

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.

тельности, всегда может сделаться тормозом дальнейшего развития. Поэтому необходимо установить более или менее реальные признаки, по которым можно было-бы вводить пропорциональное обложение»¹.

Нитти писал, что «большие трудности встречает решение вопроса о степени дифференциации налоговых ставок при обложении доходов».

Сокольников считал, что уровень налоговых ставок имеет решающее экономическое значение в тех случаях, когда им придается целевое значение. «Высокие налоги в капиталистической стране, могут совершенно задушить какую-нибудь отрасль промышленности, если при этом высоком обложении не будет обеспечена средняя норма прибыли. Наоборот, понижение налоговых ставок, налоговые льготы являются в капиталистической практике одним из самых существенных элементов для развития той или иной промышленности»².

Вывод. По нашему мнению, сегодня достаточно актуально звучат теоретические выводы В. Лебедева относительно использования налоговых льгот: «Тяжесть налогов тем легче, чем больше расходы государства имеют экономической полезности. Изъятия от налогов в частных случаях должны существовать, но невозможно возводить их в общее правило»³.

2.2. Современная парадигма преференциального налогообложения

Все ожидают выигрыша в лотерее,
даже те, кто не покупает
потерейных билетов.

Антоний Слонимский

Обоснование социально-экономической целесообразности внедрения преференциального налогообложения необходимо осуществлять путем оценки и систематизации качественных показателей влияния преференциального налогообложения на ключевые факторы, к которым можно отнести бюджет и налогоплательщиков. В действительности сегодня, преодолевая последствия мирового финансово-экономического кризиса, государство должно сосредоточить свои усилия на всех возможных мероприятиях по поддержке и защите как субъектов хозяйствования, так и собственно своих граждан.

Концептуальные положения функционирования преференциального налогообложения. Для более тщательного изучения влияния преференциального налогообложения нужно исследовать взаимодействие трех доминирующих элементов этого процесса:

- бюджета (как основного источника финансового обеспечения реализации преференциального налогообложения);
- налоговых преференций (как основного элемента реализации преференциального налогообложения);

¹ Яроцкий В. Г. Финансовое право... С. 203.

² Сокольников Г. Я. Финансовая наука... С. 9.

³ Лебедев В. А. Финансовое право... С. 437.

- налогоплательщиков (юридических и физических лиц) как потребителей налоговых преференций (рис. 2.1).

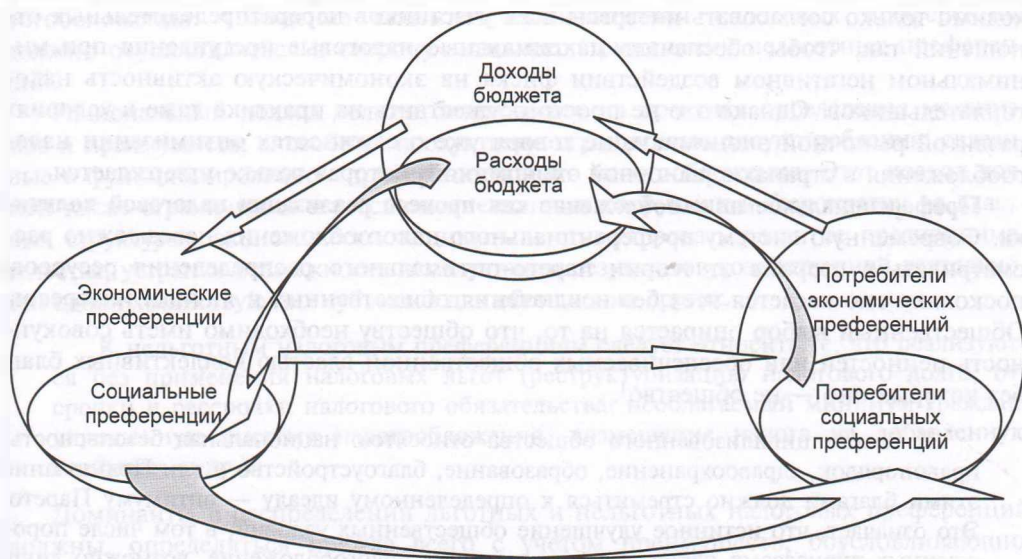


Рис. 2.1. Структурно-логическая схема функционирования преференциального налогообложения

Предоставление налоговых преференций является важным инструментом реализации налоговой политики государства, которая существенно влияет на экономическую и социальную сферы общества, поскольку направление бюджетных средств для налогоплательщиков происходит путем опосредованного финансирования в виде налоговых преференций, то есть не предусматривает взыскания определенной части средств из объекта налогообложения.

Экономические преференции стимулирующего и поддерживающего характера проявляются в форме инвестиций, поскольку способствуют активизации хозяйственной деятельности налогоплательщиков, обеспечивающих инновационное развитие предприятий, а следовательно, способствуют повышению их конкурентоспособности на локальном и глобальном рынках.

Социальные преференции, направленные на целевую категорию налогоплательщиков, также возвращаются в форме так называемых инвестиций, поскольку способствуют повышению платежеспособности граждан. Социальные преференции обеспечивают улучшение благосостояния населения, поскольку позволяют увеличивать личные накопления. Использование социальных преференций дает возможность снизить социальные расходы из бюджета и формировать сознательное мышление людей о возможности самостоятельно обеспечивать себе определенный уровень жизни.

В итоге с помощью преференциального налогообложения государство может, с одной стороны, корректировать потоки рыночного перемещения капитала, а с другой — инициировать необходимые социально-экономические сдвиги путем формирования финансового обеспечения тех или иных расходов бюджета. Необходимо только согласовать интересы всех участников перераспределительных отношений так, чтобы обеспечить максимальные налоговые поступления при минимальном негативном воздействии фиска на экономическую активность налогоплательщиков. Однако это не просто осуществить на практике даже в условиях развитой рыночной экономики, не говоря уже о сложностях оптимизации налогообложения в странах с рыночной экономикой, которая только утверждается.

Преференциальное налогообложение как процесс реализации налоговой политики. Современную систему преференциального налогообложения невозможно рассматривать в стороне от теории парето-оптимального распределения ресурсов, поскольку оно касается всех без исключения общественных и личных интересов. Общественный выбор опирается на то, что обществу необходимо иметь совокупность ценностей или обеспечиваемых общественной властью коллективных благ, без которых оно — не общество¹.

К благам цивилизованного общества относятся: национальная безопасность, правопорядок, здравоохранение, образование, благоустройство и т.п. Пользование этими благами должно стремиться к определенному идеалу — оптимуму Парето. Это означает, что истинное улучшение общественных условий, в том числе порожденных процессами перераспределения через налогообложение, возможно лишь тогда, когда то или иное мероприятие способно:

- 1) повысить благосостояние всех без исключения;
- 2) повысить благосостояние какой-то одной социальной группы (групп), не изменив благосостояние других.

Государство как общественный институт относительно отдельного лица является институтом принуждения, который провозглашает общественные цели, но стремится достичь их за счет индивида, заставляя его платить налоги на содержание самого аппарата принуждения и социальной сферы. Поскольку каждый человек положительно воспринимает получение дохода в любой форме и негативно его потерю (если это не связано с удовлетворением его потребностей), уплата платежей в пользу государства в любом объеме не приносит индивиду удовольствия. Поэтому психологическое восприятие действий государства в сфере налогового давления на индивида имеет два основных проявления в его поведении. Налогоплательщик или 1) поддерживает государство уплатой налогов в полном объеме или 2) сделает все возможное, чтобы уменьшить налоговую нагрузку (т.е. будет оказывать сопротивление).

Для страны с низким уровнем личного потребления психологическое восприятие налоговых действий имеет не последнее значение. Именно оно формирует

¹ Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния: Учеб. пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2001. С. 239.

мотивацию лица применительно к государству: все доходы лица легализованы (т.е. известны государству) или нет.

Актуальность развития нельготных налоговых преференций. Сказанное диктует необходимость принципиального изменения ориентиров преференциального налогообложения. Смещение акцентов использования налоговых преференций должно осуществляться в сторону активного применения нельготных преференций.

Рациональный подход должен базироваться на практике определения механизмов и преимуществ, способных продуктивно ограничивать злоупотребления, связанные с функционированием преференциального налогообложения. Этот подход должен также ограничивать агрессивные тенденции коррупции и бюрократии во властных структурах, экономически защищать и стимулировать развитие предпринимательства, устраняя возможности эксплуатации результатов хозяйственной деятельности одних хозяйствующих субъектов для обогащения других.

К нельготным налоговым преференциям следует относить те, что реализуются без применения налоговых льгот (реструктуризацию налогового долга, отсрочки и рассрочки налогового обязательства, необлагаемый минимум граждан, упрощенную систему налогообложения, возмещение налога на добавленную стоимость и др.).

Доминанты в распределении льготных и нельготных налоговых преференций должны, определяться прежде всего с учетом преимуществ, обуславливающих наличие тех и других:

- нельготные налоговые преференции соответствуют общепризнанным принципам налогообложения, а льготные — деструктивно влияют на их реализацию;
- реализация нельготных налоговых преференций, в отличие от льготных, для государства обходится с меньшими финансовыми затратами по их администрированию;
- функционирование нельготных налоговых преференций приносит государству доход в виде уплаченных налогов, в отличие от льготных, которые трактуются как потери бюджета;
- распределение нельготных налоговых преференций происходит более равномерно среди налогоплательщиков, в отличие от распределения льготных налоговых преференций;
- льготные налоговые преференции чаще используют налогоплательщики с высоким уровнем доходов (кроме социальных), а нельготные налоговые преференции являются прерогативой плательщиков с малыми доходами.

Важное значение для развития преференциального налогообложения и минимизации его негативного влияния на фискальные интересы государства имеет необходимость роста денежной массы для малообеспеченных налогоплательщиков, что проявлялось бы в форме увеличения их личных доходов. Этого можно достичь, сместив ключевые акценты перераспределения налоговых преференций в пользу неналоговых. Так, государство могло бы уменьшать объем социальных рас-

ходов, которые нередко характеризуются как неоправданные, а с точки зрения экономической целесообразности — нерациональные.

Институциональная парадигма современного преференциального налогообложения. Какой же должна быть институциональная парадигма современного преференциального налогообложения?

Во-первых, чтобы обеспечить положительные результаты, преференциальное налогообложение, как и налоговая политика в целом, должно базироваться на четком видении. Долгосрочное видение должно быть одновременно амбициозным и реалистичным, выполняя роль указателя правильного направления развития общества и пути реализации его надежд. Это видение должно стимулировать их формирование, но одновременно ограничивать надежды разумными пределами, чтобы их можно было со временем удовлетворить¹. Если отсутствие такого видения на практике прикрывается декларативными иллюзиями «положительных шоков» или «цивилизационных рывков», перспективы экономического роста и повышения эффективности перераспределительных процессов не будут слишком обнадеживающими. Отсутствие, противоречивость или неопределенность стратегических приоритетов препятствует выработке сбалансированной налоговой политики.

Важно, что в демократическом обществе преференциальное налогообложение формируется как результат сложного процесса взаимодействия интересов экономического, социального, политического, культурного характера. При этом налоговая политика, если она действительно является политикой, обслуживает не только текущие потребности. Она предусматривает желаемые и перспективные цели и обеспечивает их реализацию.

Во-вторых, преференциальное налогообложение должно базироваться на теории, которая объясняет механизмы функционирования экономики и ее роста под влиянием применения перераспределительных рычагов. Плохая теория может служить базисом только плохой политики. Эффективная налоговая политика может быть сформирована и реализована только на основе научно обоснованной экономической доктрины. Для целенаправленного и осмысленного влияния на субъектов перераспределения ВВП для достижения целей развития — лучшего удовлетворения потребностей общества на основе повышения конкурентоспособности предприятий и эффективного обслуживания индивидуальных и корпоративных агентов необходимы огромные знания. Они должны базироваться не только на практическом опыте, но прежде всего на надежной экономической теории.

Главная проблема здесь заключается в том, что существует много противоречащих друг другу экономических подходов. Более того, стремление к диалогу и компромиссам, гибкости и открытости, хотя во многих ситуациях и оправданно, часто вступает в противоречие с потребностью в методологической и фактической правильности и академической скрупулезности. Средние значения являются полезными в статистике, но не в экономике развития или теории роста. Эффективное преференциальное налогообложение не может быть результатом «усреднения», когда одни элементы берутся из одного научного подхода, а вторые — с другого и происходит смешивание монетаризма и неокейнсианства, новой инсти-

¹ Колодко Г. Институты, политика и экономический рост // Вопросы экономики. 2004, № 7. С. 46.

туциональной экономики и шведской школы, социализма и капитализма с единой целью — удовлетворить пожелания самого широкого круга дискуссантов.

Особенно деструктивный характер в постсоциалистической реальности имеют попытки соединить левые идеи социал-демократического направления с элементами неolibеральной экономики, выдернутыми из контекста теории, которая применяется в совершенно другом мире высокоразвитого капитализма. Такие попытки препятствуют приближению страны к потенциально возможному темпам экономического роста и, что особенно важно, не позволяют сохранить достигнутую значительными усилиями динамику в долгосрочной перспективе.

Попытки перенять опыт европейского преференциального налогообложения, накладывая прогрессивные для объединенной Европы налоговые механизмы на отечественную экономико-институциональную среду, могут привести к негативным экономическим и фискальным последствиям. Конвергенция преференциального налогообложения в ЕС — это процесс, который имеет определенные направления развития и динамику. Нельзя ориентироваться только на современные достижения налоговой гармонизации. Страны ЕС стремятся оптимизировать свое налогообложение, а потому только понимание принципов этой оптимизации может служить ориентиром для развития фискального регулирования.

Можно выделить следующие современные ориентиры развития преференциального мирового и европейского налогообложения:

- усиление фискальных позиций налогов на потребление — инструмента «страхования» бюджета во время ухудшения конъюнктуры;
- пересмотр «обременительной» для предпринимательского сектора и государственных финансов западноевропейской социальной доктрины;
- усиление фискальных позиций экологического налогообложения как инструмента решения глобальных экологических проблем;
- ликвидацию налоговых гаваней для предотвращения «подрыва» финансовой основы «государства всеобщего благосостояния»;
- введение налога на транзакции как ограничения дальнейшего неуправляемого разрастания финансового сектора (для минимизации риска повторения современного мирового кризиса в будущем).

В-третьих, многообразие подходов к преференциальному налогообложению скрывает большое количество интересов. За конфигурацией конфликтных интересов нужно следить еще внимательнее, чем за изменениями теории, чтобы понять, почему побеждают те или иные подходы. Ведь на самом деле важны отличительные друг от друга интересы, а не взгляды. В конечном итоге доминируют определенные интересы, а не позиции. В этом контексте интересы являются первичными, а взгляды имеют второстепенное значение. Последние часто являются объектом купли-продажи и даже интеллектуальной коррупции.

В-четвертых, эффективная реализация действенного преференциального налогообложения требует решимости и политической воли. Без этого даже лучшая теория не поможет, поскольку очень мало людей понимают, как ее использовать.

В-пятых, преференциальное налогообложение — это искусство координации. Сложная природа экономической деятельности обуславливает необходимость

одновременно заниматься самыми разнообразными вопросами. Конечно, одни из них важнее и актуальнее других. Способность выявлять то, что действительно важно и актуально, и отличать фундаментальные и стратегические вопросы от обычных повседневных проблем -- это особый дар, которым обладают не все причастные к формированию и реализации налоговой политики.

С одной стороны, налоговую политику можно сравнить с управлением большой компанией или организацией, где необходимо мгновенно принимать самые разнообразные решения (иногда в кризисной ситуации) часто на основе неполной информации и под внешним давлением.

С другой стороны, это стратегическая деятельность, которая требует широты взглядов, перспективного видения и способности глубоко обдумывать проблемы. Нужно также творчески взаимодействовать с интеллектуальными сторонниками и экспертами, иностранцами и, что самое главное, социальными партнерами.

Если удастся достичь координации всех этих компонентов, минимизировать «информационный шум» и трения в механизмах принятия фискальных решений, политическая машина работает: принятые решения не противоречат друг другу; функционируют каналы положительной обратной связи; устраняются препятствия на пути желаемых процессов и со временем в экономике начинают проявляться долгожданные результаты -- она растет с сопутствующим увеличением налоговых поступлений.

В-шестых, преференциальная политика во всех сферах, включая налоговую, является искусством компромисса. Нужно всегда искать творческий консенсус, который будет сочетать необходимое с возможным, сбалансировать противоречивые интересы общества, решит конфликты между кратко- и долгосрочными интересами специфических социальных групп, между фискальными потребностями центра и регионов, между налогоплательщиками и реципиентами бюджетных средств, между потребителями и производителями. Если потенциально конфликтные ситуации не будут смягчены с помощью политических инструментов, прийти к компромиссу будет труднее. Более того, все или почти все должны быть довольны достигнутыми результатами (перераспределением ВВП) примерно одинаково. Только такой компромисс может служить фундаментом для построения качественно новой долгосрочной общественной конструкции.

Построение оптимальной модели преференциального налогообложения требует исследования концептуальных основ, конкретных форм и методов долгосрочного и краткосрочного влияния налогов на развитие общества. Последние должны согласовываться с социальными и экономическими проблемами государства, возможностями их решения через политику налоговых доходов и политику налогового регулирования и ориентироваться на исторические, национальные, культурные особенности, степень участия государства в экономических процессах, развитие рыночных отношений.

Особенно нужно подчеркнуть, что трансформация преференциального налогообложения должна базироваться исключительно на изменениях эволюционного характера. Мы исходим из тех соображений, что радикальные налоговые реформы дезориентируют экономических субъектов, им требуется определенное время, чтобы приспособиться даже к незначительным изменениям экономико-

институциональной среды и, самое главное, принять фискальное нововведение как положительное.

Негативный отечественный опыт в использовании льготных и нельготных налоговых преференций, совмещенный с существенными потерями бюджета, стал причиной сокращения социальных расходов государства, а также уменьшения ее участия в поддержке инновационных проектов, связанных с финансовыми рисками. Однако, как показывает мировая практика, налоговые преференции играют важную роль в перспективах содействия социально-экономическому развитию общества, а правительства стран, которые за последние годы слишком активно отказывались от функционирования тех или иных преференций, вследствие мирового экономического кризиса пересмотрели свои позиции по их тотальному изъятию.

Выводы. Основой усовершенствования функционирования налоговых преференций следует определить разработку и внедрение стратегических приоритетов реализации преференциального налогообложения, которая предусматривает:

- определение и упорядочение теоретических основ осуществления преференциального налогообложения и понимание сущности как системы мер, направленных на стимулирование и развитие хозяйственной деятельности, а также поддержку и улучшение функционирования налогоплательщиков;
- осуществление мониторинга практики применения налоговых преференций и объективный анализ фискальных последствий их функционирования;
- разработку стратегии реализации преференциального налогообложения с учетом социально-экономической целесообразности на перспективу.

Сбалансированное внедрение и рациональное использование налоговых преференций на практике позволит акцептовать их положительное влияние на социальную и экономическую сферы общества и в перспективе превратить в весомый инвестиционный проект.

2.3. Понимание налоговых льгот с позиции концепции налоговых расходов

Мне потребовалась целая жизнь, чтобы понять,
что вовсе не нужно понимать все на свете.

Рене Коти

Появление концепции налоговых расходов (tax expenditures) сопряжено с усложнением налоговой системы и активизацией ее регулирующей функции, следствием которой стало расширение системы налоговых льгот. Необходимость их учета и количественной оценки потерь бюджета вследствие предоставления льгот в целях бюджетного анализа и совершенствования налоговой системы, а также оптимизации государственной поддержки определенных видов экономической деятельности и групп населения, привели к рассмотрению налоговых льгот и бюджетных субсидий как альтернативных инструментов решения одних и тех же социально-экономических задач государственной политики.

ОГЛАВЛЕНИЕ

От авторов	3
РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ	10
Глава 1. Налоговые льготы и налоговые преференции: сущность и виды	11
1.1. Общий подход к определению сущности налоговых льгот	11
1.2. Определение базовой (нормативной) структуры налога и налоговых льгот	21
1.3. Фискальные преференции в системе государственного регулирования	36
1.4. Теоретические основы исследования сущности налоговых преференций	47
1.5. Теоретическое обоснование классификационных признаков	55
1.6. Классификация льгот по сфере их применения	71
Глава 2. Теоретико-методологические основы использования налоговых льгот	84
2.1. Эволюция взглядов классиков налоговой науки на использование налоговых льгот	84
2.2. Современная парадигма преференциального налогообложения	96
2.3. Понимание налоговых льгот с позиции концепции налоговых расходов	103
2.4. Методология внедрения концепции налоговых расходов в бюджетную практику	112
2.5. Совершенствование концепции налоговых расходов под влиянием бюджетно-налоговых реформ	123
2.6. Налоговые отраслевые льготы: возможности и ограничения применения	128
2.7. Теоретико-методологические аспекты применения налоговых отраслевых льгот	136

Глава 3. Методологические основы оценки эффектов и эффективности применения налоговых льгот	148
3.1. Методологические проблемы оценки эффективности налоговых льгот	148
3.2. Экономико-математическая база количественной оценки влияния налоговых льгот на доходы бюджета	156
3.3. Возможные эффекты применения налоговых льгот	168
3.4. Социальные эффекты и эффективность применения налоговых льгот	176
3.5. Издержки применения льгот в налогообложении	183
3.6. Методическое обеспечение комплексной оценки эффективности применения налоговых льгот	194
3.7. Выбор целесообразного варианта налоговой льготы из существующих альтернатив	209
3.8. Имитационное моделирование последствий применения налоговых льгот	219
3.9. Обоснование целесообразности использования инвестиционной налоговой скидки	233
3.10. Пример количественной оценки влияния налоговых льгот на доходы бюджета: опыт Германии	243
Глава 4. Организационно-методическое обеспечение применения налоговых льгот	253
4.1. Особенности законодательного определения дизайна налоговых льгот	253
4.2. Специфика налоговых льгот с позиции налогового администрирования и контроля	260
4.3. Реализация концепции налоговых расходов в бюджетной практике развитых стран	275
4.4. Мониторинг результативности применения налоговых льгот	292
4.5. Справедливость и эффективность применения налоговых льгот	297
4.6. Моделирование реакции налогоплательщиков на введение налоговых льгот	303

4.7. Налоговые льготы как источник рисков уклонения от налогообложения	313
Глава 5. Применение налоговых льгот в контексте международного налогообложения и современных интеграционных процессов	322
5.1. Гармонизация подходов к предоставлению налоговых льгот в Европейском Союзе	322
5.2. Применение налоговых льгот в рамках Таможенного Союза и Единого экономического пространства	331
5.3. Специфика применения льгот в таможенных пошлинах в рамках Таможенного Союза	339
5.4. Юрисдикции с низким уровнем налогообложения: роль в механизмах глобальной конкуренции за предоставление налоговых льгот	350
РАЗДЕЛ II. ПРАКТИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВИДАМ НАЛОГОВ И СЕКТОРАМ ЭКОНОМИКИ (МИРОВОЙ ОПЫТ)	363
Глава 6. Специфика применения налоговых льгот в прямых налогах	364
6.1. Стимулирование инновационно-инвестиционных процессов в России льготами по налогу на прибыль	364
6.2. Российский опыт налогового стимулирования формализации консолидированных групп налогоплательщиков	371
6.3. Мировой опыт применения налоговых льгот, обеспечивающих ускоренную реновацию основных фондов	378
6.4. Налоговое льготирование процессов внедрения энергоэффективного оборудования и повышения энергоэффективности производства	388
6.5. Стимулирование социальных процессов льготами в корпоративном налоге на доходы (прибыль)	399
6.6. Возможности применения налоговых льгот для обеспечения эффективной занятости	406
6.7. Специфика применения налоговых льгот в индивидуальном подоходном налогообложении	412
6.8. Налоговые льготы экологической направленности	418
6.9. Российская специфика использования льгот в обязательных платежах социального характера	429

Глава 7. Специфика применения налоговых льгот по иным видам налогов и секторам экономики	437
7.1. Целесообразность и возможность применения налоговых льгот в акцизном налогообложении	437
7.2. Лучшие практики использования налоговых льгот в экологически ориентированных налогах	442
7.3. Лучшие практики использования льгот в региональных и местных налогах	451
7.4. Проблемы и перспективы использования налоговых льгот территориальной направленности	457
7.5. Лучшие практики налоговой поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей	464
7.6. Специфика применения налоговых льгот для государственной поддержки малого бизнеса	470
7.7. Проблемы и перспективы использования налоговых льгот в нефтегазовом секторе	474

Монография

Налоговые льготы

Теория и практика применения

Под редакцией
Игоря Анатольевича Майбурова,
Юрия Борисовича Иванова

Редактор *Т.М. Дубович*
Оригинал-макет *Н.В. Спасской*
Оформление художника *А.П. Яковлева*

Подписано в печать 28.03.2014 (с готовых ps-файлов)

Изд. № 2356

Формат 70 × 100 1/16

Бумага офсетная

Гарнитура Arial Narrow

Усл. печ. л. 30,0. Уч.-изд. л. 39,5

Тираж 1000 экз. (1-й завод — 300)

Заказ 1742

ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА»

Генеральный директор *В.Н. Закаидзе*

123298, Москва, ул. Ирины Левченко, 1

Тел. 8-499-740-60-15

Тел./факс 8-499-740-60-14

E-mail: unity@unity-dana.ru

www.unity-dana.ru

Отпечатано в цифровой типографии «Буки Веди»

105066, Москва, ул. Новорязанская, д. 38, стр. 1, пом. IV