

ОЦЕНКА РАСХОДОВ И ПОТЕРЬ, СВЯЗАННЫХ С РЕАЛИЗАЦИЕЙ СОЦИАЛЬНОЙ ПОЛИТИКИ СРЕДСТВАМИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

МИХАСЬВА Н. В.

кандидат экономических наук

Харьков

Внедрение и реализация социальной политики с помощью средств и инструментов налогообложения, связаны с возникновением определенного вида расходов и потерь как для государства, так и для плательщиков налогов. Поэтому целесообразно будет проанализировать влияние этих расходов и потерь отдельно для макро- и микроуровня.

Поскольку основным стимулирующим налоговым средством для социальной сферы являются налоговые льготы, то оценка расходов и потерь, связанных с реализацией социальной политики средствами налогообложения, может основываться на анализе именно этих элементов. Исследования научной литературы [1, 2] показали, что именно налоговые льготы определяются как налоговые расходы для государства в связи со стимулированием деятельности субъектов хозяйствования путем снижения их налоговой нагрузки.

Заслуживает внимание взгляд В. Л. Андрущенко, позаимствованный из зарубежного опыта о концепции налоговых расходов бюджета, согласно которому налоговые расходы – это легально оформленный отказ от сбора в принципе возможных налогов по сути, который является аналогом прямых бюджетных расходов, что и объясняет несколько парадоксальное название суммы сокращений и списаний налоговых обязательств [3].

С этим подходом также соглашается и А. М. Соколовская [4], которая, с учетом опыта зарубежных авторов и выводов специалистов ОЭСР, трактует налоговую льготу как отклонение от граничных условий, в которые входят: определение стандартной налоговой ставки (налоговой шкалы); стандарты бухгалтерского учета; правила определения налоговой базы; нормы международных фискальных соглашений.

Термин «налоговые расходы» существует больше 40 лет. Конгресс США в законе о бюджет законодательно формулирует определение налоговых расходов как «...расходов доходных статей, принадлежащих к положениям федерального законодательства по вопросам прибыльного налогообложения, которые устанавливают специальные исключения, освобождения, вычитания из совокупного дохода, или которые обеспечивают специальный кредит, льготную ставку налога, задержку уплаты налогового обязательства». Часть установленного перечня налоговых расходов может спровоцировать постоянную потерю доходов бюджета, что дает основания отождествлять их с расходами; другие налоговые потери приводят к задержке наполнения доходной час-

ти бюджета, представляя, по сути, беспроцентный заем государства плательщику налогов [2].

Трактовка налоговых расходов в других развитых странах является схожей. Американский ученый Э. Дж. Тодер со ссылкой на другие источники приводит следующие толкования налоговых расходов [8]:

- ✦ в Австралии налоговые расходы определяются как концессии, разработанные с целью обеспечения выгоды для определенных видов деятельности или категорий плательщиков налогов;
- ✦ в Бельгии налоговые расходы – это положение, снижающее налоговые поступления, которое является результатом отклонения от эталонной системы налогообложения, имеет целью поощрение определенного поведения, способствует экономической, социальной или культурной деятельности и может быть заменено прямой программой расходов;
- ✦ Канада определяет налоговые расходы как любое условие, которое отступает от эталонной структуры и в которой только фундаментальные элементы каждой системы налогообложения считаются частью точки отсчета оценки налоговых преимуществ;
- ✦ в Нидерландах налоговые расходы установлены как правительственные расходы в форме потерь или отсрочки налоговых поступлений, происходящие вследствие определенных условий, возникших из-за отклонения от эталонной структуры налогового права.

Среди отечественных ученых нет единого взгляда относительно четкого определения сущности понятия «налоговые расходы», что пока усложняет формирование методики их оценивания. Кроме этого, действующее законодательство также не дает четкого ответа на этот вопрос. Но, учитывая, что реализация социальной политики средствами налогообложения требует определенных расходов от государства, связанных с администрированием налогов относительно введения инструментария налогового регулирования социальных процессов, и от плательщиков налогов – на специальный налоговый учет, связанный с внедрением средств налогового регулирования, целесообразным считается налоговые льготы определять налоговыми потерями для государства.

Государственная налоговая администрация Украины с целью оценивания влияния налоговых льгот на доходы бюджета Украины периодически разрабатывает Справочники льгот. При этом для оценки потерь бюджета применяют метод потерянных доходов, в соответствии с которым потери бюджета рассчитывают как разницу между суммой налогов, которую бы опла-

тило предприятие в случае отсутствия льгот, и суммой фактически уплаченных налогов. Недостатком этого метода является неучитывание возможного влияния на бюджет поведения налогоплательщиков [4]. Кроме этого, наличие в справочнике норм, которые по своей экономической сути нельзя относить к налоговым льготам, приводит к тому, что как государство, так и субъекты предпринимательской деятельности не имеют достоверных данных относительно суммы предоставленных (полученных) налоговых льгот. Также это порождает негативное отношение к налоговым льготам и угрожает отменой большинства из них [1]. В более развитых странах способ, время и методология составления сообщений о налоговых расходах и их связи с составлением бюджета различаются. Например, по информации Мирового банка, в Соединенных Штатах Америки налоговые расходы являются расходами бюджета правительства, однако они не учитываются при составлении бюджета. Один раз в год федеральное правительство публикует отчет о налоговых расходах в пределах бюджетного процесса в конгрессе [2].

В Украине также была попытка в направлении оценки потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот, которую сделало Министерство финансов Украины в проекте Методики вычисления потерь доходов Государственного бюджета Украины и местных бюджетов от предоставления налоговых льгот. Но большинство положений данной методики остались дискуссионными, в том числе относительно вычисления фактических потерь бюджета от предоставления налоговых льгот, поскольку они не дают четкого понимания о расчете этих потерь. Прогнозную оценку потерь бюджета в текущем году, согласно упомянутой Методики, предлагается рассчитывать как произведение трех величин: 1) фактических объемов потерь последнего отчетного периода текущего года; 2) коэффициента, который отображает превышение суммы потерь бюджета от предоставления льгот в целом за предыдущий год над потерями за соответствующий отчетный период предыдущего года; 3) прогнозного индекса цен потребителей на период, который остался до конца текущего бюджетного года.

Прогноз потерь бюджета в следующем году является произведением таких показателей: 1) фактических потерь бюджета от налоговых льгот за первый квартал текущего года; 2) индексу прироста льгот в первом квартале проходящего года в сравнении с первым кварталом года; 3) прогнозного индекса цен потребителей на следующий бюджетный год.

Следовательно, из приведенных положений Методики относительно вычисления прогнозных потерь бюджета, их расчет базируется не на анализе и прогнозе показателей реального сектора экономики и конечного потребления, изменениях объемов экономической деятельности, по которой предоставлены льготы, и т. п., а на расчетах, вытекающих из сохранения существующих объемов потерь бюджета от льготного налогообложения. Но прогноз, основанный на изменении объемов экономической деятельности, должен вестись по каждому виду льгот, а потому является проблематичным [4].

На данный момент оценка потерь от льготного налогообложения проводится по данным ГНАУ, а именно: данным отчетов по форме № 1-ПП «О суммах льгот в налогообложении в налогообложении юридических лиц и физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности», куда налогоплательщики включают все суммы, которые в справочнике льгот [7] считаются льготами, но не все льготы в этом справочнике по своей экономической сути являются налоговыми льготами, в том числе такими, которые связаны с социальным обеспечением средствами налогообложения. Также в действующем налоговом законодательстве отсутствует определение понятия «налоговая льгота», а среди ученых и специалистов налогообложения тоже нет единства взглядов в определении сущности этого понятия. Поэтому такое состояние усложняет оценку потерь от льготного налогообложения и приводит к негативному отношению к ним как со стороны государства, так и со стороны налогоплательщиков.

Расходы государства, связанные с администрированием налогов после внедрения инструментария налогового регулирования социальных процессов в периоде *n* – это расходы, связанные с законодательно-нормативным регулированием конкретного инструмента налогообложения; на дополнительную учебу работников налоговых органов; на заработную плату государственным служащим, работа которых связана с реализацией соответствующих мероприятий налогового регулирования; на содержание помещений, техническое обеспечение, транспортное обслуживание в сфере налогового регулирования и администрирования соответствующего инструментария налогообложения; дополнительные почтовые расходы и т. п.

Для субъектов хозяйствования потерями от использования социального обеспечения с помощью налогообложения могут быть неверно вычисленные суммы налоговых льгот и начисленные в связи с такими выявленными ошибками штрафные санкции, согласно действующему законодательству. По этому поводу следует заметить, что с 1 января 2010 г. вступил в силу пп. 17.1.6-1 Закона № 2181 [5], согласно которому лицам, использующим налоговую льготу не по назначению и/или вопреки условиям или целям ее предоставления, начисывают штраф в двойном размере такой налоговой льготы, а также такое лицо должно уплатить налоговые обязательства, подлежащие уплате без начисления налоговой льготы.

Расходы плательщиков налогов связаны с использованием социального обеспечения с помощью инструментов налогообложения будут направлены на организацию специального налогового учета: расходы на заработную плату персоналу, обусловленные использованием инструментов налогообложения и/или специального налогового учета; дополнительные общехозяйственные расходы; расходы на формы отчетности, обновление компьютерных баз данных т. д.; расходы, связанные с обновлением законодательно-нормативной базы данных, и т. д.

Так, только для заполнения Отчета по форме № 1-ПП «О сумме льгот в налогообложении юриди-

ческих лиц и физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности» необходимо иметь такие данные [1]: бюджетную классификацию доходов и расходов; расчет сумм налоговых обязательств, не уплаченных из-за применения льгот. По налогу на добавленную стоимость такой расчет проводят согласно Правил учета налога на добавленную стоимость для усовершенствования исчисления стоимостной величины влияния льгот по этому налогу на формирование доходной части Государственного бюджета Украины [6]; данные аналитического учета сумм льгот, использованных по целевому назначению (для заполнения граф 9, 10) в случае определения в действующем законодательстве требований к целевому использованию льгот с соответствующим признаком в Справочнике льгот [7]; закон о госбюджете на отчетный год. В нем определено распределение на текущий год налоговых платежей, учитывая который, можно определить, какую долю налогов недополучил именно государственный бюджет. Необходимость заполнения такой информации в форме № 1-ПП причиняет дополнительные трудности для плательщиков налогов, хотя рациональнее было бы определить эти суммы в автоматическом режиме при анализе этой формы отчетности; справочник льгот, предоставленных действующим законодательством по уплате налогов, сборов, других обязательных платежей. Сегодня действует Справочник № 49, представленный письмом ГНАУ от 01.04.2009 г. № 49 [7].

Таким образом, для оценки потерь и расходов, связанных с реализацией социальной политики средствами налогообложения как на макро-, так и на микроуровне, следует учитывать много факторов и показателей, а неурегулированность этого вопроса на законодательном уровне усложняет такую оценку. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. **Іванов Ю. Б.** Податкові пільги: проблеми обліку та оцінювання / Ю. Б. Іванов, О. С. Віннікова // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 356 – 363.
2. **Таращенко В. А.** Податкові пільги: теоретичні аспекти // Наукові праці НДФІ. – 2009. – № 1 (46). – С. 19 – 26.
3. **Андрущенко В. Л.** Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютерпрес, 2004. – С. 104.
4. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луїна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
5. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) / У кн.: Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. / Укладачі Іванов Ю. Б., Найдено О. Є. – 5-те вид., перероб. та доп. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – С. 83 – 149.
6. Наказ Державної податкової адміністрації України та Державного комітету статистики України від 23.07.2004 року № 419/453 «Про затвердження форми звіту N 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua
7. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.03.2009 р., доведений листом Державної податкової адміністрації від 01.04.2009 № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua
8. **Toder E. J.** Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis / E. J. Toder / National Tax Association Meetings, Miami, Florida, November 19, 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.urban.org/publications/411371.html>. – P. 4.