

УДК 330.322.012 (575.2)

Направления совершенствования налогового консультирования корпоративных налогоплательщиков

Е.В.Васильчук

Определена эффективность предоставления налоговых льгот и преференций; разработана шкала преференций на инвестиционную деятельность (освобождение от налогов в зависимости от объемов инвестиции) в Кыргызской Республике.

Ключевые слова: инвестиции; инвестиционная деятельность; инвестиционная политика; налоги; налоговое стимулирование; льготы и преференции; оценка эффективности предоставления льгот и преференций.

The research analyses the efficiency of tax incentives as a mechanism of improvement of country's investment climate, and offers methodology (scale) of tax incentive provision in dependence with quantity of funds invested in the Kyrgyz Republic.

Key words: investment; investment activity; investment policy; tax; tax incentives; tax exemptions; evaluation of the tax exemptions provision.

начала экономических преобразований в нашей

Кыргызская Республика, как страна с низким доходом ВВП на душу населения, незначительным внутренним рынком и небольшой численностью населения, имеет весьма ограниченную возможность генерировать достаточный объем внутренних инвестиций, способных обеспечить успешное экономическое развитие. Вследствие этого одним из важнейших генераторов устойчивого экономического роста служат прямые иностранные инвестиции (ПИИ), привлекаемые в страну. ПИИ ведут к ускорению роста экономики, способствуют росту экспортных возможностей и нормализации платежного баланса, передаче технологий и навыков, созданию новых рабочих мест, повышают производительность труда, а также гарантируют долгосрочный экономический рост.

Среди факторов, ограничивающих инвестиционную деятельность инвесторов, следует отметить: неэффективное налоговое администрирование (сложность, противоречивость и изменчивость налогового законодательства; высокая трудоемкость ведения налогового учета, оформления документации и других процедур; высокий удельный вес затрат на налоговое администрирование); двойное налогообложение основных факторов производства; высокие ставки страховых отчислений в Социальный фонд, унифицированность (как следствие, неравномерность распределения налоговой нагрузки по отраслям и видам экономической деятельности); отсутствие четких принципов и критериев предоставления льгот.

Налоги как инструмент воздействия государства на развитие экономики играют важнейшую роль. С

стране одним из таких инструментов являлись налоговые льготы и преференции. Постепенно многие налоговые стимулы были ликвидированы, одной из важнейших причин этого явилась их недостаточная экономическая эффективность.

Инструменты налогового механизма должны не только создавать экономические условия и возможности для осуществления налогоплательщиками инвестиционной деятельности, но и целенаправленно принуждать их проводить модернизацию и обновление основных фондов. Поскольку отечественная налоговая система в нынешнем виде решить эти задачи не в состоянии, то перед государством неизбежно возникает проблема поиска и выбора эффективных форм и методов налогового воздействия, стимулирующего развитие инвестиционной активности.

В качестве основных принципов налогового стимулирования следует отметить следующие аспекты. Во-первых, в связи с ограниченностью бюджетных средств в качестве критериев для налогового стимулирования должны выступать: наличие и перспективы роста платежеспособного спроса (внутреннего и внешнего) на продукцию и услуги соответствующей отрасли, наличие конкурентных преимуществ отрасли, мультипликативный эффект воздействия на экономику, стратегическое значение для экономической безопасности страны. Во-вторых, для эффективного администрирования налоговых льгот должны быть определены четкие критерии объектов налогового стимулирования и порядок их идентификации. В-третьих, снижение

налоговой нагрузки в целях экономического стимулирования должно сопровождаться сокращением государственных расходов, либо для этого необходимо определить источники покрытия выпадающих бюджетных доходов. В-четвертых, введение новых льгот следует производить на временной основе с тем, чтобы по истечении определенного срока решение о пролонгации действия льготы принималось также по итогам проведенного анализа результативности. В-пятых, налоговые факторы производят ограниченный стимулирующий эффект. Одновременно необходимо реализовывать мероприятия по улучшению других сторон инвестиционного климата (рынки труда и капитала, институциональная среда, макроэкономическая стабильность). В-шестых, выработка решения о налоговом стимулировании должна сопровождаться анализом экономического и бюджетного эффектов, создаваемых различными налоговыми преференциями и выбором механизма, имеющего максимальный эффект.

Налоговые инструменты (налоговые льготы и преференции) стимулирования развития экономики носят косвенный характер, то есть являются разновидностью косвенного бюджетного финансирования субъектов. Вместе с тем они являются существенным фактором при принятии инвестиционных решений. Налоговое стимулирование имеет важное значение прежде всего для стран, нуждающихся в значительных капитальных вложениях (например, реализующих программу модернизации экономики или ускоренного развития отдельных отраслей промышленности), но при этом не располагающих значительным объемом внутренних свободных финансовых ресурсов.

В настоящее время в Кыргызской Республике остаются нерешенными серьезные проблемы создания экономических условий для наращивания инвестиционной деятельности. Нестабильность снижает инвестиционную привлекательность страны в целом и ее регионов в частности, неблагоприятно воздействует на инвестиционный климат. Инвестиционные процессы находятся под воздействием комплекса негативных факторов. К ним относятся нехватка собственных инвестиционных средств у многих предприятий и ограниченные возможности получения кредитных ресурсов. Хотя в последнее время государство и предприняло ряд мер по налоговому стимулированию инвестиционной деятельности, производственные предприятия по-прежнему сталкиваются с трудностями, связанными с инвестиционным планированием и реализацией инвестиционного проекта. Это предполагает необходимость повышения эффективности использования методов налогового стимулирования инвестиционной деятельности производственных предприятий.

На наш взгляд, главной задачей отечественной экономики сегодня является не снижение уровня

налоговых изъятий, а именно избирательное воздействие налогов и их уровня на отдельные отрасли, сферы деятельности, стимулируя реальное производство и тем самым наращивая ВВП, а следовательно, и объем налоговых поступлений в бюджеты всех уровней.

Однако при рассмотрении вопросов снижения налоговых ставок и предоставления налоговых преференций необходимо оценивать выпадающие доходы бюджетов. Точечное, целенаправленное снижение налогового бремени предприятий, улучшая инвестиционный климат и стимулируя приход новых инвестиций, должно привести к увеличению налоговых поступлений в бюджеты разных уровней, поскольку увеличится выпуск продукции, возрастет налогооблагаемая база, предприятия станут более привлекательными для инвестиций, у них появятся оборотные средства на инновации и повышение зарплаты.

Эффективность предоставленных налоговых льгот предлагается рассматривать в разрезе бюджетной, социальной и экономической эффективности от их предоставления.

Под бюджетной эффективностью налоговых льгот следует понимать влияние налоговой льготы на формирование доходов бюджета. Если сумма фактически полученных (планируемых к получению) налоговых поступлений в бюджет, которые связаны с использованием налоговых льгот, превышает или равна сумме предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот, то налоговая льгота имеет положительную бюджетную и достаточную финансовую эффективность. Если сумма фактически полученных (планируемых к получению) налоговых поступлений в бюджет, которые связаны с использованием налоговых льгот, меньше суммы предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот, то налоговая льгота имеет отрицательную бюджетную эффективность и не имеет финансовой эффективности.

Социальная эффективность - социальные последствия установления налоговой льготы, которые могут быть определены уровнем создания новых рабочих мест, улучшением условий труда, повышением заработной платы на предприятиях, использующих установленные налоговые льготы.

Под экономической эффективностью понимается положительная динамика финансово-экономических показателей деятельности экономических субъектов, использующих установленные налоговые льготы: прибыльность, рентабельность, темп роста объема отгруженных или отпущенных всех товаров собственного производства, выполненных работ и оказанных услуг собственными силами в фактических отпускных (продажных) ценах и др.

В условиях недостатка и недоступности инвестиционных ресурсов для большинства производственных предприятий актуальность приобретают меры, стимулирующие самофинансирование инвестиционных проектов. Методы налогового стимулирования, задействованные на сегодня, не могут принести быстрый положительный эффект. Снижение налоговых ставок по прямым налогам не дает эффекта вследствие падения деловой активности предприятий. Изменение механизма начисления налогов и их администрирования ориентировано на отдельные предприятия, равно как и меры, касающиеся изменения сроков уплаты налогов. Механизмы их применения непрозрачны. Большинство принятых мер налогового характера направлено на устранение существовавших ранее искусственных ограничений, а не на поддержку положительной динамики инвестиционной деятельности производственных предприятий.

Решение о предоставлении налоговых преференций не может распространяться на все производственные предприятия, поэтому требуется определить отраслевые приоритеты. С учетом уже принятых мер государственной поддержки предоставление налоговых преференций предложено направить на развитие легкой, пищевой промышленности, производства строительных материалов, жилищного строительства и агропромышленного комплекса. Этот выбор обусловлен тем, что указанные направления способствуют стимулированию внутреннего спроса и смягчению социальных проблем, что также является приоритетом экономического развития. Эффективность метода предоставления налоговых преференций может быть повышена в результате проведения предварительного анализа конкурентоспособности продукции производственного предприятия, претендующего на использование налоговых преференций.

Важным направлением совершенствования налогового законодательства является создание системы налоговых преференций, способствующих формированию и рациональному использованию организациями внешних источников финансирования инвестиционной и инновационной деятельности. Инвестиционная политика государства должна содействовать инновационному развитию (повышению конкурентоспособности) предприятий традиционных отраслей промышленности. В первую очередь следует уделить внимание производственным предприятиям не сырьевого сектора, которым приходится конкурировать с зарубежными производителями. Эти же предприятия испытывают жесткую конкуренцию на внутреннем рынке труда со стороны отечественных предприятий сырьевых отраслей и обслуживающих их секторов экономики, где заработная плата существенно выше и куда стремятся наиболее квалифицированные кадры.

Е.В. Васильчук

В настоящее время не существует единой методики оценки эффективности налоговых льгот, а также налоговых преференций. Оценка эффективности, как правило, в любом рассматриваемом случае подразумевает сопоставление результата того или иного действия с потребовавшимися для его осуществления затратами. Таким образом, главной задачей экономической обоснованности введения или реформирования налоговых преференций, а именно количественной оценки эффективности их предоставления, становится правильное определение затрат и соответствующего им результата, а также приведение данных показателей к единой системе, позволяющей сравнивать их.

Бюджетная эффективность оценивается, прежде всего, по проектам, требующим государственной поддержки в виде субсидий, грантов, налоговых преференций, льгот и каникул. Показатели бюджетной эффективности в каждом из этих случаев рассчитываются исходя из соответствующего потока бюджетных средств. Независимо от характера проекта, состава его участников и валюты, в которой осуществляются взаиморасчеты, потоки бюджетных средств и показатели бюджетной эффективности определяются только в национальной валюте.

Для расчетов и последующего анализа эффективности использована база данных официальной статистики о финансово-хозяйственной деятельности предприятий за 2012 год (2800 предприятий). Необходимо отметить, что при использовании прямого подхода к агрегированию данных, основанного на предположениях, последующие расчеты, как следствие, будут приводить к искаженным результатам и существенно отклоняться от реального положения дел в подсекторах экономики. Принимая во внимание сказанное выше, из первоначальной базы данных было проведено агрегирование статистических данных по трехзначным кодам с использованием пакета SPSS на основании Государственного классификатора видов экономической деятельности КР (ГКЭД)¹. Предприятия также были сгруппированы в соответствии с постановлением Правительства КР от 29 августа 2002 года № 590.

Дополнительно с целью формирования базы данных для последующих статистико-математических расчетов и моделирования был определен перечень видов экономической деятельности для осуществления инвестиционной деятельности и разделен на две группы:

¹ Государственный классификатор видов экономической деятельности КР (ГКЭД) утвержден постановлением Правительства КР от 11 января 2011 года № 9 и разработан в соответствии с международными стандартами на основе Классификации видов экономической деятельности Статистической комиссии Европейского союза (NACE).

Экономика

- > Сельское хозяйство, охота и предоставление услуг в этой области. Обрабатывающая промышленность. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды. Строительство.
- > Транспорт и связь.

На основании данной схемы произведена выборка предприятий со списочной численностью занятых: более 201 занятого для предприятий 1-й группы и более 51 занятого для предприятий 2-й группы. Таким образом, выборка из основного круга составила около 600 предприятий. Принимая во внимание, что расчетные показатели налогооблагаемых баз (по видам налогов, капитальным инвестиционным вложениям) подвержены ценовому фактору, разработана таблица стоимостных темпов роста параметров модели (экзогенных переменных).

На первом этапе производится оценка налогооблагаемых баз для исчисления видов налогов, по которым предоставляются преференции по уплате налогов. В классической теории и мировой практике применяется метод определения долевого коэффициента (нормы) по отношению к затраченному капиталу, которые выражаются формулой вида:

где C - коэффициент (норма), X - показатель финансово-хозяйственной деятельности предприятия (прибыль, выручка, оборотные активы и т. д.), K - собственный капитал.

Данный метод применяется для расчета указанного типа коэффициентов при ограниченном доступе к статистическим данным. Другим подходом является эконометрическая оценка, которая позволяет отойти от некоторых предпосылок рассматриваемого выше метода определения коэффициентов (нормы) и проверить их, а также учесть, при наличии статистических данных, специфические особенности структуры секторов экономики по видам экономической деятельности. Так как показатели финансово-хозяйственной деятельности выражены в тыс. сомов, переменные были прологарифмированы по основанию натурального логарифма, что позволяет получить оценки безразмерных долей вклада капитальных затрат (инвестиций). Для эконометрической оценки доли (нормы) применено линейное регрессионное уравнение вида по каждому виду деятельности:

$\ln x = v * \ln k$, где x - показатель финансово-хозяйственной деятельности предприятия (прибыль, выручка, оборотные активы по остаточной стоимости), k - капитальные затраты (активы), v - коэффициент (норма) по капитальным затратам (активам).

Для определения налогооблагаемой базы для расчета отчислений в Социальный фонд КР рассчитывается также размер среднегодовой за-

работной платы на одного работника как среднее отношение фонда заработной платы к среднесписочной численности сотрудников на предприятии по сгруппированным видам деятельности. Далее применяется экономико-математическая модель для определения и оптимизации налоговых ставок с целью предоставления преференций на основе задачи линейного программирования, которая включает: целевую функцию, оптимальное значение которой (максимум или минимум) требуется отыскать; ограничения в виде системы линейных уравнений или неравенств; требование не отрицательности переменных. Для определения дисконтированных налоговых ставок по видам налогов в зависимости от суммы капитальных затрат построена модель линейного программирования для расчета дисконтированных ставок при условии максимизации прибыли следующего вида:

Е.В. Васильчук
получат дополнительный стимул для вложения капитала.

Таблица 1 - Шкала предпочтений на инвестиционную деятельность в КР (освобождение от налогов)

Объем (млн долл. США)	Налог на прибыль (10 %)	Налог за пользование недрами	Налог на добавленную стоимость (12 %)	Акцизный налог	Налог с продаж (1-3 %)	Земельный налог	Налог на имущество	Отчисления в Социальный фонд КР*
5-10	50 %	Нет	Нет	Нет	100 %	Нет	50 %	Нет
10-50	50 %	Нет	Нет	Нет	100 %	50 %	50 %	Нет
50-100	75 %	Нет	Нет	Нет	100 %	75 %	75 %	15 %
100-200	75 %	Нет	Нет	Нет	100 %	75 %	75 %	12 %
200-500	100 %	Нет	Нет	Нет	100 %	100 %	100 %	12 %
Свыше 500	100 %	Нет	Нет	Нет	100 %	100 %	100 %	12 %

Примечание: * - норма отчислений в СФ КР может быть установлена при согласии наемного работника.

$$F(PR) = st_1 Pr_1 + st_2 Pr_2 + st_3 Pr_3 \rightarrow \max;$$

при условии и ограничении:

$$Pi = c \cdot Inv, Pz_2 = c \cdot Inv, Pr_3 = c \cdot Inv,$$

$$st_1 + st_2 + st_3 = 0,43;$$

$$ast_1 + a_2st_2 + a_3st_3 < 0,25,$$

$$Pr > 0, st_1 > 0, st_2 > 0, st_3 > 0,$$

где PR - средняя прибыль до уплаты налогов в зависимости от размера инвестиций; c - усредненная норма прибыли на капитал по видам экономической деятельности; Inv - верхний предел объема капитальных (инвестиционных) вложений; a_1, a_2, a_3 - дисконтированные ставки налога на прибыль, налог на имущество и отчисления на социальное страхование, выраженные в долях; $st_1 + st_2 + st_3$ - уравнение налоговой нагрузки на прибыль в КР.

Результаты моделирования и определение налоговых предпочтений по видам налогов в зависимости от объема инвестиций представлены ниже.

Таким образом, говоря о налоговых стимулах в целом, видимо, настало время изменить методологию применения налоговых льгот и предпочтений. Инвестиционные налоговые льготы и предпочтения (в том числе специальный налоговый режим) не должны носить всеобщего и долговременного характера. Они могут быть индивидуальными и должны быть ограничены временными рамками, учитывающими результаты оценки их эффективности за прошедший ряд лет после их применения по отдельным налогоплательщикам. Эффективность в данном случае предполагает достижение цели, ради которой введены инвестиционные налоговые льготы и предпочтения. Если цели не были достигнуты, то льготы отменяются; если цели достигнуты, то льготы продляются на следующие 3-5 лет. Опираясь на положительный опыт зарубежных стран в области льгот для иностранных инвесторов, предлагается вариант предоставления налоговых каникул на 3-5 лет, в исключительных случаях - на 7 лет. В этом случае зарубежные и отечественные инвесторы

Проведенный анализ методов налогового стимулирования показал, что методы, которые ориентированы только на снижение текущего уровня налоговых издержек производственных предприятий, не могут оказать комплексного эффекта. Их применение носит избыточный селективный характер и нарушает приоритеты промышленной политики в условиях преодоления кризисных явлений в экономике. Для активизации инвестиционных процессов требуются методы комплексного характера, которые учитывают синергетический эффект от применения методов экономического и налогового стимулирования. Комплексный характер предполагает использование административно-организационных мер и изменение существенных условий налогообложения инвестиционной деятельности. В качестве методов комплексного характера, которые способствуют решению проблемы активизации инвестиционной деятельности производственных предприятий, в исследовании предложены предоставление налоговых предпочтений и установление специальных налоговых режимов в соответствии со шкалой предпочтений на инвестиционную деятельность в КР (см. таблицу 1).

Список использованной литературы

Black F., Scholes M. The pricing of options and corporate liabilities // Journal of Political Economy. 1973. Vol. 3 (May-June). P. 637-657.