



УДК 336.225.66

© *О. А. Агафонова, 2010*

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ПРЕФЕРЕНЦИЙ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫХ РЕЗИДЕНТАМ ОСОБЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОН

Агафонова О. А. – ст. государственный налоговый инспектор Межрегиональной инспекции ФНС России по Дальневосточному федеральному округу, асп., тел. 8-909-840-11-08, e-mail: olga_delta@mail.ru (ХГАЭП)

Проблема обоснования эффективных путей формирования особых экономических зон в России является актуальной в связи с той ролью, которую им предстоит выполнить в развитии национальной экономики. Немаловажное значение для успешного их функционирования имеет уровень предоставляемых налоговых льгот. В статье предлагается методика оценки эффективности налоговых льгот в особых экономических зонах на различных этапах их развития.

Basing the effective ways of formation of special economic zones in Russia is the topical problem especially in connection with the role that these zones have to perform in development of the national economy. The level of available tax benefits has a substantial importance for their successful operation. In the article the method of estimation of efficiency of tax benefits in the special economic zones at the different stages of their development is presented.

Ключевые слова: особая экономическая зона, налоговые преференции, показатели оценки, эффективность налоговых льгот.

Регулирование процессов функционирования особых экономических зон (ОЭЗ) в современных условиях не имеет всеобъемлющего научного обоснования, правового закрепления, единого для всех стран, имеющих подобные зоны на своей территории. Система законодательных и подзаконных актов, составляющих нормативно-правовую базу регулирования деятельности участников ОЭЗ, относится к различным отраслям права – гражданскому, таможенному, налоговому, предпринимательскому, коммерческому, и индивидуальна для каждой страны. Мировой опыт функционирования ОЭЗ позволяет утверждать, что в качестве приоритетных отраслей права, определяющих их деятельность, выступают налоговое и таможенное право, т. к. при выборе

предпринимателем конкретной зоны для своего бизнеса немаловажное значение имеет уровень предоставляемых льгот.

Устойчивое и динамичное развитие ОЭЗ во многом зависит от умелого и разумного использования одного из главных элементов налогового планирования – льготного налогообложения [1].

Порядок налогообложения в ОЭЗ, уровень ставок налогов и платежей в государственный бюджет определяется в каждом конкретном случае, исходя из специализации зоны, а также наличия на ее территории производственных мощностей, инфраструктуры и других форм материально-технического обеспечения.

Вместе с тем, несмотря на специфические особенности каждой конкретной зоны, в мировой практике их функционирования действуют определенные международные стандарты построения налоговой системы, использование которых обязательно для обеспечения ее эффективности.

Налоговое регулирование деятельности предприятий, расположенных на территории ОЭЗ, должно быть направлено на создание благоприятного инвестиционного климата для инвестора с тем, чтобы условия приложения капитала были бы не только выгоднее, чем на другой территории страны, но и по возможности благоприятнее, чем в близлежащих странах и зонах, способных составить конкуренцию в качестве реципиентов инвестиций.

Обоснование эффективных путей формирования ОЭЗ на специально выделенных территориях за счет привлечения инвестиций на льготных условиях требует проведения научного исследования. При этом основное внимание необходимо уделить оценке эффективности предоставляемых налоговых преференций, т.к. они непосредственно оказывают влияние на уровень доходов бюджета.

В Российской Федерации в соответствии со ст. 36 Федерального закона «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» от 22.07.2005 № 116-ФЗ (Закон об ОЭЗ), налогообложение резидентов ОЭЗ осуществляется в соответствии с законодательством о налогах и сборах [2].

На практике применение резидентами ОЭЗ общего режима означает уплату налогов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ (НК РФ), с изъятиями, установленными законодательством о налогах и сборах, которые могут устанавливаться на федеральном, региональном и местном уровнях.

В действующем законодательстве Российской Федерации реализованы практически все возможности налогового стимулирования инвестиций с целью создания новых субъектов хозяйственной деятельности и развития бизнеса с учетом специфики функционирования тех или иных типов особых экономических зон:

1) занижение налоговой базы по налогу на прибыль организаций – за счет использования резидентами специальных коэффициентов ускоренной амортизации, списания расходов на НИОКР (в том числе не давших положительного результата) в размере фактических затрат в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены;



2) снижение ставки по налогу на прибыль организаций – законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации;

3) налоговые каникулы на 5 лет по земельному налогу в отношении земельных участков, расположенных на территории ОЭЗ, и налогу на имущество организаций в отношении имущества, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории ОЭЗ, используемого на территории зоны в рамках соглашения о создании ОЭЗ и расположенного на территории данной ОЭЗ, а также ряд других льгот.

Помимо НК РФ налоговые льготы могут также устанавливаться законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в отношении региональных и местных налогов.

Принципиальное значение для получения налоговых преференций на территории ОЭЗ имеет статус хозяйствующих субъектов.

Закон об ОЭЗ четко разграничил признаки резидента ОЭЗ. Резидентами ОЭЗ могут быть только коммерческие организации, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации (за исключением унитарного предприятия) – во всех типах ОЭЗ; и индивидуальные предприниматели – только в технико-внедренческих и туристско-рекреационных ОЭЗ.

Статус резидента индивидуальные предприниматели и коммерческие организации приобретают с даты внесения соответствующей записи в Реестр резидентов ОЭЗ, что подтверждается выдачей свидетельства. Именно с этой даты резидент имеет право воспользоваться налоговыми льготами.

В то же время в Законе об ОЭЗ не сформулированы конкретные цели налоговых преференций, нет четкости в функциях администрируемых органов, в том числе относительно расчета эффективности предоставляемых льгот.

Государство, оказывая влияние на налоговую базу и величину налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов, изменяет их экономическое поведение. Однако проблемой является выявление обратных связей, их точная численная оценка.

В настоящее время в России не существует единой методики оценки эффективности налоговых льгот. Субъекты Российской Федерации и муниципальные образования самостоятельно разрабатывают методики оценки эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот (Постановление губернатора Томской области от 30.06.2007 № 75 «Об утверждении порядка оценки бюджетной, социальной и экономической эффективности установленных налоговых льгот»; закон Краснодарского края от 27.06.2006 № 19-4941 «Об оценке социально-экономической эффективности предоставленных отдельным категориям налогоплательщиков»; Распоряжение главы администрации ЗАТО г. Зеленогорска от 08.07.2008 № 305-п «Об утверждении положения о порядке оценки эффек-

тивности предоставленных и планируемых к предоставлению льгот по местным налогам на территории города Зеленогорска» и др.).

Следует отметить, что и отдельные авторы пытаются самостоятельно разрабатывать критерии оценки эффективности налоговых льгот [3, 4, 5].

Так, например, В. В. Ушаков в работе «Государственное регулирование создания и функционирования особых экономических зон» предлагает проводить оценку бюджетной эффективности деятельности ОЭЗ с двух сторон: с точки зрения наполняемости бюджетов (поступления в государственный и местный бюджеты и государственные целевые фонды) и с точки зрения оценки эффективности налоговых льгот, полученных соответствующими ОЭЗ.

Изучив используемые регионами и предлагаемые отдельными авторами методики по оценке эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот, предлагаем при оценке эффективности налоговых льгот в особой экономической зоне использовать следующую методику их оценки.

Основными целями разработанной методики являются:

- 1) достижение показателей, целей и задач, предусмотренных в концепции создания ОЭЗ;
- 2) минимизация потерь и рост доходов бюджета, связанных с предоставлением налоговым льгот;
- 3) обеспечение экономической заинтересованности хозяйствующих субъектов в осуществлении деятельности на территории ОЭЗ путем создания для них благоприятных экономических условий для развития инвестиционной и инновационной деятельности;
- 4) достижение стабильной производственной, финансово-экономической деятельности налогоплательщиков на основе применения мер государственной поддержки;
- 5) стимулирование использования финансовых ресурсов, направляемых на создание, расширение и обновление производств и технологий.

Проведение оценки эффективности налоговых льгот должно быть направлено на оптимизацию перечня действующих (планируемых к представлению) налоговых льгот.

Мы предлагаем эффективность предоставленных в ОЭЗ (планируемых к представлению) налоговых льгот рассматривать в разрезе бюджетной, экономической и социальной эффективности от их предоставления.

Под бюджетной эффективностью налоговых льгот следует понимать влияние налоговой льготы на формирование доходов бюджета (сохранение и (или) повышение темпа роста налоговой базы, суммы исчисленного налога, подлежащего уплате в бюджет, в результате использования налогоплательщиками льгот, над темпами роста объема налоговых льгот).

Если сумма фактически полученных (планируемых к получению) налоговых поступлений в бюджет, которые связаны с использованием налоговых льгот, превышает или равна сумме предоставленных (планируемых к предос-



тавлению) налоговых льгот, то налоговая льгота имеет положительную бюджетную эффективность 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 на территории ОЭЗ, которые могут быть определены уровнем создания новых рабочих мест, улучшением условий труда, повышением заработной платы у налогоплательщиков-резидентов ОЭЗ, использующих установленные налоговые льготы.

Под экономической эффективностью понимается положительная динамика финансово-экономических показателей деятельности резидентов ОЭЗ, 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.

Оценка эффективности налоговых льгот проводится в три этапа.

На первом этапе осуществляется сбор и обобщение информации о налогоплательщиках – резидентах ОЭЗ, применяющих налоговые льготы, установленные на территории ОЭЗ, либо о количестве хозяйствующих субъектов, имеющих возможность стать резидентом ОЭЗ и воспользоваться планируемыми льготами, и размерах предполагаемых выпадающих доходов бюджета от планируемых к предоставлению налоговых льгот.

Для определения возможных бюджетных потерь в связи с предоставлением налоговых льгот и расчета суммы выпадающих доходов регионального (местного) бюджета с учетом предоставления льготы по каждому налогу, может использоваться следующий алгоритм:

1. Определяется сумма доходов соответствующего бюджета с учетом льгот (НДл) по уплате налога:

1) в случае, если предоставление льготы освобождает от налогообложения часть налоговой базы (сокращение налоговой базы):

$$\text{НДл} = \text{НБл} \cdot \text{НС},$$

где: НБл – налоговая база за вычетом суммы предоставленных льгот по каждому налогу, руб.; НС – базовая ставка налога;

2) в случае, если предоставление льготы заключается в понижении налоговой ставки:

$$\text{НДл} = \text{НБ} \cdot \text{НСл},$$

где: НБ – налоговая база, руб.; НСл – льготная налоговая ставка.

2. Рассчитывается сумма выпадающих доходов бюджета за рассматриваемый период по следующей формуле:

$$\text{ВД} = \text{НД} - \text{НДл},$$

где: ВД – сумма выпадающих доходов бюджета по уплате каждого налога, руб. НД – сумма налоговых доходов в условиях действующего законодательства (до предоставления льготы) по уплате каждого налога, руб.; НДл – сумма налоговых доходов с учетом предоставления льгот по уплате каждого налога, рублей.

При расчете суммы потерь бюджета также необходимо учитывать норматив зачисления налогов в соответствии с бюджетным законодательством.

На втором этапе проводится оценка эффективности налоговых льгот и расчет полученного эффекта от их использования, в частности для расчета эффективности, могут быть использованы показатели, представленные в таблице.

В качестве социальных показателей (ПК) может быть использована динамика: средней заработной платы, расходы на обучение в расчете на 1 работника; суммы отчислений на социальные проекты в расчете на одного работника; создание новых рабочих мест; улучшение условий труда; повышение квалификации работников.

В качестве экономических показателей (ПЭ) может быть использована динамика: выручки, прибыли, объема отгруженных или отпущенных товаров собственного производства, выполненных работ и оказанных услуг, стоимость основных средств и др.

На третьем этапе осуществляется проверка и обобщение полученных данных, сравнение полученных эффектов от использования налоговых льгот с суммой потерь бюджета.

Для оценки эффективности налоговых льгот может быть использована информация, полученная от территориальных органов Федеральной налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики и финансовых органов; получателей льгот или претендентов на их получение.

Проведение такого анализа должно осуществляться как на базовом этапе создания ОЭЗ, так и в течение всего времени ее функционирования, когда преференции вступят в действие, т.к. преференции считаются эффективными только в том случае, если их предоставление при прочих равных условиях приводит к увеличению налоговых поступлений в бюджет по сравнению с базовыми поступлениями.

Хотелось бы отметить, что одной из особенностей налогового регулирования является «эффект запаздывания», в связи с чем при расчете эффективности налоговых преференций необходимо учитывать временной лаг, действие которого ограничивает возможности налогового регулирования.

Уменьшение тяжести налогового бремени ведет к расширению налоговой базы в долгосрочном периоде, расчет эффективности следует производить с учетом прошествия значительного периода.



Таблица

Показатель оценки эффективности налоговых льгот в особой экономической зоне

Наименование показателей	Формула	Экономическое содержание	Примечание
Показатели бюджетной эффективности			
Коэффициент бюджетной эффективности (Кб)	$Кб = \frac{НП}{Л}$	Отношение объема прироста налоговых поступлений, определяемый как разница между налогами, перечисленными за предыдущий год и за отчетный в бюджет, скорректированная на коэффициент инфляции (НИ), к сумме налоговых льгот за отчетный период (Л)	Кб < 0,5 – эффективность низкая, Кб => 0,5 – эффективность достаточная; Кб => 1 – высокая эффективность
Коэффициент бюджетной эффективности производственной деятельности (Кбпд)	$Кбпд = \frac{НП}{РП}$	Характеризует бюджетную эффективность производственной деятельности зон и территорий, т.е. отображает, сколько бюджетных поступлений (НП) производится одним рублем реализованной продукции (РП)	Чем больше налоговых поступлений и сборов обеспечивает каждый рубль реализованной продукции, тем большая бюджетная эффективность производства на данном этапе развития ОЭЗ
Показатели социальной эффективности			
Коэффициент социальной эффективности (Кс)	$Кс = \frac{ПК}{Л/Е}$	Отношение суммы прироста социальных показателей (ПК) к сумме налоговых льгот за отчетный период (Л) на одного работника (Е)	Кс < 1 – эффективность низкая, Кс => 1 – эффективность достаточная
Показатели бюджетной эффективности			
Коэффициент бюджетной эффективности (Кб)	$Кб = \frac{НП}{Л}$	Отношение объема прироста налоговых поступлений, определяемое как разница между налогами, перечисленными за предыдущий год и за отчетный в бюджет, скорректированная на коэффициент инфляции (НИ), к сумме налоговых льгот за отчетный период (Л)	Кб < 1 – эффективность низкая, Кб => 1 – эффективность достаточная, Кб => 2 – высокая эффективность*

* В первые годы реализации проекта **Кб** предоставления налоговых льгот может оцениваться по следующей шкале: ниже либо равно 0,5 – эффективность низкая; больше 0,5 – эффективность достаточная, равна 1 и более – высокая эффективность.

Определение таких временных рамок следует основывать на среднем сроке окупаемости создания ОЭЗ, под которым понимается период времени с начала реализации проекта до момента, когда разность между накопленной суммой всех доходов и объемом затрат приобретет положительное значение.

Кроме того, обязательным условием оценки эффективности также является дисконтирование денежных потоков, это связано с тем, что при оценке эффективности в статике не учитываются факторы неравноценности равных сумм поступлений и платежей, относящихся к разным периодам времени. В таком случае чистый дисконтированный доход государства будет отражать разницу потерь бюджета и дополнительных налоговых поступлений, связанных с успешной реализацией проекта по созданию ОЭЗ, приведенных к ценам первого года.

Так, например, оценка бюджетной эффективности налоговых льгот по каждому налогу, которая учитывает соотношение бюджетных затрат и результатов инвестирования для самого бюджета с учетом коэффициента дисконтирования, будет проводиться по следующей формуле:

$$КЭф = \sum_n \frac{НДл_n}{(1 + СД)^n} / \sum_n \frac{Л}{(1 + СД)^n} > 1,$$

где: НДл_n – полученные (планируемые к получению) доходы от использования налоговой льготы по каждому налогу, руб.; СД – ставка дисконтирования, доли ед.; N – количество лет, в течение которых используется льгота; Л – сумма налоговой льготы, рублей.

Критерием принятия решения о предоставлении налоговых льгот по инвестиционному проекту служит величина показателя КЭф больше единицы. Чем больше значение этого показателя, тем выше отдача каждого рубля, инвестированного в данный проект.

Далее определяется чистый бюджетный эффект от предоставления налоговых льгот (ЧБЭ) по каждому налогу.

В качестве доходов можно рассматривать их часть (в виде увеличения налоговых поступлений в бюджет), полученная резидентом в ходе функционирования ОЭЗ, в которой предоставлена налоговая льгота, в зависимости от временного интервала и значения ставки дисконтирования. В качестве расходов в данном случае будет выступать непосредственно сумма предоставленной льготы по каждому налогу. Расчет производится по формуле:

$$ЧБЭ = \sum_n \frac{НДл_n}{(1 + СД)^n} - \sum_n \frac{Л}{(1 + СД)^n} > 0,$$

где: ЧБЭ – сумма чистого бюджетного эффекта от предоставления налоговых льгот по соответствующей категории налогоплательщиков, тыс. рублей.

По результатам расчетов производится сопоставление суммы потерь (суммы недополученных доходов) бюджета, обусловленных предоставлением льгот, с суммами чистого бюджетного эффекта от предоставле-



ния налоговых льгот и суммами экономии бюджетных средств.

Если сумма дисконтированного бюджетного эффекта от предоставляемых налоговых льгот превышает сумму или равняется сумме реально предоставленных налоговых льгот, это означает достаточную бюджетную эффективность оцениваемых налоговых льгот. Если сумма эффекта от предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот меньше суммы предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот, то налоговая льгота имеет низкую бюджетную эффективность.

Рассматривая эффективность налоговых преференций, также необходимо остановиться и на мультипликативном эффекте.

Налоговый мультипликатор показывает, на сколько рублей увеличивается объем производства при снижении налоговой нагрузки на один рубль.

Мультипликативные эффекты означают множительные эффекты, возникающие при росте одной переменной, превышающей величину первоначального импульса, это становится возможным ввиду тесной причинно-следственной связи между различными элементами экономической системы.

Увеличение средств, остающихся у налогоплательщиков – резидентов ОЭЗ – после налогообложения, приведет к вливанию этих средств в экономику, это связано с тем, что разработка и реализация любого проекта требует инвестиций. Работа над таким проектом потребует привлечения труда специалистов, работников в области науки, строительства, производства и т.д.

Кроме того, полученные доходы они потратят на приобретение продовольственных и промышленных товаров, на оплату различных видов услуг. Эти расходы превратятся в доходы других лиц и позже будут потрачены снова. Данный процесс будет повторяться, однако на каждой новой стадии сумма средств, направляемых на потребление, будет уменьшаться в силу того, что часть средств направляется на сбережение.

Другими словами, мультипликативный механизм возникает в силу многократной ступенчатой реакции потребления. Налоговые льготы являются неотъемлемым условием создания и функционирования ОЭЗ. Льготный налоговый режим стимулирует деятельность предприятий. ОЭЗ благотворно влияют на инвестиционный климат в стране, способствуя увеличению числа рабочих мест, росту внешней торговли, зоны играют большую роль в обеспечении потребностей рынка. Однако собираясь создать в особых экономических зонах комфортные условия для бизнеса, необходимо проводить оценку их целесообразности и эффективности.

Библиографические ссылки

1. Лапова А. В., Леонтьев Р. Г. Использование элементов налогового планирования при формировании источников инвестиций // Вестник Тихоокеанского государственного университета. – 2009. – № 2.



2. *Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в РФ»* (Федеральных законов от 03.06.2006 N 76-ФЗ, от 18.12.2006 N 232-ФЗ, от 30.10.2007 N 240-ФЗ, от 23.07.2008 N 160-ФЗ, от 25.12.2009 N 340-ФЗ).

3. *Гардава М. П.* Автореф. диссертации «Формы и методы оценки эффективности налогового стимулирования инновационной деятельности в условиях кризиса». – М., 2009.

4. *Одинокова Т. Д.* Автореф. диссертации «Налоговая политика и ее влияние на инвестиционную деятельность предприятий региона». – Екатеринбург, 2008.

5. *Ушаков В. В.* Автореф. диссертации «Государственное регулирование создания и функционирования особых экономических зон». – М., 2007.