

Magister

# Налоговые льготы

Теория и практика  
применения

# Налоговые льготы

## Теория и практика применения

Под редакцией  
доктора экономических наук, профессора **И.А. Майбурова**,  
доктора экономических наук, профессора **Ю.Б. Иванова**

*Рекомендовано к изданию Учебно-методическим центром  
«Профессиональный учебник» в качестве монографии  
для магистрантов, обучающихся по программам  
направления «Финансы и кредит»  
и аспирантов, обучающихся по научной специальности  
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»*

*Рекомендовано к изданию Научно-исследовательским институтом  
образования и науки в качестве монографии  
для магистрантов, обучающихся по программам  
направления «Финансы и кредит»  
и аспирантов, обучающихся по научной специальности  
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»*



Москва • 2014

УДК 336.225.66(470+571)

ББК 65.261.414(2Рос)

Н23

**Авторский коллектив:**

*И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, С.В. Антоненко, А.С. Баландина,  
Н.Н. Башкирова, Р. Буссе, С.С. Быков, В.А. Валигура, О.С. Винникова, А.М. Гринкевич,  
А.Д. Данилов, Е.В. Давыскиба, М.А. Евневич, Е.А. Ермакова, Т.И. Ефименко, В.В. Жовнер,  
О.Г. Зима, Е.Ф. Киреева, А.П. Киреевко, А.И. Крисоватый, Н.В. Кузьминчук, А.С. Мельничук,  
А.В. Назаренко, А.Е. Найдено, Е.Н. Орлова, Т.В. Паентко, В.Г. Пансков, Я.В. Петраков,  
М.Р. Пинская, А.И. Погорлецкий, В.М. Пушкарева, В.Г. Садков, Д.Н. Серебрянский, А.Н. Смирнова,  
Е.Е. Смирнова, А.М. Соколовская, Е.В. Соколовская, Д.Б. Соколовский, О.В. Солдатенко,  
Н.А. Соловьева, Л.Л. Тарангул, М.В. Трубина, Ю.Г. Турнина, А.Н. Тищенко, Д.Ю. Федотов*

**Рецензенты:**

академик РАН, д-р экон. наук, проф. *А.И. Татаркин*  
(директор Института экономики УрО РАН)  
академик НАН Украины, д-р экон. наук, проф. *А.И. Амоша*  
(директор Института экономики промышленности НАН Украины)

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*,  
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,  
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

**Н23** **Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. — 487 с. — (Серия «Magister»).**

**И. Майбуров, Игорь Анатольевич.**

**И. Иванов, Юрий Борисович.**

ISBN 978-5-238-02569-8

Агентство СІР РГБ

Монография подготовлена коллективом ведущих отечественных и зарубежных специалистов в сфере налогообложения для формирования облика новой магистерской дисциплины.

Проведен теоретический анализ определения сущности налоговых льгот. Рассмотрены теоретико-методологические аспекты использования льгот. Сформулированы методологические основы оценки эффектов и эффективности применения льгот. Разработано организационно-методическое обеспечение применения льгот. Проведен анализ применения налоговых льгот в контексте современных интеграционных объединений. Проанализирован мировой опыт и рассмотрены лучшие практики применения налоговых льгот по различным налогам и секторам экономики.

Для магистрантов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей вузов, а также специалистов в сфере налогов и налогообложения.

ББК 65.261.414(2Рос)

ISBN 978-5-238-02569-8

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2014

Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (ФЗ от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ). Воспроизведение всей книги или какой-либо ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2014

## ОТ АВТОРОВ

Три стадии признания научной истины: первая — «это абсурд»,  
вторая — «в этом что-то есть», третья — «это общеизвестно».

*Эрнест Резерфорд*

Этот эпиграф выбран нами не случайно. В вопросе современного понимания такого важнейшего инструмента государственного регулирования, как налоговые льготы, мы пока не продвинулись дальше второй ступени (по Резерфорду). Но и на этой стадии познания находятся лишь немногие специалисты, занимающиеся данной проблематикой. Все остальные (бизнесмены, пробивающие очередные льготы; политики, их лоббирующие; законодатели, голосующие за них) в основной своей массе пока не поднялись дальше первой ступени познания.

Причина столь скептической оценки в отношении массовых искажений в восприятии налоговых льгот кроется в следующем. В нашем обществе продолжает доминировать старое (а местами даже архаичное) понимание налоговых льгот исключительно как неких преимуществ, предоставляемых отдельным категориям налогоплательщиков. В итоге эти преимущества обуславливают снижение налоговой нагрузки для определенных категорий налогоплательщиков. Все эти преимущества, т.е. льготы, воспринимаются как недополученные доходы бюджетной системы, устанавливаемые исключительно по воле законодателей в соответствии с их текущими конъюнктурными предпочтениями и предвыборными обещаниями. Консервация такого подхода к льготам приводит к тому, что данная сфера (установление и использование налоговых льгот) осталась, пожалуй, единственной в системе государственного финансового управления, которая до сих пор свободна не только от анализа получаемых эффектов, но и от строгой системы бюджетного учета и государственного контроля. Последний аспект особенно привлекателен не только для получателей налоговых льгот, но и для законодателей, поэтому они и не ратуют за изменение сложившегося подхода.

Между тем во всех развитых странах уже несколько десятков лет превалирует принципиально иное понимание налоговых льгот. Их там воспринимают как любые отклонения от нормативной (базовой) структуры налогов, представляющие собой упущенные налоговые доходы, приводящие к снижению бюджетных поступлений. Такое снижение поступлений рассматривается как субсидирование определенных категорий налогоплательщиков или видов деятельности, которое должно подлежать обязательному анализу и строжайшему государственному учету. Потерянные таким образом доходы государства во всех странах уже давно рассматриваются как налоговые расходы, которые необходимо просчитать и утвердить в качестве приложения к ежегодному бюджету. При этом лучшие западные практики ориентированы на регулярную аналитическую работу в отношении эффективности осуществляемых налоговых расходов.

Именно такой подход и развивает предлагаемая вашему вниманию монография. Думается, что она вряд ли кого может оставить равнодушным! Ведь каждый, кому интересна проблема налоговых льгот, понимает, что назрело время перемен в этом вопросе. Льгот уже стало столь много, что мы не представляем, для чего они устанавливаются, какой эффект от них ожидается и реально затем получается. Новые льготы все появляются и появляются, а «старые» — единожды попав в Налоговый кодекс — никогда уже оттуда не убираются. Ценность этой книги мы видим в том, что она раскрывает лучшие зарубежные практики оценки и использования налоговых льгот, дает новую теоретико-методологическую основу их понимания.

Исследования выполнены учеными-экономистами России, Украины, Белоруссии, Германии, специализирующимися на налоговой проблематике и достаточно известными научной общественности своими исследовательскими работками в данной сфере. Наша книга является плодом коллективного труда 45 авторов, представляющих 22 различные научно-образовательные организации из 17 городов четырех стран. И это не разнородная подборка авторских материалов, а единый, логически обоснованный, последовательный и взаимосвязанный контекст, раскрывающий разные аспекты исследуемой проблемы.

Адресат нашей книги — не только самый широкий круг специалистов, в той или иной мере занимающихся проблемой налоговых льгот, но и аспиранты и магистранты. Для управленческой элиты данная книга должна представлять особый интерес.

Монография состоит из двух разделов (теоретико-методологического и практического) и семи глав.

*Глава 1* посвящена теоретическому анализу сущности налоговых льгот и преференций. Раскрыто понимание базовой (нормативной) структуры налога и налоговых льгот. Проведено их сущностное разграничение. Представлено исследование фискальных и налоговых преференций. Проведен детализированный анализ различных классификаций налоговых льгот. Рассмотрены виды льгот с позиций сферы их применения.

*Глава 2* формулирует новые и развивает существующие методологические аспекты использования налоговых льгот. Анализируются взгляды классиков налоговой науки на использование льгот. Обосновывается понимание налоговых льгот с позиций концепции налоговых расходов. Исследуется методология внедрения концепции налоговых расходов в бюджетную практику. Рассматриваются методологические особенности применения отраслевых налоговых льгот.

*Глава 3* сосредоточена на исследовании методологических основ оценки эффектов и эффективности налоговых льгот. Приводится экономико-математический аппарат количественной оценки влияния налоговых льгот на доходы бюджета. Исследуются возможные эффекты применения налоговых льгот. Обосновываются издержки применения льгот в налогообложении. Анализируются варианты комплексной оценки эффективности льгот. Моделируются последствия применения налоговых льгот.

*Глава 4* посвящена исследованию организационно-методического обеспечения применения налоговых льгот. Исследуется специфика законодательного оформле-

ния дизайна льгот. Рассматриваются особенности налогового администрирования льгот. Анализируются лучшие зарубежные практики реализации концепции налоговых расходов. Моделируется реакция налогоплательщиков на введение льгот.

*Глава 5* сосредоточена на анализе применения налоговых льгот в контексте современных интеграционных процессов. Исследуются подходы к предоставлению льгот в Евросоюзе. Анализируется специфика применения льгот в рамках Таможенного Союза. Исследуется роль низконалоговых юрисдикций в глобальной конкуренции за предоставление льгот.

*Глава 6* посвящена исследованию мирового опыта применения налоговых льгот в прямых налогах. Рассматривается российская специфика стимулирования инновационно-инвестиционных процессов. Анализируется мировой опыт применения льгот, обеспечивающих ускоренную реновацию основных фондов. Исследуется опыт льготирования процессов внедрения энергоэффективного оборудования. Изучаются возможности применения льгот для стимулирования социальных процессов и эффективной занятости.

*Глава 7* акцентирует внимание на мировом опыте применения льгот по иным видам налогов и секторам экономики. Исследуются лучшие практики использования льгот в экологически ориентированных налогах. Анализируются проблемы и перспективы использования льгот территориальной направленности. Рассматривается европейский опыт налоговой поддержки сельхозпроизводителей и малого бизнеса.

Завершая предисловие, хотим выразить искреннюю благодарность уважаемым рецензентам — академику НАН Украины, д-ру экон. наук, профессору Александру Ивановичу Амоше и академику РАН, д-ру экон. наук, проф. Александру Ивановичу Татаркину за поддержку данного проекта.

*С пожеланием творческих успехов,  
И.А. Майбуров  
Ю.Б. Иванов*

## АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ

*Научный редактор* **Майбуров Игорь Анатольевич** — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, директор департамента финансов Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — п. 1.5, 3.3, 3.6, 6.3.

*Научный редактор* **Иванов Юрий Борисович** — доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист Украины, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины, заведующий кафедрой налогообложения Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (г. Харьков) — п. 3.4, 3.7, 3.8, 4.1, 6.4, 7.6.

**Антоненко Сергей Викторович** — кандидат экономических наук, научный сотрудник Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития Национальной академии наук Украины (г. Харьков) — п. 6.8.

**Баландина Анна Сергеевна** — кандидат экономических наук, преподаватель кафедры мировой экономики и налогообложения Томского национального исследовательского государственного университета (г. Томск) — п. 7.7.

**Баширова Надежда Николаевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры государственных и муниципальных финансов Высшей школы государственного аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова (г. Москва) — п. 4.4, 4.7.

**Буссе Ральф** — кандидат экономических наук, практикующий налоговый консультант (г. Галле, Германия) — п. 3.10.

**Быков Степан Сергеевич** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 1.5.

**Валигура Владимир Андреевич** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и фискальной политики Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь) — п. 5.1.

**Винникова Ольга Сергеевна** — кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (г. Харьков) — п. 6.4.

**Гринкевич Анастасия Михайловна** — кандидат экономических наук, преподаватель отделения финансов, статистики и предпринимательства Высшей школы бизнеса Национального исследовательского Томского государственного университета (г. Томск) — п. 3.6.

**Данилов Александр Дмитриевич** — кандидат экономических наук, профессор, заслуженный экономист Украины, заведующий кафедрой финансов и кредита Киевского экономического института менеджмента (г. Ирпень) — п. 7.1.

**Давыскиба Екатерина Владимировна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (г. Харьков) — п. 6.5.

**Евневич Мария Александровна** — кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры экономики предприятия и предпринимательства Санкт-Петербургского государственного социально-экономического университета (г. Санкт-Петербург) — п. 6.2.

**Ермакова Елена Алексеевна** — доктор экономических наук, профессор кафедры финансов Саратовского государственного социально-экономического университета (г. Саратов) — п. 6.1.

**Ефименко Татьяна Ивановна** — член-корреспондент НАН Украины, доктор экономических наук, профессор, президент ГУНУ «Академия финансового управления» Министерства финансов Украины (г. Киев) — п. 1.3.

**Жовнер Виктория Владимировна** — заместитель директора координационно-мониторингового департамента Министерства доходов и сборов Украины (г. Киев) — §3.2.

**Зима Ольга Григорьевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (г. Харьков) — п. 4.6, 6.6.

**Киреева Елена Федоровна** — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (г. Минск) — п. 5.2.

**Киреев Анна Павловна** — доктор экономических наук, профессор, проректор по научной работе Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 5.3, 7.2.

**Крисоватый Андрей Игоревич** — доктор экономических наук, ректор, заведующий кафедрой налогов и фискальной политики Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь) — п. 1.4, 2.2.

**Кузьминчук Наталия Валериевна** — доктор экономических наук, доцент кафедры экономической кибернетики и маркетингового менеджмента Национального технического университета «Харьковский политехнический институт» (г. Харьков) — п. 4.6.

**Мельничук Анна Сергеевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры международной экономики и предпринимательства Национального университета государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) — п. 3.9.

**Назаренко Анна Владимировна** — кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (г. Харьков) — п. 3.4, 3.7, 3.8.

**Найденко Алексей Евгеньевич** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (г. Харьков) — п. 6.3, 7.3.

**Орлова Елена Николаевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и таможенного дела, докторант Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 3.4, 5.3.

**Паентко Татьяна Васильевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита Киевского экономического института менеджмента (г. Ирпень) — п. 7.1.

**Пансков Владимир Георгиевич** — доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист РФ, профессор кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве РФ (г. Москва) — п. 1.1, 3.1.

**Петраков Ярослав Викторович** — кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита Черниговского национального технологического университета, (г. Чернигов) — п. 2.3, 2.4, 2.5, 2.7.

**Пинская Миляуша Рашитовна** — доктор экономических наук, доцент, главный научный сотрудник Центра по исследованию проблем федерализма и местного самоуправления Финансового университета при Правительстве РФ (г. Москва) — п. 7.4.

**Погорлецкий Александр Игоревич** — доктор экономических наук, профессор кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург) — п. 5.4.

**Пушкарёва Валентина Максимовна** — доктор экономических наук, профессор кафедры экономики Института экономики и предпринимательства (г. Москва) — п. 2.1.

**Садков Виктор Георгиевич** — доктор экономических наук, профессор, директор Научно-консалтингового объединения «Социальный прогресс страны» (г. Орел) — п. 3.6.

**Серебрянский Дмитрий Николаевич** — кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, директор Научно-исследовательского института финансового права Национального университета государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) — п. 3.9, 4.1, 4.3.

**Смирнова Александра Николаевна** — кандидат экономических наук, начальник отдела изучения международного опыта и европейской интеграции Научно-исследовательского института финансового права Национального университета государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) — п. 4.2.

**Смирнова Елена Евгеньевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при правительстве Российской Федерации, советник налоговой службы РФ II ранга (г. Москва) — п. 4.2.

**Соколовская Алла Михайловна** — доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского института ГУНУ «Академия финансового управления» Министерства финансов Украины (г. Киев) — п. 1.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.7.

**Соколовская Елена Васильевна** — кандидат экономических наук, научный сотрудник Института экономики промышленности Национальной академии наук Украины (г. Донецк) — п. 1.6

**Соколовский Дмитрий Борисович** — кандидат экономических наук, старший научный сотрудник Института экономики промышленности Национальной академии наук Украины (г. Донецк) — п. 3.5.

**Солдатенко Оксана Владимировна** — доктор юридических наук, профессор кафедры конституционного и административного права Киевского национального экономического университета им. В. Гетьмана (г. Киев) — п. 7.5.

**Соловьева Наталья Александровна** — кандидат юридических наук, преподаватель кафедры финансового права Воронежского государственного университета (г. Воронеж) — п. 1.5, 4.5.

**Тарангул Людмила Леонидовна** — доктор экономических наук, профессор, и.о. ректора Национального университета государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) — п. 2.6, 3.2.

**Трубина Марина Владимировна** — научный сотрудник Научно-исследовательского института финансового права Национального университета государственной налоговой службы Украины (г. Ирпень) — п. 7.5.

**Тюрина Юлия Габдрашитовна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов Оренбургского государственного университета (г. Оренбург) — п. 6.7.

**Тищенко Александр Николаевич** — доктор экономических наук, профессор, заведующий отделом Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития Национальной академии наук Украины (г. Харьков) — п. 6.8.

**Федотов Дмитрий Юрьевич** — доктор экономических наук, доцент, декан факультета налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 6.9.

## 1.4. Теоретические основы исследования сущности налоговых преференций

Чтобы построить полную теорию, фактов всегда достаточно, не хватает только фантазии.  
*Дмитрий Блохинцев*

Развитие социально-ориентированной рыночной экономики и обеспечение экономического роста обуславливают необходимость подробного изучения и совершенствования преференциального налогообложения, ведь благодаря его правильному использованию государство может регулировать экономические процессы в обществе. Государственные органы власти должны подробно определять, анализировать и обосновывать предоставление тех или иных налоговых преференций исходя из социально-экономической целесообразности и выгоды как для самого государства, так и для налогоплательщиков. В этом контексте прежде всего необходимо уделить внимание теоретическим подходам к исследованию явления преференциального налогообложения, в рамках которого целесообразно определить сущность понятия «налоговая преференция».

**Подходы к исследованию сущности налоговых преференций.** В современной финансовой литературе приведены различные трактовки понятия «преференция» (от англ. preference — преимущество, выбор, льготная пошлина, а также преимущество отдельным предприятиям в виде скидки с пошлин, предоставление выгодных кредитов<sup>1</sup>) в целом и налоговых преференций частности, которые отражают разнообразие подходов к их определению.

В экономической энциклопедии находим такую трактовку дефиниции «преференция» (от лат. praefero — предпочитаю) — предоставление отдельным странам, организациям, лицам преимуществ, льгот<sup>2</sup>.

Дефиниция «преференция» в налоговой практике используется учеными разных стран на протяжении длительного времени. Однако дискуссии по содержанию ее наполнению, необходимости внедрения и целесообразности предоставления налоговых преференций продолжаются до сих пор.

Исследование вариативности основных понятий преференциального налогообложения показало, что употребление термина «налоговая преференция» достаточно многогранно. Обобщив теоретические исследования, отметим, что существуют различные подходы к толкованию этого понятия. В целом подходы ученых, которые в большей или меньшей степени исследовали преференции, можно разделить на три основные группы (рис. 1.1).

<sup>1</sup> Экономика, управление, финансы: русско-английский словарь / Л. Лозовский и др. М.: Русский язык, 2002. С. 699.

<sup>2</sup> Экономічна енциклопедія: у трьох томах / упоряд. С.В. Мочерний та ін. К.: Академія, 2002. Т. 3. С. 48.

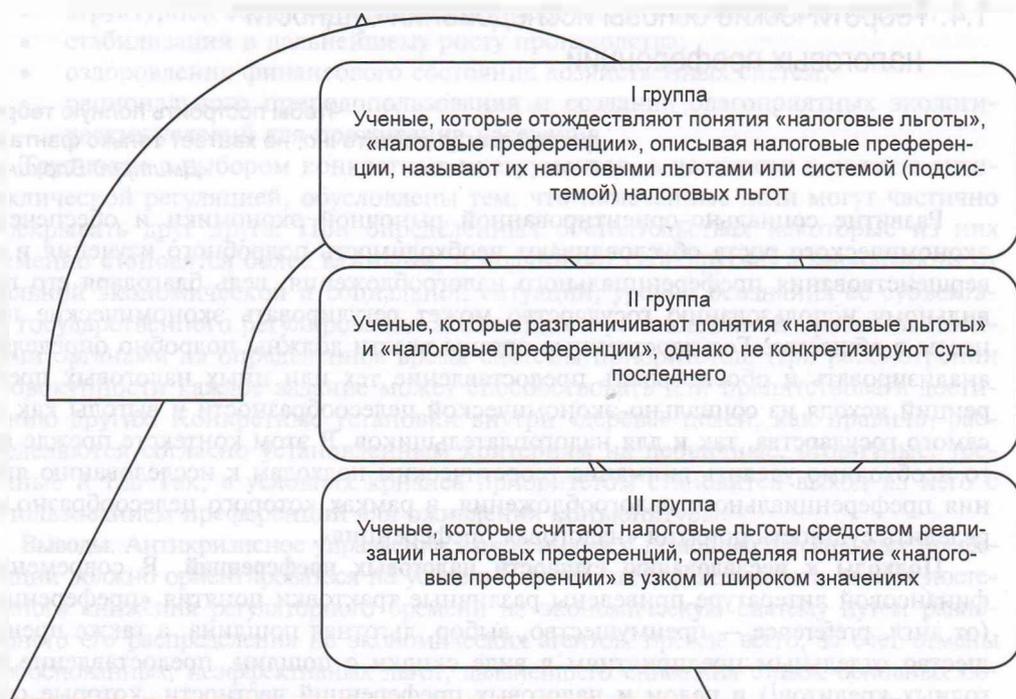


Рис. 1.1. Научные подходы к исследованию сущности налоговых преференций

**1-й подход.** К первой группе мы относим ученых, не разграничивающих понятия «налоговая льгота» и «налоговая преференция», называя все налоговыми льготами, или системой (подсистемой) льгот, таким образом отождествляя эти понятия.

Сторонники таких аналогий — Ю. Иванов, А. Тищенко<sup>1</sup>, В. Карпова, Л. Карпов<sup>2</sup> — рассматривают налоговые преференции как подсистему инструментов налогового стимулирования. В. Мельник<sup>3</sup>, А. Дрыга, И. Лютий, М. Петренко<sup>4</sup> также придерживаются первого подхода к определению налоговых преференций.

Заметим, однако, что отождествление налоговых преференций с налоговыми льготами не в полной мере определяет их сущность, поскольку с помощью льгот реализуется лишь определенная часть преференций. По нашему мнению, налоговые льготы целесообразнее рассматривать как средство реализации налоговых преференций.

<sup>1</sup> Иванов Ю.Б. Современные проблемы налоговой политики: Учеб. пособие / Ю.Б. Иванов, А. Н. Тищенко. Х.: ИНЖЭК, 2006. С. 248—253.

<sup>2</sup> Иванов Ю.Б. Налоговый менеджмент: Учеб. пособие / Ю.Б. Иванов, В.В. Карпова, Л.Н. Карпов. Х.: ИНЖЭК, 2006. С. 68—89.

<sup>3</sup> Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. К.: Компьютерпрес, 2006. С. 112.

<sup>4</sup> Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України / І.О. Лютий, А.Б. Дрыга, М.О. Петренко. К.: Знання, 2005. С. 14.

2-й подход. Особого внимания заслуживает позиция ученых-представителей второй группы, которые в своих исследованиях делают попытки разграничить понятия «налоговая льгота» и «налоговая преференция», однако не конкретизируют значение последней дефиниции, а свои исследования, в основном, базируются на подробном толковании льготного налогообложения. Часто в научной литературе понимание дефиниций «налоговая льгота» и «налоговая преференция» не предусматривает определения последней, что также затрудняет возможность ее идентификации. Это, в свою очередь, свидетельствует о принадлежности таких определений ко второму подходу исследования сущности налоговых преференций.

Например, Я. Жалило и А. Семеновский утверждают, что установление четких и прозрачных критериев и методик предоставления налоговых преференций должно определяться как неотъемлемая составляющая налоговой стратегии государства<sup>1</sup>. Однако, что именно авторы вкладывают в содержание налоговых преференций не ясно, поскольку в дальнейших исследованиях ученые утверждают о нецелесообразности отмены налоговых льгот, а не преференций.

В. Пансков рассматривает налоговые преференции как метод реализации налоговой политики государства и считает, что «каждый субъект налоговой политики обладает налоговым суверенитетом в пределах полномочий, установленных налоговым законодательством. Вместе с тем им предоставляются широкие полномочия по установлению налоговых ставок, льгот и других преференций, а также базы»<sup>2</sup>. Следует согласиться с этим мнением, однако нелогично относить к льготам необлагаемый минимум, как это делает В. Пансков, поскольку нельзя считать составной налоговой льготы сумму, не подлежащую налогообложению.

Попытки разграничить эти два понятия сделал Н. Заяц, который связывает налоговые преференции с «льготобразующими признаками объекта налогообложения, с помощью которых реализуется стимулирующая функция налогов»<sup>3</sup>. Заметим при этом, что иметь в виду любые признаки стимула относительно налогов не совсем корректно, ведь налоги — «это платежи, уплачиваемые субъектами хозяйствования в виде принудительного отчуждения части их личного дохода в пользу государства»<sup>4</sup>. «Налоговую преференцию» он считает целесообразным рассматривать как один из методов налогового регулирования. Таким образом, этот автор делает попытку разграничить понятия «налоговые преференции» и «система налоговых льгот», акцентируя внимание на существовании таких видов налоговых льгот: необлагаемый минимум объекта налогообложения; изъятие из налогообложения определенных элементов объекта налога; освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков; снижение налоговых ставок; целевые налоговые льготы; налоговые кредиты в виде отсрочки уплаты налоговых платежей; другие налоговые льготы.

Ряд западноевропейских ученых — И. Алеф-Болковьяк, Б. Коляновская-Кузнечная, Я. Коморовский, Я. Осташевский, М. Петрович — среди инструментов

<sup>1</sup> Жалило Я.А. Податкова реформа в Україні в контексті стратегії економічного зростання / Я. А. Жалило, А. Ю. Сменковський // Економічна політика. 2003. № 3—4. С. 8.

<sup>2</sup> Пансков В.Г. Налоги и налоговая система в Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2007. С. 52.

<sup>3</sup> Заяц Н.Е. Теория налогов: Учебник. Мн.: БГЭУ, 2002. С. 42.

<sup>4</sup> Заяц Н.Е. Теория налогов. С. 121.

реализации социальной политики государства в рамках налоговой системы выделяют налоговые льготы и преференции. При этом недостатком налоговых льгот считается высокая затратность бюджетных ресурсов по их предоставлению, а недостатком преференций является то, что они часто попадают не только к тем, кто в них нуждается, но и к той категории лиц, для которых они не имеют никакого отношения<sup>1</sup>.

3-й подход. Отдельные ученые, которых мы относим к третьей группе, рассматривают налоговые преференции в узком и широком смысле. При этом употребление термина «преференция» многогранно: от чрезмерно ограниченного — к обобщенному. Так, некоторые ученые используют понятие «налоговые преференции» только в том случае, когда речь идет о взимании пошлины, поскольку выделяют именно преференциальную пошлину или тарифные преференции.

Например, Д. Черник утверждает, что преференции — это тарифные льготы, которые «предоставляются на условиях взаимности или в одностороннем порядке в отношении товара, перемещаемого через таможенную границу государства в виде ранее уплаченной пошлины, установления тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) товара»<sup>2</sup>.

Похожим является утверждение А. Врублевской и М. Романовского, которые определяют налоговые преференции исключительно в рамках таможенной политики, обуславливая их применение при взимании импортных пошлин, где широкое применение получили тарифные преференции<sup>3</sup>.

К аналогичному объяснению прибегают и другие специалисты. Так, А. Миронова и Ф. Ханафеев, хотя и отмечают, что только через систему льгот и преференций государство может реализовать свое влияние на социальную и хозяйственную сферы общества, однако преференции (преимущества) устанавливаются в основном «в виде скидок или отмены пошлины на товары определенной номенклатуры, ввозимых в страну»<sup>4</sup>.

Такой подход к определению налоговых преференций является слишком ограниченным. Рассматривать налоговые преференции только в рамках таможенной политики нецелесообразно, поскольку такая характеристика является недостаточной для раскрытия их полного содержания.

Т. Юткина видит стратегическую цель налоговых преференций в компенсации финансовых затрат в процессе выпуска инновационной продукции, развитии научно-технического прогресса, что является основой для поддержки малого и среднего бизнеса. Однако сами же преференции, по ее мнению, — это экономи-

<sup>1</sup> *Finanse / Pod red. J. Ostaszewskiego.* Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji sp. o.o., 2008. S. 118—120.

<sup>2</sup> *Налоги: Учебник / Д. Г. Черник, Н. Д. Эриашвили, Н. Н. Селезнева, О. В. Староверова.* М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. С. 182.

<sup>3</sup> *Налоги и налогообложение / Под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской.* СПб.: Питер, 2003. С. 225.

<sup>4</sup> *Миронова О. А. Налоговое администрирование: Учеб. пособие / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев.* М.: Омега-Л, 2005. С. 21—22.

чески обоснованная система льгот, с помощью которой осуществляется процесс налогового регулирования<sup>1</sup>.

Опять же подчеркнем, что подобное понимание налоговых преференций не в полной мере отражает их сущность, поскольку с помощью льгот реализуется лишь определенная часть преференций.

А. Аронов и В. Кашин считают, что «налоговые преференции — это средство усиления стимулирующей функции налогов, вычет различных сумм из доходов, подлежащих налогообложению, льготные ставки, а иногда и освобождение от налогов на время»<sup>2</sup>. Вместе с тем понятия налоговая льгота и налоговая преференция они применяют как синонимы, что, по нашему мнению, является абсолютно неприемлемым. При этом ими выделяются следующие виды налоговых преференций, которые являются причиной несостоятельности правительственной бюджетной политики выполнять социальные обязательства государства: налоговые льготы; отсрочка и рассрочка налоговых платежей; налоговый кредит (в том числе инвестиционный налоговый кредит); реструктуризация налогового долга; упрощенный порядок уплаты налогов (например, освобождение от авансовых платежей); уменьшенный объем налоговой отчетности в определении налоговой базы, связанный с упрощением учета налоговых платежей, который подается в налоговые органы. Приведенный перечень не содержит всех налоговых преференций, однако вполне раскрывает и конкретизирует содержание этого понятия.

Более логично исследуемую дефиницию трактует И. Майбуров, выделяющий систему налоговых преференций, которая играет важную роль в формировании «определенных стимулов развития целевых категорий плательщиков и (или) видов деятельности»<sup>3</sup>. Автор также приводит перечень составляющих системы налоговых преференций, к которым причисляет: льготные режимы налогообложения; снижение налоговой ставки; налоговые кредиты; налоговые каникулы; различные освобождения и вычеты. Однако, характеризуя систему налоговых преференций, автор не в полной мере определяет ее составляющие и не предлагает методики их оценки.

Исследовательские интересы зарубежных экономистов Р. Блюнделя, Р. Бодвея, М. Девере, М. Кина и К. Хеди демонстрируют достаточно понятный и наиболее приемлемый подход к определению данного понятия. В монографии «Эффективность налоговой политики» авторы очень удачно определяют налоговые преференции, считая их эффективным средством выравнивания общественных интересов налогоплательщиков<sup>4</sup>.

Уточнение понятия «налоговые преференции». С учетом различных подходов к трактовке налоговых преференций, представленных в экономической литературе, данную дефиницию в прикладном аспекте можно сформулировать следующим образом.

*Налоговые преференции* — это преимущества в сфере налогообложения, которые предоставляются конкретным территориям, определенным видам деятельности,

<sup>1</sup> Юткина Т.Ф. *Налоги и налогообложение: Учебник*. М.: ИНФРА-М, 1999. С. 164.

<sup>2</sup> Аронов А.В. *Налоговая политика и налоговое администрирование: Учеб. пособие* / А.В. Аронов, В.А. Кашин. М.: Экономика, 2006. С. 45.

<sup>3</sup> *Налоги и налогообложение: Учебник* / Под ред. И. А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 95—96.

<sup>4</sup> *Efektywność polityki podatkowej / red. M.P. Devereux*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2007. S. 49.

юридическим или физическим лицам для стимулирования хозяйственной активности, социальной защиты, а также с целью легализации теневых денежных потоков.

Предлагаем рассматривать налоговые льготы как средства реализации налоговых преференций, которые функционируют на основании действующего законодательства при условии наличия налога (налогового платежа) в форме полного или частичного освобождения плательщика от уплаты налогового обязательства для уменьшения налоговой нагрузки. Следовательно, льготы являются одним из основных и наиболее используемых инструментов реализации преференциального налогообложения.

Налоговые преференции реализуются через введение преференциального налогообложения. Понятия «налоговая преференция» и «преференциальное налогообложение» близки, однако не идентичными. Предложим следующее определение.

*Преференциальное налогообложение* — это система преференциальных мер, предоставляющих преимущества в сфере налогообложения на основе полного или частичного освобождения плательщика от уплаты налогового обязательства, полного или частичного освобождения объекта от налогообложения, снижения налоговых ставок, использования налогового кредита, направленных на развитие хозяйственной деятельности, социальную защиту и улучшение финансового состояния налогоплательщиков.

**Типологизация налоговых преференций.** Можно выделить следующие типы налоговых преференций (рис. 1.2).

1. *Территориальные преференции.* Предназначены для поддержки и обеспечения прогресса отдельных территорий и зон приоритетного развития.

2. *Отраслевые преференции.* Данные преференции направлены на развитие и поддержку определенных хозяйственных отраслей (в частности, в Украине к таковым относятся сельскохозяйственная, образование, здравоохранение, полиграфическая, промышленная, космическая, авиационная, горно-металлургическая и деревообрабатывающая отрасли).

3. *Срочные преференции.* Предоставляются как государственная поддержка налогоплательщикам для минимизации их налогового долга. Эти преференции назначаются исключительно государством в лице исполнительной власти и имеют конкретно установленные сроки действия.

4. *Целевые преференции.* Предназначаются для определенных категорий налогоплательщиков в целях их социально-экономической поддержки в определенных условиях функционирования.

5. *Интравекторные преференции.* Это преференции, функционирующие в пределах одного налога. Механизм их реализации осуществляется методом дифференциации налоговых ставок и регламентирован соответствующими законодательными документами.

6. *Функциональные преференции.* Предусматривают использование налогоплательщиком возможностей для снижения налогового обязательства. К таким преференциям относятся инструменты, которые используют субъекты хозяйствования с целью уменьшения налогового обязательства на определенную сумму.

**Классификация налоговых преференций.** Налоговые преференции следует рассматривать исходя из их содержательных характеристик, согласно которым типо-

логизацию налоговых преференций предлагается осуществлять по следующим признакам (рис. 1.2).

По сфере влияния:

- преференции в пределах зон приоритетного развития;
- преференции, направленные на развитие отраслевого стимулирования;
- преференции, обеспечивающие государственную поддержку конкретной (целевой) категории плательщиков.

Сфера влияния преференций ограничена или конкретной территорией, отдельной отраслью или конкретной группой налогоплательщиков, пользующихся государственной поддержкой.

По методам введения (применения):

- административные — преференции, назначаемые органами исполнительной власти (преференции в рамках свободных экономических зон, технопарков, реструктуризации налогового долга, социальной налоговой льготы и др.);
- хозяйственные — преференции, которые вправе выбирать налогоплательщик при определенных условиях ведения хозяйственной деятельности, утвержденных действующим законодательством (например, упрощенная система налогообложения).

По сроку действия:

- разовые — к которым можно отнести налоговые преференции, назначаемые государством в разовом порядке при определенных ситуационных условиях (к примеру, налоговые каникулы, налоговая амнистия, отсрочки срока уплаты согласованных сумм налоговых обязательств (штрафов и пени));
- периодические (интервальные) — преференции, которые функционируют в конкретно определенный исполнительной властью срок и предусматривают уплату налоговых обязательств частями. Процедура их предоставления и осуществления определяется налоговым законодательством независимо от того, предоставляются они или нет. Примером периодических преференций является рассрочка налоговых платежей, реструктуризация налогового долга;
- длительные — преференции, определенные государством как составляющие системы налогообложения или ее элементов, которые функционируют и не меняются в течение длительного времени (например, ускоренная амортизация, преференции относительно освобождения или уменьшения объекта налогообложения, налоговый кредит и др.).

По мотивационным признакам:

- социальные налоговые преференции, предназначенные для социальной поддержки физических лиц-налогоплательщиков. Такие преференции предоставляются лицам, которые в силу определенных жизненных обстоятельств подпадают под действующее законодательство для их получения или имеют низкий уровень дохода. К таковым относятся: налоговая социальная льгота и необлагаемый минимум доходов граждан (в классическом понимании этого термина);

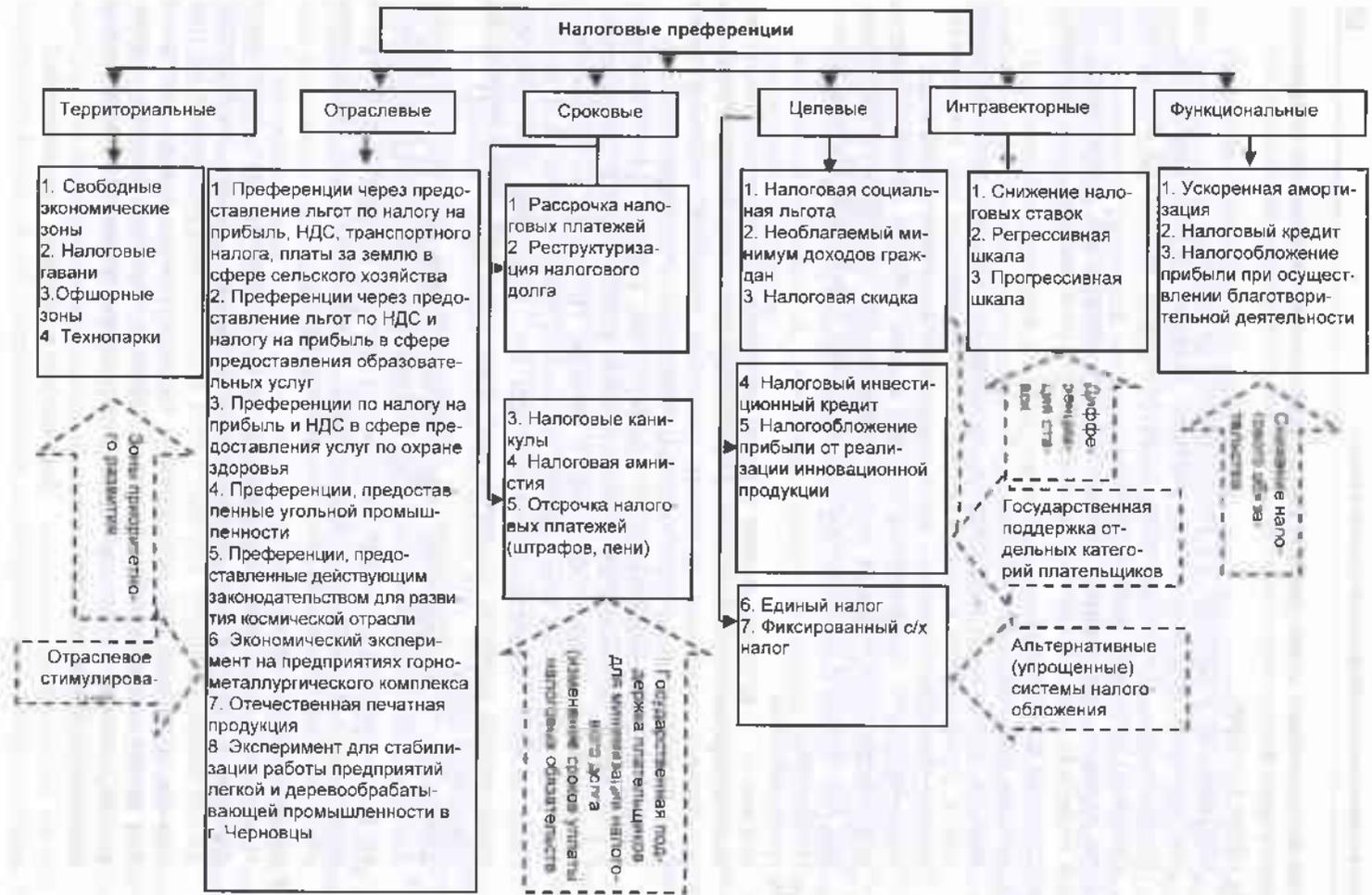


Рис. 1.2. Типологизация и систематизация налоговых преференций (примеры приведены по Украине)

- экономические преференции предназначены для получения положительной динамики развития хозяйственной деятельности, а как результат — улучшения общей экономической ситуации в государстве.

По функциональному назначению:

- стабилизационные (поддерживающие) налоговые преференции предназначены для снижения налогового бремени на субъектов малого и среднего бизнеса, активизации хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также легализации его доходов или прибыли. Налогоплательщики имеют возможность самостоятельно принимать решение об использовании таких преференций, если они подпадают под условия, определенные действующим законодательством. К поддерживающим преференциям относятся альтернативные (специальные) системы налогообложения. Кроме того, поддерживающими можно назвать преференции социального назначения;
- стимулирующие преференции направлены на привлечение инвестиций и стимулирование инновационного развития предприятия. Они назначаются государственными органами власти и имеют преимущественно адресный характер. Примером этого вида преференций является инвестиционный налоговый кредит или снижение ставок налога на прибыль (при осуществлении приоритетного вида деятельности);

По способу реализации:

- льготные — преференции, средством реализации которых являются льготы (налоговая социальная льгота, снижение налоговых ставок и др.);
- нельготные — преференции, реализуемые без применения льгот (необлагаемый минимум граждан, рассрочки (отсрочки) срока уплаты налоговых платежей и т.п.);
- комбинированные (смешанные) — преференции, практика применения которых предполагает использование льготных и нельготных преференций. Как правило, предоставление таких преференций связано с развитием депрессивных территорий (специальные экономические зоны (СЭЗ), территории приоритетного развития (ТПР), технопарки (ТП), налоговые гавани), а следовательно, их можно считать нельготными. Одновременно их реализация осуществляется посредством использования льгот, применяемых на этих территориях.

Предложенная усовершенствованная типологизация будет полезной при выборе и обосновании социально-экономической целесообразности предоставления налоговых преференций, а также позволит связать назначение налоговых преференций с целесообразностью их применения на практике.

## 1.5. Теоретическое обоснование классификационных признаков

Наши взгляды — как наши часы: все они показывают разное время, но каждый верит только своим.

*Александр Поп*

Как известно, налоговые льготы относятся к экономическим методам государственного регулирования экономики и используются, прежде всего, для изменения аллокации ресурсов в обществе в соответствии с целями текущей экономической поли-