

СТИМУЛИРУЮЩАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ РЕГИОНАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

В работе делается попытка определить роль налоговых льгот в процессе регулирования развития экономических отношений как на государственном уровне, так и на уровне субъекта федерации. Представлен анализ действующего механизма представления налоговых преференций на примере Оренбургской области.

Регулирование развития социально-экономических отношений на территории отдельного региона невозможно осуществить без учета тенденций в развитии подобных отношений в рамках всего государства. Но в свою очередь государство не может и не должно осуществлять общие действия, направленные на реформирование экономических отношений в обществе в целом, не учитывая особенностей их развития на региональном уровне. Данное правило должно непременно соблюдаться на территории современной России, имеющей грандиозный разрыв в уровне экономических показателей отдельных субъектов федерации.

Для нормального регулирования процессов, происходящих в современной экономике государства в целом, необходимо наличие взаимосвязи между целями различного уровня. Говоря иначе, цели, формулируемые на федеральном уровне управления, должны учесть региональные экономические особенности субъектов федерации. Подобная процедура необходима для определения общих и наиболее важных направлений в развитии страны как единого экономического пространства.

В свою очередь, региональные органы государственной власти должны принимать во внимание содержание федеральных программ развития, перекладывая их на индивидуальность содержания социально-экономических отношений на уровне конкретной области, края, республики. Такая взаимосвязь в работе федеральных и региональных органов государственной власти по определению прерогативных мер воздействия на экономические отношения внутри страны позволит создать наиболее благоприятные условия для проведения экономических преобразований на территории государства в целом.

Но для осуществления описанного взаимодействия необходимо наличие одного условия, а именно разграничения полномочий (ответственности) между уровнями государственного управления. Лишь четкое разграничение властных полномочий позволит определить перечень задач, которые не-

обходимо решать каждому отдельному уровню государственной власти.

Решение любых задач должно учитывать социальную направленность в деятельности государства, определяемую содержанием ст. 7 Конституции РФ.

В таких условиях налоговая система должна равноценно включать в себя все составляющие налоговых отношений, т. е. необходимо наличие равенства значимости всех функций налогообложения. При таком подходе к построению системы отношений в сфере налогообложения в деятельности государственных органов власти не возникает противоречий между потребностью собирать налоги и необходимостью стимулировать процесс экономического развития налогоплательщиков посредством преференций.

Учитывая тот факт, что само по себе представление налоговой преференции не является бесцельным освобождением налогоплательщика от обязательств, предусмотренных действующим налоговым законодательством, данные действия как государственных, так и муниципальных органов власти должны быть ориентированы на достижение определенных целей.

Формулировка целей в данном случае не является чем-либо произвольным в деятельности региональных властей. Работа по выбору наиболее приоритетных для региона направлений в создании льготных режимов налогообложения должна происходить неотрывно от выбранного направления в развитии фискальных отношений на территории субъекта федерации. Последние, в свою очередь, должны быть ориентированы на достижение целей наиболее общего характера, сформулированных в рамках региональной бюджетной политики.

Рассматривая проблему в подобном аспекте, необходимо отметить, что не все возможные варианты построения бюджетных отношений способны полно и всесторонне реализовать их стимулирующее содержание.

Возможно выделить следующие типы бюджетной политики:

а) формирование бюджета по возможностям. Под возможностями понимается способность региональных органов государственной власти удовлетворить потребности региона в финансовых ресурсах за счет собственных источников. Процесс формирования ориентирован на сложившийся к моменту определения расходных статей бюджета налоговый потенциал экономических субъектов, являющихся плательщиками налогов и сборов. В случае формирования бюджета субъекта федерации исходя из его возможностей превышение расходной части над доходной должно быть сведено к минимуму. Для данного типа региональной бюджетной политики можно выделить такие разновидности:

- политика развития сферы производства;
- политика максимальных налогов;

б) формирование бюджета по потребностям. В данном случае предполагается формирование регионального бюджета исходя из тех затрат, которые необходимо произвести в планируемом периоде. Бюджетный дефицит не будет иметь должного сдерживающего эффекта при определении расходной части финансового плана субъекта Федерации:

- политика социальной защиты;
- политика «потребительского рая» сегодня;
- политика бюджетной поддержки убыточных предприятий.

При выборе какого-либо из перечисленных типов бюджетной политики необходимо учесть, что термин «бюджет» подразумевает не просто заданную величину доходов и расходов, а еще и определенную совокупность целеориентированных мероприятий. Именно в этом будет проявляться динамичность бюджетной политики на любом из ее уровней и на любом временном интервале.

Налоговые освобождения будут способны максимально оказать свое регулирующее свойство лишь при политике, ориентированной на формирование бюджета исходя из возможностей. Среди возможных вариантов данного типа бюджетных отношений наиболее ориентированным на применение такого инструмента, как налоговые льготы, является политика развития сферы производства. Но прежде чем применять инструменты налогового регулирования, необходимо четко сформулировать цель (цели), на достижение которых будут ориентированы все действия в данном направлении.

Постановка цели, включающей систему оценки ее достижения, при осуществлении любого вида деятельности позволит говорить о его эффектив-

ности путем сравнения первоначально запланированного и полученного конечного результата. Эффективность действий будет тем выше, чем более близко субъект, их производящий, приблизился к первоначально поставленной цели.

Целеполагание, являющееся основой какой-либо деятельности, способно помочь не только правильно интерпретировать полученный результат, но и разобраться в причинах отклонений достигнутого результата от запланированного. Это становится возможным лишь по той простой причине, что целеполагание – это не только формулировка конечной цели, прежде всего это формулировка цели с определением перечня задач, решение которых необходимо и возможно исходя из набора имеющихся приемов и методов осуществления планируемой деятельности.

Таким образом, становится возможным уже на стадии формулировки цели планируемой деятельности оценить способствующие и сдерживающие факторы в ее осуществлении. Оценка этих факторов должна определить вероятность достижения цели. При наличии значительного числа сдерживающих факторов становится возможным либо внести корректировку в саму цель, либо в выбранный набор необходимых методологических инструментов по ее достижению.

Проводя подготовительную работу по представлению налоговых льгот в порядке, описанном выше, становится возможным отсеять нежизнеспособные проекты, тем самым сэкономить не только финансовые, но и временные ресурсы, находящиеся в распоряжении государственных органов управления субъекта федерации.

Предлагается выделить две основные группы целей, на которые могут быть ориентированы результаты действия налоговых освобождений.

Первая из них – достижение бюджетного эффекта. В данном случае в результате действия преференций должен произойти рост налогового потенциала хозяйствующего субъекта. Рост будет возможен лишь в случае, если высвободившиеся финансовые ресурсы будут направлены предприятием на расширение масштабов, либо направлений собственной деятельности. Это обстоятельство, в свою очередь, незамедлительно станет причиной дополнительных (в сравнении с платежами до начала действия льготного режима налогообложения) поступлений в бюджеты различных уровней.

На практике механизм проявления регулирующей составляющей налоговых отношений может быть реализован исходя из следующей логической последовательности: предоставление налоговых

льгот – формирование выпадающих доходов бюджетов, предоставивших преференции – создание условий для развития предприятий, пользующихся льготным режимом налогообложения в качестве налогоплательщиков – рост налогового потенциала льготированных предприятий – увеличение налоговых поступлений (по окончании срока действия налоговых освобождений) – рост доходной части бюджета, предоставлявшего налоговые льготы.

Рост поступлений произойдет в результате либо изменения стоимостного выражения имеющих объектов налогообложения, либо в результате появления дополнительных объектов, наличие которых является основанием для возникновения обязательств по уплате налогов (сборов). И в том, и в другом случае налогоплательщик увеличивает сумму собственных отчислений в бюджет, что является своеобразной компенсацией бюджету, предоставившему льготы.

При оценке результатов действия преференций, позволивших увеличить налоговый потенциал экономического субъекта, необходимо учитывать то, что объем налоговых отчислений может возрасти не только в тот бюджет, который предоставил первоначально налоговые льготы, но и в иные бюджеты.

Это может произойти, например, если предприятием налоговые льготы, полученные на региональном уровне, были использованы в качестве капитальных вложений, ориентированных на расширение существующего уровня производства продукции, пользующейся спросом у покупателей. При полном или частичном достижении поставленной цели произойдет рост объемов продаж, что позволит достичь налогоплательщику наибольшей разницы между ценой реализации и затратами на производство данной продукции («эффект масштаба»). Данное обстоятельство позволяет утверждать, что незамедлительно должно произойти изменение (рост) отчислений по налогу на прибыль, зачисляемых не только в бюджет субъекта Федерации, но также в федеральный и местный бюджеты.

Вторая группа целей будет ориентирована на достижение общественного эффекта, говоря иначе, на изменение масштабов непосредственно тех составляющих в деятельности налогоплательщика, которые затрагивают социальные интересы общества. К их числу можно отнести создание дополнительного числа рабочих мест, участие предприятия в экологических программах, развитие наукоемких отраслей и так далее.

Представление налоговых льгот, принадлежащих этой группе, прежде всего связано с тем, что

бюджет, давший право экономическому субъекту воспользоваться льготным режимом налогообложения, предполагает, что тем самым частично либо полностью переложит финансирование некоторых социальных программ на налогоплательщика. Например, предприятию даются налоговые преференции, целью которых является стимулирование налогоплательщика содержать объект общего пользования социального характера. Тем самым бюджет в качестве компенсации суммы выпадающих доходов, образующихся в результате предоставления налоговых льгот, получает уменьшение величины собственных расходов на сумму затрат, необходимых для содержания указанного объекта.

При более глубоком рассмотрении проблематики предоставления налоговых льгот можно предположить, что льготы, ориентированные на достижение общественных целей, в большей своей части должны представляться федеральным центром, а льготы, предполагающие получение бюджетного эффекта, – региональными или муниципальными властями. Основанием для такого подразделения налоговых преференций является то, что региональные (местные) власти наиболее приближены к экономическим проблемам региона. Следовательно, их реакция на изменения окружающей среды будет наиболее оперативной, а при использовании такого рычага, как льготный режим налогообложения, – и наиболее эффективной.

При этом нельзя говорить о невозможности применения региональными властями льгот, ориентированных на достижение общественных целей.

Анализируя систему налоговых льгот в части обязательных платежей, поступающих в региональный бюджет, сложившуюся на территории Оренбургской области в период с 1997 по 2001 год, можно сделать следующие выводы:

1) Как правило, принятие правовых актов, предусматривающих льготное налогообложение отдельных групп хозяйствующих субъектов на территории Оренбургской области, происходило значительно позже принятия закона о бюджете региона.

Такое обстоятельство можно расценивать как дополнительное препятствие в процессе исполнения бюджета, т. к. предоставление налоговых преференций первоначально является уменьшением доходной части бюджета года, в течение которого эти льготы действуют. Подобная экономическая политика оправдана лишь при условии превышения фактически поступающих доходов бюджета над объемом запланированных бюджетных расходов. Бездефицитное исполнение бюджета не является характерной ситуацией для Оренбургской об-

ласти, следовательно, неодновременности рассмотрения и принятия нормативных актов о бюджете субъекта федерации и о налоговых льготах региона говорит о нерациональности действий областных органов власти.

2) Порядок предоставления налоговых преференций не носил условного характера, т. е. получение полного либо частичного освобождения от уплаты части налоговых платежей, поступающих в областной бюджет, не требовало от налогоплательщиков выполнения каких-либо условий. Например, региональные власти могли бы установить ограничения на целевое использование средств, высвободившихся в результате получения налоговых льгот, либо выработать систему требований финансового характера к предприятиям, претендующим на получение налоговых преимуществ.

Данные или подобные условия, сопровождающие (предваряющие) действие налоговых преференций, позволили бы повысить экономический эффект их действия.

Экономический эффект в данной ситуации будет заключаться либо в сохранении налогового потенциала предприятия, либо в развитии предприятия в качестве налогоплательщика. В первом случае это позволит в будущем не уменьшить объем налоговых поступлений либо не допустит снижения объема выполнения хозяйствующим субъектом социально значимых работ (оказания услуг). Во втором случае это должно привести к росту налоговых платежей как путем расширения уже имеющейся налогооблагаемой базы, так и путем появления новых объектов налогообложения или способствовать увеличению объема оказываемых налогоплательщиком социально значимых услуг (выполняемых работ).

Существует ряд исключений. Так, по налогу на имущество действует закон Оренбургской области от 31 мая 2000 года N 536/126-ОЗ «Об установлении ставки налога на имущество на 2000 год предприятиям и организациям, осуществляющим передачу в лизинг либо в аренду сельскохозяйственной техники» (закон вступил в силу с 1.01.00 г.). Данный нормативный акт обязывает использовать сумму финансовых ресурсов, высвободившихся в результате уменьшения налоговой ставки, на развитие производства. При дальнейшем использовании указанной льготы произошел отказ от каких-либо ограничений по использованию сумм, высвободившихся у налогоплательщика в результате действия налогового освобождения (закон Оренбургской области от 29.12.2001 г. №387/352-П-ОЗ).

3) Налоговые льготы, действующие в этом периоде, нельзя характеризовать как механизм, реализующий единую экономическую политику региона. Проблема в данном случае заключается как в несовершенстве самого механизма, так и в отсутствии четко выраженной долгосрочной программы развития области.

Так, лишь в 1998–1999 гг. прослеживается преемственность целей и механизмов их достижения в сфере льготного налогообложения на территории Оренбургской области. Но даже в эти годы основным направлением реализации регулирующей функции налогообложения не стало развитие потенциала предприятий региона в качестве налогоплательщиков.

Налоговая политика должна носить долгосрочный, последовательный характер, а отсутствие при ее реализации последовательности, в том числе и при предоставлении налоговых льгот, придает общий эффект нестабильности. В таких условиях невозможно рассматривать налоговые поступления как предсказуемый источник формирования доходов бюджета.

4) Как правило, налоговые льготы предоставлялись не только на безусловных основаниях, но и без наличия каких-либо общих критериев оценки их эффективности с точки зрения бюджета.

Без наличия какой-либо системы оценки, действующей на основании нормативных актов общего характера, невозможно говорить о необходимости такого элемента налоговых отношений, как налоговые льготы.

Система оценки – это не только аргумент, позволяющий сделать вывод об эффективности воздействия налоговой преференции на налогоплательщика, но также предположить необходимость повторного предоставления аналогичных преимуществ тому же экономическому субъекту.

Выделенные элементы характеристики налоговых льгот, действующих в Оренбургской области, демонстрируют недостаточно высокий уровень развития механизма реализации регулирующей функции налогообложения на территории региона.

В сравнении с другими субъектами РФ Оренбургская область проигрывает по уровню организации процесса представления налоговых льгот и последующего контроля за их практическим воплощением. Об этом говорит отсутствие специализированного регионального законодательства. Так, закон, регламентирующий реализацию регулирующей составляющей налоговых отношений, действует на территории Московской, Калининградской, Ростовской и некоторых других областей.

На территории указанных субъектов федерации деятельность региональных властей по созданию льготных режимов налогообложения предполагала отсутствие возможности применения подобных режимов без последующей оценки ее эффективности. Это создало дополнительные преграды для представления налоговых освобождений налогоплательщикам, чья деятельность не имела (или не была способна иметь) влияния на развитие региональной экономики либо на рост налоговых поступлений в бюджет.

Исходя из вышеизложенного следует, что сам процесс принятия решения о представлении налоговых льгот должен учитывать ряд особенностей:

1. Представление налоговых льгот необходимо осуществлять в рамках реализуемой бюджетной политики региона. Работа по рассмотрению и принятию решений, дающих право хозяйствующим субъектам на использование налоговых льгот, должна проводится параллельно процессу рассмотрения и утверждения бюджета субъекта федерации. В ходе данного процесса необходимо учитывать следующие выявленные закономерности:

А. Зависимость между величиной льготной ставки по налогу на имущество и суммой выпадающих доходов бюджета, образующихся в результате ее применения налогоплательщиком, является обратной. Данная зависимость имеет линейную форму.

Характер описываемой зависимости проявляется как в случае исчисления предприятием налога на прибыль, так и в случае, если налог на прибыль не исчисляется.

Возможность представления налоговых льгот, предусматривающих наименьшие ставки по налогу, должна исходить из потенциала регионального бюджета компенсировать объем выпадающих доходов (в период действия льгот) за счет альтернативных (неналоговых) источников.

Б. Существует обратная зависимость между нормой амортизационных отчислений и сроком возмещения выпадающих бюджетных доходов, образовавшихся в результате действия льготы. Подобная зависимость носит линейный характер. Наличие описываемой зависимости имеет место лишь в случае, если амортизационные отчисления не используются в качестве прямых инвестиций в предприятие, пользующееся преференциями по налогу на имущество.

В данном примере бюджету не выгодно представлять льготы по налогу на имущество предприятиям, имеющим высокий уровень норм амортизационных отчислений. Это объясняется тем, что

период возмещения суммы выпадающих доходов бюджета таким налогоплательщиком будет продолжительнее, чем у предприятия с более низкой нормой амортизационных отчислений.

При условии обязательного использования амортизационных платежей как еще одного дополнительного источника инвестиционных ресурсов изменения стоимости основных фондов предприятия в результате указанных отчислений не произойдет, если не учитывать временной лаг между периодом начисления амортизации и ее использования в качестве источника инвестиций. Следовательно, их влияние на изменение налогооблагаемой базы по налогу на имущество, а в последствии и на сумму налоговых отчислений будет сведено к нулю.

В. Зависимость между величиной индекса инфляции и процессом возмещения выпадающих бюджетных доходов носит обратный характер. Зависимость имеет линейный характер.

Региональным государственным органам управления невыгодно представление преференций при высоком уровне инфляции, т. к. это будет дополнительным фактором, способным пролонгировать процесс возврата потерь бюджета субъекта федерации, сформировавшихся в период действия налоговых освобождений.

Следовательно, в период рассмотрения возможности представления налоговых преференций необходимо учитывать прогнозную величину инфляции. В случае наличия предположения о росте индекса инфляции объем представляемых льготных режимов налогообложения должен быть сведен к минимальному значению.

Г. Соотношение между величиной льготной ставки по налогу на имущество и временем возмещения выпадающих доходов бюджета субъекта федерации носит характер прямой линейной зависимости. Это объясняется тем, что при приближении льготной ставки к двум процентам изъятия сумма выпадающих доходов бюджета стремится к нулю. Таким образом, представление минимально возможных размеров ставок по налогу на имущество возможно лишь с учетом того, что это станет причиной образования максимальных размеров величины недополученных поступлений регионального бюджета по данному налогу.

Все предложения о представлении льгот предприятиям и организациям по налогам, зачисляемым в региональный бюджет на очередной финансовый год, должны быть внесены лицами, обладающими законодотворческой инициативой, на рассмотрение Законодательного собрания области до утверждения регионального бюджета.

Решение о предоставлении экономическим субъектам льготного режима налогообложения принимается Законодательным собранием области при утверждении бюджета на очередной год.

2. Механизм реализации стимулирующей составляющей налоговых отношений должен быть ориентирован на условный характер предоставления налоговых льгот. В качестве одного из основных условий предоставления льготного режима налогообложения может выступать ограничение на использование высвободившихся финансовых ресурсов. Возможно установление законодательно закрепленного перечня направлений их использования (в качестве одного из источников финансирования производственных, научно-технических, социальных и иных программ предприятия, имеющих значение для региона или его составной части).

3. Законодательный акт, в соответствии с которым действуют налоговые освобождения, должен содержать критерии оценки бюджетной и

(или) общественной эффективности представленных преференций. При оценке результатов действия налоговых льгот по отдельно взятому налогу необходимо учитывать тот факт, что сумма выпадающих доходов бюджета не всегда будет равна сумме представленных льгот по налогам и сборам. Частичная компенсация потерь бюджета может произойти уже в период действия освобождений. Наглядно это продемонстрировано в предлагаемой модели оценки бюджетной эффективности налоговых льгот.

5. Необходимо наличие системы контроля за направлениями использования хозяйствующими субъектами сумм налоговых освобождений. В случае использования налогоплательщиком оговоренных сумм на цели, не предусмотренные законодательным актом, регламентирующим действие преференций, должен произойти возврат сумм, ранее полученных из бюджета любого уровня в виде налоговых льгот.