

© 2014 г.

Акиф Мусаев

доктор экономических наук, профессор

член-корреспондент Национальной академии наук Азербайджана

советник министра Министерства по налогам Азербайджанской Республики

руководитель лаборатории моделирования фискальной стратегии Института

Систем Управления НАН Азербайджана

(e-mail: Akif.Musayev@gmail.com)

Заур Кулиев

начальник отделения Министерства по налогам Азербайджанской Республики

(e-mail: zaur.a.quliyev@gmail.com)

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ КАК ИНСТРУМЕНТ АКТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

В статье обосновывается необходимость перехода к активной налоговой политике, классифицируются налоговые льготы как инструмент налоговой политики, рассматривается проблема оценки их эффективности на примере налоговой системы Азербайджанской Республики.

Ключевые слова: пассивная налоговая политика, активная налоговая политика, классификация налоговых льгот, эффективность налоговых льгот, налоговый потенциал, налоговая конкуренция.

Одним из основных инструментов регулирования и стимулирования экономического роста является налоговая политика страны. Развитие интеграционных процессов в мире способствовало усилению конкуренции в сфере налоговой политики между странами. Государства стали чаще прибегать к законодательным налоговым послаблениям с целью создать благоприятный климат для привлечения капиталов. Влияние налоговой политики на движение финансовых потоков возросло. В то же время, не желая терять свои доходы, многие государства мира предпринимают меры с целью противодействия утечке капиталов, а также миграции населения по налоговым причинам.

Однако страны СНГ в условиях современной экономической конъюнктуры все чаще стоят перед выбором: значительно сокращать государственные расходы или увеличивать налоговую нагрузку. В то же время подобные резкие изменения могут вести к росту недоверия бизнеса к власти, оттоку иностранных инвестиций и бегству отечественного капитала за границу. Добавим также, что и значительное снижение налогов в период благоприятной экономической конъюнктуры может восприниматься как увеличение риска того, что при ухудшении внешнеэкономических условий «правила

игры» существенно изменятся. Следует учитывать, что в обозримой перспективе пока не вырисовываются реальные рациональные возможности существенного повышения налоговой нагрузки.

Для устойчивого экономического роста государство должно стимулировать экономику при помощи активной налоговой политики, в особенности пользоваться умело налоговыми льготами, снижая налоговую нагрузку лишь с определенной целью.

Переход к активной налоговой политике на современном этапе.

Пассивная налоговая политика, ориентируясь на увеличение экономической активности в текущем периоде, слабо побуждает к инвестированию. Основными мероприятиями в данном случае бывают снижение ставок по налогам и предоставление налоговых льгот общего характера. Статистические исследования показывают, что в таких случаях на инвестирование направляется не более трети дополнительной прибыли, полученной в результате льгот, остальное же приходится на долю потребления. Если говорить о восстановлении экономики, возвращении к экономическому росту, то часто имеет место необходимость проведения пассивной налоговой политики, именно при ее помощи можно стимулировать предпринимателей к деятельности. Инструментарий активной налоговой политики в данном случае недостаточно оперативен, но со временем, с ростом экономики продолжительное применение пассивной налоговой политики может привести к структурной отсталости экономики. Продолжать пассивную налоговую политику не только нецелесообразно, но и опасно, так как в данном случае государство поощряет «налоговое иждивенство» и возникает риск привыкания экономических агентов к такому режиму. В таком случае при увеличении налоговой нагрузки представители бизнеса будут стараться уйти в тень.

С развитием экономики возникает необходимость в активной налоговой политике, когда государство не просто дает блага в пользу экономических агентов, а накладывает на них обязательства. Активная налоговая политика предполагает вмешательство государства с помощью налогового инструментария в процесс размещения производственных ресурсов в частном секторе экономики и регулирование экономического цикла. В рамках активного типа налоговой политики, как правило, имеют место установление относительно высоких номинальных налоговых ставок и предоставление широкого спектра адресных налоговых льгот (для стимулирования реального сектора с целью увеличения добавленной стоимости, инвестиций в конкретные отрасли, регионы и даже по типам оборудования и т.д.).

Разрывы между номинальными и эффективными налоговыми ставками при активном типе налоговой политики весьма значительны. В этом случае приоритеты при инвестировании и текущей хозяйственной деятель-

ности в частном секторе формируются не столько под влиянием соображений эффективности производства, сколько под воздействием налоговых льгот активного типа.

К основным мероприятиям в рамках перехода к активной налоговой политике можно отнести политику ускоренной амортизации, предоставление права вычета из прибыли затрат на отраслевое развитие, вычет расходов на НИОКР и стимулирование инновационной деятельности и т.д.

Преимуществом от льгот для государства в случае активной налоговой политики является предоставление льгот не авансом, а по мере реализации поставленных государством задач. В этих условиях государству выгодно не снижать ставку по налогу на прибыль, а держать ее на высоком уровне, чтобы стимулировать деятельность предприятий в нужном направлении. В данном случае налоговые льготы увеличивают, а не уменьшают налоговый потенциал, и упразднение их привело бы к его сокращению.

В концепции развития «Азербайджан 2020: взгляд в будущее» поставлены цели перехода к активной налоговой политике, а также оптимизация налоговых ставок. С данной целью в налоговый кодекс внесены изменения, предполагающие освобождение от уплаты налогов резидентов и операторов промышленных и технологических парков. Данный вид налоговых льгот призван стимулировать развитие новой отрасли. Оптимизация налоговых ставок предполагает мониторинг налоговых льгот и оценку их эффективности.

Классификация налоговых льгот и различных категорий на основе принципов активной налоговой политики. Как известно, налоговые льготы не являются идеальным инструментом государственного регулирования и стимулирования приоритетных процессов. Значительное использование налоговых льгот: снижает нейтральность налоговой системы; увеличивает издержки налогового администрирования, а как следствие – снижает эффективность налоговой системы; дифференцирует налоговую нагрузку между разными отраслями и категориями налогоплательщиков, а следовательно, снижает справедливость системы; усложняет конструкцию налогов и саму систему в целом¹. Альтернативным инструментом является прямое бюджетное финансирование (субсидии, гранты, кредиты), которое чаще всего демонстрирует большую гибкость в стимулировании и целевой характер.

Конкуренция между инструментами налогового и бюджетного стимулирования очевидна, она обуславливает необходимость отдачи предпочте-

¹ Майбуров И.А. Проблема идентификации и оценки налоговых расходов: методологический подход к решению // Проблемы экономики (Харьков). 2012. № 4. (<http://cyberleninka.ru/article/n/problema-identifikatsii-i-otsenki-nalogovyh-rashodov-metodologicheskii-podhod-k-resheniyu>).

ния тем или иными инструментам. Однако осознанный выбор должен делаться не на основе теоретических умозаключений и качественных предположений, а в результате сравнительного анализа эффективности действия альтернативных инструментов и количественных оценок (причем оценок не только прямых, но и побочных эффектов). Кроме задачи сравнительного анализа оценка налоговых расходов крайне необходима для учета их в бюджетном процессе как косвенных расходов.

Налоговые льготы должны рассматриваться как налоговые расходы бюджета по той простой причине, что они снижают доходы бюджета. Если бы налоговых льгот не было, то были бы получены дополнительные доходы бюджета, которые были бы учтены соответствующим образом в бюджете и потрачены на те же цели стимулирования социально-экономического развития, что и сами налоговые льготы. И результат стимулирования, в принципе, при этом может быть аналогичным. Подобная аналогия убедительно показывает, что инструменты налогового и бюджетного стимулирования схожи, но при этом имеют принципиально различные учетные и контрольные процедуры. Следует заметить, что использование инструментов бюджетного стимулирования давно уже сопровождается относительно действенным контролем за расходованием и оценкой эффективности их использования.

Налоговые льготы должны подвергаться аналогичным процедурам учета и оценки, должны быть открытыми для общественного анализа и контроля. Но этого пока нет. Использование налоговых стимулов продолжает обременяться контрольными процедурами со стороны налоговых органов. Актуальность данной проблемы еще более усиливается в связи с долгосрочным сокращением фискального пространства (появлением альтернативных энергоресурсов и перспективным снижением цен на углеводороды, вступлением в ВТО и коррекцией таможенных пошлин, существенным снижением численности экономически активного населения). В связи с этим задачей номер один следует считать решение комплекса проблемных задач, связанных с использованием налоговых льгот. В их числе необходимость приоритетного решения следующих проблем:

- формирование нового понимания сути налоговой льготы;
- выработка нормативных структур по всем налогам;
- идентификация всего перечня отступлений от нормативных структур как налоговых расходов;
- разработка методологии квалиметрии этих налоговых расходов.

Вместе с необходимостью оценки эффективности налоговых льгот возникает и необходимость их четкой классификации, а также анализа. Подробная классификация льгот приведена на диаграмме 1.

Диаграмма 1



При анализе приведенных в диаграмме 1 налоговых льгот с точки зрения активной и пассивной налоговой политики можно прийти к следующим выводам:

В зависимости от длительности налоговые льготы можно разделить на постоянные и временные. Следует отметить, что никакие льготы не могут считаться постоянными в абсолютном значении, постоянство льготы – относительное определение. В случае экономического кризиса или других чрезвычайных обстоятельств государство может упразднить любые налоговые льготы. Постоянными или временными налоговые льготы являются на основе указанного в налоговом законодательстве периода их применения. Обычно постоянные налоговые льготы несут социальный характер, в то время как временные направлены на достижение определенной цели и больше подходят для стимулирования экономического развития, что более свойственно принципам активной налоговой политики.

При классификации налоговых льгот по охвату их можно разделить на две группы: льготы касательно всех плательщиков и льготы для определенной группы налогоплательщиков. В данном случае льготы, применяемые к определенной группе плательщиков, более эффективны (при условии прозрачности налоговой системы и внесения изменений в налоговое законодательство без лоббирования интересов определенной группы).

Налоговые льготы в зависимости от субъекта, к которому они применяются, можно разделить на льготы для физических и юридических лиц. Для целей активной налоговой политики больше подходят льготы для юридических лиц. Даже если физические лица занимаются предприниматель-

ством без образования юридического лица, то применение льгот не будет стимулировать их к изменению организационно-правовой формы.

По цели налоговые льготы можно разделить на социальные и общеэкономические. Социальные льготы представляют собой налоговые расходы, которые тождественны не выплаченным бюджетным трансфертам. В данном случае государство не собирает налоги на определенные социальные цели, но и не увеличивает расходы из бюджета в эту сферу. Выигрыш государства – в экономии средств, которые тратились бы на сбор налогов с последующим возвратом в эту же сферу в виде трансфертов, а также выигрыш государства от создания механизма саморегулирования определенных секторов.

Проигрыш государства по сравнению с трансфертами связан с отсутствием четкого учета в этой области. В отличие от социальных льгот общеэкономические льготы направлены на развитие конкретной сферы экономики или экономики в целом.

По характеру налоговые льготы можно классифицировать как условные и безусловные. Безусловные налоговые льготы более соответствуют условиям пассивной налоговой политики, когда необходимо сильное стимулирование экономики, а усложнение системы с применением различных налоговых льгот лишь усугубит ситуацию. С переходом же к активной налоговой политике возникает необходимость в условных налоговых льготах.

По изменению элемента налоговые льготы делятся на вычеты, скидки и освобождения. Вычеты предполагают изъятие различных предметов налогообложения при исчислении налога, скидки уменьшают налогооблагаемую базу на определенную ставку или величину. Оба этих вида могут распространяться как на всех плательщиков, так и относиться к определенной группе. Освобождения предполагают полное (иногда и частичное) освобождение от уплаты налога. Данный вид льгот наименее эластичен.

Как видно из приведенного анализа, для целей пассивной налоговой политики более подходят постоянные налоговые льготы, применяемые ко всем налогоплательщикам или же к физическим лицам, которые носят социальный характер, не предполагают никаких условий и бывают в виде освобождений.

Налоговые льготы в условиях активной налоговой политики носят временный характер, направлены на расширение предпринимательства, поэтому предоставляются определенной группе плательщиков, зачастую юридическим лицам, для увеличения инвестиционной деятельности, носят экономический характер, всегда предполагают определенные условия и бывают в виде вычетов или исключений.

Эффективность налоговых льгот. Налоговые льготы отличаются по видам, странам и по-разному влияют на различные компании в различных

условиях. Однако есть общая характеристика их эффективности. Малая эффективность налоговых льгот равносильна убыткам в качестве государственных расходов. Ввиду этого необходимо постоянно оценивать эффективность действующих налоговых льгот и упразднять те из них, которые не дают ожидаемого результата.

Однако, есть льготы, необходимые для функционирования экономики, и их отмена приведет к необходимости увеличения финансирования затрат посредством бюджетного механизма.

Как говорилось выше, налоговые льготы в рамках активной налоговой политики подразумевают ответственность экономических агентов в выполнении определенных целей, иначе они будут сродни социальным выплатам и потерям бюджета.

Существуют различные подходы к оценке эффективности налоговых льгот. Если обобщить их, можно сказать, что для того, чтобы льгота считалась целесообразной, необходимо учесть ее фискальную, социальную, экономическую и бюджетную эффективность¹.

$$E = \sum_{t=1}^t TP_b^t - \sum_{t=1}^t TP_{\frac{w}{b}}^t \quad (1)$$

$$E_f = \frac{E}{\sum_{i=1}^t TE x^t} = \frac{\sum_{i=1}^t TP_b^t - \sum_{i=1}^t TP_{\frac{w}{b}}^t}{\sum_{i=1}^t TE x^t} \quad (2)$$

E – эффект налоговой льготы;

$\sum_{t=1}^t TP_b^t$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, которые используют данную льготу;

$\sum_{t=1}^t TP_{\frac{w}{b}}^t$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, которые используют данную льготу без применения данной льготы;

E_f – эффективность налоговой льготы;

$\sum_{i=1}^t TE x^t$ – сумма налоговых расходов для данной льготы.

¹ Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи // Общество и экономика. 2013. № 4.

Таким образом, налоговую льготу можно считать эффективной, если поступления от ее применения больше поступлений без ее применения, а также увеличение поступлений больше налоговых расходов по этой льготе.

С другой стороны, изменения в налоговой политике зарубежных стран дают обширный материал для исследования результативности, эффективности налоговой политики прежде всего с помощью статистических методик.

Для решения вопроса о результативности применения льгот формулируют два последовательных вопроса:

- какое влияние (в процентном отношении) оказала та или иная налоговая льгота на изменение уровня налоговых доходов и экономического роста с учетом инфляции;
- насколько эффективно использование льготы с точки зрения сравнения размера недополученных налоговых поступлений, которые можно было бы направить на прямую поддержку того или иного сектора.

Для получения более точных результатов можно использовать аналитические методы, основанные на статистической обработке данных¹.

В основе этих методов лежит классическая модель множественной регрессии. Делается допущение, что уровень налоговых доходов как на уровне фирмы, так и на макроуровне в период времени t является функцией от целого ряда переменных. Такими переменными могут быть самые различные факторы, однако для наших целей мы учитываем в качестве них налоговые льготы в прошлом периоде и/или темп экономического роста.

Отбор факторов является одним из важных этапов расчета результативности льготы по предложенной методике.

$$Y_t^j = B_0^j + B_1^j \cdot X_{t-1}^j + \beta \cdot \Delta GDP_t + U_t^j \quad (3)$$

Где Y_t^j – уровень налоговых доходов в периоде времени t ;

B_0^j – константа, отражающая нефункциональную связь между результирующей переменной и факторами;

B_1^j – коэффициент значимости i -й налоговой льготы j -го экономического субъекта, предоставленной в предыдущем периоде;

β – коэффициент значимости экономического роста в текущем периоде;

ΔGDP_t – экономический рост в текущем периоде (в %);

U_t^j – влияние прочих (не объясняемых моделью) факторов;

$i = \overline{1, n}$;

$j = \overline{1, N}$.

Приведенное уравнение построено в агрегированном виде для того, чтобы дать представление об основах данного метода. В случае необходи-

¹ Мусаев А.Ф. Особенности налоговой политики при стимулировании инновационной деятельности. // «Налоговые новости Азербайджана». 2012. № 1. С. 61–71.

мости его можно дезагрегировать. Уравнение (3) строится на основании предположения, что существует зависимость между результирующей Y и переменными X . В частных случаях можно использовать только один из факторов или оба сразу. Обычно оба фактора используют при достаточной степени свободы¹.

Линейная взаимосвязь факторов и результирующей переменной зачастую далека от реальной картины – как показывают наблюдения, нелинейная взаимосвязь дает более корректные результаты. Однако через использование логарифмов несложно привести функцию к линейному, стандартному виду.

Для реализации данной модели оценки результативности необходимо:

- 1) определить факторы, влияющие на уровень налоговых доходов;
- 2) произвести серию наблюдений, чаще всего на основании статистических данных;
- 3) используя теоретический аппарат математической статистики (корреляционно-регрессионный анализ) и программные средства обработки данных, найти значения коэффициентов. Таким образом, можно оценить, сколько в среднем процентов прироста в налоговых доходах было вызвано введением конкретной льготы или связано с экономическим ростом;
- 4) сравнить прирост налоговых доходов, вызванный введением льготы, и потери государственного бюджета от введения льготы. Если первое выше второго, льгота эффективна. Если потери больше, чем соответствующий прирост расходов, то более эффективным представляется прямое финансирование (например, через субсидии и дотации, при допущении отсутствия коррупции и прочих внешних факторов);
- 5) разработать меры по улучшению льготы (опционально).

Преимущество исследования на уровне отдельных фирм состоит, прежде всего, в более точных получаемых выводах. Если набор данных состоит в агрегированных показателях по периодам (например, по годам), то полученные результаты скорее всего будут менее точными, но, с другой стороны, исследование будет значительно менее трудоемким. Ключевым моментом в построении данной модели является выбор максимально релевантных переменных факторов в зависимости от конкретного региона, временного периода и общей характеристики инновационного сектора экономики.

Измерение эффективности налоговых льгот согласно принципам активной налоговой политики на примере налоговой системы Азербайджанской Республики. Эффективность налоговых льгот по формулам (1) и (2) зачастую сложно вычислить, так как сложно измерить величину поступлений в условиях неприменения данной льготы.

¹ Мусаев А.Ф., Кахраманов А.Г. Введение в эконометрику, Баку: Чашиоглу, 2011.

В данном случае легче использовать уравнение (3) для измерения эффективности той или иной льготы или уровня льгот в целом. Следует отметить, что зачастую бывает сложно найти причинно-следственную связь между экономическим ростом и налоговыми льготами.

Повлияли ли налоговые льготы на экономический рост или нет, является ли прирост налоговых доходов результатом экономического роста или налоговые доходы были стимулированы налоговыми льготами?

Рассмотрим этот вопрос на примере налоговой системы Азербайджанской Республики.

В табл. 1 указаны виды налогов, устанавливаемых в Азербайджанской Республике, и приведена статистика льгот по ним.

Таблица 1

**Статистика налоговых льгот Азербайджанской Республики
по видам налогов**

Налог	Количество льгот и освобождений согласно Налоговому кодексу	Льготы, указанные в декларациях	
		Кол-во	Удельный вес
Подоходный налог	46	15	33%
НДС	17	17	100%
Налог на прибыль	14	9	64%
Налог на недвижимость	10	7	70%
Акцизы	3	0	-
Земельный налог	7	0	-
Промысловый налог	0	0	-
Дорожный налог	0	0	-
Упрощенный налог	0	0	-
Всего	97	48	49%

Помимо льгот, предоставленных Налоговым кодексом, законами Азербайджанской Республики, производители сельскохозяйственной продукции освобождены от всех налогов, кроме земельного и дорожного налога, а банковские вклады физических лиц освобождены от подоходного налога.

Самый стабильный прирост налоговых льгот по налогу на прибыль, льготы по другим видам налогов колеблются в зависимости от экономической конъюнктуры.

Если проанализировать динамику взаимосвязи между налоговыми доходами и налоговыми льготами в предыдущем году, а также с приростом экономики, получаем данные, приводимые в табл. 2 и 3.

Таблица 2

**Логарифмическая зависимость налоговых доходов от налоговых льгот,
данных в периоды (t-1) и (t-2)**

Dependent Variable: LOG(TAX)				
Method: Least Squares				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(TAX_IN(t-1))	1.603341	1.081369	1.482695	0.3778
LOG(TAX_IN(t-2))	0.169284	0.238868	0.708693	0.0875
C	-1.738820	5.767869	-0.301467	0.8136
R-squared	0.825005	Mean dependent var		8.499459
Adjusted R-squared	0.805016	S.D. dependent var		0.185325
S.E. of regression	0.134279	Akaike info criterion		-1.064093
Sum squared resid	0.018031	Schwarz criterion		-1.524373
Log likelihood	5.128187	Hannan-Quinn criter.		-2.074142
F-statistic	2.357228	Durbin-Watson stat		3.161177
Prob(F-statistic)	0.418324			

Таблица 3

**Логарифмическая зависимость налоговых доходов от налоговых льгот
в период времени (t-1) и от экономического роста в период (t)**

Dependent Variable: LOG(TAX)				
Method: Least Squares				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(TAX_IN(t-2))	-0.227688	0.321694	-0.707779	0.5524
LOG(GDP)	0.051346	0.059171	-0.867748	0.1770
C	9.862078	1.842350	5.352989	0.0332
R-squared	0.307261	Mean dependent var		8.529050
Adjusted R-squared	-0.385478	S.D. dependent var		0.173600
S.E. of regression	0.204339	Akaike info criterion		-0.054366
Sum squared resid	0.083509	Schwarz criterion		-0.288703
Log likelihood	3.135915	Hannan-Quinn criter.		-0.683304
F-statistic	0.443545	Durbin-Watson stat		1.350825
Prob(F-statistic)	0.692739			

Как видно из табл. 2, влияние налоговых льгот в прошлом году, на поступления текущего года высоко (1% прироста налоговых льгот увеличивает поступление налогов на 1,6%), однако вероятность гипотезы о равенности нулю коэффициента налоговых льгот прошлого года высока. Влияние уровня налоговых льгот в позапрошлом году (в момент времени t-2) ниже (0,17%), однако статистическая значимость данного коэффициента выше. Это подтверждает, что налоговые льготы оказывают влияние на рост налоговых поступлений, однако эффект не столь быстрый и требует времени.

Высокий уровень коэффициента R^2 показывает, что модель охватывает 82% событий. Значение статистики Дарбин-Уотсона равное 3,16 показывает наличие автокорреляции, что весьма возможно, так как большинство налоговых поступлений зависит от данных прошлого года, то есть существует зависимость между переменными модели.

Как видно из табл. 3, при сравнении влияния налоговых льгот и экономического роста (выраженного в ВВП) видно, что налоговые льготы имеют тенденцию снижать налоговые доходы, в то время как увеличение ВВП положительно коррелирует с налоговыми доходами (к тому же этот коэффициент статистически более значим).

Несмотря на низкий уровень коэффициента R^2 , данная модель подтверждает общие выводы, сделанные выше, однако видно, что для более точного результата необходимо провести анализ модели, содержащей больше переменных.
