

**Материалы к «круглому столу»
Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации на
тему: «Налоговые льготы и преференции: их влияние на доходы
бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»
21 июня 2016 года**

Пинская Миляуша Рашитовна

д.э.н., директор Центра налоговой политики и налогового
администрирования Института финансово-экономических исследований
ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской
Федерации»

**ИНТЕГРАЦИЯ НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ В БЮДЖЕТНЫЙ
ПРОЦЕСС КАК ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ
ОЦЕНКИ ВЛИЯНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И ПРЕФЕРЕНЦИЙ НА
ДОХОДЫ БЮДЖЕТОВ**

Понятийный аппарат. Процесс формирования понятийного аппарата о налоговых льготах и преференциях, который мы наблюдаем на протяжении последних лет, еще не завершен. Четкость и однозначность дефиниций является залогом успешной оценки влияния налоговых льгот на доходы бюджетов, в связи с этим попробуем обозначить подходы к трактовке взаимосвязанных между собой понятий: выпадающие доходы, налоговые льготы, выпадающие налоговые доходы бюджетов, налоговые расходы.

Под выпадающими доходами обычно понимают убытки, получаемые организациями и физическими лицами, в результате применения государственных регулируемых цен на услуги, оказываемые ими льготным категориям граждан, которые в дальнейшем будут компенсированы государством. Это могут быть убытки индивидуальных предпринимателей и предприятий при перевозке пассажиров общественным транспортом, убытки сетевых организаций в результате предоставления услуг льготным категориям граждан. Компенсируются эти убытки за счет бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, хотя вопрос обязательности такой компенсации оспаривается публично-правовыми

образованиями. При этом бюджетные субсидии на компенсацию доходов, выпадающих в результате применения государственных регулируемых цен на услуги, оказываемые им льготным категориям граждан, налогоплательщик должен учитывать в составе доходов в целях налогообложения прибыли организаций или в составе доходов при применении упрощенной системы налогообложения.

Под налоговыми льготами понимают преимущества, предоставляемые определенным категориям налогоплательщиков, по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налоги либо уплачивать их в меньшем размере.

Под выпадающими налоговыми доходами следует понимать недополученные налоговые доходы в результате применения налоговых льгот и освобождений в течение одного календарного года. Указание на временной период связано с необходимостью подготовки законов о бюджетах и отчетов об их исполнении. Представляется, что к выпадающим налоговым доходам можно отнести также и суммы недоимок по налогам, по которым истек срок взыскания.

Под налоговыми расходами понимают выпадающие налоговые доходы бюджетов бюджетной системы, обусловленные применением налоговых льгот. К налоговым расходам не следует относить осуществляемые за счет соответствующих бюджетов расходы федеральных и региональных органов государственной власти и органов местного самоуправления на установление, введение и взимание налогов. К таковым, в частности, относятся: расходы органов законодательной власти на подготовку и принятие нормативных правовых актов, расходы органов исполнительной власти на создание и функционирование органов, разрабатывающих методологию налогообложения, администрирующих или предоставляющих налоговую информацию, расходы органов судебной власти по налоговым спорам.

Нам представляется методологически неверным отождествление налоговых льгот, налоговых расходов и выпадающих налоговых доходов.

Применение налоговых льгот не влечет за собой изменение формы собственности уменьшение налогооблагаемого дохода или имущества, а снижение ставки, предоставление отсрочки (рассрочки) и других преференций не приводит к трансформации собственности налогоплательщика.

Приравнивание налоговых расходов к выпадающим налоговым доходам размывает цели предоставления государством налоговых льгот, поскольку недоимки по налогам, по которым истек срок взыскания, и другие недополученные налоговые платежи не связаны с целями государственного стимулирования развития экономики.

Приравнивание налоговых льгот к налоговым расходам кроет в себе опасность порождения попыток государственных и муниципальных органов власти претендовать на доходы или имущество, полученные или приобретенные в результате использования льгот. Кроме того, наличие налоговых расходов может служить основанием для инициирования проверки Счетной Палатой Российской Федерации. Тем не менее, следует обратить внимание на тождественность причины предоставления налоговых льгот и возникновения налоговых расходов: государство преследует определенные цели (инвестиционные, социальные и т.п.), что обуславливает необходимость оценки эффективности достижения цели. Не случайно Программа повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года одной из задач ставит создание системы учета налоговых расходов при бюджетном планировании и оценке эффективности бюджетных расходов.

Таким образом, оценка налоговых расходов позволяет составить наиболее полную картину о влиянии налоговых льгот на доходы бюджетов бюджетной системы без правовых последствий для налогоплательщиков. С позиций институциональной экономики можно заключить, что налоговые

расходы эквивалентны бюджетным расходам, поскольку они сопровождаются интернализацией внешних эффектов от предоставления налоговых льгот с определенной целью. Например, социальные вычеты по налогу на доходы физических лиц можно считать эквивалентом прямого субсидирования определенных групп населения.

Характеристика налоговых расходов. Концепция налоговых расходов бюджета впервые была разработана в США в 1967 году. Министерство финансов США решило оценить, во сколько обойдутся для бюджета намеренные отступления от принятой концепции чистого дохода¹. Расходы государства для определенных категорий налогоплательщиков, осуществляемые через налоговую систему, стали рассматривать как отступления от нормативной структуры налогов².

Согласно Руководству ОЭСР по лучшей практике в области внебюджетных и налоговых расходов, налоговые расходы определяются как трансферт общественных ресурсов, достигаемый за счет сокращения налоговых обязательств относительно базовой структуры налоговой системы, а не за счет прямого расходования бюджетных средств³.

Согласно Руководству МВФ по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере под налоговыми расходами понимаются льготы или освобождения относительно стандартной структуры налогов, ведущие к снижению собираемых государством доходов⁴. В связи с тем, что целей государственной политики можно было бы достичь альтернативным способом, благодаря предоставлению субсидий или иных прямых бюджетных расходов, льготы рассматриваются как эквивалент бюджетных расходов.

Количественная оценка налоговых расходов осуществляется при помощи метода упущенной выгоды. Для этого рассчитываются налоги,

¹ Surrey S. Pathways to Tax Reform. 1973. Harvard University Press.

² Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. 1985. Harvard University Press.

³ OECD. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. 2004.

⁴ МВФ. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. 2007.

которые должны были быть уплачены, если бы льготы были отменены и экономическое поведение налогоплательщиков не изменилось. Недостатком данного метода является невозможность учета влияния отмены налоговой льготы по одному налогу на другие налоги⁵. Например, отмена льготы по налогу на имущество для определенных категорий физических лиц снизит платежеспособность налогоплательщика, однако нельзя оценить влияние такого снижения на величину налога на доходы физических лиц.

Модель управления налоговыми расходами. Проведение эффективной бюджетной политики предполагает оценку влияния налоговых льгот на доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Для этого необходим инструментарий, позволяющий обеспечить интеграцию учета налоговых льгот в бюджетный процесс. В мировой практике таким инструментарием является модель управления выпадающими бюджетными доходами, возникающими вследствие предоставления налоговых льгот и преференций. Такие выпадающие доходы, как уже было отмечено выше, получили название налоговых расходов.

Модель управления налоговыми расходами может быть представлена следующим образом:

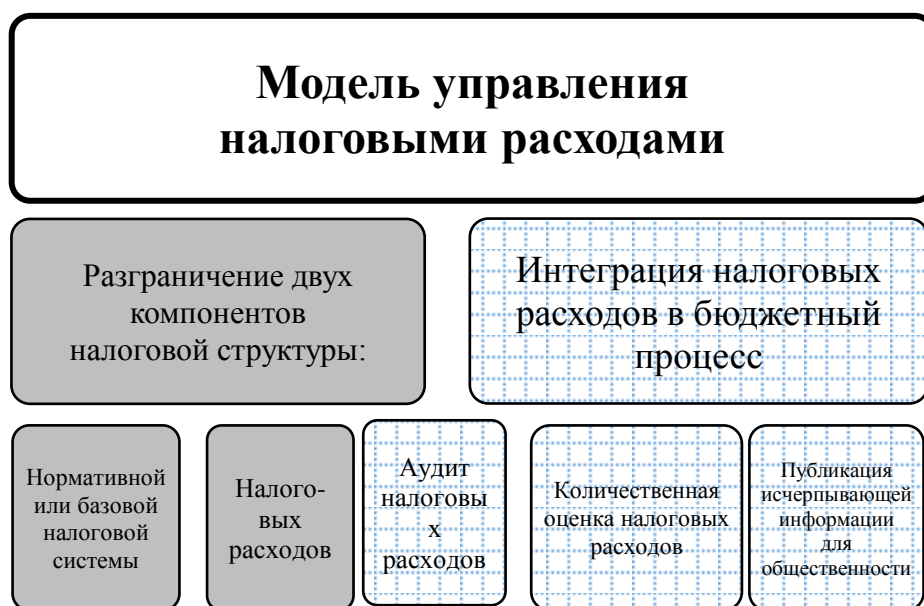


Рис. 1 – Модель управления налоговыми расходами

⁵ Шулейко О.Л. Налоговые расходы как инструмент бюджетно-налоговой политики // Белорусский экономический журнал. 2014. № 3. С. 86-95.

Под нормативной или базовой структурой налоговой системы подразумевается «чистая» налоговая система без льгот и преференций. Под базовой структурой налоговой системы ОЭСР понимает структуру налоговых ставок, положения, позволяющие упростить налоговой администрирование, а также положения, относящиеся к международным обязательствам, наряду с бухгалтерским и налоговым учетом и вычетом обязательных платежей⁶. Для стран с большой долей теневой экономики, высокой долей занятых, имеющих низкую оплату труда, ОЭСР рекомендует учитывать в базовой структуре налоговой системы дополнительно следующие характеристики: исключение индивидуальных налоговых льгот; включение преференций, позволяющих корректировать налоговую базу с целью соблюдения принципа платежеспособности, повышения экономической эффективности налоговых льгот и упрощения налогового администрирования; повышение информативности статистической налоговой отчетности, необходимой для разработки налоговой политики⁷.

Зарубежный опыт. В ряде стран финансовые ведомства ведут учет налоговых расходов с представлением обязательной отчетности по ним парламенту. В таблице 1 представлены страны, интегрировавшие налоговые расходы в бюджетный процесс.

Таблица 1 – Налоговые расходы в бюджетном процессе

| № п/п | Страна | Вид документа |
|-------|-----------|--|
| 1. | Австралия | Отдельный правительственный документ |
| 2. | Австрия | Как приложение к бюджетной документации |
| 3. | Бельгия | Приложение к бюджету |
| 4. | Канада | Не связан с бюджетным процессом, используется для предбюджетных консультаций |
| 5. | Франция | Приложение к бюджетным счетам |
| 6. | Германия | Часть бюджета, называемая отчетом о субсидиях |

⁶ OECD. Best Practices for Budget Transparency 2002. URL: <http://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf> (дата обращения: 04.06.2016)

⁷ OECD. Tax Expenditures in OECD Countries. 2010. URL: <http://www.sourceoecd.org/taxation/9789264076891> (дата обращения: 05.06.2016)

| № п/п | Страна | Вид документа |
|-------|----------------|--|
| 7. | Италия | Не связан с бюджетным процессом, не является приложением к бюджету, самостоятельный документ |
| 8. | Нидерланды | Как приложение к бюджетному меморандуму, прямо не связан с бюджетом, но служит в качестве дополнительной информации для парламента |
| 9. | Великобритания | Не связан с бюджетным процессом, не является приложением к бюджету, является частью статистического приложения к Осеннему отчету (отчет о доходах) |
| 10. | США | Часть ежегодной отчетной документации, но не интегрированная в бюджетный процесс |

Сравнение налоговых расходов и прямых бюджетных расходов. В мире сложилось неоднозначное отношение к налоговым расходам. Среди негативных последствий их использования обычно отмечаются такие, как сокращение налоговой базы и налоговых доходов бюджета, усложнение налогового администрирования, отсутствие нейтральности и несправедливость налогообложения. Тем не менее, существуют и очевидные преимущества интеграции налоговых расходов в бюджетный процесс.

По мнению экспертов ОЭСР, основным преимуществом использования налоговых расходов (вместо программных бюджетных расходов) является экономия административных расходов на масштабах⁸. Налоговые расходы могут заменить аналогичные по целям программы, способствуя сокращению расходов на управление соответствующих программ, включая расходы на создание специальных государственных органов, ответственных за учет, отчетность и контроль над расходами. В то время, как контроль за налоговыми расходами может осуществляться в рамках налогового администрирования. С другой стороны, получение налоговых преференций

⁸ OECD. 2010. Tax Expenditures in OECD Countries. URL: <http://www.sourceoecd.org/taxation/9789264076891> (дата обращения: 04.06.2016)

может быть сопряжено с меньшими издержками для налогоплательщиков, нежели получение субсидий или социальных пособий⁹.

Кроме того, побуждая население и бизнес к самостоятельному выбору направлений использования доходов, налоговые расходы способствуют более эффективному распределению бюджетных ассигнований. В отличие от прямой государственной помощи, предоставляемой на строго определенные цели, применение налоговых льгот сопровождается большей свободой – выбор остается за налогоплательщиком. В то же время, в отсутствие такой жесткой регламентации государство для достижения поставленной им при установлении льготы цели должно предусмотреть дополнительное обременение предоставляемой преференции. Данное обстоятельство служит дополнительным доводом в пользу необходимости оценки налоговых расходов, поскольку в совокупности с прямыми бюджетными расходами, они позволяют отразить реальный масштаб государственного регулирования экономики.

Сокращение налоговых расходов приводит к повышению налоговой нагрузки и снижению сбережений. Уменьшение программных расходов бюджета приводит к снижению потребления, особенно в краткосрочном периоде. В связи с этим снижение прямых бюджетных расходов окажет более неблагоприятное влияние на развитие экономики, чем снижение налоговых расходов. Для поддержки принятия обоснованных решений в области налогово-бюджетной политики целесообразна координация налоговых и бюджетных расходов.

Выводы

1. Недостатки понятийного аппарата могут негативным образом сказаться на качестве оценки влияния налоговых льгот на доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. В связи с этим следует особо

⁹ Guide to Transparency in Public Finances. Looking Beyond the Core Budget. International Budget Partnership. 2012. URL: <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Looking-Beyond-the-Budget.pdf> (дата обращения: 04.06.2016)

подчеркнуть важность однозначной трактовки дефиниций «налоговые льготы», «налоговые расходы».

2. Оценка налоговых расходов позволяет составить наиболее полную картину о влиянии налоговых льгот на доходы бюджетов бюджетной системы и способствует проведению эффективной бюджетной политики.

3. Необходим инструментарий, позволяющий обеспечить интеграцию учета налоговых льгот в бюджетный процесс – модель управления налоговыми расходами.

4. В развитых странах финансовые ведомства ведут учет налоговых расходов с обязательной отчетностью по ним перед парламентом, что позволяет отразить реальный масштаб государственного регулирования экономики.