

Герасимова Алла Евгеньевна

Gerasimova Alla Evgenievna

Студент магистратуры кафедры «Налоги и налоговое консультирование»

Финансовый университет при Правительстве РФ

Student of a magistracy "Tax and tax consulting"

Financial University under the Government of the Russian Federation

E-mail: alla-yaroshenko93@yandex.ru

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

METHODOLOGICAL APPROACHES TO ASSESSING EFFICIENCY OF TAX EXEMPTIONS

Аннотация

Настоящая статья посвящена проблематике определения методических подходов к оценке эффективности налоговых льгот. На сегодняшний день многими субъектами РФ и муниципальными образованиями приняты методики оценки эффективности налоговых льгот, которые построены на применении различных механизмов оценки, в основном, базирующихся на трех типах результативности: бюджетной, экономической и социальной. Часть регионов использует интегральный показатель для оценки. Однако поиск универсальных методических подходов к оценке эффективности налоговых льгот продолжается. В статье был сделан вывод о необходимости адаптации существующих механизмов оценки применительно к условиям функционирования отдельного региона.

Annotation

This article is devoted to the problems of methodological approaches to assessing efficiency of tax exemptions. Today, many subjects of the Russian Federation and municipal formations adopted methodology for assessing the effectiveness of tax incentives, which use different evaluation mechanisms mainly based on three types of efficiency: budget, economic and social. Some regions use the integral indicator for assessing the effectiveness of tax incentives. However, the search for a universal methodological approaches to assessing efficiency of tax exemptions continues. The article made the conclusion about the necessity of adapting existing assessment mechanisms in relation to the functioning of a particular region.

Ключевые слова

Методика, подход, эффективность, оценка, налоговые льготы, поиск, адаптация

Keywords

Methodology, approach, efficiency, assessment, tax incentives, search, adaptation

Одним из способов стимулирования экономики в Российской Федерации являются налоговые льготы. С одной стороны, они являются выпадающим доходом из бюджета, но с другой стороны такой способ способствует улучшению внутреннего благосостояния страны. Налоговые льготы умеют глубоко социальную направленность, так как в основном направлены на незащищенный класс населения.

По целевой направленности льготы могут быть направлены на: устранение и уменьшение встречных финансовых потоков и оптимизацию бюджетных расходов; выступать в качестве поддержки определенных групп населения; а также, служить стимулятором развития определенных видов деятельности, проектов и территории.

Если рассматривать налоговые льготы как способ регулирования финансовых потоков и бюджетных расходов, то эффективность таких льгот определяется тем, что сокращаются ли встречные перечисленные выше показатели. Если такая цель достигается, то льгота признаётся эффективной.

Если же за основу берется цель социальная направленность, но эффективностью считается повышение и улучшение жизни определённых групп населения.

А если же говорить о стимулировании предпринимательской деятельности, путем предоставления налоговых льгот, то для оценки такой эффективности рассчитываются показатели экономической (целевой), бюджетной и социальной эффективности, а также показатели востребованности и применимости налоговых льгот. Таким образом, делается вывод о результативности применения налоговых льгот.

Актуальность исследования проблемы оценки эффективности налоговых льгот и разработки соответствующей методики обусловлена важной ролью, которую налоговые стимулы играют в системе государственной финансовой поддержки экономических агентов. С учетом того, что налоговые поступления обеспечивают наполнение значительной доходной части бюджетов бюджетной системы, а предоставление налоговых льгот сопряжено с возникновением выпадающих налоговых доходов, то от эффективного решения задачи оценки и оптимизации налоговых льгот зависит уровень устойчивости доходных источников бюджетов бюджетной системы страны.

По возрастанию недополученных в бюджетах бюджетной системы государства сумм доходов, обусловленных предоставлением налоговых льгот, можно предположить избыточность действующих налоговых льгот в настоящее время. Попытки систематизировать, уменьшить их количество пока не принесли ожидаемых результатов, поскольку эффективность налоговых льгот в большинстве своем не отслеживается или отслеживается не должным образом. Не случайно задача оценки эффективности налоговых льгот поставлена Президентом России В.В. Путиным в ежегодных Бюджетных посланиях, что нашло отражение в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации за ряд последних лет [4].

С учетом высокой степени разбалансированности региональных и местных бюджетов и снижением возможностей федеральных инструментов выравнивания в условиях современных экономических реалий особое внимание было уделено региональным аспектам оценки эффективности налоговых льгот. На Международном инвестиционном Форуме в Сочи в сентябре-октябре 2016 года Министр финансов России А.Г. Силуанов обратил внимание на необходимость усиления роли и ответственности регионов в решении проблемы разбалансированности их бюджетов. Анализ показал, что методики оценки эффективности налоговых льгот приняты и действуют во многих субъектах и муниципальных образованиях Российской Федерации. Однако они ограничиваются лишь оценкой отдельных показателей, нередко имеющих косвенное отношение к применению такого инструмента, как налоговые льготы. Кроме этого не принимаются во внимание иные преференции, направленные на снижение налоговой нагрузки экономических агентов, но которые не рассматриваются действующим налоговым законодательством как налоговые льготы.

Чтобы контролировать и отслеживать правильность и целесообразность применения налоговых льгот, Министерство экономического развития страны разработало и предложило Методику оценки эффективности налоговых льгот. Методика является единой и применяется одинаково для всех видов льгот и иных механизмов налогового стимулирования, предусмотренных Налоговым Кодексом Российской Федерации. При этом, оценка эффективности осуществляется на основе коэффициента интегральной эффективности, рассчитываемого как взвешенная сумма интегрированного эффекта (социального, бюджетного и экономического) от введения налоговой льготы, а также показателей

востребованности и применимости данной налоговой льготы. Отмечается высокая информативность представленной Методики, ее макроэкономический характер, что, однако затрудняет ее использование на субфедеральном уровне. Выявлено, что около 80 субъектов Российской Федерации разработали собственные методики оценки эффективности налоговых льгот по налогам, зачисляемым в региональные и местные бюджеты. Основное внимание в регионах уделяется бюджетной, экономической и социальной эффективности льгот для инвесторов или иных категорий получателей льгот. Недостатки данной методики заключаются в необходимости большого количества статистической информации, а также форм отчетности, которые могли бы иллюстрировать применение льготы налогоплательщиками [5].

Оценку эффективности налоговых льгот обычно осуществляют по трем критериям, примеры расчета которых рассмотрим в табл.1.

При этом налоговые льготы оцениваются с точки зрения положительной эффективности, когда коэффициенты бюджетной и экономической эффективности равны или превышают единицу, а показатель социальной эффективности соответствует единице [3].

Большинство субъектов РФ рассчитывают показатель бюджетной эффективности или учитывают его в составе комплексной оценки (не рассчитывают показатель бюджетной эффективности единицы, например, Республика Якутия, Республика Бурятия, Ростовская область).

Такой подход к оценке эффективности представляется вполне справедливым, поскольку эффекты от применения налоговых льгот могут иметь различный характер, однако с точки зрения повышения объективности оценки было бы целесообразно проводить дифференциацию таких эффектов в зависимости от направленности налоговых льгот [2].

Таблица 1

Примеры показателей оценки эффективности налоговых льгот

Показатель эффективности	Формула для расчета	Характеристика
Критерий бюджетной эффективности	$K_{бэф} = НП / ПБ$, где: НП - прирост налоговых поступлений в бюджет субъекта; ПБ - объем потерь бюджета субъекта от предоставления налоговых льгот	Отражает степень влияния налоговых льгот на доходы бюджета субъекта
Критерий экономической эффективности	$K_{эф} = \sum Эр / Эс$, где Эр-число показателей, которые продемонстрировали рост или остались на прежнем уровне; Эс - число показателей, которые продемонстрировали снижение	Отражает степень влияния предоставления налоговых льгот на рост или сокращение производственных и финансовых результатов деятельности налогоплательщиков, получающим их
Критерий социальной эффективности	$K_{сэф} = Кл / Ко$, где: Кл – число налогоплательщиков, которые воспользовались льготой; Ко - общее число налогоплательщиков определенной категории	Отражает степень влияния предоставления налоговых льгот на формирование благоприятных условий развития социальной инфраструктуры и бизнеса, рост уровня жизни населения, его социальной

		защищенности и обеспечение занятости, решение конкретных задач
--	--	--

Рассматривая совокупность налоговых льгот, предоставляемых в соответствии с действующим налоговым законодательством, можно условно выделить две категории налоговых льгот: льготы социального и стимулирующего характера. Главным отличием двух этих категорий является, прежде всего, наличие или отсутствие экономического эффекта, а также влияние на доходы бюджета и целевые ориентиры при введении льгот.

Льготы социального характера преследуют основную цель в виде достижения социального эффекта, в результате их предоставления не возникает экономического эффекта и в большинстве случаев отсутствуют возможности для увеличения доходов бюджета вследствие роста налоговых поступлений в будущем. К льготам социального характера можно отнести практически все льготы, предоставляемые физическим лицам, а также отдельные льготы для юридических лиц, осуществляющих деятельность в социальной сфере. Например, освобождение от налогообложения имущества, используемого общероссийскими общественными организациями инвалидов для осуществления их уставной деятельности.

Льготы стимулирующего (мотивационного) характера вводятся с целью создания благоприятных условий для развития отдельных отраслей или видов деятельности и обычно находят проявление во всех трех видах эффектов, однако при этом акцент переносится на бюджетный и экономический эффект, социальный эффект является сопутствующим, но не основным.

Говоря о эффективности применения налоговых льгот, стоит учитывать их мотивационный характер, так как они характеризуются наличием или отсутствием экономического эффекта, а также влиянием на выбытие бюджетных денежных средств и характер их использования.

Экономическая направленность налоговых льгот носит стимулирующий характер. Это позволяет благоприятствовать развитию и созданию бизнеса и отдельных отраслей промышленности, которые в свою очередь очень повышают внутренний производственный потенциал страны. Социальный эффект тоже присутствует, так как позволяет увеличить занятость населения, но основной акцент идет на бюджетный и экономический эффект.

Социальная направленность налоговых льгот позволяет поддерживать население тем или иным способом, так как они направлены на физических лиц и на стимулирование развития юридических лиц, у которых основной целью является не получение дохода, а развитие социальной инфраструктуры. Своего рода такие льготы имеет благотворительную предрасположенность, так как экономической выгоды в себе не несёт, даже наоборот, ведь денежные средства не поступают ни в региональный, ни в федеральный бюджет, тем самым создается выбытие бюджетных средств.

Недополученный доход от льгот социального характера необходимо рассматривать в разрезе бюджетного и экономического эффекта. Ведь отсутствие доходов в бюджете влечет к сокращению расходов бюджета на осуществление социальных программ и отсутствие развития региона на производственном уровне. Полагаясь на аналогичные рассуждения, некоторые авторы придерживаются точки зрения нецелесообразности оценки эффективности налоговых льгот социального характера.

При оценке эффективности налоговых льгот социального характера ставится вопрос о наличии необходимости выявления экономического эффекта (ввиду его отсутствия) и подходов к оценке бюджетного эффекта. Поскольку предоставление льгот социального характера не может повлиять на прирост доходов бюджета в будущем, для выявления величины бюджетной эффективности целесообразно сравнивать показатели доходов бюджета, недополученных в результате предоставления налоговых льгот, а также потенциального сокращения расходов бюджета на осуществление социальных программ в связи с предоставлением налоговых льгот. Стоит отметить, что в последних публикациях

отдельные авторы отстаивают позицию о нецелесообразности оценки эффективности налоговых льгот социального характера [1].

Несмотря на то, что в большинстве разработанных субъектами методик идет отсылка к оценке эффективности (бюджетной, социальной, экономической), не все из них содержат расчетные показатели эффективности и критерии их оценки. При наличии расчетных показателей, характеризующих бюджетную, экономическую и социальную эффективность налоговых льгот, они чаще всего рассчитываются как соотношение эффекта от введения налоговых льгот к так называемым «затратам» по введению налоговых льгот (при расчете бюджетной эффективности это, обычно недополученные, выпадающие доходы бюджета или показатели «налоговых расходов» бюджета). Однако в отдельных случаях показатели эффективности могут рассчитываться как разность отдельных показателей или же их значение может быть результатом балльной оценки.

Отдельные субъекты в своих методиках оценки эффективности налоговых льгот предусматривают обособленный порядок расчета коэффициентов бюджетной, экономической и социальной эффективности для инвесторов или иных категорий получателей льгот.

Параметры проведения оценки делятся на определение эффекта и эффективности. Эффект применения определяется разностью тех или иных показателей. А эффективность выражается отношением показателей.

Так, например, Республики Бурятия и Якутия, а также Ростовская область, не производят оценку бюджетной эффективности и не учитывают его в составе комплексной оценки (не рассчитывают показатель бюджетной эффективности единицы, хотя в большинстве региональных методик этот показатель рассчитывается).

Рассматривая региональный опыт, расчет бюджетной эффективности определяется на основе двух подходов: одни субъекты используют относительные показатели бюджетной эффективности в своих методиках комплексной оценки, а другие – абсолютные. Наиболее корректным является использование относительных показателей, поскольку сам показатель эффективности подразумевает под собой соотношение результативности ее применения к затратам. Оценка абсолютных показателей эффективности приводит к выявлению либо результатов предоставления налоговых льгот без сопоставления с «затратами», понесенными на достижение этого результата, либо, наоборот, потери бюджета без сопоставления с результатами.

В настоящее время отсутствует единый подход к оценке эффективности налоговых льгот и наблюдается существенная рассогласованность в наборе и содержании показателей, применяемых при оценке эффективности: возникает ситуация, когда в одном регионе льгота может быть признана эффективной, в другом – неэффективной только на основе различий в методике расчета показателей. В связи с этим существует необходимость разработки и утверждения на федеральном уровне методических рекомендаций и (или) совершенствованию имеющихся методик оценки эффективности налоговых льгот в регионах и муниципальных образованиях.

Положительным моментом применения критериев оценки предоставления налоговых льгот в пилотных регионах (Санкт-Петербург, Омская обл., Ямало-Ненецкий АО, Московская обл.) является то, что оценивается бюджетная, социальная и экономическая эффективность как по действующим налоговым льготам, так и по планируемым к введению. Вместе с тем фактически применяются методики оценки потерь бюджета от предоставления налоговых льгот, а не оценки эффективности действия налоговых льгот, т.к. нет прямого сопоставления результата и затрат. В отдельных случаях алгоритм оценки применяется к уже существующим льготам, но не к вновь вводимым и др.

На основе оценки законодательства о налогах и сборах Российской Федерации на текущий момент,—можно сделать вывод, что система налоговых льгот соответствует предъявляемым требованиям лишь отчасти: цель установления налоговых привилегий нередко не подкреплена условиями и ограничениями, закрепленными положениями законодательства о налогах и сборах; оценка эффективности налоговых льгот присутствует эпизодически.

Это, в свою очередь, дает право сделать вывод об обязательности целевой составляющей отдельной взятой налоговой льготы. Государство должно иметь гарантии, что полученные налогоплательщиками льготы будут ими использованы на определенные цели, а это возможно только в том случае, если законодательно установлена система гарантий использования налогоплательщиком дополнительно полученных финансовых ресурсов на те цели, на достижение которых и направлена данная налоговая преференция.

В качестве совершенствования методики оценки эффективности налоговых льгот специалистами предлагаются показатели, отражающие получение целевого результата налогоплательщиками в случае предоставления им льгот, направленных: на развитие и стимулирование определенных видов деятельности и использования финансовых ресурсов налогоплательщиков; на повышение уровня жизни и социальной защиты населения.

Учитывая разнонаправленный характер двух групп налоговых льгот (экономический и социальный), могут быть предложены критерии эффективности:

- по первой группе: достижение максимального финансового результата при оптимальном значении налоговых затрат, т.е. задача заключается в максимизации результата, приходящегося на единицу затрат;

- по второй группе: повышение уровня жизни социально незащищенных групп населения, удовлетворение личных нужд граждан.

В рамках экономического и социального критериев может быть использована система обобщающих и частных показателей оценки эффективности налоговых льгот:

- по первой группе: обобщающий показатель – коэффициент эффективности налогообложения, рассчитываемый как отношение чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации, к совокупным налоговым издержкам; частные показатели – коэффициент налогового стимулирования, коэффициент налоговой нагрузки, коэффициент налоговой экономии, коэффициент эффективности капитальных вложений на основе льготного налогообложения;

- по второй группе: обобщающий показатель – коэффициент социальной эффективности, рассчитываемый методом «динамического норматива», суть которого заключается в ранжировании показателей, что позволяет в модели избежать влияния положительных и отрицательных изменений их значений; комплексный индекс доходности, связывающий обобщающие показатели экономической и социальной эффективности.

Такая методика носит универсальный характер: возможно применение для оценки не только действующих налоговых льгот, но и вновь вводимых; возможно применение в отношении всех установленных законодательством Российской Федерации налогов и сборов – федеральных, региональных, местных; возможно применение в отношении вновь вводимых налогов и сборов в случае, если соответствующее решение будет принято органами государственной и муниципальной власти.

Однако применение такой методики требует достаточной информационной базы о результатах применения налоговых льгот. Информация о предоставляемых налоговых льготах на сайте Федеральной службы статистики отсутствует, анализ объемов, структуры и динамики отдельных налоговых льгот, с целью формирования показателей, необходимых для проведения оценки их эффективности строится на основе данных Федеральной налоговой службы, что делает ФНС России единственным источником информации в данной области. При этом макроэкономические показатели, используемые для оценки эффективности налоговых льгот (валовой внутренний продукт, объемы инвестиций и т.п.), систематизируются Федеральной службой государственной статистики.

Утвержденные формы статистической налоговой отчетности, публикуемые Федеральной налоговой службой, а именно, данные: содержащие детализированную информацию о всех предоставляемых налоговых льготах (№1-ИБ, 5-НИО, 5-ВН); содержащие либо выборочную информацию, либо только общую информацию о сумме налоговых льгот (либо освобожденной от налогообложения налоговой базы) и количестве налогоплательщиков, их применяющих (№1-НДС, 5-П, 5-МН, 5-ТН, №5-ВБР, 5-КГН, 5-

НДФЛ, 1-ДДК, 5-ПМ) не представляют собой «абсолютный» источник информации для оценки эффективности налоговой льготы каждой по отдельности.

Соответственно, не являются основанием для расчета оценки эффективности налоговых льгот применительно к различным отраслям экономики (видам экономической деятельности), а единственная форма, содержащая информацию о налогообложении по видам экономической деятельности (форма №1-НОМ), не содержит информацию о налоговых льготах и преференциях. Необходимо изменение форм статистической налоговой отчетности организаций, реализация которых позволит провести более объективную оценку эффективности налоговых льгот как на федеральном уровне, так и на уровне субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

На основании всего вышеизложенного, можно сделать вывод, что на основе инвентаризации налоговых льгот и преференций, предусмотренных российским налоговым законодательством, необходимо провести их систематизацию для целей оценки эффективности, обобщить и разработать дополнительные критерии оценки эффективности налоговых льгот. Также необходимо усовершенствовать формы статистической налоговой отчетности в целях обеспечения заинтересованных сторон информацией, необходимой для проведения своевременной, достоверной и объективной оценки эффективности налоговых льгот.

Список использованных источников

1. Горбачева О.Ю. Обоснование подхода к оценке эффективности налоговых льгот в Российской Федерации // Финансовое право. - 2014. - № 5. - С. 14 - 18.
2. Малкова Ю.В. Опыт российских регионов по оценке эффективности налоговых льгот: проблемы и направления совершенствования // Экономика и предпринимательство, 2016. – № 2.-Ч.2.-С.294-299.
3. Мняян Л.К. оценка эффективности налоговых льгот // Научное сообщество студентов XXI столетия. Экономические науки: сб. ст. по мат. LIII междунар. студ. науч.-практ. конф. № 5(53). URL: [https://sibac.info/archive/economy/5\(53\).pdf](https://sibac.info/archive/economy/5(53).pdf) (дата обращения: 07.09.2017)
4. Оценка эффективности налоговых льгот : монография / кол. авторов ; под науч. ред. Л.И. Гончаренко, М.Р. Пинской. - Москва : РУСАЙНС, 2017. - 170 с.
5. Савина О.Н. Анализ действующих методик оценки эффективности налоговых льгот и проблемы их реализации // Научные известия. - 2016. - № 3. - С. 29-39.
6. Савина О. Н., Жажин М. А. Проблемы проведения оценки эффективности инструментов налогового стимулирования: анализ современной практики // Налоги и налогообложение. - 2015. - № 8. - С. 580-591.
7. Шакирова Р.К. О соотношении понятий «налоговые льготы» и «налоговые расходы бюджета» и оценке их эффективности // Налоги и налогообложение. - 2015. - № 2. - С. 146-156.