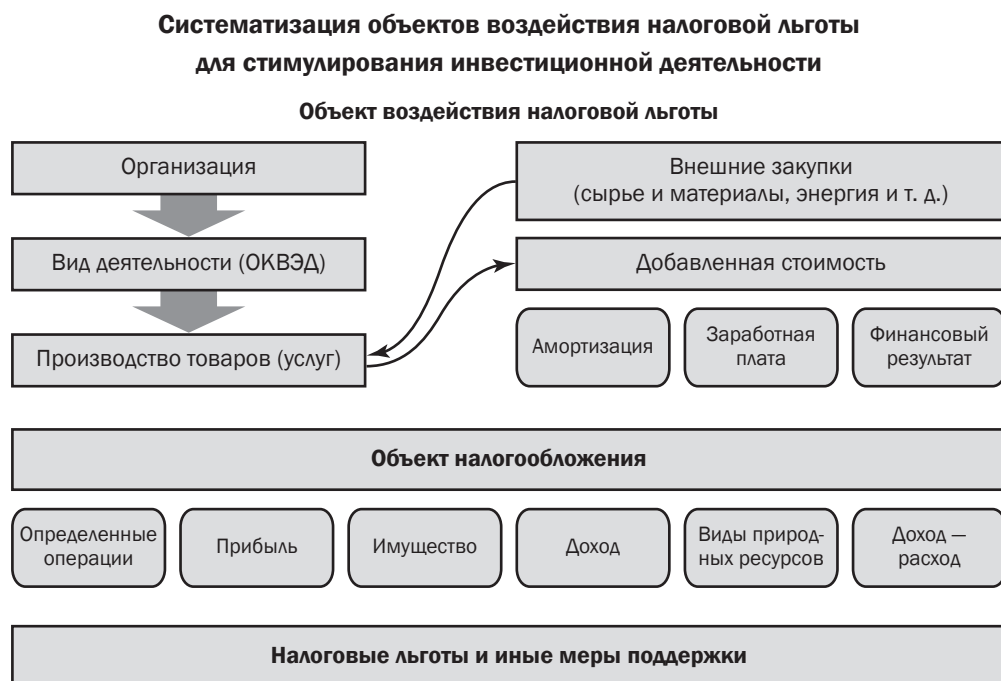
Таким образом, два ключевых направления по применению налоговых льгот:

- меры налогового стимулирования (стимулирование инвестиций, поддержка модернизации);
- меры, предусматривающие повышение бюджетных доходов (налогообложение добычи углеводородного сырья, оптимизация налоговых льгот по региональным и местным налогам).

⁵ См.: Сайт Федеральной налоговой службы (<http://www.nalog.ru>).

Мы считаем, что необходимо уточнить объекты воздействия налоговой льготы при реализации инвестиционных проектов, которое должно быть направлено на рост показателей по объему выпуска продукции в приоритетных секторах экономики и на снижение налоговой нагрузки товаропроизводителей в этих секторах. Налоговые льготы целесообразно использовать с учетом определения объекта их воздействия (рис. 4).

Рисунок 4



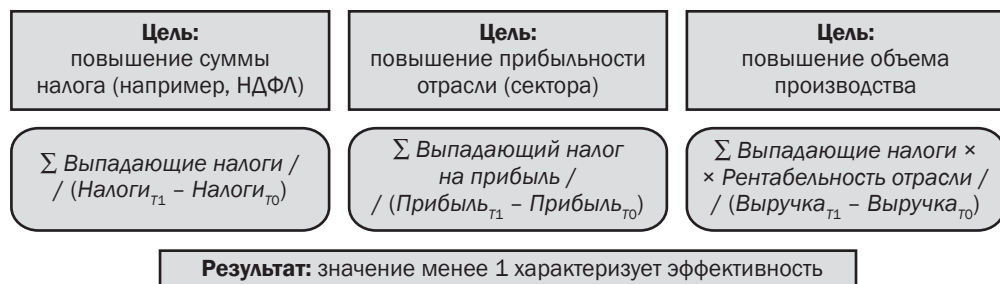
Источник: составлено авторами.

Выделим расхождения между объектом воздействия налоговой льготы и объектом налогообложения. Предлагаемое разделение позволит измерять налоговые льготы с позиции их влияния на инвестиционную деятельность и уменьшить их количество, что будет способствовать повышению эффективности налогового администрирования. Целесообразно уточнить классификацию налоговых льгот по объекту воздействия:

- затраты (цель – снижение затрат): целевые (НИОКР) и нецелевые;
- амортизация (цель – ускорение обновления капитальных вложений за счет изменения налоговой базы): обычно целевые по определенным видам имущества;
- стоимость продукции (цель – снижение НДС): отраслевая детализация;
- прибыль (цель – снижение ставки налога по виду производства);
- имущество (цель – льгота по налогу на имущество определенного вида);
- налоговые отчисления (цель – ликвидация активов).

Количественная оценка воздействия налоговой льготы должна производиться по нескольким направлениям (рис. 5).

Разработанные направления количественной оценки воздействия налоговой льготы на объект



Примечание: T_1 и T_0 — отчетный и базисный периоды соответственно.

Источник: составлено авторами.

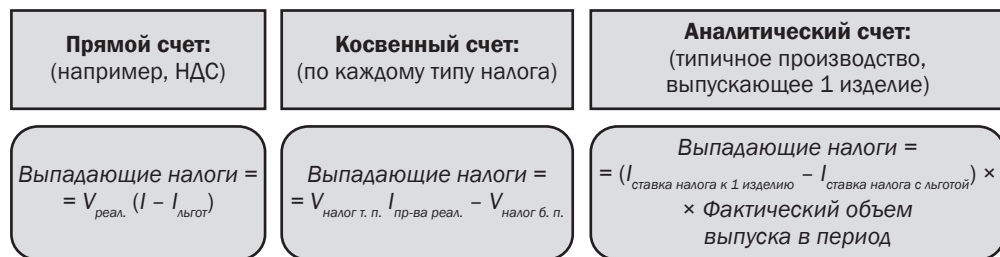
Таким образом, результат меньше 1 свидетельствует об эффективном воздействии налоговой льготы на объект. Примером может служить реальный сектор экономики, в котором использование налоговой льготы дает повышение рентабельности отрасли, что вносит вклад в развитие сектора в целом.

Мы считаем, что выделение цели воздействия налоговой льготы на объект может приводить к достижению стратегических целей ее предоставления, таких как:

- повышение налоговых поступлений;
- повышение рентабельности отрасли экономики;
- рост производства и объемов продаж.

При этом методики оценки выпадающих доходов бюджета, или налоговых расходов, требуют уточнения. Предлагается ввести три вида оценки при предоставлении налоговых льгот (рис. 6).

Предлагаемая структуризация счетов для оценки налоговых расходов бюджета



Примечание: $V_{\text{реал.}}$ — объем реализации; $I_{\text{льгот}}$ — ставка налога; $I_{\text{пр-ва реал.}}$ — ставка налога по каждому виду; $V_{\text{налог т. п.}}$ — объем налоговой базы отчетного периода.

Источник: составлено авторами.

В настоящее время в российской практике осуществляется оценка потерь доходов бюджета от применения тех или иных положений налогового законодательства, имеющих характер налоговых льгот или освобождений. Однако такая оценка производится без достаточной и определенной методологической основы, без детализации, особенно в разрезе льгот, предоставляемых при реализации инвестиционных проектов.

**Налоговые расходы бюджета, направленные
на стимулирование экономического развития в 2010 г.**

Инвестиционная деятельность (354 млрд руб.)	Инновационная деятельность (12,2 млрд руб.)	Отраслевое развитие (252 млрд руб.)
<p>49,72 % — налоговые каникулы по налогу на добычу полезных ископаемых для добывающих компаний в отношении новых месторождений и сверхвязкой нефти и ряду других;</p> <p>31,64 % — амортизационная премия по налогу на прибыль организаций в размере 10 и 30 % (одномоментное уменьшение базы налога на прибыль организаций до начала амортизации основных средств);</p> <p>14,41 % — предоставление отдельным категориям налогоплательщиков пониженной ставки налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации;</p> <p>4,24 % — ускоренная амортизация по налогу на прибыль организаций некоторых видов амортизируемого имущества</p>	<p>67,21 % — освобождение от НДС операций по реализации исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;</p> <p>28,69 % — освобождение от НДС операций по выполнению организациями НИОКР;</p> <p>4,09 % — вычет расходов из базы налога на прибыль организаций с повышающим коэффициентом 1,5</p>	<p>53,18 % — льготы по налогу на имущество организаций в отношении линейных объектов (в отношении имущества железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи);</p> <p>16,27 % — освобождение от НДС операций и имущества, связанных с оказанием медицинских услуг;</p> <p>13,09 % — освобождение от НДС образовательных услуг;</p> <p>11,51 % — освобождение от НДС операций по перевозке пассажиров;</p> <p>5,95 % — нулевая ставка по налогу на прибыль организаций для сельхозпроизводителей</p>

Источник: составлено авторами по Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов.

По данным инвентаризации количество налоговых льгот составляет около 200 единиц, а в данном срезе представлено только 12 — это не показывает полную емкость объема налоговых расходов и свидетельствует о том, что на стимулирование роста направлена лишь небольшая часть налоговых льгот.

Оценка потерь доходов бюджета (или данные, позволяющие провести такие расчеты) содержится в формах статистической налоговой отчетности. В частности, в Отчетах о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам (формы 1-НДС, 5-П, 5-ЕНВД, 5-ЕСХН, 5-УСН и т. д.). Следует отметить, что статистическая налоговая отчетность формируется с целью представления информации о налоговой базе и структуре начислений по конкретным налогам и др. Представление информации о потерях доходов бюджета от налоговых льгот и освобождений не входит в число основных ее целей.

Проведенный анализ методологии оценки налоговых льгот на федеральном и региональном уровнях показал отсутствие единого методического инструментария, направленного на количественное измерение воздействия налоговой льготы на объект, в т. ч. по приоритетным секторам экономики России. На данный момент отсутствуют инструменты для выявления зависимостей и устойчивых связей льгот с инвестиционной активностью предприятий реального сектора экономики. Инвестиционные проекты неоднородны по составу затрат и организационно-правовым условиям их реализации. Имеющая место неравнозначность налоговых льгот для различных категорий проектов ставит задачи по выработке принципиальных подходов к установлению и регулированию налоговых льгот на основе экономической оправданности их предоставления.

Требуется решение ряда ключевых проблем:

1. Необходимо совершенствование налогового администрирования и статистической налоговой отчетности с учетом единого подхода по предоставлению информации о налоговых поступлениях в бюджеты всех уровней, налоговой базе, структуре налогов, налоговых льготах и преференциях. Для оценки эффективности использования налоговых льгот органам статистического наблюдения (Росстату) и Федеральной налоговой службе необходимо определить мероприятия по раскрытию статистической информации и налоговой аналитики в разрезе развития отраслей экономики, указанных в государственных программах, для повышения прозрачности и открытости бюджетных инвестиций.

2. Меры, принимаемые Минэкономразвития в целях оценки эффективности налоговых льгот на федеральном уровне, недостаточны, т. к. не учитывают специфику инвестиционных проектов, заложенных в реализацию государственных программ. Нужна методика, основанная на формировании научно обоснованной оценки инновационной и инвестиционной деятельности по приоритетным секторам экономики. Необходимо организовать системную работу по определению характера налоговых льгот, объекта воздействия, а также по созданию единого реестра инвестиционных и инновационных проектов для измерения прямых и косвенных мер государственной поддержки стимулирования экономики.

3. Следует разработать методический инструментарий, ориентированный на повышение эффективности бюджетных инвестиций и включающий разработку методов анализа, оценки и финансирования инновационной и инвестиционной деятельности организаций с учетом мирового опыта для повышения темпов роста российской экономики⁶.

4. Требуется постоянный мониторинг и совершенствование системы предоставления налоговых льгот и преференций инвестиционным и инновационно активным предприятиям на основе оценки их экономической востребованности.

Библиография

1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=118742>.
2. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129118>.
3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147172>.
4. План мероприятий, направленных на повышение темпов роста российской экономики (утвержден Правительством РФ 30.07.2013) [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150454/.

⁶ Данное предложение основано на Плане мероприятий, утвержденном Правительством Российской Федерации 30 июля 2013 г., в т. ч. по вопросам, входящим в компетенцию Минфина России: продление льгот по уплате страховых взносов для малых предприятий, осуществляющих деятельность в производственной и социальной сферах; определение перечня системообразующих проектов, стимулирующих ускорение экономического роста и повышение его качества, с учетом источников их финансирования (срок — декабрь 2013 г.).