© 2013 г.

Игорь Майбуров

доктор экономических наук, профессор,
Зав. кафедрой финансового и налогового менеджмента
Уральского федерального университета
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина,
(e-mail: mayburov.home@gmail.com)

ОЦЕНКА НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ И ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ: МЕТОДОЛОГИЯ РЕШЕНИЯ ЗАДАЧИ

В статье актуализируется необходимость разработки методологии оценки налоговых расходов и эффективности налоговых льгот для реализации задачи их учета и оптимизации. Разграничиваются базовая и нормативная структуры налогов. Предлагается алгоритм оценки налоговых расходов, а также способ оценки налоговых расходов по анализируемой льготе за период. Формулируются исходные требования к оценке эффективности налоговых льгот. Предлагается разграничивать четыре вида эффектов (фискальный, социальный, экономический, бюджетный) и соответствующие виды эффективности. Предлагаются способы расчетов этих видов эффективности. Аргументируется необходимость использовать в качестве интегрального показателя бюджетную эффективность налоговой льготы.

Ключевые слова: налоговые расходы, базовая структура, нормативная структура, фискальный эффект, социальный эффект, экономический эффект, бюджетный эффект, эффективность льготы.

Постановка задачи. В «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации...»¹ перед Минфином поставлена сложнейшая задача, касающаяся оптимизации налоговых льгот. В частности, необходимо сформировать практику оценки результативности действия налоговых льгот, которая бы позволяла принимать решения об их продлении

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013-2014 годов. С. 31. URL: minfin.ru

Исследование проведено при поддержке ФЦП «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» (поддержка научных исследований, проводимых коллективами научно-образовательных центров в области экономических наук, соглашение №14.А18.21.0018).

Автор выражает благодарность профессорам Ю.Б. Иванову и В.Г. Панскову за ценные замечания при обсуждении данного материала

или отмене, а также создать систему оценки потерь бюджетных доходов в результате применения налоговых льгот для их учета в качестве налоговых расходов бюджетов при планировании (разработке) бюджетов и составлении отчетов об их исполнении. При этом данная задача сопровождается целевой установкой правительства РФ, чтобы в обозначенной среднесрочной перспективе доклад о «налоговых расходах» бюджетов и их эффективности в обязательном порядке сопровождал бы представление проектов законов о бюджете на очередной год на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления.

Если учесть, что данная задача в нашей стране (да и в целом на постсоветском пространстве) не проработана еще ни теоретически, ни практически, вырисовывается в целом картина нереальности проведения в обозначенные сроки сколько-нибудь объективной оценки всех налоговых расходов и оценки эффективности действия всей совокупности налоговых льгот. А эта, требующая соответствующего анализа и оценки совокупность значительна, если, конечно, понимать льготы в широком контексте как любые стимулирующие налоговые механизмы. По предварительным оценкам Минфина РФ, в 2009 г. общее количество рассматриваемых налоговых стимулирующих механизмов составляло 191 пункт, из них 60 – по налогу на прибыль организаций, 80 – по налогу на добавленную стоимость, 20 – по налогу на имущество, 16 – по земельному налогу, 12 – по налогу на добычу полезных ископаемых и 3 – по сборам за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов¹.

Значительным тормозом реализации данной задачи является, во-первых, методологический вакуум в сфере идентификации и оценки налоговых расходов, а также в сфере оценки эффектов и эффективности применения разнонаправленных налоговых льгот, а во-вторых, отсутствие самой системы, которая бы осуществляла мониторинг и оценку этих показателей. По сути, нет пока ответов на вопрос: кто и как эту задачу будет выполнять?

В данной статье попытаемся обозначить некоторые методологические решения задачи оценки налоговых расходов и эффективности налоговых льгот, оставив за кадром организационно-технические аспекты данной проблемы.

Как известно, налоговые льготы не являются идеальным инструментом государственного регулирования и стимулирования приоритетных процессов. Значительное использование налоговых льгот снижает нейтральность налоговой системы; увеличивает издержки налогового адми-

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013-2014 годов. С. 32. URL: minfin.ru

нистрирования, а как следствие – снижает эффективность налоговой системы; дифференцирует налоговую нагрузку между разными отраслями и категориями налогоплательщиков, а следовательно, снижает справедливость системы; усложняет конструкцию налогов и саму систему в целом¹. Альтернативным инструментом является прямое бюджетное финансирование (субсидии, гранты, кредиты), которое чаще всего демонстрирует большую адресность и гибкость в стимулировании.

Конкуренция между инструментами налогового и бюджетного стимулирования очевидна, она обуславливает необходимость выбора предпочтения тем или иным инструментам. Но выбор этот должен делаться не на основе теоретических умозаключений и качественных предположений, как это делается сейчас, а в результате сравнительного анализа эффективности действия альтернативных инструментов и количественных оценок (причем оценок не только прямых, но и побочных эффектов). Следует заметить, что использование инструментов бюджетного стимулирования давно уже сопровождается более или менее действенным контролем за расходованием и оценкой эффективности их использования. Использование же налоговых стимулов обременено лишь контрольными процедурами со стороны налоговых органов, квалиметрирование налоговых расходов и оценка эффективности их применения в России, в отличие от большинства развитых стран, все еще не производится.

Для успешного решения поставленной правительством РФ задачи, необходимо вначале теоретически проработать весь комплекс проблем, связанных с использованием налоговых льгот. В их числе необходимость приоритетного решения следующих проблем:

- формирование нового понимания сути налоговой льготы;
- выработка нормативных структур по всем налогам;
- идентификация всего перечня отступлений от нормативных структур как налоговых расходов;
- разработка методологии квалиметрии этих налоговых расходов;
- разработка методологии оценки эффективности осуществления налоговых расходов;
- выработка новых подходов к составу статистически поддерживаемых государством показателей и самой статической отчетности.

¹ *Toder E.* Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference? // *National Tax Journal*. 2000. September. Vol. 53. № 3. Part 1. P. 362.

Некоторые из этих проблем уже активно обсуждаются (в т.ч. на налоговых симпозиумах и конференциях)¹, но большинство из них пока еще остается за кадром исследовательского поиска.

Далее будет предложен оригинальный методологический подход к оценке налоговых расходов и оценке эффективности их осуществления. Вместе с тем подчеркнем, что оригинальность его касается лишь способов оценки расходов и эффективности. Сам же подход зиждется на известной «концепции налоговых расходов», 40-летняя позитивная практика использования которой в США и странах ОЭСР² подтверждают необходимость следования развивающимся экономикам в русле данной концепции.

Вообще оценка самих расходов и их эффективности – это две самостоятельные масштабные проблемы, но они последовательно взаимосвязаны: вторую проблему не решить без первой. Кроме того, эти две проблемы имеют разный масштаб решения. Они необходимы как для оценки налоговых расходов и их эффективности в целом по стране, так и для оценок по отраслям, регионам и муниципалитетам, а также для оценок по каждой льготе (статье налоговых расходов). При этом решение как первой, так и второй проблемы сопряжено с рядом вопросов, не решенных даже теми странами, которые уже давно реализуют на практике концепцию налоговых расходов, не говоря уже о тех, кто недавно присоединился или только собирается присоединиться к данному процессу.

Что такое налоговые расходы? Разработчик «концепции налоговых расходов» С. Сюррей утверждал, что любой налог состоит из двух элементов (частей). Первая часть представляет собой структурные нормы, необходимые для нормального функционирования налога. Вторую часть представляют нормы, вводящие специальные льготы. Он писал, что «эти нормы, часто называемые налоговыми стимулами (*tax incentives*) или налоговыми субсидиями (*tax subsidies*), представляют отступления от нормальной структуры налогов и разработаны в пользу конкретных отраслей, видов деятельности или групп налогоплательщиков. Они принимают множество форм, например, постоянное исключение из налогооблагаемо-

¹ См. подробнее: *Budget Support and Tax Incentives in National Economy of Ukraine* / Edited by L.L. Tarangul. Irpin, 2012; *Вылкова Е.С.* Проблемные вопросы теории и практики налогового планирования. СПб., 2002; *Пансков В.Г.* Налоговые льготы: целесообразность и эффективность // *Финансы*. 2012. № 10; Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.Н. *Налоговый менеджмент*. Харьков, 2006; *Малинина Т.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М., 2010; *Соколовская А.М.* Теоретические аспекты определения налоговых льгот. В кн.: *Налоговые системы. Методология развития*. М., 2012.

² *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*. OECD, 2004.

го дохода, вычеты, отсрочка налоговых обязательств, налоговые кредиты или специальные ставки налога. Какой бы ни была их форма, эти отступления от нормативной структуры налогов представляют собой государственные расходы на льготлируемые виды деятельности или группы налогоплательщиков, осуществляемые через налоговую систему, а не через прямые расходы, предоставление займов или других форм государственной помощи»¹.

Существует множество определений налоговых расходов – практически каждая страна использует собственное. Т. Малинина провела скрупулезный анализ этих определений и выделила четыре характерных признака. «Налоговые расходы – по мнению Т. Малининой:

- 1) представляют собой упущенные налоговые доходы, то есть ведут к снижению доходов бюджета;
- 2) возникают из установленных налоговых льгот и освобождений относительно базовой (нормативной) структуры налогов;
- 3) служат для реализации целей государственной социально-экономической политики;
- 4) являются альтернативой прямым государственным расходам»².

По нашему мнению, первые два признака видятся действительно необходимыми для идентификации налоговых расходов, последние же два – избыточными. Но требуется еще один – дополнительный признак – создание каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков. Это очень важный признак, поскольку позволяет рассматривать базовую структуру налогов как такую, которая изначально не содержит каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков, представляя собой некую идеальную теоретическую конструкцию налога.

Вместе с тем ОЭСР³ рекомендует различать базовую и нормативную структуры налогов. Если базовая структура налога должна демонстрировать однозначность и универсальность восприятия для разных стран, то нормативная структура призвана отражать национальную специфику применения налога, т.е. те нормы, которые в данной стране признаются неотъемлемыми элементами данного налога, хотя и не являются таковыми в рамках базовой структуры. И, соответственно, эти нормы не могут считаться налоговыми расходами в данной стране. Такое разграничение представляется очень важным и перспективным моментом, позволяющим

¹ *Surrey S., McDaniel P.* Tax Expenditures. Harvard University Press, 1985. P. 3.

² *Малинина Т.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: ИЭПП, 2010. С. 40.

³ *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures.* OECD, 2004. P. 11.

адаптировать теоретические базовые конструкции налогов к сложившимся национальным практикам их применения, а в итоге – более точному определению того самого эталона, относительно которого производится национальная идентификация налоговых расходов и их более точный расчет.

Например, базовой структурой налога на доходы принято считать полный (всеобъемлющий) доход по модели Шанца-Хейга-Саймонса (*Schanz-Haig-Simons comprehensive income*)¹. На этом, в частности, настаивал С. Сюррей. Данная модель, как известно, предусматривает обложение налогом разницы между доходами и расходами, понесенными в процессе получения этих доходов. Вместе с тем, эта модель предусматривает обложение в равной мере всех доходов, получаемых из всех источников: заработной платы; доходов от предпринимательской деятельности; доходов от капитала (дивидендов, процентов, ренты); наследства, дарения; трансфертов из бюджета (пенсий и социальной помощи); вмененной ренты за пользование собственным жильем; благ, произведенных и потребленных в домохозяйстве или собственной фирме, и других доходов². Администрировать на практике такую модель налога вряд ли возможно.

Нормативной же структурой российского налога на доходы можно считать обложение в разной мере (применяются разные ставки) различных видов доходов, а также обложение только части полного дохода по модели Шанца-Хейга-Саймонса. В частности, из полного дохода исключается обложение: вмененной ренты за пользование собственным жильем; благ, произведенных и потребленных в домохозяйстве или собственной фирме. Таким образом, исключаются чаще всего именно те части дохода, которые практически невозможно администрировать. Соответственно, при использовании в качестве эталона не базовой, а нормативной структуры налога эти отклонения не должны рассматриваться как налоговые расходы (льготы). Таким образом, можно предложить следующие определения.

Базовая структура налога – это совокупность структурных элементов (норм), обеспечивающих в целом такую конструкцию налога, которая не создает каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков.

Нормативная структура налога – это совокупность структурных элементов (норм) и отклонений от них, обеспечивающих в целом такую

¹ См.: *Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper № 3927. May 2006. P. 3; King J. The Concept of Income // Tax Policy Handbook. IMF, 1995. P. 117.*

² *Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 408.*

конструкцию налога, которая адаптирована к практической реализации в условиях действующей национальной системы налогового администрирования и при этом в наибольшей степени соответствует принципу минимизации административных расходов.

Налоговые расходы – это упущенные налоговые доходы бюджетной системы в связи с применением законодательством различных отклонений от нормативной структуры налогов, которые при этом обеспечивают какие-либо преимущества определенным видам деятельности или группам налогоплательщиков.

Оценка налоговых расходов. Итак, оценка налоговых расходов должна производиться по отдельной статье (конкретной льготе), по конкретному налогу, по видам налогов, по всей совокупности налогов и сборов. Ниже представлена последовательность оценки налоговых расходов по конкретному налогу. Такая оценка должна включать несколько последовательных операций:

во-первых, разработку нормативной структуры данного налога в разрезе всех основных его элементов (состава налогоплательщиков, объекта налогообложения, налоговой базы, налоговой ставки, налогового периода, порядка и сроков уплаты);

во-вторых, составление полного перечня отклонений от нормативной структуры данного налога (эти отклонения и будут являться статьями налоговых расходов);

в-третьих, выбор метода количественной оценки налоговых расходов и способа практической оценки;

в-четвертых, получение (расчет) статистических показателей, необходимых для количественной оценки по выбранному методу и способу;

в-пятых, количественную оценку налоговых расходов по данному налогу.

Общая оценка налоговых расходов будет являться итогом суммирования количественных оценок этих расходов по всей совокупности налогов и сборов.

Что касается выбора метода оценки налоговых расходов, то Обзор лучших практик ОЭСР¹ говорит о возможном использовании трех методов:

1) оценка налоговых расходов *по упущенным доходам*. Данный метод предполагает оценку налоговых расходов как сумму налоговых доходов, которую бюджетная система недополучит в результате введения (или недополучает в результате действия) той или иной льготы;

2) оценка налоговых расходов *по восстановленным доходам*. Данный метод предполагает оценку налоговых расходов как сумму налого-

¹ Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004.

вых доходов, которую бюджетная система, наоборот, дополнительно получит в результате предполагаемой отмены той или иной льготы. Предполагает довольно сложный учет поведенческих эффектов экономических агентов, обусловленных отменой льготы;

3) оценка налоговых расходов *по эквивалентным расходам*. Данный метод предполагает оценку налоговых расходов как сумму прямых расходов бюджета, которую необходимо выплатить всем налогоплательщикам, использующим льготу, чтобы их совокупный доход после налогообложения в условиях замены данной льготы соответствующим трансфертом из бюджета сравнялся бы с тем, который у них был в условиях применения этой льготы.

Наибольшую практическую востребованность имеет метод упущенных доходов. По оценкам специалистов¹, он наиболее прост и надежен. Практический способ расчета налоговых расходов по этому методу можно предложить следующий. Для оценки уже действующей льготы необходимо считать разницу между суммой налога, которая была бы получена при отсутствии анализируемой налоговой льготы, и фактически получаемой суммой налога, которая поступает в бюджетную систему в условиях действия льготы. Кроме того, эта разница должна корректироваться на величину дополнительных издержек налогового администрирования, обусловленных администрированием льготы, и дополнительных издержек налогового согласования, обусловленных практическим применением этой льготы налогоплательщиками.

Оценка годовых налоговых расходов по анализируемой льготе.

Формула для такого расчета будет иметь следующий вид.

$$HP^i = НП_{\sigma/l}^i - НП_{л}^i + \Delta ИНА^i + \Delta ИНС^i, \quad (1)$$

где HP^i – налоговые расходы i -го года, в котором вводится (действует) данная льгота;

i – год, в котором вводится (действует) данная льгота;

$НП_{\sigma/l}^i$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях отсутствия льготы в i -м году введения (действия) льготы (если используются данные по году $i-1$, необходима их коррекция и приведение к i -м году);

$НП_{л}^i$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях предоставления льготы в i -м году ее введения (действия);

¹ Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper № 3927. May 2006. P. 21.

$\Delta ИНА^i$ – прирост издержек налогового администрирования, обусловленный дополнительными затратами государства на администрирование льготы в i -м году ее введения (действия);

$\Delta ИНС^i$ – прирост издержек налогового согласования, обусловленный дополнительными затратами налогоплательщиков на применение льготы в i -м году ее введения (действия).

Оценка налоговых расходов по анализируемой льготе за период.

Для целей оценки эффективности действия конкретной льготы необходимо оценивать налоговые расходы не за один год, а за период от ее введения до проявления эффекта – t . Тогда все показатели суммируются по годам. При этом для сопоставимости они приводятся к одному моменту времени дисконтированием. Упрощенная формула будет иметь следующий вид:

$$\sum_{i=1}^t НР^i = \sum_{i=1}^t НП'_{\delta/l} - \sum_{i=1}^t НП'_l + \sum_{i=1}^t \Delta ИНА^i + \sum_{i=1}^t \Delta ИНС^i, \quad (2)$$

где $\sum_{i=1}^t НР^i$ – сумма налоговых расходов за период времени t ;

t – период времени от момента введения до окончания проявления эффекта действия данной льготы;

$\sum_{i=1}^t НП'_{\delta/l}$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков,

использующих данную льготу, исчисляемая в условиях отсутствия льготы за период времени t ;

$\sum_{i=1}^t НП'_l$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков,

использующих данную льготу, исчисляемая в условиях предоставления льготы за период времени t ;

$\sum_{i=1}^t \Delta ИНА^i$ – прирост издержек налогового администрирования, обусловленный дополнительными затратами государства на администрирование льготы за период времени t ;

$\sum_{i=1}^t \Delta ИНС^i$ – прирост издержек налогового согласования, обусловленный дополнительными затратами налогоплательщиков на применение льготы за период времени t .

Учет временного лага действия льготы и издержек налогового администрирования, без сомнения, повышают точность оценки. Но даже рассчитанная таким непростым способом сумма налоговых расходов по кон-

кретной льготе будет иметь погрешности. Основные источники этих погрешностей:

- данный способ учитывает лишь первичные последствия предоставления налоговой льготы, учесть ее вторичное влияние на изменение налоговой базы, в частности, вследствие изменения поведения получателей льготы, не представляется возможным;
- не всегда точно можно определить величину налога, которую требует государство, предоставив налогоплательщикам ту или иную налоговую льготу, особенно если льгота эта действует давно;
- сложность точной оценки времени t в части окончания периода действия льготы может приводить к тому, что в качестве такового периода будут использовать либо срок действия льготы, либо любой протяженный период (например, 5-6 лет), когда заведомо эффект льготы должен проявиться. Все эти допущения будут снижать точность оценки;
- точная оценка прироста издержек налогового администрирования и налогового согласования сама по себе затратная и непростая задача, упрощенные процедуры будут, скорее всего, игнорировать учет этих показателей.

Упрощенная формула для расчета налоговых расходов за период будет тогда иметь следующий вид:

$$\sum_{i=1}^t NP^i = \sum_{i=1}^t НП'_{б/л} - \sum_{i=1}^t НП'_{л}. \quad (3)$$

Исходные требования к оценке эффективности льгот. При выработке такой методологии возникают особенно значительные проблемы. Если оценивать налоговые расходы большинство развитых стран научилось (этот процесс совершенствуется там уже несколько десятилетий, в первую очередь в США), то адекватно оценивать эффективность этих налоговых расходов ни одно правительство еще не научилось. Более того, известны мнения, что научно обоснованной методологии оценки эффективности применения льгот создать практически не возможно. Причин тому несколько. Сформулируем их.

Во-первых, в процессе предоставления льготы невозможно предсказать, как завершатся процессы ее переложения в каждом конкретном случае, т.е. кому в конечном итоге достанется эта льгота, кто окажется ее конечным бенефициарием. Процессы переложения в налогообложении вообще трудно поддаются исследованию и точному описанию. Все это относимо и к переложению льгот. Даже по факту многолетнего функционирования той или иной льготы нельзя идентифицировать, кто является ее конечным бенефициарием, не говоря уж о том, чтобы предсказать ее бу-

дущее поведение, т.е. невозможно спланировать, как вновь вводимая льгота будет переложена. Эта проблема не значима для льгот по налогам с физических лиц (НДФЛ, транспортного и на имущество), в отличие от льгот по налогам с юридических лиц. Например, льгота в виде ускоренной амортизации предоставляется конкретному предприятию, оно снижает свои обязательства по налогу на прибыль, но высвободившиеся средства тратит не на покупку основных средств, а, к примеру, на повышение зарплаты работников. Тем самым, конечным бенефициарием данной льготы вдруг становятся лица, которым эта льгота совсем не предназначалась.

Во-вторых, не определенным является временный лаг проявления эффекта после введения соответствующей льготы, который (лаг) может быть специфичным для каждой льготы, т.е. не совсем ясно, когда должен начать проявляться ожидаемый эффект от льготы. Следует отметить, что наличие значительного временного лага между введением льготы и получением реального эффекта от ее действия является характерной особенностью этого вида преференций. Идентификация временного лага необходима, чтобы адекватно соотносить соответствующие налоговые расходы данного периода (года) с соответствующим эффектом (бюджетным, экономическим, социальным) того периода, в котором начинает проявляться этот эффект. Правильное временное соотнесение налоговых расходов и эффектов обязательное (если мы говорим об адекватной оценке) требование для адекватной оценки льгот.

Например, инвестиционный налоговый кредит предоставляется под внедренческую деятельность предприятия в i -м и $i+1$ годах. Даже если непосредственно внедренческий процесс, допустим, идеально перекрывает срок двухлетнего кредита, то разного рода эффекты начнут проявляться с разными временными лагами в силу объективных временных процессов. Реальное расширение налоговой базы начнется существенно позже – после пуско-наладочных работ, выхода на мощность производства, близкую к планируемой, отлаживания логистическо-сбытовых операций и т.п. Таким образом, увеличение налоговых поступлений реально начнется, допустим, на 4-й год, а повышение уровня жизни населения данной местности проявится с еще большим лагом в 5-6 лет. Как в этом случае соотносить налоговые расходы и соответствующий эффект? Если производить все расчеты по году осуществления этих расходов, то эффект будет заведомо отрицательным и эффективность тоже, а если правильно идентифицировать временной лаг, то и итоги оценки эффективности могут стать принципиально иными.

Отсюда следует один принципиальный вывод: эффективность льготы может быть определена только за полный период t – от ее введения до

конца действия (хотя и этот вывод небесспорен – эффекты могут проявляться и после завершения применения льготы). Учет этого требования станет особенно важным в условиях перехода к тотальному установлению срока действия льгот и оценке эффективности в период их ограниченного применения, с последующей обязательной экспертизой на целесообразность пролонгации их действия.

В-третьих, кроме идентификации и учета временного лага в условиях значительной инфляции возникает еще проблема разной стоимости сопоставляемых налоговых расходов данного периода с соответствующим эффектом (бюджетным, экономическим, социальным) того периода, в котором начинает проявляться этот эффект. Необходимо приведение посредством дисконтирования сопоставляемых величин к одному периоду времени.

В-четвертых, не всегда понятным является насколько получаемый эффект от внедрения той или иной льготы очищен от действия других (объективных и субъективных) факторов, которые приводят к образованию аналогичного эффекта вне зависимости от применения льготы. Таким образом, требуется предварительная очистка эффекта, получаемого от применения льготы, от эффекта, образующегося в результате действия как общего экономического процесса, так и других инструментов во всей их совокупности: стимулирующих (бюджетных субсидий, например), регламентационных и др.

Например, как очистить эффект от применения льготы в виде освобождения в течение 3 лет от обложения налогом на имущество организаций в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, от эффекта введения таких же объектов в результате общего хода НТП и естественного желания предприятия снизить свои издержки на электроэнергию. По идее, подход к подобной очистке эффекта должен состоять в трехэтапном алгоритме. На первом этапе требуется первоначальная идентификация эффекта вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, который достигается без действия льготы. На втором этапе – идентификация эффекта, который достигается при абсолютно тех же условиях, но в условиях действия льготы. И, наконец, третий этап – получение очищенного эффекта посредством вычитания из эффекта, который достигается в условиях действия льготы, эффекта, который достигался бы в тех же условиях, но без действия льготы. Это очень сложный процесс, поскольку условия двух разных временных периодов всегда очень плохо сопоставимы в силу естественного хода НТП.

В-пятых, необходимо учитывать процесс взаимозависимости некоторых налоговых баз, приводящий к тому, что льгота по одному налогу

может влиять на изменение поступлений по другому налогу, по которому эта льгота не вводилась. Таким образом, вследствие взаимопроникновения налоговых баз льгота, вводимая по конкретному налогу, поражает также совсем другой налог. Взаимозависимыми, например, являются базы по НДФЛ и социальным взносам, а также по налогу на прибыль, налогу на имущество организаций и транспортному налогу. Например, льготы по налогу на прибыль в виде ускоренной амортизации уменьшают не только сам налог на прибыль в начальные периоды эксплуатации основных средств, но также деформируют обязательства организации по налогу на имущество, поскольку остаточная стоимость основных средств начинает изменяться не линейно. Данный процесс может вносить заметные искажения при определении определенных видов эффективности льгот (бюджетной, фискальной). Еще более очевидна взаимозависимость налоговых баз по НДС и прибыли, поэтому любая льгота по НДС будет деформировать также обязательства организации по прибыли.

Проблема измерения эффективности налоговых расходов требует поиска адекватных показателей эффективности налоговых льгот. Складывающаяся в России практика оценки очень скудна и методологически не проработана. Она формируется пока в пионерном порядке на уровне муниципалитетов, реже – субъектов РФ. При этом складывающаяся практика региональной и местной оценки льгот строится по принципу «хотьбы наугад». Проанализировав более 20 таких методик, можно сделать следующие выводы.

1. Типовой методики не существует. Каждый муниципалитет разрабатывает свои показатели и критерии отбора льгот для применения.
2. Как правило, оцениваются показатели бюджетной и социальной эффективности, первый – количественно, второй – качественно.
3. Оценка эффективности, чаще всего, подменяют оценкой годового эффекта как некоего валового показателя, например, прироста налоговой базы в результате применения льготы.
4. Ни одно из перечисленных выше требований к оценке эффективности данные методики не учитывают.

Суть предлагаемого подхода. Оценка эффективности налоговых льгот предлагается проводить исходя из определения экономической, социальной, фискальной, а также бюджетной эффективности. При этом важно представлять, что расчеты по разным видам эффективности в целом по действию всей совокупности налоговых льгот мало зачем нужны (разве что для аргументации эффективности налогового стимулирования в целом). Важны в первую очередь оценки эффективности по каждой конкретной льготе, в отдельных случаях – по группе льгот, по которым

достигаются однообразные или однонаправленные – на решение одной задачи – эффекты. При этом мы не будем учитывать факторы переложимости налогов, но предлагается учитывать временной лаг действия льготы, инфляцию, процесс взаимовлияния налоговых баз, а также наличие других факторов, влияющих на получение данного эффекта.

Кроме того, важно понимать, что при введении льготы не должны проявляться все виды эффектов. Проявляться то они все равно будут, но величина и даже знак будет разным. И нельзя требовать положительных оценок всех видов эффектов от какой-либо конкретной льготы (за исключением бюджетного эффекта). Потому и следует считать разные эффекты, поскольку цели у каждой льготы разные, а потому нормальной будет ситуация, когда по льготе будет достигаться один или два эффекта, в т.ч. бюджетный эффект. Такая льгота должна считаться эффективной.

Предложим оригинальный методологический подход к определению соответствующего вида эффектов и эффективности налоговых льгот.

Фискальный эффект налоговой льготы должен представлять собой прирост последующих налоговых доходов над текущими налоговыми расходами. Под превышением налоговых доходов понимается разница между суммой налоговых поступлений по ряду взаимозависимых налогов, исчисляемой в условиях предоставления льготы в периоде, когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, и суммой налоговых поступлений при отсутствии льготы в аналогичном по длительности периоде до ее введения. Все показатели считаются за период t , при этом, конечно же, они должны дисконтироваться к одному периоду времени. Если искомое значение положительное и больше суммы налоговых расходов (т.е. доходы бюджета больше расходов на льготу – потеря бюджета), то предоставление данной льготы имеет фискальный эффект, если

меньше – не имеет: $\Phi \mathcal{E} > \sum_{i=1}^t NP^i$.

$$\Phi \mathcal{E} = \sum_{i=1}^t НП_{л}^i - \sum_{i=1}^t НП_{б/л}^i, \quad (4)$$

где $\Phi \mathcal{E}$ – фискальный эффект налоговой льготы;

$\sum_{i=1}^t НП_{л}^i$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков,

использующих данную льготу, исчисляемая в условиях предоставления льготы, за период времени t лет;

t – период времени от момента введения до окончания проявления эффекта действия данной льготы;

$\sum_{i=1}^t НП'_{\delta/l}$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков,

использующих данную льготу, исчисляемая в условиях отсутствия льготы, за период времени t лет.

Фискальная эффективность налоговой льготы представляет собой отношение фискального эффекта от предоставления льготы, полученного в периоде t , когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, к сумме налоговых расходов этого же периода t .

$$\mathcal{E}_{\text{фиск.}} = \frac{\Phi \mathcal{E}}{\sum_{i=1}^t НР^t} = \frac{\sum_{i=1}^t НП'_l - \sum_{i=1}^t НП'_{\delta/l}}{\sum_{i=1}^t НР^t}, \quad (5)$$

где $\mathcal{E}_{\text{фиск.}}$ – фискальная эффективность налоговой льготы;

$\sum_{i=1}^t НР^t$ – сумма налоговых расходов по данной льготе за период времени t .

Если $\mathcal{E}_{\text{фиск.}} < 1$, то анализируемая налоговая льгота фискально неэффективна, если $\mathcal{E}_{\text{фиск.}} = 1$, т.е. прирост налоговых поступлений равен налоговым расходам, значит, данная льгота фискально нейтральна, и только если $\mathcal{E}_{\text{фиск.}} > 1$, т.е. прирост налоговых поступлений превышает налоговые расходы, такая льгота фискально эффективна.

Социальный эффект налоговой льготы проявляется в повышении уровня жизни населения, сохранении и развитии социально значимых сфер деятельности, формировании благоприятных условий жизнедеятельности для социально незащищенных слоев населения, сохранении и создании новых рабочих мест. Проявления этого эффекта для территории, в принципе, понятны, однако точная количественная оценка – затруднительна. Основных причин тому две.

Во-первых, необходимость очистки этого эффекта от общего естественного фона повышения уровня жизни и улучшения социального самочувствия населения территории, что сделать достаточно сложно, поскольку на данной территории может быть несколько предприятий (и льготы, конечно, у них могут быть разные), формирующих данный эффект. Но главную погрешность обуславливает достижение анализируемого эффекта за счет финансирования бюджетной системой социальных программ.

Во-вторых, отсутствие единого показателя социального самочувствия населения какой-либо территории, по приросту которого сверх естественного прироста можно было бы судить о социальном эффекте действия какого-либо дополнительного стимула на данной территории. Конечно же, существуют интегральные показатели ООН «индекс качества жизни» и «индекс развития человеческого потенциала», но поддерживаются они только в межстрановом измерении. По муниципалитетам и регионам эти показатели не рассчитываются органами статистики. Здесь необходимо использовать целый комплекс известных показателей, отражающих в динамике качество жизни населения данной территории.

Итак, точный расчет социального эффекта представляется затрудненным. Для ряда льгот чисто производственной направленности этот эффект будет практически отсутствовать (например, освобождение от налогообложения НДС ввоза на территорию РФ технологического оборудования, аналоги которого не производятся в РФ, не будет сопровождаться сколько-нибудь заметным социальным эффектом). В этом случае социальный эффект для таких льгот будет нулевым. Для приблизительной оценки льгот социальной направленности можно предложить два подхода.

1-й основной подход. Если можно для льгот социальной направленности установить соответствующие территориальные социальные показатели (например, льготирование труда инвалидов будет хорошо коррелировать с показателями занятости инвалидов и уровнем оплаты труда инвалидов применительно к соответствующей территории), тогда социальный эффект анализируемой льготы следует оценивать по динамике стоимостных оценок этих показателей. Данная динамика будет адекватно отражать искомый эффект налоговой льготы в условиях неизменного объема бюджетного финансирования соответствующей социальной программы. При существенном изменении бюджетного финансирования необходимо осуществлять соответствующую коррекцию прироста показателей.

В результате социальный эффект может быть представлен как итог превышения социальных показателей в условиях предоставления льготы за период времени t над соответствующими показателями в условиях ее отсутствия. Для того, чтобы социальный эффект имел место эта разница должна быть больше суммы налоговых расходов за этот же период:

$СЭ) \sum_{i=1}^t NP^i$. Логика требования положительной разницы состоит в том,

что при отсутствии этой разницы бюджету выгоднее будет самому достичь данного эффекта на деньги, которые должны поступить в виде налога в условии отсутствия данной налоговой льготы.

$$CЭ = \sum_{i=1}^t СП_{л}^t - \sum_{i=1}^t СП_{б/л}^t, \quad (6)$$

где $CЭ$ – социальный эффект налоговой льготы;

$\sum_{i=1}^t СП_{л}^t$ – сумма стоимостных оценок социальных показателей, ис-

числяемая в условиях предоставления льготы, за период времени t лет;

t – период времени от момента введения до окончания проявления эффекта действия данной льготы;

$\sum_{i=1}^t СП_{б/л}^t$ – сумма стоимостных оценок социальных показателей, ис-

числяемая в условиях отсутствия льготы, за период времени t лет.

2-й вспомогательный подход. В тех случаях, когда между социальными показателями и льготами социальной направленности трудно установить строгое соответствие (в частности, когда динамику социальных показателей обуславливает однонаправленное действие не одной, а нескольких льгот), необходимо социальный эффект считать по нескольким льготам, а потом делить его на число льгот, его формирующих.

$$CЭ = \frac{\sum_{i=1}^t СП_{л}^t - \sum_{i=1}^t СП_{б/л}^t}{n}, \quad (7)$$

где n – число льгот, формирующих данный социальный эффект.

Социальная эффективность налоговой льготы представляет собой отношение социального эффекта от предоставления льготы, полученного в периоде t , когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, к сумме налоговых расходов этого же периода t .

$$\mathcal{Э}_{соц.} = \frac{CЭ}{\sum_{i=1}^t НР^t} = \frac{\sum_{i=1}^t СП_{л}^t - \sum_{i=1}^t СП_{б/л}^t}{\sum_{i=1}^t НР^t}, \quad (8)$$

где $\mathcal{Э}_{соц.}$ – социальная эффективность налоговой льготы;

$\sum_{i=1}^t НР^t$ – сумма налоговых расходов по данной льготе за период времени t .

Если $\mathcal{Э}_{соц.} < 1$, то анализируемая налоговая льгота социально неэффективна, если $\mathcal{Э}_{соц.} = 1$, т.е. стоимостный прирост социальных показателей равен налоговым расходам, значит, данная льгота социально ней-

тральна, и только если $\mathcal{E}_{\text{соц.}} > 1$, т.е. стоимостный прирост социальных показателей превышает налоговые расходы, такая льгота социально эффективна.

Экономический эффект налоговой льготы проявляется в увеличении финансовых ресурсов налогоплательщика, которые находятся в его распоряжении в связи с отсутствием необходимости перечислять эти средства в бюджет государства в виде налогов. Это может значительно улучшить финансовое состояние предприятия, обеспечив более высокую платежеспособность и ликвидность, решить задачи ускоренной модернизации основных фондов, увеличить прибыль и т.п. Данный эффект проявляется в опережающей динамике инвестиций в основной капитал, в расширении и обновлении производства и технологий в целях увеличения объемов производства, выпуска конкурентоспособной продукции и создании новых рабочих мест (в т.ч. модернизированных мест), увеличении прибыли.

Экономический эффект должен представлять собой превышение последующих экономических показателей налогоплательщиков, использующих анализируемую льготу, над текущими налоговыми расходами по данной льготе. В качестве результирующего экономического показателя предлагается использовать сумму оборотных средств. Этот показатель поддерживается органами госстатистики под названием «оборот организаций». В оборот организаций органами статистики включается стоимость отгруженных товаров собственного производства, выполненных собственными силами работ и услуг, а также выручка от продажи приобретенных ранее на стороне товаров (без НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей).

Под превышением данного показателя понимается разница между суммой оборота организаций, исчисляемой в условиях предоставления льготы в периоде, когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, и суммой оборота организаций при отсутствии льготы в аналогичном по длительности периоде до ее введения. Все показатели считаются за период t , при этом, конечно же, они должны дисконтироваться к одному периоду времени. Если искомое значение положительное и больше суммы налоговых расходов, то предоставление данной льготы имеет

экономический эффект, если меньше – то нет: $\mathcal{E}\mathcal{E} \gg \sum_{i=1}^t NP^i$.

$$\mathcal{E}\mathcal{E} = \sum_{i=1}^t OO_{\text{л}}^i - \sum_{i=1}^t OO_{\text{б/л}}^i, \quad (9)$$

где $\mathcal{E}\mathcal{E}$ – экономический эффект налоговой льготы;

$\sum_{t=1}^t OO_{л}^t$ – сумма оборота организаций, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях предоставления льготы, за период времени t лет;

t – период времени от момента введения до окончания проявления эффекта действия данной льготы;

$\sum_{i=1}^t OO_{б/л}^t$ – сумма оборота организаций, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях отсутствия льготы, за период времени t лет.

Экономическая эффективность налоговой льготы представляет собой отношение экономического эффекта от предоставления льготы, полученного в периоде t , когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, к сумме налоговых расходов этого же периода t .

$$\mathcal{E}_{экон.} = \frac{\mathcal{E}\mathcal{E}}{\sum_{i=1}^t HP^t} = \frac{\sum_{i=1}^t OO_{л}^t - \sum_{i=1}^t OO_{б/л}^t}{\sum_{i=1}^t HP^t}, \quad (10)$$

где $\mathcal{E}_{экон.}$ – экономическая эффективность налоговой льготы;

$\sum_{i=1}^t HP^t$ – сумма налоговых расходов по данной льготе за период времени t .

Если $\mathcal{E}_{экон.} < 1$, то анализируемая налоговая льгота экономически неэффективна, если $\mathcal{E}_{экон.} = 1$, т.е. стоимостной прирост экономических показателей равен налоговым расходам, значит, данная льгота экономически нейтральна, и только если $\mathcal{E}_{экон.} > 1$, т.е. стоимостный прирост экономических показателей превышает налоговые расходы, такая льгота экономически эффективна.

Бюджетный эффект налоговой льготы проявляется не только в будущем увеличении доходов бюджета, полученных за счет расширения налоговой базы (налоговых баз) в результате действия льготы, но и в экономии бюджетных средств, расходуемых ранее на решение социально-экономических задач, которые в результате действия льготы стали решать сами предприятия. Таким образом, речь идет о появлении в результате действия льготы дополнительных бюджетных средств, которые могут быть потрачены на решение приоритетных задач территорий. Эти дополнительные бюджетные средства возникают в результате увеличения налоговых поступлений, т.е. доходов бюджета, и экономии бюджетных средств при реализации некоторых социально-экономических задач, т.е. расходов бюджета.

Часть бюджетного эффекта, состоящая в увеличении налоговых поступлений, т.е. доходов бюджета, есть не что иное, как фискальный эффект. Если экономии бюджетных средств, которые в результате действия льготы, стали решать сами предприятия, рассматривать с позиций альтернативных расходов, т.е. считать бюджетными субсидиями, выданными из бюджета предприятиям в условиях отсутствия льготы для решения определенных социально-экономических задач, тогда эту экономию можно в приближении рассматривать как сумму социального и экономического эффектов. В итоге, получается, что в бюджетном эффекте выражаются три ранее представленных эффекта как отдельные слагаемые, а сам бюджетный эффект является неким интегральным показателем, который обязательно должен быть положительным. Предложим следующий подход к определению бюджетного эффекта.

Бюджетный эффект налоговой льготы может быть представлен как сумма фискального, социального и экономического эффектов, причем если какой-либо из эффектов будет со знаком минус, то он будет уменьшать значение бюджетного эффекта. Однако самой главной спецификой бюджетного эффекта следует считать сопоставление прироста сумм всех показателей (налоговых поступлений, социальных показателей, оборота организаций), полученного в периоде t , когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, с суммой налоговых расходов этого же периода t . По нашему мнению, не следует брать среднеарифметическое этих эффектов, нужно их просто суммировать.

Итак, если сумма этих эффектов больше налоговых расходов, значит, бюджетный эффект присутствует, если меньше – значит, отсутствует. Для того, чтобы льгота считалась эффективной, бюджетный эффект обязательно должен превышать налоговые расходы $BЭ \gg \sum_{i=1}^t NP^t$.

$$\begin{aligned}
 BЭ &= ФЭ + СЭ + ЭЭ = \\
 &= \sum_{i=1}^t НП_{л}^t - \sum_{i=1}^t НП_{б/л}^t + \sum_{i=1}^t СП_{л}^t - \sum_{i=1}^t СП_{б/л}^t + \sum_{i=1}^t ОО_{л}^t - \sum_{i=1}^t ОО_{б/л}^t, \quad (11)
 \end{aligned}$$

где $BЭ$ – бюджетный эффект налоговой льготы.

Бюджетная эффективность налоговой льготы представляет собой соотношение сумм фискального, социального и экономического эффектов от предоставления льготы, полученного в периоде t , когда начинает проявляться реальный эффект от действия этой льготы, к налоговым расходам этого же периода t . Опять же специфика данного интегрального показателя состоит в том, что мы не берем здесь среднеарифметическое трех видов эффективностей (т.е. не делим сумму эффективностей на три), мы соотносим сумму эффектов с налоговыми расходами.

$$\begin{aligned} \mathcal{E}_{\text{бюдж.}} &= \frac{БЭ}{\sum_{i=1}^l HP^i} = \frac{\PhiЭ + CЭ + ЭЭ}{\sum_{i=1}^l HP^i} = \\ &= \frac{\sum_{i=1}^l НП_{л}^i - \sum_{i=1}^l НП_{\delta/л}^i + \sum_{i=1}^l СП_{л}^i - \sum_{i=1}^l СП_{\delta/л}^i + \sum_{i=1}^l ОО_{л}^i - \sum_{i=1}^l ОО_{\delta/л}^i}{\sum_{i=1}^l HP^i}, \end{aligned} \quad (12)$$

где $\mathcal{E}_{\text{бюдж.}}$ – бюджетная эффективность налоговой льготы.

Если $\mathcal{E}_{\text{бюдж.}} < 1$, то анализируемая налоговая льгота не эффективна с позиций бюджета, если $\mathcal{E}_{\text{бюдж.}} = 1$, т.е. стоимостной прирост всех показателей равен налоговым расходам, значит, данная льгота нейтральна с позиций бюджета, и только если $\mathcal{E}_{\text{бюдж.}} > 1$, т.е. стоимостный прирост всех показателей превышает налоговые расходы, такая льгота демонстрирует бюджетную эффективность.

Вывод. Следует отметить, что каждый из показателей эффективности налоговых льгот (фискальный, социальный, экономический) может служить критерием, по которому выносится суждение об эффективности (неэффективности) той или иной льготы. Достаточным видится наличие одного из видов эффекта, т.е. превышение прироста какого-либо вида показателей над налоговыми расходами, а именно положительное значение какого-либо эффекта, чтобы данная льгота считалась эффективной.

Но все же на роль интегрального показателя может претендовать только бюджетная эффективность, вбирающая в себя три других вида эффективности. В принципе, когда рельефно проявляется один из видов эффектов у льготы, эта льгота уже должна считаться эффективной. В этом случае мы имеем положительный эффект, например, бюджетный или социальный. Скорее всего и бюджетный эффект тогда будет также положительным. Гораздо сложнее обстоит дело со льготами, оказывающими комплексное воздействие на несколько сфер деятельности. В этом случае, каждый из эффектов (фискальный, социальный, экономический) может быть не столь значительным, как бы размазанным. И прирост по отдельности всех видов показателей не будет превышать налоговых расходов, но в совокупности стоимостной прирост всех этих показателей может превысить налоговые расходы. Следовательно, такая льгота также должна считаться эффективной.

Таким образом, показатель бюджетной эффективности должен иметь смысл конечного критериального показателя, по положительному значению которого выносится суждение об эффективности соответствующей льготы.