

Olga Svyatoslavovna Kirillova,

*Doctor of Economics, professor,
head chair of taxes and taxation,
Saratov socio-economic institute (branch)
of Plekhanov Russian University of Economics*

УДК 336.0/5

Ольга Святославовна Кириллова,

*доктор экономических наук, профессор,
зав. кафедрой налогов и налогообложения,
Саратовский социально-экономический институт (филиал)
РЭУ им. Г.В. Плеханова*



okirill2008@mail.ru

О НОВЫХ ПОДХОДАХ К АДМИНИСТРИРОВАНИЮ НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ И ОЦЕНКЕ ИХ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Вопросы эффективности налоговых льгот напрямую связаны с проблемами наполняемости бюджетов и оптимизации бюджетных расходов. В статье исследуются новые подходы к оценке эффективности налоговых льгот, предполагающие последовательное определение целесообразности их предоставления и оценку их результативности. Изучены основания деления льгот на группы, включения налоговых расходов в государственные программы. Проведен анализ структуры налоговых расходов по группам и видам налоговых платежей. Сделан вывод о необходимости расширения информационного доступности структуры налоговых льгот с целью оценки их эффективности.

Ключевые слова: налоговые льготы, налоговые расходы бюджета, эффективность налоговых льгот, бюджет, налоги.

NEW APPROACHES TO ADMINISTRATION TAX EXPENDITURES AND EVALUATE THEIR EFFECTIVENESS

Issues of the effectiveness of tax benefits are directly related to the problems of filling the budgets and optimizing budget expenditures. The article explores new approaches to assessing the effectiveness of tax incentives, suggesting a consistent determination of the appropriateness of their provision and an assessment of their effectiveness. The reasons for dividing the benefits into groups, including tax expenditures in state programs were studied. The structure of tax expenditures by groups and types of tax payments is analyzed. It was concluded that it is necessary to expand the information availability of the structure of tax benefits in order to assess their effectiveness.

Keywords: tax privileges, tax expenditures of the budget, efficiency of tax benefits, budget, taxes.

Применение налоговых льгот в качестве инструмента налогового регулирования используется как в мировой, так и в российской практике налогообложения, являясь фактически неотъемлемой частью налоговой системы. Предоставление налоговых льгот и преференций, как правило, направлено на решение определенных задач государственной политики, связанных с необходимостью стимулирования развития какого-либо сегмента экономики либо группы налогоплательщиков: например, на стимулирование отдельных видов экономической активности, опережающее развитие определенных территорий, реализацию социальных гарантий отдельным категориям граждан.

Исследованием вопросов сущности и природы налоговых льгот, их структуры, обоснованности предоставления и возможности оценки их эффективности занимались многие ученые, такие как R. Bird, D. Bondolino, S. James, A. Klemm, E. Вылкова, С. Барулин, Л. Гончаренко, И. Майбуров, В. Пансков, О. Савина и др.

Вместе с тем остались недостаточно изученными и систематизированными проблемы единого комплексного подхода к введению и оценке нало-

говых льгот как налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, их имплементации в бюджетный процесс.

Налоговые льготы чаще всего рассматриваются с двух позиций: как бюджетные потери в форме выпадающих бюджетных доходов и как «экономические приобретения» в форме отложенных во времени экономических эффектов и выгод в результате применения налоговой льготы.

В первом случае последствия применения налоговых льгот поддаются достаточно точному подсчету и носят характер прямых бюджетных потерь. Иными словами, налоговые льготы, предусмотренные действующим законодательством, являются недополученными бюджетной системой финансовыми ресурсами. Во втором случае оценка отложенного эффекта не является однозначной, поскольку подвержена влиянию целого ряда факторов, многие из которых не являются явными и безусловными.

Базируясь на положении, что налоговые льготы представляют собой выпадающие бюджетные доходы, с одной стороны, и направлены на достижение определенного экономического эффекта, с

другой стороны, можно рассматривать их как альтернативу прямым бюджетным расходам. На этом основана и разработанная финансовым блоком правительства РФ концепция налоговых расходов бюджета. Именно дуальность налоговых льгот послужила основой для их идентификации в качестве налоговых расходов бюджета и определила особенности современных подходов к их применению и оценке эффективности.

Однако данный подход сложно назвать бесспорным и однозначным.

Позиция Международного валютного фонда (МВФ), на которую опираются разработчики концепции налоговых расходов, состоит в том, что если цели государственной политики могут достигаться альтернативным способом через предоставление субсидий или иные расходы, то льготы выступают эквивалентом бюджетных расходов. Тем не менее в ряде случаев невозможно установить четкое соответствие между налоговой льготой и целями социально-экономической, финансовой и налоговой политики, на которые она направлена; чаще всего для достижения одной цели применяется комплекс мер, а одна и та же мера может служить для разных целей. Иными словами, отложенные во времени эффекты применения налоговых льгот носят косвенный характер и не всегда бывают положительными.

Но экономическая сущность данных процессов не вполне вписывается в юридическую конструкцию правоотношений в бюджетно-налоговой сфере. В частности, применение льготы не означает формирование налоговой задолженности у плательщика, т.е. недоплаты по налогам. Размер налогового обязательства формируется по результатам применения всего комплекса норм налогового законодательства, регламентирующих расчетные механизмы исчисления платежа, включая нормы о льготах. В законодательстве не прописана процедура определения налогового обязательства до применения льготы и с учетом налоговой льготы. Кроме того, применение льготы не позволяет установить факт потери бюджетом части своего имущества. Недополучение потенциальных доходов не есть нанесение ущерба.

Подобная логика предполагает и некоторую спорность возможной траектории развития событий. Особенно это касается льгот в форме частичных изъятий (уменьшение объекта налогообложения). К примеру, инвестиционный налоговый кредит предоставляет право уменьшать исчисленную первоначально сумму налога на прибыль на сумму расходов на приобретение или модернизацию объектов основных средств в размере 50% стоимости объекта. Следуя логике сторонников «налоговых расходов», эта сумма может рассматриваться как 50%-ное софинансирование инвестиционных расходов государством. Следовательно, чем бизнес больше инвестирует в развитие производства, тем больше размер его льготы и, что спорно, больше «государственное участие» в финансовых результатах бизнеса. Отдельные представите-

ли экспертного сообщества [5] идут еще дальше в своих выводах, происходит подмена идеи налогообложения: не налогоплательщик перераспределяет свой доход в пользу государства, а, напротив, государство предоставляет плательщикам возможность в форме льготы пользоваться заработанными ими же самими средствами.

Вместе с тем существует понятие упущенной выгоды, в данном контексте – налоговой выгоды. В этом смысле трактовка налоговых расходов как любых отступлений от «базовой» (или «нормативной») структуры налоговой системы дает основания рассматривать налоговые льготы в качестве бюджетных расходов.

В отличие от соответствующих прямых бюджетных расходов, налоговые льготы и освобождения в настоящее время не являются объектом бюджетного контроля, учета и оценки эффективности. Кроме того, налоговые расходы зачастую не обладают обязательными атрибутами (признаками) бюджетных расходов – ограниченным периодом действия в рамках закона о бюджете или государственной программы, количественными параметрами, соответствующим кодом бюджетной классификации и др.

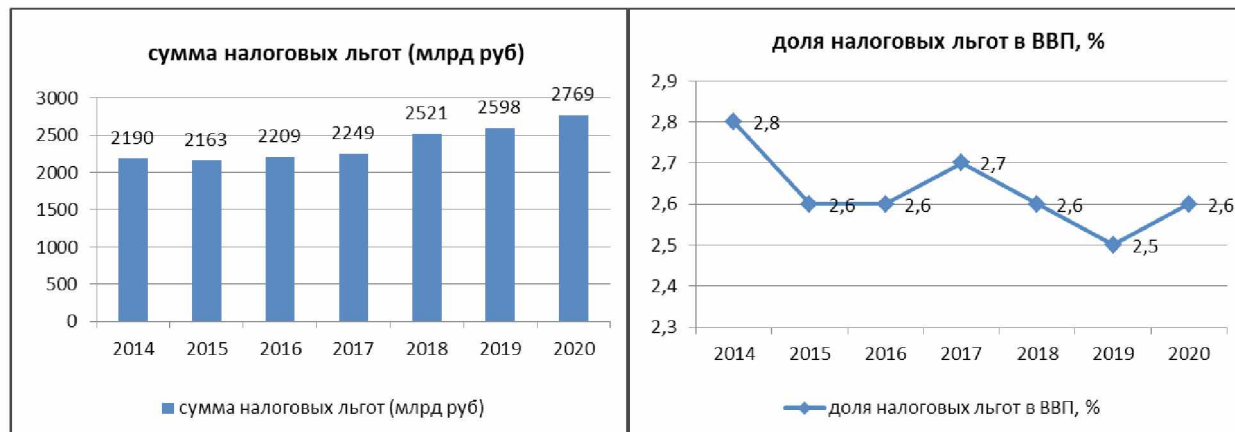
Все это на протяжении долгого времени способствовало снижению эффективности стимулирующего воздействия данного инструмента налогового регулирования, отсутствию объективной оценки фактических объемов поддержки того или иного направления, нерациональному распределению бюджетных ресурсов, что в условиях острого дефицита бюджетных средств является недопустимым. По оценкам Минфина, на сегодняшний день общая стоимость льгот составляет 2,5 трлн руб., или 2,6% ВВП. Большая часть этих средств направляется на стимулирование экономики (85% – потери, что приравнивается к 2 трлн руб. в 2017 г., здравоохранение занимает долю в 12%, а социальная политика – 3%). К 2020 г. прогнозный размер общей стоимости льгот увеличится до 2,8 трлн руб. (рисунок)¹.

Без детального анализа информации о налоговых расходах также невозможно провести полноценную качественную оценку налоговой системы и налоговой политики – ее влияния на распределение ресурсов и налогового бремени в экономике, на поведение экономических агентов.

Актуальным является анализ налоговых расходов в разрезе отдельных налогов и внутри них – в разрезе видов налоговых льгот (табл. 1).

Динамика фактических налоговых расходов в период 2014–2017 гг. и прогнозных значений до 2020 г. свидетельствует о неоднородной динамике налоговых расходов по группам налоговых платежей. Так, налоговых расходы по НДС и по налогу на прибыль имеют устойчивую тенденцию к росту, тогда как налоговые расходы по группе имущественных налогов снижаются. Анализ прогнозных

¹ Минфин предлагает инвентаризацию налоговых льгот на сумму 2,5 трлн руб.



Цена налоговых льгот и преференций в РФ

Т а б л и ц а 1

Налоговые расходы РФ в 2014–2020 гг., млн руб.

Налоговые расходы	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Итого налоговые расходы по НДС и ввозной пошлине	988034	1071362	1093717	1208470	1289301	1355631	1397515
Итого налоговые расходы по налогу на прибыль организаций	173351	207465	212852	211989	228310	250688	274231
Итого налоговые расходы по налогам и сборам на рентные доходы	611169	517970	442534	545866	536304	601609	656813
Итого налоговые расходы по имущественным налогам	449656	417974	406887	423123	412196	404680	363022
Налоговые расходы по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды	65056	57583	84464	90839	101643	35125	35313

Источник: Налоговые расходы 2014–2020. URL: [http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTP_v_GD_03.07.17_pril.1\(2\).pdf](http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTP_v_GD_03.07.17_pril.1(2).pdf).

Т а б л и ц а 2

Налоговые расходы по НДС и ввозной пошлине в 2014–2020 гг., млн руб.

Налоговые расходы	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Итого налоговые расходы по НДС и ввозной пошлине	988034	1071362	1093717	1208470	1289301	1355631	1397515
Освобождение от налогообложения	610755	611551	598572	675440	715832	763449	772761
Пониженные ставки налога	377279	459811	495145	533030	573469	592182	624754

значений налоговых расходов по рентным налогам, связанным с использованием природных ресурсов, и страховым взносам в государственные внебюджетные фонды свидетельствует о тенденциях государственной налоговой политики, предполагающей рост объемов преференциального налогообложения в первом случае и, напротив, сокращение льгот по социальным страховым платежам.

Одним из наиболее значимых налогов с высокой долей налоговых льгот является НДС (табл. 2).

Отсутствие отдельного учета налоговых и неналоговых расходов также приводит к недооценке влияния государства на экономику. Так, несмотря на то что налоговые расходы приводят к росту государственного вмешательства, в отсутствие отдельного учета расширенное применение налоговых и неналоговых расходов будет отражаться как сокращение доходов, что может некорректно интерпретироваться как снижение роли государства в экономике.

Дискуссия о возможной трансформации НДС за счет унификации налоговых ставок должна базироваться на данных об использовании данного вида налоговой льготы. Информация о размерах налоговых расходов этой группы по видам налоговых льгот (табл. 3) свидетельствует, что наиболее востребованными являются пониженные ставки в размере 10% на группу продовольственных товаров (около 63% всей суммы налоговых расходов в форме пониженных налоговых ставок по НДС по итогам 2017 г.) и медицинские товары (около 20%). К тому же введение преференциального налогообложения по внутренним воздушным перевозкам обусловило рост налоговых расходов по данной группе налоговых льгот до 5%. Тем не менее это не повлияло на снижение цен на авиабилеты. Для оценки эффективности налоговых расходов необходимо учитывать целый комплекс факторов, и цена на билеты является только одним из них, хотя и немаловажным.

В мировой практике налогообложения, признаваемой международными организациями, включая ОЭСР, для анализа эффективности налоговых расходов используют понятие стандартных освобождений от уплаты НДС. Стандартные освобождения представляют собой широко применяющиеся разными странами отступления от нормативной структуры налоговой системы, тем не менее признаваемые нормальной практикой.

В рамках такого подхода отдельные сектора экономики (например, финансовый сектор или рынок недвижимости) и группы налогоплательщиков (малый бизнес) представляют особую слож-

ность с точки зрения налогообложения. Трудность заключается в выборе методики определения добавленной стоимости (налогооблагаемой базы), формируемой данным сектором или группой налогоплательщиков, которая признавалась бы всеми как наиболее корректная. С одной стороны, определение добавленной стоимости как налогооблагаемого объекта требует чрезвычайного напряжения административного ресурса, а с другой – сильно увеличивает издержки соблюдения налогового законодательства. Сложности с администрированием и обуславливают широкое распространение стандартных освобождений от уплаты НДС в качестве общепринятой мировой практики.

Перечень стандартных освобождений от уплаты НДС отличается в зависимости от государства, но чаще всего включает следующие секторы/налогоплательщиков (табл. 4):

- финансовые услуги (банковские операции, страхование, услуги на рынке ценных бумаг и др.);
- операции с недвижимостью (продажа земельных участков, продажа и предоставление в аренду жилья);
- благотворительная деятельность, некоммерческая деятельность НКО;
- услуги в сфере создания общественных благ (здравоохранение, образование, культура и искусство, общественный транспорт и др.);
- лотереи и тотализаторы.

Вместе с тем Министерство финансов РФ предлагает иной подход к распределению и администрированию налоговых льгот – разделить льготы по госпрограммам и именно с этой позиции оценивать их эффективность.

Т а б л и ц а 3

**Налоговые расходы по НДС и ввозной пошлине
в форме пониженных налоговых ставок в 2014–2020 гг., млн руб.**

Налоговые расходы (размер ставки)	НК РФ (ст. 164)	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<i>Пониженные ставки налога</i>	–	377 279	459 811	495 145	533 030	573 469	592 182	624 754
продовольственные товары (10%)	п. 2 пп. 1	294 265	331 043	338 224	363 060	389 628	420 622	449 536
товары для детей (10%)	п. 2 пп. 2	н.д.	14 600	16 060	17 666	19 433	21 376	23 513
печатные издания и книжная продукция, связанные с образованием, наукой и культурой (10%)	п. 2 пп. 3	6 621	7 333	7 827	8 263	8 865	9 561	10 218
медицинские товары (10%)	п. 2 пп. 4	76 393	87 852	96 637	106 301	116 931	128 624	141 487
внутренние воздушные перевозки пассажиров и багажа (10%)	п. 2 пп. 6	0	13 090	25 000	25 000	25 000	0	0
перевозка пассажиров ж/д транспортом в пригородном сообщении (0%)	п. 1 пп. 9.2	0	4 969	9 400	10 515	11 235	11 999	12 824
внутренние воздушные перевозки пассажиров и багажа в(из) Крыма (0%)	п. 1 пп. 4.1	н.д.	924	1 997	2 225	2 377	0	0

Стандартные освобождения от уплаты НДС в Российской Федерации в 2014–2020 гг.

Налоговые расходы	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Стандартные освобождения от уплаты НДС	5 490 140	8 049 985	7 657 006	8 221 815	9 109 368	9 729 362	10 398 201
Финансовые услуги	5 359 612	7 919 793	7 490 173	8 036 728	8 911 535	9 517 929	10 172 234
Операции с недвижимостью	91 682	101 131	117 209	130 560	139 510	148 992	159 234
Услуги в сфере создания общественных благ	29 222	26 435	33 944	37 724	40 316	43 074	46 035
Лотереи и тотализаторы	9 624	2 625	15 680	16 803	18 007	19 366	20 698

Источник: Налоговые расходы 2014–2020. URL: [http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTP_v_GD_03.07.17_pril.1\(2\).pdf](http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTP_v_GD_03.07.17_pril.1(2).pdf).

В разработанной методике оценки эффективности налоговых льгот [3] предлагается оценивать налоговые расходы как прямые бюджетные расходы в два этапа: сначала определять цель госпрограммы, а на втором этапе сравнить эффективность налоговых расходов с тем, сколько потребовалось бы прямых расходов на достижение этой же цели. В настоящее время информация о программном распределении налоговых расходов бюджетной системы РФ не является открытой и широкодоступной.

Уже понятно, что необходимо совершенствовать структуру расходов в рамках программного бюджета, необходимо в составе расходов выделять больше средств, исходя из определенных целей и задач, и осуществлять контроль за этими целями. Такой подход должен будет изменить и методику оценки эффективности налоговых расходов.

Таким образом, доступность информации для проведения аналитических процедур в целях оценки эффективности налоговых расходов преследует следующие цели:

– повышение прозрачности решений, принимаемых в рамках бюджетной, налоговой политики и тарифного регулирования;

– формирование более полного представления об использовании бюджетных ресурсов в разрезе тех или иных целей и задач государственной по-

литики с целью повышения ее эффективности и результативности;

– улучшение качественных характеристик налоговой системы – нейтральность, справедливость, эффективность – и повышение эффективности налоговых реформ;

– повышение качества прогнозирования доходов бюджетов бюджетной системы.

1. *Белисова А.В.* Понятие, признаки налоговых льгот // Молодой ученый. 2016. № 11. С. 1241–1243. URL: <https://moluch.ru/archive/115/30582/> (дата обращения: 13.04.2018).

2. *Булгак Д.В.* Теоретико-методологические аспекты дефинирования и классификации налоговых льгот // Российская юстиция. 2016. № 2.

3. Методика оценки эффективности налоговых льгот (проект). Документ Министерства финансов РФ. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=120068.

4. Налоговые расходы 2014–2020. Материалы Государственной Думы РФ. URL: [http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTP_v_GD_03.07.17_pril.1\(2\).pdf](http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTP_v_GD_03.07.17_pril.1(2).pdf).

5. *Пенеляев С.* «Благая» цель: почему неразумно считать налоговые льготы «расходами бюджета» // Forbes. URL: <http://www.forbes.ru/biznes/347869>.

6. *Рюмина Ю.А.* Необходимость и проблемы эффективности налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационного развития // Финансовая, налоговая и денежно-кредитная политика. 2015. Т. 6. № 3. С. 6.

7. *Савина О.Н.* Инвентаризация налоговых льгот как этап оценки их эффективности // Налог и налогообложение. 2017. № 4. С. 22–38.