

УДК 336.221

Орлова Е. Н.

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ И МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ¹

Рассмотрены проблемы применения налоговых льгот в Российской Федерации и подходы к оценке их эффективности, установленные региональными законами. Охарактеризованы недостатки существующих методик оценки. Предложены альтернативные варианты, апробированные в Иркутской области.

Ключевые слова: налоговые льготы, оценка эффективности, налоговые расходы.

Решение ряда текущих задач налогового регулирования наряду с обеспечением доходов бюджетной системы требует научного осмысления и разрешения проблем, связанных с оценкой эффективности стимулирующих механизмов, их востребованности. Указанные задачи были отражены в Бюджетном послании Президента Российской Федерации на 2010–2012 годы, а также Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов, и сохранили свою актуальность в трехлетней перспективе до 2015 г. [4]. Кроме того, мониторинг эффективности налоговых стимулирующих механизмов необходим с точки зрения оптимизации установленных на федеральном уровне льгот по региональным и местным налогам, что является второй задачей, обозначенной в Основных направлениях налоговой политики. Федеральным законодательством предусмотрено значительное количество льгот по налогам, зачисляемым на постоянной основе в региональные и местные бюджеты, доля которых в общей сумме не поступивших в связи с предоставлением льгот региональных и местных налогов за 2007–2011 гг. возросла с 47,68 до 54,34 % [1].

В российской налоговой системе действует около 200 различных льгот и преференций – по налогам на прибыль организаций, на добавленную стоимость, на добычу полезных ископаемых, на имущество организаций, земельному и транспортному налогам [4]. Перечень налоговых льгот и освобождений в последние годы имеет тенденцию к расширению. При этом растет не только количество предоставляемых освобождений, но и их суммовое выражение. Только по данным, предоставляемым налоговыми агентами, на территории Российской Федерации общая сумма налоговых вычетов и доходов, освобождаемых от НДФЛ, возросла за период 2008–2009 гг. почти в

¹ Печатается при финансовой поддержке проекта ФБ-60 (заявка 6.3132.2011) “Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования”, реализуемого в рамках государственного задания на выполнение работ (оказание услуг).

два раза (с 8 496 114,22 млн до 15 863 438,27 млн руб.), при этом потери бюджета составили более 50 % [1]. Необходимо отметить, что полное отсутствие в налоговой отчетности информации о значительном количестве льгот (например, доходы от продажи продукции личных подсобных хозяйств, доходы членов фермерских хозяйств в первые пять лет и т. д.) не позволяет проследить в динамике суммы налоговых льгот в полном объеме.

Использование льгот и освобождений увеличивается в некоторые годы опережающими темпами по сравнению с ростом начислений по соответствующим налогам. Например, в 2011 г. по сравнению с 2010 г. сумма земельного налога, подлежащего уплате организациями, возросла на 5,96 % при росте предоставленных льгот на 19,35 % (рост льгот, предусмотренных федеральным законодательством, составил 42,7 %), что еще раз подчеркивает необходимость оценки эффективности предоставляемых льгот [1].

Оценка эффективности, как правило, заключается в сопоставлении результата того или иного действия с потребовавшимися для его осуществления затратами. На сегодняшний день единой методики такой оценки налоговых льгот не существует. В последнее время во многих российских регионах приняты нормативно-правовые акты, касающиеся установления порядка данной оценки по льготам, предоставляемым (планируемым к предоставлению) определенным категориям налогоплательщиков по разным видам налогов. Кроме того, в отдельных исследованиях предлагаются различные количественные и качественные критерии оценки.

Имеющаяся практика оценки эффективности налоговых льгот свидетельствует о том, что работа по данному вопросу достаточно активна лишь на региональном уровне – в 60 % субъектов Российской Федерации (в 48 из 76 регионов, в которые Комитетом Совета Федерации по бюджету были направлены запросы). В этих регионах приняты нормативные акты, регламентирующие порядок данной оценки. На федеральном уровне и уровне муниципальных образований оценка эффективности носит фрагментарный характер [2]. Она предполагает сопоставление результатов предоставления налоговых льгот с потерями бюджета на основе использования количественных показателей экономической, бюджетной и социальной эффективности или качественных характеристик. Обобщение некоторых применяемых на практике подходов свидетельствует о значительной дифференциации в определении форм и методик расчета показателей эффективности. Например, оценка бюджетной эффективности (под которой принято понимать оценку влияния налоговой льготы на формирование доходов соответствующего бюджета) в регионах производится на основе:

- 1) сравнения потерь бюджета от предоставления льгот и прироста доходов (экономии расходов) бюджета;
- 2) сопоставления расходов бюджета на осуществление поддержки в форме льготы и альтернативных вариантов организации данной поддержки;
- 3) расчета суммы чистых приведенных поступлений в бюджет от категории налогоплательщиков, которой предоставлена льгота;

- 4) суммирования прироста доходов в результате увеличения налоговой базы по каждому виду льгот и роста фонда оплаты труда и снижения расходов бюджета;
- 5) сравнения потерь бюджета за оцениваемый и предшествующий периоды.

Социальная эффективность представляет собой социальные последствия налоговой льготы, определяемые показателями, отражающими значимость поддерживаемой с помощью налоговой льготы деятельности налогоплательщика, либо показателями, подтверждающими формирование благоприятных условий для развития инфраструктуры социальной сферы и повышение социальной защищенности населения (создание новых рабочих мест, улучшение условий труда, увеличение доходов граждан, сохранение рабочих мест для малоимущих и социально не защищенных слоев населения, улучшение экологической обстановки и др.). Как показал анализ региональных и местных нормативно-правовых актов, оценка социальной эффективности производится на основе расчета как количественных показателей (например, коэффициента покупательной способности физических лиц, произведения коэффициента нуждаемости в социальной поддержке и темпа роста рождаемости, произведения отношения прироста фонда заработной платы к приросту прожиточного минимума в расчете на душу населения), так и качественных критериев (соответствия поставленным целям, широты охвата, прозрачности предоставления).

Экономическая эффективность отражает результативность затрат и экономической деятельности налогоплательщиков, которым предоставлена льгота. Оценка, как правило, производится на основе расчета количественных показателей: соотношения прироста инвестиций и суммы налоговых льгот и прироста выручки от реализации продукции и суммы потерь бюджета.

Таким образом, и при оценке эффективности отсутствует единый подход. Отнесение перечисленных показателей, установленных законодательными актами субъектов Российской Федерации, к показателям эффективности – дискуссионный вопрос. В особенности это касается качественных показателей социальной эффективности. Кроме того, их применение имеет некоторые ограничения ввиду отсутствия в официальной статистике и недоступности информации, единственный источник которой составляют непосредственно налогоплательщики. При предоставлении налоговых льгот широкому кругу лиц сбор и обработка информации создают значительные затруднения, либо, если в выборку попадут не все налогоплательщики, то необходимым условием будет обеспечение ее репрезентативности. Спорна и применяемая в отдельных случаях методика расчета показателей. В частности, соотношение прироста выручки и суммы налоговых льгот заранее предполагает получение положительной эффективности (прирост выручки опережает потери бюджета).

В этой связи оценку эффективности налоговых льгот предлагаем производить с применением коэффициента бюджетной эффективности,

рассчитываемого на основе соотношения следующих количественных показателей:

- объем прироста поступлений налогов в бюджет в соответствующем отчетном периоде в связи с расширением налоговой базы по налогам;
- объем налоговых расходов (сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением налоговых льгот) в отчетном финансовом году. Как отмечалось, поскольку налоговые стимулирующие механизмы оборачиваются сокращением доходов бюджетной системы и тем самым уменьшают ресурсы государства, необходимые для решения поставленных перед ним задач, правомерно рассматривать налоговые льготы, освобождения и прочие стимулирующие механизмы в качестве “налоговых расходов” бюджетной системы [3, с. 37–40; 5; 6, с. 129–131]:

$$K_{\text{бюдж.эф}} = \frac{\sum_i^n \Delta D_i}{HP_i},$$

где $K_{\text{бюдж.эф}}$ – коэффициент бюджетной эффективности; $\sum_i^n \Delta D_i$ – объем прироста поступлений налогов в бюджет за i -й год; HP_i – налоговые расходы бюджета в i -м году.

В расчет принимаются исключительно показатели, касающиеся налогоплательщиков – получателей льгот, а не экономики в целом. Объем прироста поступлений налогов в бюджет рассчитывается как разница между фактическим их поступлением за отчетный период и за год, предшествующий отчетному периоду.

Необходимо отметить, что указанные показатели могут быть вычислены на основе сведений, содержащихся в формах налоговой отчетности, размещенных на сайтах Федеральной налоговой службы РФ и ее территориальных управлений: №1-НОМ “Отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности”, отчетов о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций № 5-П, по местным налогам № 5-МН, по налогу на имущество организаций № 5-НИО, по транспортному налогу № 5-ТН и др.

В качестве показателя, в определенной степени характеризующего социальную эффективность налоговых льгот, возможно применение коэффициента, рассчитываемого как отношение коэффициента роста (снижения) показателей, отражающих создание благоприятных условий для развития инфраструктуры социальной сферы и повышение социальной защищенности населения, и коэффициента роста (снижения) налоговых расходов:

$$K_{\text{соц.эф}} = \frac{K_{\text{пок}}}{K_{\text{нр}}}, \quad K_{\text{пок}} = \frac{\Pi_i}{\Pi_{i-1}}, \quad K_{\text{нр}} = \frac{HP_i}{HP_{i-1}}.$$

где $K_{\text{пок}}$ – коэффициент, отражающий рост (снижение) соответствующего показателя за отчетный период по сравнению с предыдущим; $K_{\text{нр}}$ – коэф-

фициент, показывающий рост (снижение) налоговых расходов бюджета за отчетный период по сравнению с предыдущим.

Для расчета коэффициента, характеризующего социальную эффективность налоговых льгот за отчетный период, предлагаем использовать следующие доступные в официальной статистике показатели деятельности их получателей: среднегодовая численность работников, среднемесячная заработная плата работников, расходы на обучение персонала, расходы на повышение уровня экологической безопасности.

Аналогичный подход применим и при расчете коэффициента экономической эффективности на основе соотношения индекса роста (снижения) налоговых расходов и индекса роста (снижения) следующих показателей финансово-экономической деятельности получателей льготы: выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг; финансовый результат; остаточная стоимость основных средств; инвестиции в основной капитал. Перечисленные показатели, характеризующие экономическую деятельность получателей льгот, доступны в официальной статистике в разрезе видов экономической деятельности. Этот же критерий (вид экономической деятельности), как правило, положен в основу предоставления льгот по имущественным налогам, налогу на прибыль, налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и др. Предлагаемые показатели, на первый взгляд дублирующие друг друга, являются взаимодополняющими. Так, показатель, рассчитанный на основе остаточной стоимости основных средств, может демонстрировать отрицательную эффективность льгот ввиду того, что внеоборотные активы не были введены в эксплуатацию и не привели пока к росту стоимости основных средств и, соответственно, расширению налоговой базы. При этом, если коэффициент, рассчитанный на основе показателя инвестиций в основной капитал, демонстрирует положительную динамику, то и экономическую эффективность в целом следует признать положительной.

При оценке эффективности льгот возможно применение следующих критериев относительно рассчитываемого коэффициента:

- ниже либо равен 0,5 – низкая;
- превышает 0,5 и стремится к 1 – достаточная;
- равен 1 и более, т. е. рост соответствующих показателей превышает (или равен) рост налоговых расходов, – высокая.

На основе предложенных показателей на примере Иркутской области была произведена оценка эффективности налоговых льгот в виде пониженных ставок по налогу на прибыль организаций, по налогу на имущество организаций, при применении упрощенной системы налогообложения (таблица).

Анализ бюджетной эффективности налоговых льгот показывает, что относительно прироста поступлений налогов в региональный бюджет от налогоплательщиков, пользующихся льготами, в 2008 и 2009 гг. бюджетная эффективность была отрицательной. В 2010 г. она превысила 1, что обусловлено резким ростом поступления налога на прибыль при одновременном отсутствии налоговых расходов по данному налогу. Наиболее показателен

**Результаты оценки эффективности налоговых льгот
на территории Иркутской области**

Показатель эффективности	2008	2009	2010	2011
Бюджетная	-2,54	-2,32	3,62	0,77
Социальная	0,67	1,00	0,96	0,75
Экономическая	0,67	0,81	1,36	0,83

С о с т а в л е н о по результатам проведенных расчетов на основе форм статистической налоговой отчетности за 2007–2011 гг. № 1-НОМ “Отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности”, № 5-ПМ “Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации”, № 5-УСН “Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения”, № 5-НИО Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на имущество организаций [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.r38.nalog.ru/statistic/statforms/>; Приангарье: год за годом: стат. сб./ Иркутскстат. – Иркутск, 2012. – 188 с.; Иркутская область: стат. сб./ Иркутскстат. – Иркутск, 2012. – 60 с.; Основные сведения о деятельности предприятий: стат. сб./ Иркутскстат. – Иркутск, 2011; Социально-экономическое положение Иркутской области: стат. сб./ Иркутскстат – Иркутск, 2011. – № 12; Основные показатели работы предприятий малого бизнеса по видам экономической деятельности по Иркутской области [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://irkutskstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/irkutskstat/ru/statistics/enterprises/small_and_medium_enterprises/.

2011 г. (после установления пониженных ставок по налогу на прибыль), по итогам которого бюджетная эффективность составила 0,77, т. е. ее можно признать достаточной. Сводные показатели социальной и экономической эффективности за анализируемый период находятся в интервале от 0,5 до 1, что свидетельствует о достаточной эффективности льгот, однако необходимо принятие мер по ее повышению. В связи с тем, что применение пониженных ставок при УСН было предусмотрено в Иркутской области в 2010 г., а по налогу на прибыль – с 2011 г., то в предыдущие периоды коэффициенты эффективности отражают их оценку только в отношении налога на имущество организаций.

Описанные подходы могут использоваться при оценке эффективности как действующих, так и планируемых к введению налоговых льгот. В последнем случае расчет необходимо осуществлять по прогнозным данным на первый год или весь планируемый период действия налоговой льготы.

Библиография

1. Данные по формам статистической налоговой отчетности / Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat.
2. Налоговые льготы: анализ практики применения и методика оценки эффективности действия // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 7. – С. 45–54.

3. Орлова Е. Н. Роль налоговых расходов местных бюджетов в формировании налогового потенциала / Е. Н. Орлова, С. С. Быков // Проблемы экономики. – 2012. – № 3. – С. 36–46.
 4. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов // КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129118>.
 5. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. Малинина. – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.
 6. Теория налогообложения: продвинутый курс : учеб. для магистрантов, обучающихся по специальностям “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.
-