

Налоговые льготы: варианты нового определения

Н.Н. Тютюрюков, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, доктор экономических наук

В.Н. Тютюрюков, доцент кафедры финансового менеджмента в госсекторе Высшей школы экономики

Г.Б. Тернопольская, профессор департамента учета, анализа и аудита Финансового университета, кандидат экономических наук

Авторы ранее уже предлагали разграничить понятия «налоговая льгота» и «налоговая преференция»¹. И хотя формулировка ст. 56 Налогового кодекса России (НК РФ) с тех пор не изменилась, на практике такое разграничение уже стало проводиться. Так, например, в отчете Счетной палаты России² среди налоговых преимуществ выделяется новый, четко описанный элемент – преференция с примечанием, что юридическое определение преференции целесообразно включить в налоговое законодательство, определив четкие критерии разграничения налоговых льгот и преференций.

В чем их основное отличие? Если суммы преференций проконтролировать достаточно сложно, то суммы предоставленных льгот четко представлены в декларациях налогоплательщиков. Стало быть, эти суммы можно (и должно!) анализировать, к чему мы и приступаем.

Между тем сам бизнес к налоговым льготам относится с большой осторожностью, как к «вещи в себе»³? С одной стороны, разработчики

налоговой политики и законодатели регулярно пересматривают их перечень. С другой – льготы зачастую не являются «предметом опыта»: налогоплательщики далеко не всегда их используют. Более того, нет четких свидетельств их связи с достижением определенных целей экономической политики.

Определение налоговой льготы

В соответствии с п.1 ст. 56 действующего НК РФ «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере». В НК РФ также сказано, что льготы не могут носить индивидуального характера, и конкретный налогоплательщик вправе отказаться от их использования.

Судя по упомянутому выше решению коллегии Счетной палаты и различным высказываниям авторитетных деятелей, юридическое определение льготы, приведенное в НК РФ, не устраивает ни контролирующие, ни законодательные, ни исполнительные федеральные органы власти. Такое же отношение к ним проявляется со стороны региональных органов власти⁴.

¹ Тютюрюков Н.Н., Тютюрюков В.Н., Тернопольская Г.Б. Налоговые льготы и преференции: цель одна, а механизм – разный. // Налоговая политика и практика. №10.2009.

² Из решения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 01.03. 2013 № 11К (902) «О результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления и применения налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций». Бюллетень Счетной палаты РФ №8 за 2013 г. (доступ: www.audit.gov.ru).

³ Скирбекк Г., Гилье Н. История философии: Учеб. пособие для студ. высш. учеб. заведений. / Пер. с англ. В.И. Кузнецова; / Под ред. С.Б. Крымского. – М.: Гуманит. изд. центр ВЛАДОС, 2003. С. 449.

⁴ Тимофеева О.И. К вопросу об оценке эффективности налоговых льгот на региональном уровне. // Финансы, №4. 2016. С. 50.

В модельном Налоговом кодексе СНГ (МНК СНГ) в редакции 2000 г. (ст. 59), в частности, разъясняется, что «налоговой льготой признается предоставляемая отдельным категориям налогоплательщиков ... возможность уплачивать налог в меньшем размере по сравнению с суммой налога, подлежащей уплате другими налогоплательщиками»⁵. Аналогичная норма присутствует в редакции МНК 2013 г.⁶, правда, с добавлением существенного ограничения: «льготы по налогам и сборам устанавливаются на срок до пяти лет». Поскольку предоставление льгот экономического характера должно преследовать достижение определенных государством целей, на основании данного пункта осуществляется регулярный пересмотр итогов применения льгот с внесением необходимых корректив в экономическую политику.

С одной стороны, видим размытое «преимущество вообще», а с другой – «преимущество в виде возможности уплачивать налог в сумме меньшей, чем остальные налогоплательщики». Последнее предполагает, что сумму налога с учетом льготы можно сравнить с суммой налога без учета льготы. В декларации по конкретному налогу налогоплательщик отражает и ту, и другую. Именно от этой суммы отказывается бюджет в пользу налогоплательщиков. Имея информацию о «недополученных» суммах конкретного налога, государство может (и должно!) сопоставить их с отдачей от своего от них отказа.

Таким образом, юридическое определение налоговой льготы в МНК СНГ эквивалентно ее экономическому смыслу.

На наш взгляд, данное выше определение стоило бы конкретизировать, определив налоговую льготу как сумму денежных средств, изначально принадлежащую общественным финансам, но оставленную в распоряжении налогоплательщика через предоставление возможности как частичного перечисления, так и неперечисления суммы налога в результате применения норм налогового законодательства.

⁵ «Модельный налоговый кодекс. Общая часть». Принят в г. Санкт-Петербурге 09.12.2000 постановлением 16-5 на 16-ом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств – участников СНГ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

⁶ «Модельный налоговый кодекс для государств-участников СНГ. Общая часть (новая редакция)» Принят в г. Санкт-Петербурге 29.11.2013 постановлением 39-10 на 39-ом пленарном заседании Межпарламентской ассамблеи государств – участников СНГ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Налоговая льгота не должна устанавливаться на срок более 5 лет.

Предложенная нами формулировка обладает следующими преимуществами по сравнению с приведенной в НК РФ:

- и налогоплательщики, и налоговые органы ясно видят сумму публичных денежных средств, которую законодатель оставил в распоряжении конкретного налогоплательщика;
- раскрывается сумма налоговых льгот, и гражданское общество получает возможность обсуждать длящуюся правомерность ее предоставления и отдачу от нее;
- есть возможность отменить применение льготы с любой даты, если государство и/или общество видят ее неэффективность;
- действие любой льготы заканчивается автоматически (!) через пять лет ее применения или ранее, если законодатель сочтет это целесообразным.

Кроме того, в данном контексте стоит вспомнить принцип существенности. Например, в аудите несущественными считаются отклонения до 5% от суммы статьи отчетности в зависимости от показателя⁷. Поэтому стоило бы обременить механизм налоговых льгот, например, следующим:

- если сумма льгот конкретного налогоплательщика превышает 5% от суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет, то она должна находиться под дополнительным контролем финансовых и общественных органов;
- превышение суммы льгот величины в 20% от суммы налога, исчисленной к уплате в консолидированный бюджет субъекта РФ, может быть основанием для сокращения субсидий и дотаций из вышестоящего бюджета.

Кто пользуется льготами

Налоговые льготы предоставляются целым категориям налогоплательщиков, но пользуются ими конкретные лица, входящие в эти категории. Именно они имеют «преимущества» перед остальными. При этом категории могут состоять только из одного (!) элемента. В 2015 г., например, только один налогоплательщик по налогу на иму-

⁷ Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1995. С. 72

щество организаций применял льготы, предоставляемые в соответствии с п. 7 ст. 346.35 НК РФ инвесторам по соглашению о разделе продукции. Не было ни одной судостроительной верфи, которая в течение 2013, 2014 и 2015 гг. пользовалась бы льготами как резидент промышленно-производственной ОЭЗ.

(Не)эффективность льгот по НИО

Попробуем проанализировать применение налоговых льгот по НИО и их последствия, сравнив выпадающие при этом доходы бюджетов субъектов России с суммами выделяемых дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации.

Ниже приведены общедеральные данные о сокращении числа налогоплательщиков, применявших налоговые льготы по налогу на имущество организаций (НИО) на 47% и уменьшении их доли в общем числе налогоплательщиков НИО.

Какие же суммы доходов региональных бюджетов обеспечивают плательщики НИО. По представленным в середине 2016 г. Минфином России данным за 2013 и 2014 гг., налоговые доходы консолидированных бюджетов субъектов России выросли с 2013 по 2014 гг. на 11,5%, но при этом суммы НИО увеличились только на 3,2%. Нетрудно предположить, что на разницу в темпах роста повлияли предоставляемые по НИО льготы. Но что интересно – 45,2% суммы льгот, установленных федеральным законодательством по региональным и местным налогам за 2014 г., приходится всего на 5 субъектов России (Сахалин-

Количество плательщиков по налогу на имущество организаций в России, ед. за 2011–2015 гг.

Таблица 1

	2011	2012	2013	2014	2015	Изменение 2015–2011
Всего	728 522	705 921	636 763	588 333	603 294	-125 228 (-17,2%)
В том числе применявших налоговые льготы	124 421	93 737	73 020	65 375	267 495	-145 074 (-115%)
Доля плательщиков НИО, применявших налоговые льготы, %	17,1	13,3	11,5	11,1	44,3	

Источник: отчеты по форме 5-НИО за соответствующие годы в разрезе регионов (www.nalog.ru); расчеты авторов

Топ-5 инвесторов Калужской области в 2010 г.

Таблица 2

№ п/п	Инвестор	Объем инвестиций, заявленный инвестором, млн. руб.	Уд. вес сумм льгот по НИО в заявленных инвестициях, %
1	ООО «Фольксваген Груп Рус»	38 288	0,4
2	ЗАО «Калужский научно-производственный электрометаллургический завод»	37 242	0,4
3	ОАО «Объединение «Мастер»	22 000	0,7
4	ООО «Пежо Ситроен Мидубиси Автомобили Рус»	18 858	0,8
5	ОАО «Лафарж Цемент»	18 197	0,8

Источник: *Le Courrier de Russie*. №180 du 10 decembre 2010 au 14 janvier 2011. P.6-7. Расчеты авторов по максимальным удельным весам сумм льгот.

ская обл., г. Москва, Московская обл., г. Санкт-Петербург, Краснодарский край).

На круглом столе, состоявшемся в июне 2016 г. в Совете Федерации и посвященном налоговым льготам, отмечалось, что большинство субъектов РФ высказались за отмену ряда освобождений от налогообложения по НИО.

На самом деле для бизнеса льготы по НИО носят скорее психологический характер, что иллюстрируют данные таблицы 2.

Как видим, удельный вес сумм льгот по НИО в заявлен-

ных инвестициях незначителен, к тому же часть инвестиций вкладывается не только в основные, но и в оборотные, не облагаемые НИО средства. Что же касается недополученных бюджетами субъектов РФ сумм, то они гораздо более значимы. (см. табл. 3).

Примечание: за 2015 г. данные представлены с учетом субъектов в Крымском федеральном округе.

Приведенные выше данные показывают, что только в одном регионе России сумма льгот по НИО является для бюджета

Таблица 3

Льготы по налогу на имущество организаций, 2011–2015 гг.

	2011	2012	2013	2014	2015
Общая сумма налога, исчисленная к уплате в бюджеты субъектов РФ, млрд. руб.	485,4	551,2	625,2	656,4	727,6
Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением налогоплательщикам налоговых льгот, млрд. руб.	324,5	364,4	484,0	491,0	521,9
Сумма льгот по федеральному законодательству, млрд. руб.	193,1	227,5	31,9	40,0	161,6
Сумма льгот по региональному законодательству, млрд. руб.	131,4	136,9	152,1	151,0	160,3
Количество субъектов России, в которых сумма всех льгот по НИО по отношению к сумме налога, подлежащей к уплате в бюджет, находится в диапазоне:					
до 5%	1	1	6	9	1
от 5% до 20%	4	3	31	31	12
от 20 до 100%	56	62	44	42	69
более 100%	22	17	2	2	3

Источник: отчеты по форме 5-НИО за соответствующие годы в разрезе регионов (www.nalog.ru), расчеты авторов.

Таблица 4

Субъекты России, установившие региональные льготы по НИО и получившие дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов РФ в 2013 г., тыс. руб.

Субъект РФ	Сумма региональных льгот по НИО	Сумма дотации	Превышение суммы льгот над суммой дотации
Мурманская обл.	1 193 653	589 091	604 562
Новгородской обл.	585 558	358 171	227 387
Краснодарский край	6 343 258	2 847 680	3 495 598
Пермский край	2 919 305	10 001	2 909 304
Свердловская обл.	7 414 167	184 384	7 229 783
Красноярский край	4 290 952	279 961	3 971 001
Томская обл.	1 375 524	1 118 520	257 004

Источник: расчеты авторов по данным 5-НИО за 2013г.; приложение 31 из Федерально-го закона от 3.12.2012 №216-ФЗ «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов». Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

несущественной. В большей части субъектов России на каждый рубль исчисленного налога приходится от 20 копеек до 1 рубля, и даже более, оставленных в распоряжении налогоплательщиков. А суммы льгот все растут... Что удивительно, при этом количество плательщиков НИО (т.е. имеющих на своем балансе основные средства) сокращается (см. табл. 1).

Напрашивается вывод, что льготы по НИО не стали важным фактором развития бизнеса и, как следствие, не простимулировали процесс реиндустриализации.

Встает вопрос: как функционирует экономика регионов, отказывающихся от серьезных налоговых поступлений? Они получают дотации из федерального бюджета на выравни-

вание бюджетной обеспеченности! В таблице 4 приведены данные по ряду субъектов России, сумма льгот по НИО в которых является существенной.

Бюджет Мурманской обл., к примеру, лишился вследствие введения региональных льгот 1194 млн руб. – суммы, не столь значимой для предприятий, но существенной для ее бюджета. Иначе зачем потребовались 589 млн. руб. дотаций из федерального бюджета?

Возможности самого федерального бюджета при этом не безграничны. Источники – это либо собственные средства (федеральные налоги и сборы, доходы от использования федерального имущества и т.п.), либо займы и кредиты (внутренние или иностранные, которые придется возвращать будущим поколениям). Насколько эффективно изымать финансовые средства у отдельных хозяйствующих субъектов для того, чтобы перечислять их отдельным субъектам РФ, в том числе указанным в таблице 4?

Стоило бы, наверное, внимательнее изучить порядок, по которому рассчитываются дотации из федерального бюджета.

Предложения

Исходя из изложенных выше соображений, авторы предлагают следующие меры по улучшению мониторинга налоговых льгот.

Заменить норму о налоговых льготах в НК РФ (ст. 56) на норму, содержащуюся в новой редакции Общей части МНК СНГ. Льготой считать возможность уплачивать налог в мень-

шем размере по сравнению с суммой налога, подлежащей уплате другими налогоплательщиками. Такая формулировка не уменьшает оснований для предоставления льгот, но упрощает контроль, в том числе со стороны гражданского общества, за публичными финансами и позволяет оперативно оценивать в течение пятилетнего периода достижение той цели, ради которой, собственно, и вводится льгота.

Исключить норму п.3 ст.12 НК РФ о том, что субъекты РФ имеют право устанавливать льготы в пределах, указанных в НК РФ, тем более что с момента введения в действие этой нормы (с 1999 г. по н.вр.) она не соблюдается ни одним (!) субъектом РФ.

Сумма льгот не может являться налоговой тайной. Более того, налогоплательщики, которые пользуются налоговыми льготами, должны информировать общество, какая часть бюджетных доходов предоставлена им для решения их собственных задач. Установить, что субъекты РФ имеют право вводить льготы по тем видам налогов, которые находятся в их сфере управления.

Внести в Бюджетный кодекс России нормы, ограничивающие возможности получения субъектами дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности при избыточном отказе от сумм региональных налогов в результате установления льгот.

В отчете об исполнении бюджета предусмотреть в доходной части раздел «Выпадающие доходы бюджета в связи с предоставлением льгот по

Исполнение консолидированного бюджета субъектов России за 2014 г., млн. руб.

Доходы	Расходы
Раздел «Выпадающие доходы бюджета в связи с предоставлением льгот по налогам и сборам»	Раздел «Расходы бюджета в виде сумм, оставленных в распоряжении налогоплательщиков в связи с предоставлением льгот по налогам и сборам»
А) по налогу на имущество организаций	А) по налогу на имущество организаций
191 037	191 037
	Из них по видам деятельности:
	Сельское хозяйство
	Обработавшая промышленность
	91 037
	100 000

Источник: разработка авторов, аналитические цифры – произвольные.

налогам и сборам». Этот раздел будет корреспондировать с разделом расходной части «Расходы бюджета в виде сумм, оставленных в распоряжении налогоплательщиков в связи с предоставлением льгот по налогам и сборам».

При соответствующей аналитической обработке раздел бюджета по расходам можно было бы детализировать по видам деятельности, как это показано ниже.

Иными словами, доходную часть бюджета предлагается увеличить на ту же сумму предоставленных льгот, что приведена в расходной его части. Ведь по сути недополученные суммы – это не расходы как таковые. Это начисленные суммы налога (доходы), от которых бюджет отказался. В декларациях налогоплательщиков, кстати, это так и отражается.

Подобное представление бюджета не нарушает принципов его формирования, но делает финансовые отношения более прозрачными. Баланс бюджета станет более реальным, ведь льготы – важный инструмент общественных финансов.

Почему 5 лет – максимальный срок для налоговых льгот

Задача налоговых льгот в экономике – поддержать и закрепить устойчивое развитие страны. И срок в пять лет для действия налоговых льгот важен. В Основных направлениях налоговой политики на 2016 г. допускается и более длительный период «в зависимости от целевой направленности этой льготы»⁸.

Российский ученый Н.Д. Кондратьев открыл большие циклы⁹ развития экономики. Развивавшие его идеи российские ученые оценивали «эмбриональную фазу» новейшего технологического уклада в 8 лет, предыдущие были продолжительнее. Половина этого срока приходится на проведение научных исследований и подготовку к внедрению их результатов, когда расходы на НИОКР и следует облагать минимальными налогами. С учетом ускорения научно-технического развития оптимальным сейчас был бы именно 5-летний срок.

⁸ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»

⁹ Кондратьев Н.Д. Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения. Избранные труды. М.: Экономика, 2002.