

Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара

Научные труды № 146Р

Т. Малинина

**Оценка налоговых льгот и освобождений:
зарубежный опыт и российская практика**



Институт Гайдара
Москва
2010

УДК 336.225.66(100)
ББК 65.241.414(0)

М19 Малинина, Татьяна Александровна.

Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. Малинина – М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.: ил. – (Научные труды / Ин-т экономической политики им. Е.Т. Гайдара; № 146Р). – ISBN 978-5-93255-299-5.

Агентство СІР РГБ

В работе рассматривается опыт зарубежных стран по выделению в структуре налоговой системы налоговых расходов бюджета, оценке их величины и использованию соответствующей информации для целей бюджетной и налоговой политики. Анализируется российский опыт предоставления налоговых льгот и освобождений по основным налогам, приводится их количественная оценка, представлены рекомендации по применению концепции налоговых расходов бюджета в российской практике.

T. Malinina

Recognition and Measurement of Tax Expenditures: International Experience and Russian Practice (Ed. by Sergey Sinelnikov-Murylev, PhD)

This book presents a thorough analysis of international experience that offers insights into budgetary tax expenditures, their evaluation and the use of information for fiscal policy purposes. The author analyzes Russian practice in vested tax benefits and exempts, carries out their quantitative evaluation, drafts policy proposals regarding implementation of budgetary tax expenditure concept in Russia.

JEL Classification: E62, H20, H24, H25, H50, H60

Настоящее издание подготовлено и напечатано по материалам исследовательского проекта Института Гайдара в рамках гранта, предоставленного Агентством США по международному развитию (АМР США). Ответственность за содержание несет Институт Гайдара, и мнение автора, выраженное в данном издании, может не совпадать с мнением АМР США или правительства США.

УДК 336.225.66(100)

ББК 65.241.414(0)

ISBN 978-5-93255-299-5

© Институт Гайдара, 2010

Содержание

Введение	5
Глава 1. Теоретические основы предоставления налоговых льгот и выделения налоговых расходов	7
1.1. Влияние налоговых льгот и освобождений на экономическую деятельность и качественные характеристики налоговой системы. Альтернативные инструменты решения поставленных задач	7
1.2. Концепция налоговых расходов бюджета	21
1.2.1. <i>Определение базовой (нормативной) структуры налоговой системы</i>	24
1.2.2. <i>Определение и характерные признаки налоговых расходов</i>	36
Глава 2. Зарубежный опыт формирования и представления информации о налоговых расходах	42
2.1. Проблемы, возникающие при выделении и оценке налоговых расходов	42
2.2. Цели формирования и представления информации о налоговых расходах	55
2.3. Международный опыт оценки и представления отчетности по налоговым расходам.....	63
2.3.1. <i>Опыт Австралии</i>	66
2.3.2. <i>Опыт Великобритании</i>	71
2.3.3. <i>Опыт Германии</i>	73
2.3.4. <i>Опыт Канады</i>	76
2.3.5. <i>Опыт США</i>	80
2.3.6. <i>Некоторые тенденции представления и использования информации о налоговых расходах бюджета</i>	90
Глава 3. Оценка объемов предоставления налоговых льгот и освобождений в российской практике	94
3.1. Оценка состояния системы налоговых льгот и освобождений в России	95
3.1.1. <i>Льготы по налогу на прибыль организаций</i>	97
3.1.2. <i>Льготы по налогу на доходы физических лиц</i>	110
3.1.3. <i>Льготы по единому социальному налогу</i>	118
3.1.4. <i>Льготы по налогу на добавленную стоимость</i>	127

3.2. Количественная оценка налоговых расходов бюджета в российской практике	137
3.2.1. <i>Описание используемых данных</i>	138
3.2.2. <i>Оценка прямых потерь доходов бюджета от налоговых льгот по основным налогам</i>	144
3.3. Выводы и рекомендации	201
Список литературы	206

Введение

В последние годы во многих странах мира наблюдается тенденция к росту налоговых расходов, особенно тех статей, которые направлены на решение задач в области образования, здравоохранения, жилищной сферы, пенсионного обеспечения, поддержки групп с низкими доходами, а также развития определенных секторов экономики. Это создает видимость снижения и бюджетных расходов, и налогов и в то же время проведения социально ориентированной политики. Расширение предоставления налоговых льгот и освобождений в последние годы наблюдается и в России.

Мировой финансовый кризис 2007–2009 гг. обострил проблему. Многие страны, в том числе Россия, столкнулись с появлением и/или ростом бюджетного дефицита, усугубляющимся в связи с необходимостью проведения контрциклической политики.

Во многих развитых странах растущий бюджетный дефицит вызывает особую озабоченность, поскольку старение населения, с которым они столкнулись или столкнутся в неотдаленной перспективе, потребует роста расходов на пенсионное обеспечение, медицинские и социальные услуги для лиц старших возрастов. Это актуально и для нашей страны.

Одним из ответов на данные вызовы является растущий интерес к механизмам, позволяющим ограничить налоговые расходы бюджета.

Хотя предоставление налоговых льгот и освобождений напрямую не влечет расходования бюджетных средств, данные меры, как правило, обращаются сокращением доходов бюджета, то есть уменьшают ресурсы, доступные для решения поставленных перед государством задач.

Поскольку налоговые льготы и освобождения в определенном смысле аналогичны расходам бюджета, их использование и тем более расширение использования должно сопровождаться обоснованием их необходимости и эффективности. Применение концепции налоговых расходов бюджета способствует достижению данной цели. В этой связи являются актуальными изучение, обоснование и демонстрация на практике методических подходов к анализу и оценке налоговых расходов бюджета.

Целью данного исследования является разработка методологии учета налоговых расходов бюджета в российской практике на основе подходов, используемых в зарубежных странах. Эта цель предполагает решение следующих основных задач:

- определение базовой структуры основных налогов;

- выделение из нее статей налоговых расходов, а также смешанных статей, содержащих элементы и базовой структуры налога, и льгот;
- количественная оценка потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений (налоговых расходов и смешанных статей).

Работа состоит из трех глав. В первой главе исследуется влияние налоговых льгот и освобождений на экономическую деятельность и качественные характеристики налоговой системы (нейтральность, справедливость и эффективность, включая простоту администрирования и исполнения налогового законодательства), на основе зарубежного опыта вводятся понятия базовой (нормативной) структуры налогов и налоговых расходов бюджета.

Вторая глава посвящена анализу зарубежного опыта формирования и представления информации о налоговых расходах. В этой главе обозначены проблемы, возникающие при выделении и оценке налоговых расходов бюджета, цели формирования и представления информации о налоговых расходах, подробно рассмотрен опыт отдельных стран.

В третьей главе анализируется российский опыт предоставления налоговых льгот и освобождений по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу (страховым взносам), налогу на добавленную стоимость, а также предоставления информации о соответствующих потерях доходов бюджета, представлены общие выводы исследования и рекомендации по применению концепции налоговых расходов бюджета в российской практике.

Автор выражает благодарность М. Алексееву, профессору Университета Индианы, и Р. Конраду, директору Центра международного развития Дьюка, за предоставленные материалы и консультации, а также сотрудникам Института экономической политики им. Е.Т. Гайдара (Института экономики переходного периода) А. Мамедову, С. Пономаренко, Е. Шкребеле за комментарии в процессе подготовки работы.

Глава 1. Теоретические основы предоставления налоговых льгот и выделения налоговых расходов

1.1. Влияние налоговых льгот и освобождений на экономическую деятельность и качественные характеристики налоговой системы.

Альтернативные инструменты решения поставленных задач

Под налоговыми льготами, как правило, понимается снижение налоговых ставок или сужение налоговой базы, уменьшающие налоговые обязательства экономических агентов¹.

Предоставление налоговых льгот и освобождений часто направлено на решение определенных социальных и распределительных задач (например, поддержка социально незащищенных слоев населения), стимулирование определенных видов экономической активности (например, инвестиции в основные средства, сельскохозяйственное производство), экономического роста, в том числе в отдельных отраслях (например, инновационные технологии, благотворительная деятельность). Вместе с тем введение налоговых преференций не всегда сопровождается ясными аргументами экономического или социального характера².

1 В частности, Налоговый кодекс РФ определяет налоговые льготы (льготы по налогам и сборам) как предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (п. 1 ст. 56 НК РФ).

2 См.: Toder E., Wasow B., Ettliger M. Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures. The Century Foundation Press, 2002. Chapter 1.

Предоставление налоговых льгот и освобождений имеет не только прямой эффект, выражающийся в сокращении налоговых доходов бюджета, но и косвенные эффекты, которые являются более сложными и не всегда, хотя и часто (как будет показано ниже), сводятся к потерям для общества. Оценка косвенного эффекта не может быть однозначной, так как при введении в действие или отмене той или иной налоговой льготы или освобождения поведение налогоплательщиков может измениться таким образом, что затронет сферу действия других мер налоговой политики. Кроме того, часто нельзя установить строгое соответствие между налоговой льготой и целями социально-экономической политики, на которые она направлена. Как правило, для достижения той или иной цели применяется комплекс мер, а одна и та же мера может служить для разных целей.

Однако анализ соответствующих эффектов позволяет выявить определенные закономерности. В частности, исследования показывают, что во многих случаях потери доходов бюджета в связи с использованием налоговых льгот и освобождений не компенсируются выгодами для общества, создаваемыми данными льготами¹. Это может объясняться недостаточной адресностью налоговых льгот и освобождений (в том числе социально ориентированных), отступлением от соблюдения основных качественных характеристик налоговой системы (нейтральность², справедливость³, эффективность, которая включает также простоту администрирования и исполнения законодательства⁴), другими искажениями в связи с применением налоговых льгот. Так, недостаточную адресность налоговых льгот и освобождений можно проиллюстрировать примером пониженных ставок НДС на продукты питания. Более состоятельные люди тратят на продукты питания большие средства в абсолютном исчислении и поэтому получают большую долю такого налогового освобождения⁵.

1 См., напр.: Tax Incentives. Proceedings of the Tax Institute of America Symposium. Heath Lexington Books, 1971.

2 Считается, что налог тем более нейтрален, чем меньше искажает принимаемые налогоплательщиками решения. Так, налог на экономическую прибыль нейтрален по отношению к инвестиционным решениям.

3 Налог является справедливым в той мере, в какой он принимает во внимание способность лица платить налог, иными словами, доход и богатство налогоплательщика.

4 Эффективность в широком смысле слова предполагает получение необходимых доходов бюджета с наименьшими потерями для общества, включая потери за счет искажения выбора экономических агентов, издержки, которые необходимо понести налогоплательщику для исполнения налогового законодательства, а также издержки, требующиеся от администрации для принуждения к исполнению законов.

5 См.: Iorwerth A., Whalley J. Efficiency considerations and the exemption of food from

Налоговые льготы и освобождения обычно значительно усложняют налоговое администрирование и исполнение требований налогового законодательства. Существование налоговых льгот формирует стимулы для злоупотреблений. Как правило, от налогоплательщиков, претендующих на применение льгот и освобождений, требуется соответствующее документальное подтверждение. В связи с необходимостью проверки представленных в налоговые органы данных растут затраты на администрирование. Тем не менее возможность злоупотреблений не исключается, что приводит к дополнительным искажениям и социальным издержкам в отношении ресурсов, затраченных на уклонение от налогов¹.

В то время как программы прямых расходов, как правило, администрируются специализированными ведомствами (в частности, расходы на образование – ведомством, в компетенции которого находится образование, и т.д.), налоговые расходы – это ответственность налоговой администрации. Вместе с тем налоговые расходы представляют множество программ со своими целями и задачами (например, в области защиты окружающей среды, строительства дорог, образования, здравоохранения и др.). Все эти программы требуют экспертизы, на которую у налоговой администрации часто не хватает компетенции, времени и сил². При этом для нормального функционирования налоговой системы важно, чтобы налоговые органы не были перегружены администрированием субсидий и трансфертов, предоставляемых через налоговую систему, что может поставить под удар их основную задачу, которая состоит в сборе доходов³.

Наряду с прочими качественными характеристиками простота администрирования и исполнения налогового законодательства является требованием к налоговой системе, при несоответствии которому возникают диспропорции, препятствующие ее эффективному функционированию. Например, если налоговая система устроена так, что при расчете платежа по тому или иному налогу у налогоплательщика возникают сложности, уклонение будет достаточно велико, а налоговые доходы будут падать. Таким образом, если налоговая льгота, направленная на стимулирование

sales and value added taxes // Canadian Journal of Economics. February 2002. Vol. 35. No. 1. P. 167.

1 См.: Toder E. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association. November 2005. P. 10.

2 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 11–12.

3 См.: Kraan D.-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. P. 134.

инвестиций, окажется сложной в администрировании, будет ли она способствовать их росту, останется под вопросом.

Кроме того, создаваемые множественными льготами и освобождениями сложности исполнения налогового законодательства могут снижать прогрессивность налогообложения доходов¹. Если подтверждение права на применение той или иной льготы сопряжено с трудностями для налогоплательщиков (например, сложная форма налоговой декларации или допускающие различные толкования формулировки), более состоятельные из них окажутся в привилегированном положении, хотя бы потому, что имеют больше возможностей для того, чтобы оплатить услуги налоговых консультантов.

Одним из важных принципов эффективной налоговой политики является принцип налоговой нейтральности по отношению к решениям экономических агентов. Нейтральные налоги вызывают экономические искажения, усложняют налоговое администрирование и соблюдение правовых норм, ведут к потерям общественного благосостояния². В то же время существуют также достаточно убедительные соображения экономического, социального и политического характера в пользу отхода от принципа налоговой нейтральности, обычно не принимающие в расчет соображения эффективности таких мер.

1. Аргумент в пользу отступления от принципа налоговой нейтральности, вызывающий наименьшее число возражений, – это простота администрирования и исполнения требований налогового законодательства. Таким образом, можно говорить о том, что основные качественные характеристики налоговой системы находятся в определенном противоречии между собой³.

Примером здесь может служить стандартный вычет по налогу на доходы физических лиц. В общем случае в соответствии с концепцией построения налога на доходы издержки по получению дохода должны вычитаться из налоговой базы. Однако трудно правильно рассчитать размер этих издержек. На практике расходы, связанные с получением точной оценки таких издержек, в большинстве случаев превысят выгоды от ее применения. Следовательно, стандартный вычет по налогу на доходы физических

1 См., напр.: Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010. P. 26.

2 См., напр.: Lee K. Tax Evasion, Monopoly, and Nonneutral Profit Taxes // National Tax Journal. 1998. Vol. 51. No. 2.

3 См.: Toder E. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association. November 2005. P. 9.

лиц представляет собой разумный компромисс между нейтральностью и соображениями администрирования.

2. Социальные и другие соображения распределительного характера часто приводятся в пользу необходимости предоставления налоговых льгот и освобождений (например, вычеты на иждивенцев из налога на доходы физических лиц, низкие ставки НДС на детское питание и одежду, льготы по налогу на прибыль для предприятий, нанимающих инвалидов)¹.

Основной вопрос, на который следует ответить, выдвигая подобные аргументы в пользу предоставления налоговых льгот, – это адекватность мер, предлагаемых налоговой системой для достижения соответствующих социальных и распределительных целей. Как отмечалось выше, налоговые инструменты часто оказываются недостаточно адресными, а также усложняющими налоговое администрирование и исполнение требований налогового законодательства.

3. Внешние эффекты и другие факторы, вызывающие провалы рынка, служат основанием для предоставления значительного числа налоговых льгот и освобождений². Как правило, аргументы выглядят следующим образом: необходимо поощрять деятельность, сопровождающуюся положительным внешним эффектом. Льготы, предоставляемые такой деятельности, эквивалентны выплате субсидий и приводят к интернализации экстерналий, а значит, к аллокационной эффективности. Такие аргументы могут использоваться, например, для обоснования налоговых льгот в отношении расходов на образование применительно к налогу на доходы физических лиц, а также к льготам по налогу на прибыль организаций в отношении инновационных производств.

В то же время стимулирование с помощью налоговой системы определенных отраслей, категорий экономических агентов или отдельных предприятий может приводить к чистым потерям всего общества. При этом в подавляющем большинстве случаев налоговые стимулы приводят к большей неэффективности, чем провалы рынка, которые они должны были бы скорректировать.

Как иллюстрирующий пример приведем результаты исследования, проведенного в Канаде³. Это исследование было посвящено оценке затрат

1 См., напр.: Barbaro S., Südekum J. Reforming a Complicated Income Tax System: the Political Economics Perspective. University of Goettingen. Discussion Papers No. 120. 2004.

2 См.: Toder E., Wasow B., Ettliger M. Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures. The Century Foundation Press, 2002. Chapter 1.

3 См.: Chua D. Tax Incentives // Tax Policy Handbook. IMF, 1995. P. 168.

и выгод от использования конкретных налоговых стимулов для повышения инвестиций в частном секторе. В 1985–1992 гг. в одном из районов провинции Новая Шотландия, где существенно выросла безработица в связи с закрытием основных промышленных предприятий, предоставлялся инвестиционный налоговый кредит (*Cape Breton Investment Tax Credit*) в размере 60% инвестиционных расходов. Оценка экономических эффектов, проведенная правительством Канады, содержит среди прочих следующие выводы:

- снижая затраты на капитал, налоговый кредит ведет к замещению труда капиталом, что при прочих равных условиях сокращает занятость;
- прямое субсидирование занятости, равное по сумме потерям доходов бюджета в связи с предоставлением налогового кредита, создало бы больше рабочих мест;
- на основе опросов и эконометрических расчетов было выявлено, что на каждый доллар упущенного федерального дохода только 75 центов инвестиций было произведено благодаря налоговому кредиту;
- налоговый кредит повысил производительность труда в регионе, но снизил производительность капитала (занятость сократилась, а фондовооруженность выросла), то есть кредит, скорее всего, не привел к долгосрочному улучшению совокупной факторной производительности в регионе;
- затраты на рабочие места, созданные благодаря предоставлению налогового кредита, были очень высоки.

Налоговые стимулы также могут привести к различиям в эффективной ставке налогообложения и, как следствие, к дифференцированной норме прибыли по секторам и/или типам инвестиций, тогда при прочих равных условиях возникают межсекторные распределительные различия, что, в свою очередь, ведет к диспропорциям распределения капитала в экономике¹. При этом неизбежны потери в благосостоянии: доходы в секторе, которому даны налоговые льготы, растут, в то время как общие доходы экономики сокращаются.

В результате введения налоговых стимулов также могут возникать отрицательные предельные эффективные налоговые ставки². Отрицательная предельная налоговая ставка (ставка налогообложения дохода предельного инвестиционного проекта) появляется, когда в связи с применением

1 См.: Toder E. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association. November 2005. P. 10.

2 См., напр.: Boadway R., Shah A. How Tax Incentives Affect Decisions to Invest in Developing Countries. World Bank Policy Research Working Paper Series No. 1011. November 1992.

налоговой льготы (ускоренной амортизации, порядка списания расходов в размере, превышающем их фактическую величину) осуществление проекта приводит к возникновению налогового убытка. В итоге проект, который в отсутствие льготы не должен был бы быть осуществлен, при условии субсидирования со стороны государства становится экономически выгодным.

Последствия возникновения отрицательных эффективных ставок налогообложения во многом аналогичны случаю с дифференцированной нормой прибыли. Капитал распределяется по секторам непропорционально, если отрицательные эффективные предельные ставки налогообложения не распределяются единообразно по отраслям экономики и активам.

Кроме указанных искажений, предоставление налоговых льгот и освобождений отрицательно сказывается на конкуренции¹. Во-первых, крупные фирмы со значительными налоговыми обязательствами получают большие выгоды, чем менее крупные инвесторы. Во-вторых, появляются дополнительные возможности для концентрации активов в рамках более крупных фирм, поскольку у крупных фирм возникает стимул к приобретению более мелких фирм в целях арбитража разницы в налоговых выгодах (крупные фирмы могут использовать выгоды, предоставляемые в результате введения налоговых стимулов, в то время как более мелкие фирмы, не аффилированные с крупным бизнесом, получают от них гораздо меньшую выгоду или не получают ее вовсе, в частности потому, что для малого предприятия относительно велики затраты, связанные с налоговым планированием, подготовкой документов, подтверждающих обоснованность применения льгот, и т.п.²). Нетто-эффектом такого положения является концентрация активов в меньшем числе фирм.

Налоговые льготы также снижают финансовую дисциплину и создают возможности для злоупотреблений представителями законодательной и исполнительной власти в форме самообогащения или предоставления выгод специальным интересам. Компании и бизнес-группы имеют сильную мотивацию для лоббирования налоговых льгот, преувеличивая будущие экономические или социальные выгоды. При этом сокращение

1 См., напр.: Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. Technical Report to USAID/RCSA SADC Tax Subcommittee. SADC Trade, Industry, Finance and Investment Directorate. February 2004.

2 См., напр.: Шкробела Е. (ред. Синельников-Мурылев С., Трунин И.) Налогообложение малого бизнеса в России: проблемы и перспективы решения. М.: ИЭПП, 2008.

налоговых обязательств определенных лиц в связи с предоставлением налоговых льгот может стать поводом для коррупции¹.

Таким образом, налоговые льготы и освобождения делают налоговую систему хуже с точки зрения нейтральности, справедливости, эффективности и простоты². Налоговая система, характеризующаяся предоставлением налоговых льгот и освобождений, является искажающей, поскольку стимулирует налогоплательщиков осуществлять не те виды деятельности, которые они бы осуществляли при нейтральном режиме налогообложения, а те, которым предоставляются льготы.

Налоговая система становится менее справедливой, так как благодаря льготам одни лица платят меньше налогов, чем другие лица с такими же доходами. При этом растут затраты на исполнение требований налогового законодательства и на налоговое администрирование, налоговая система функционирует менее эффективно.

Вместе с тем, если льготы и освобождения, предоставляемые через налоговую систему, имеют природу расходных программ, уже не имеет решающего значения то обстоятельство, нарушают ли они основные принципы налоговой политики или нет³. Не существует общих принципов, которые бы требовали от расходных программ рассматривать одинаково всех налогоплательщиков с одинаковыми доходами или быть нейтральными с точки зрения аллокации ресурсов. Напротив, программы государственных расходов направлены на корректировку аллокации ресурсов и распределения доходов, которые сложились в условиях рыночной экономики. Однако в таком случае расходные программы, осуществляемые через налоговую систему, должны, по крайней мере, подвергаться тем же процедурам одобрения и проверки эффективности, которые предусмотрены для программ прямых расходов⁴.

У государства есть выбор инструментов социально-экономической политики. Наряду с применением налоговых льгот и освобождений (косвенным субсидированием) могут осуществляться программы расходования бюджетных средств (прямое субсидирование) или использоваться регулирующие меры. Так, поддержка работников с низкими доходами может одновременно осуществляться через регулирование размера минималь-

1 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 12.

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

3 Ibid.

4 Об этом см. в главе 2.

ной заработной платы, предоставление субсидий (в том числе определенным видам расходов таких работников, например, на оплату питания) и предоставление определенных налоговых льгот (например, налогового кредита лицам с низкими доходами).

Альтернативные инструменты (программы бюджетных расходов, меры государственного регулирования экономики) имеют свои преимущества и недостатки. Поскольку налоговые льготы по общему правилу не могут иметь индивидуальный характер¹, программы расходования бюджетных средств (в частности, в форме прямого государственного финансирования, кредитных программ, платежей нижестоящим уровням власти, частному сектору или физическим лицам в форме грантов или контрактов) представляют собой потенциально более адресный и гибкий инструмент решения социально-экономических задач². Например, при предоставлении гранта или субсидии государственным агентством приоритетные области (объекты) воздействия могут быть выделены более четко, кроме того, как правило, будут указаны конкретные ресурсы, за счет которых осуществляется поддержка, что труднодостижимо при использовании инструмента налоговых льгот. В то же время (и часто как раз в связи с тем, что в рамках программ расходования бюджетных средств возможно более точечное определение объекта и соответственно более адресное предоставление средств) прямое субсидирование характеризуется неполным покрытием и большей избирательностью, чем стимулирование через налоговую систему³. Таким образом, налоговые стимулы оказываются предпочтительными, когда важнее максимизировать число лиц, которым предназначена та или иная мера, нежели минимизировать число избыточных требований на предоставление льготы⁴.

При этом программы расходования бюджетных средств лучше регулируются и контролируются при формировании, утверждении и исполнении бюджета. Предоставление же налоговых льгот и освобождений может не привлечь столь пристального внимания, как прямые государственные расходы, если соответствующая отчетная информация не формируется и/или не интегрирована в бюджетный процесс⁵. Именно поэто-

1 Так, согласно абз. 2 п. 1 ст. 56 Налогового кодекса РФ нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуальный характер.

2 См.: Toder E. Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference? // National Tax Journal. September 2000. Vol. 53. No. 3. Part 1. P. 366.

3 Ibid. P. 367.

4 Ibid. P. 368.

5 Подробнее об этом см. в главе 2.

му предоставление налоговых льгот может преследовать те же цели или даже конфликтовать с прямыми расходами¹. Часто бюджетный эффект от предоставления той или иной налоговой льготы оценивается только на стадии ее введения, впоследствии же величина соответствующих потерь доходов бюджета не отслеживается, а эффективность достижения цели, для которой льгота предоставлялась, не анализируется.

Прямое государственное субсидирование, равно как и регулирующие меры, с большей вероятностью могут быть расценены как не соответствующие принципам рыночной экономики. Вместе с тем для потребителей в большинстве случаев более предпочтительными оказываются субсидии, нежели налоговые льготы².

Несмотря на то что при определенных условиях налоговые льготы и программы бюджетных расходов могут иметь схожий эффект³, эти инструменты имеют некоторые существенные различия⁴:

1) информация о налоговых льготах и о прямых расходах по-разному отражается в бюджетной документации, отличается также доступность такой информации для общества;

2) предоставление субсидий и трансфертов через налоговую систему администрируется налоговыми органами;

3) затраты на администрирование прямых расходов более прозрачны, чем затраты на администрирование налоговых льгот, так как обычно отражаются в бюджетах ведомств, осуществляющих ту или иную программу; напротив, не существует специальных правил учета затрат на

1 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 10.

2 См.: Harberger A. Reflections on Distributional Considerations and the Public Finances. UCLA, 2003.

3 Пример, иллюстрирующий данное утверждение, приводится, в частности, в работе: Bradford D. Tax Expenditures and the Problem of Accounting for Government. // Tax Expenditures and Government Policy (ed. Neil Bruce). Kingston, Ontario, Canada: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1988. В данном примере расходы бюджета на закупку вооружений снижаются до нуля и одновременно предоставляется налоговый кредит поставщикам вооружений, по которому компании-поставщики могут снижать свои обязательства по налогу на доходы на сумму, причитающуюся им по договору. Если такой налоговый кредит является возмещаемым, то есть компании получают возможность переносить неиспользованные суммы кредита на будущие или на прошлые периоды, или существует возможность реализовывать неиспользованные суммы кредита другим компаниям (по аналогии с квотами на выбросы углекислого газа), условия налоговой льготы и бюджетных расходов практически эквивалентны.

4 См.: Toder E. Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference? // National Tax Journal. September 2000. Vol. 53. No. 3. Part 1. P. 365.

администрирование налоговых льгот, такие затраты не отражаются в том числе в бюджете налоговой службы;

4) годовой отчетный период накладывает определенные ограничения на форму предоставления налоговых льгот (налоговым законодательством, как правило, предусмотрен годовой период для определения налоговых обязательств, соответственно льгота, например, в форме налогового кредита может быть реализована в конце года, и только в пределах налоговых обязательств данного года (при этом остаток может переноситься на будущие периоды); расходные программы не имеют таких ограничений; так, социальные выплаты могут предоставляться ежемесячно или ежеквартально, кроме того, размер дохода для соответствия условиям той или иной программы может определяться не за один год, а за несколько лет).

Государственное регулирование имеет более прямой и быстрый эффект, чем расходные программы и налоговые льготы, потому что прямо и непосредственно воздействует на соответствующий объект, как правило, в частном секторе. Регулирующие меры (например, установление экологических стандартов) также могут быть осуществлены быстрее, чем предоставление налоговых освобождений, потому что в обычной практике могут реализовываться исполнительной властью без одобрения законодательной и, таким образом, являются наиболее оперативным способом реагирования¹. В то же время регулирующие меры – это инструмент административного воздействия, который как раз в этой связи может оказаться экономически неэффективным. Кроме того, регулирующие меры, как правило, не оказывают непосредственного влияния на доходы и расходы бюджета. Таким образом, так же, как предоставление налоговых льгот и освобождений, они могут не подвергнуться столь тщательному рассмотрению в рамках бюджетного процесса, как государственные расходные программы.

Следует отметить, что уменьшение числа налоговых льгот и освобождений, соответствующее расширение налоговой базы и снижение общих ставок налогов, скорее, можно назвать мерой, стимулирующей экономический рост, нежели налоговые льготы (в частности, направленные на стимулирование инвестиций). Считается, что сокращение ставки налога на прибыль корпораций – один из лучших инструментов достижения подчас конкурирующих целей налоговой политики². В пользу этого мне-

1 См.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 326.

2 См., напр.: Chua D. Tax Incentives. // Tax Policy Handbook. IMF, 1995. P. 167; Fur-

ния говорит тот факт, что ставки налога на прибыль в последнее время снижались во всех регионах мира¹.

Снижение ставок налога на прибыль обеспечивает рост отдачи от инвестиций после уплаты налогов. По сравнению с предоставлением налоговых льгот и освобождений единая ставка налога для всех организаций представляется более справедливой, неизбирательной и простой в администрировании мерой. При этом для потенциальных инвесторов более важны общие характеристики налоговой системы (в частности, налоговые ставки), нежели налоговые льготы².

Кроме того, более низкие налоговые ставки повышают вероятность начала предпринимательской деятельности, а также масштабы перехода малых предприятий в категорию средних³. Более низкие налоговые ставки повышают вознаграждение предпринимателя и соответственно приводят к росту вероятности самозанятости, а также стимулируют рост предприятий, в том числе малых. Исследования показывают, что рост показателя «единица минус предельная налоговая ставка» для предпринимателя на 10% приводит к росту размера предприятия на 8,4%⁴.

На предложение и спрос на средства производства для новых предприятий также влияет налог на прирост капитальной стоимости активов. Со стороны предложения более низкие налоги увеличивают прибыльность инвестирования в новые предприятия. Со стороны спроса при более низких ставках налога на прирост капитальной стоимости по сравнению со ставками налога, применяемыми к другим видам доходов, растет спрос на средства производства, так как бывшие наемные работники получают дополнительный стимул открыть собственное дело⁵. При более низких

man J. Increasing Transparency and Accountability for Tax Expenditures. Testimony Before the Senate Homeland Security and Government Affairs Subcommittee on Federal Financial Management, Government Information, and International Security. September 26, 2006. P. 3.

1 Так, средняя ставка налога на доходы корпораций 17 стран ОЭСР (Япония, США, Германия, Италия, Испания, Франция, Бельгия, Австралия, Великобритания, Нидерланды, Греция, Норвегия, Швеция, Португалия, Финляндия, Австрия и Ирландия) в 1982 г. составляла 50,9%, в 1990 г. – 41,8%, в 1997 г. – 38,3%, а в 2006 г. – уже 30,8%. См.: Fundamental Reform of Corporate Income Tax. OECD, 2007.

2 См., напр.: Holland D., Vann R. Income Tax Incentives for Investment // Tax Law Design and Drafting. IMF, 1998. P. 988.

3 См., напр.: Gentry W., Hubbard R. Tax Policy and Entrepreneurial Entry // American Economic Review. May 2000. Vol. 90. No. 2.

4 См.: Herd R., Bronchi C. Increasing Efficiency and Reducing Complexity in the Tax System in the United States. OECD Economics Department Working Papers No. 313. 2001. P. 42.

5 См., напр.: Poterba J. Venture Capital and Capital Gains Taxation. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 2832. January 1989.

ставках налога на прирост капитальной стоимости активов повышается склонность к риску и растет число новых операций рискованного финансирования¹.

Вместе с тем более низкая общая ставка налога требует более широкой базы налогообложения для того, чтобы доходы бюджета не снизились. Если налоговая система функционирует недостаточно эффективно (в том числе велики затраты на администрирование и исполнение налогового законодательства) и в условиях экономической стагнации или спада общий уровень доходов (потребления, когда речь идет о налогах на потребление) в экономике не растет, снижение ставки может привести к выпадению налоговых доходов бюджета даже в долгосрочной перспективе.

С учетом изложенного возможная стратегия содействия устойчивому росту заключается в обеспечении стабильности и прозрачности законодательного регулирования, а также основных качественных характеристик налоговой системы: нейтральности, справедливости, эффективности (в том числе простоты администрирования и исполнения налогового законодательства).

Решение о целесообразности предоставления тех или иных налоговых льгот следует принимать с учетом таких аспектов, как прямые потери в государственных доходах, простота налогового администрирования и исполнения законодательства, социальные и распределительные эффекты, а также несовершенство рынков и наличие внешних эффектов.

Таким образом, предоставление налоговых льгот и освобождений может быть оправдано, если они:

- 1) корректируют провалы рынка;
- 2) направлены на решение актуальных задач;
- 3) не снижают прогрессивность налога на доходы;
- 4) не привносят излишние сложности в налоговое законодательство;
- 5) не искажают поведение экономических агентов;
- 6) более эффективны по принципу сопоставления затрат и выгод, чем программы прямых расходов².

Вместе с тем введение налоговых льгот и освобождений должно сопровождаться обоснованием, в котором содержатся ответы на следующие вопросы:

1 См.: Gompers P., Lerner J. What Drives Venture Capital Fundraising. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 6906. January 1999.

2 См.: Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006. P. 11.

- 1) почему введение новой льготы необходимо в принципе;
- 2) какие цели преследует введение данной льготы и как будет изменяться успех или провал данной меры;
- 3) какие доказательства могут быть приведены в пользу того, что введение налоговой льготы позволит достичь указанных целей с приемлемыми затратами;
- 4) почему введение налоговой льготы лучше прямых расходов бюджета для достижения указанных целей¹.

При этом необходимо принимать во внимание, что в конечном итоге налоговые льготы и освобождения могут отрицательно воздействовать на экономический рост. Они являются дискриминационными по своему характеру и иницируют рентоориентированное поведение предприятий, не получающих выгод от существующих налоговых стимулов, но желающих создать собственные стимулы в налоговой системе, а также предприятий, получающих преимущества в настоящее время и желающих их сохранить. Такое стремление к извлечению ренты повышает социальные и экономические издержки от введения налоговых льгот. При появлении дополнительных льгот сокращается эффективная налоговая база, а экономические искажения растут.

Правительство может оказаться в ситуации, когда будет вынуждено повысить основные ставки налогов, чтобы компенсировать упущенные доходы. Одновременно увеличиваются эффективные ставки налогообложения для тех категорий налогоплательщиков, которые лишены льгот и освобождений. Таким образом может быть положено начало контрпродуктивному циклу, когда введение налоговых стимулов приводит к повышению ставок налогообложения, тем самым повышая спрос на налоговые льготы. Такое поведение уже было отмечено в некоторых странах (например, в конце 1970-х гг. в Индонезии и в начале периода администрации Рейгана в США²), в результате чего возникла необходимость проведения значительных налоговых реформ. Такие реформы включали снижение налоговых ставок в сочетании с отменой налоговых льгот.

1 См.: Toder E., Wasow B., Ettliger M. Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures. The Century Foundation Press, 2002. P. 28–29.

2 См.: Conrad R. Essays on the Indonesian Tax Reform. CPD Discussion Paper No. 1936-8. World Bank, 1987; General Explanation of the Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982. US Congress, 1982.

1.2. Концепция налоговых расходов бюджета

Несмотря на то что предоставление налоговых льгот и освобождений напрямую не влечет расходования бюджетных средств, оно снижает доходы бюджета, которые, если бы были получены, могли направляться на решение тех же социально-экономических задач, что и предоставленные налоговые льготы. Поэтому налоговые льготы и освобождения в некотором смысле аналогичны бюджетным расходам и, следовательно, должны подвергаться столь же тщательной проверке с точки зрения их прозрачности и эффективности. Этим целям отвечает концепция учета льгот как налоговых расходов бюджета.

Считается, что термин «налоговые расходы» (*tax expenditures*) принадлежит С. Сьюррею (*Stanley S. Surrey*), который, занимая должность в отделе по налоговой политике Министерства финансов США (*US Treasury*), инструктировал своих подчиненных заполнять лист льгот и освобождений по налогу на доходы, имевших природу расходных программ¹. Данная процедура проводилась с целью обратить внимание на соответствующие положения налогового законодательства в надежде на налоговую реформу, которая бы вернула налоговую систему к ее основной функции – сбору доходов².

В ноябре 1967 г. С. Сьюррей, обращаясь с речью к представителям финансового сообщества³, призвал к «бюджету налоговых расходов», где будут представлены данные о стоимости для доходов бюджета «намеренных отступлений от принятой концепции чистого дохода», которые допускаются с целью создать систему расходов, описываемую в терминах налогов⁴.

Позднее С. Сьюррей и П. Макдениэл так определили концепцию налоговых расходов бюджета: «Концепция налоговых расходов утверждает, что налог на доходы состоит из двух различных элементов. Первый элемент включает структурные нормы, необходимые для применения нормального налога на доходы, такие, как определение чистого дохода, правила финансового учета, определение плательщиков данного налога,

1 См., напр.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // *National Tax Journal*. September 2003. Vol 56. No. 3. P. 613; Altshuler R., Dietz R. Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms. Rutgers University Working Paper 2008-04. June 2008. P. 2.

2 См.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // *National Tax Journal*. September 2003. Vol 56. No. 3. P. 613.

3 The U.S. Income Tax System – the Need for a Full Accounting. Speech before the Money Marketers. November 15, 1967.

4 См.: Surrey S. *Pathways to Tax Reform*. Harvard University Press, 1973.

шкалы ставок и уровня освобождений, а также применение налога при международных сделках. Второй элемент включает специальные льготы, которые есть в каждом налоге на доходы. 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 налогооблагаемого 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 помощи¹.

Таким образом, в рамках концепции налоговых расходов рассматриваются две операции: расчет нормативных налоговых обязательств, который производится на основе нормативной структуры налогов² (налоговые расходы исключаются), и государственное распределение средств налогоплательщикам, являющимся бенефициарами программ налоговых расходов. При этом чистые налоговые доходы бюджета (налоговые доходы полученные) равны нормативным налоговым доходам за вычетом налоговых расходов³.

По мнению С. Сюррея, концепция налоговых расходов бюджета была призвана помочь улучшить бюджетный процесс, а также провести налоговую реформу путем сокращения количества налоговых льгот и освобождений, которые делают налоговую систему регрессивной (от налоговых льгот больше выигрывают группы с высокими доходами) и часто (в связи с деятельностью лоббистов) имеют индивидуальный характер⁴.

В США первый бюджет налоговых расходов был опубликован в 1967 г.⁵,

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

2 Подробнее о нормативной (базовой) структуре налогов см. ниже.

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

4 См.: Surrey S. *Pathways to Tax Reform*. Harvard University Press, 1973. P. 134–138; Surrey S. *The Congress and the Tax Lobbyists – How Special Tax Provisions Get Enacted*. 1957.

5 См.: Burman L. *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* // *National Tax Journal*. September 2003. Vol. 56. No. 3. P. 613; по другим данным – первый бюджет налоговых расходов в США был опубликован в 1968 г. (см., напр.: Altshuler R., Dietz R. *Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review*. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008. P. 2; Shaviro D. *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*. New York University School of Law. September 2003. P. 23).

однако эти данные не были включены в официальную бюджетную документацию. Обязательность включения бюджета налоговых расходов в бюджетную документацию (*President's budget*) и в определенные отчеты комитетов конгресса была установлена Законом 1974 г. (*Congressional Budget and Impoundment Act*)¹.

Одновременно подходы, которые легли в основу концепции налоговых расходов бюджета, развивались в Германии: в середине 1950-х гг. исследователи отмечали «эквивалентность специальных налоговых вычетов, кредитов и других налоговых льгот государственным субсидиям»². Принципиальным отличием от практики США стало то, что в Германии этот тезис не стал поводом для критики проводимой налоговой политики, более того, признавалось, что «налоговая система представляет собой полезный инструмент для проведения экономической и социальной политики и она часто используется для «нефискальных» целей»³.

К 1959 г. правительство Германии начало представлять отчетность по субсидиям федерального бюджета, включая предоставляемые через налоговую систему, с целью улучшить бюджетный контроль. Такая практика аргументировалась тем, что если субсидии в целом должны быть сокращены, то эти «невидимые» и косвенные субсидии (оцениваемые по упущенному доходу) должны находиться в том же положении, что и субсидии, которые предоставляются более явно через прямое расходование бюджетных средств⁴. Бюджетная отчетность по налоговым субсидиям, которые классифицировались как косвенное расходование бюджетных средств (*indirect spending*), к 1967 г. формировалась регулярно, хотя неясно, насколько широко этот опыт был отмечен за пределами Германии⁵.

Впоследствии концепция налоговых расходов бюджета получила широкое распространение в других странах. Так, Канада и Великобритания начали публиковать перечни налоговых расходов в конце 1970-х гг., другие страны – члены Организации экономического сотрудничества и раз-

1 См.: Forman J. Origins of the Tax Expenditure Budget // Tax Notes. February 1986. Vol. 30. No. 6. P. 544–545.

2 См.: Shannon H. The Tax Expenditure Concept in the United States and Germany: A Comparison. 33 Tax Notes 201. October 13, 1986. P. 203.

3 Ibid. P. 204.

4 Ibid.

5 См.: Shaviro D. Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. New York University School of Law. September 2003. P. 19.

вития стали использовать в своей практике бюджеты налоговых расходов или проделали подготовительную работу для этого к середине 1980-х гг.¹

С развитием применения концепции налоговых расходов бюджета получила распространение и ее критика. Критики концепции аргументируют свою позицию, в частности, невозможностью полноценного учета налоговых расходов, необходимостью применять оценочные суждения при включении тех или иных статей в перечень налоговых расходов в связи с отсутствием общепринятой концептуальной модели базовой структуры налогов². Ниже указанные проблемы будут рассмотрены подробно.

1.2.1. Определение базовой (нормативной) структуры налоговой системы

Базовая структура налоговой системы в общем случае представляет собой набор структурных характеристик, лежащих в основе налоговой системы, до применения любых мер, предоставляющих преференции видам деятельности или группам налогоплательщиков³.

Для составления перечня налоговых расходов необходимо определить базовую структуру налоговой системы, отступления от которой и будут являться статьями налоговых расходов бюджета. Однако эта задача часто не имеет однозначного решения: параметры базовой (нормативной) структуры налоговой системы могут существенно различаться по странам или даже по разным проводящим оценки ведомствам внутри одной страны⁴.

1 См.: Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. Harvard University Press, 1985.

2 См., напр.: Bittker B. Accounting for Federal «Tax Subsidies» in the National Budget. // National Tax Journal. 1969. Vol. 22. No. 4; Andrews W. Personal Deductions in an Ideal Income Tax // Harvard Law Review. Vol. 86. No. 2. December 1972; Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment // Duke Law Journal 1988(6). December 1988; Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. September 2003. Vol. 56. No. 3; Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008.

3 См., напр.: Tax Expenditures. 2003 Edition. Government of Quebec, March 2003. P. 5.

4 В частности, в США пониженные ставки налога на доходы, применяемые к доходам в виде приростов капитальной стоимости акций и к доходам в виде дивидендов, классифицируются как статьи налоговых расходов Объединенным комитетом конгресса по вопросам налогообложения (*Joint Committee on Taxation*), но не являются таковыми согласно оценкам Административно-бюджетного управления при Президенте (*Office of Management and Budget*). См.: Altshuler R., Dietz R. Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms. Rutgers University Working Paper 2008-04. June 2008. P. 7; Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 297, 301.

С. Сюррей, родоначальник концепции налоговых расходов, исходил из того, что базовой структурой для налога на доходы является полный (всеобъемлющий) доход Хейга–Саймонса (*Haig-Simons comprehensive income*) с определенными корректировками, связанными с проблемами администрирования¹. Этот подход был широко распространен в 1960–1970-х гг., когда началась дискуссия по концепции налоговых расходов².

Полный доход Хейга–Саймонса³ определяется как чистый прирост благосостояния между двумя точками во времени плюс потребление в течение этого периода. «Потребление» покрывает все затраты на потребление, за исключением затрат, понесенных в связи с зарабатыванием или производством дохода⁴. Для применения на практике полный доход может определяться как все доходы от труда, капитала и трансфертов⁵.

Таким образом, в рамках базы полного дохода Хейга–Саймонса все доходы рассматриваются как налогооблагаемые. Это означает, что доходы из всех источников, включая доходы в виде заработной платы, ренты, дивидендов, процентов, трансфертов, подарков, полученного по наследству имущества и т.д. должны в одинаковой мере облагаться налогом. Кроме того, предполагаются вычет всех затрат, понесенных в процессе получения доходов, и индексация по инфляции с целью измерения реального (а не номинального) прироста благосостояния.

Такую налоговую систему трудно применить на практике. Например, налогообложение дохода от услуг, оказываемых в рамках домохозяйства, связано с проблемой измерения суммы налогооблагаемого дохода и времени, затраченного на оказание такого рода услуг, соответственно усложняется администрирование и исполнение налогового законодательства. При использовании полного дохода Хейга–Саймонса в качес-

1 См.: Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. Harvard University Press, 1985.

2 См.: Wildasin D. Tax Expenditures: The Personal Standard // Tax Expenditures and Government Policy (ed. Neil Bruce). Kingston, Ontario, Canada: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1988. P. 137.

3 Полный доход Хейга–Саймонса также называют полным доходом Шанца–Хейга–Саймонса (*Schanz-Haig-Simons comprehensive income*) – см., напр.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 3; King J. The Concept of Income // Tax Policy Handbook. IMF, 1995. P. 117.

4 См., напр.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 3.

5 См.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 112.

тве базовой структуры налога на доходы отсутствие налогообложения доходов от услуг, оказываемых в рамках домохозяйства, на практике будет формировать статью налоговых расходов, величину которой оценить невозможно¹. Аналогичные проблемы возникают при налогообложении вмененных доходов (*imputed income*) по долгосрочным активам типа жилья и страховки (такие доходы увеличивают благосостояние индивида и, следовательно, должны облагаться налогом, если полный доход Хейга–Саймонса принимается за базовую структуру налога на доходы).

Следует отметить, что базовая структура налога на доходы в виде полного дохода Хейга–Саймонса не предполагает наличия двух налогов на доходы – налога на доходы корпораций и налога на доходы физических лиц; налогообложение всех видов доходов осуществляется на уровне физического лица².

Вместе с тем существуют аргументы в пользу налогообложения доходов акционеров на уровне корпораций³.

Одна из функций налога на доходы корпораций состоит в налогообложении у источника выплаты, то есть на уровне корпорации, доходов ее акционеров, которые не были им выплачены. В отсутствие налога на доходы корпораций акционеры могли бы реинвестировать нераспределенную прибыль корпорации, отодвигая момент налогообложения прироста капитальной стоимости активов корпорации до момента реализации, то есть распределения прибыли акционерам. С этой точки зрения налог на доходы корпораций должен представлять собой налог на доход от капитала корпорации. В то же время, поскольку налог на доходы корпораций является налогом, взимаемым на уровне источника выплаты дохода, акционерам должен предоставляться вычет на сумму налогов, уплаченных на уровне корпорации от их лица, что лучше всего обеспечивается полной интеграцией налогообложения⁴. Соответственно базовая структура нало-

1 См.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000. P. 41.

2 См., напр.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 297.

3 См., напр.: Анисимова Л., Малинина Т., Шкребела Е. (ред. Синельников-Мурьев С., Трунин И.) Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования. М.: ИЭПП, 2008. С. 218–222.

4 Полная интеграция налогообложения представляет собой систему, при которой доходы всех лиц переносятся на уровень индивидов, которые являются их конечными владельцами (см., напр.: Chua D., King J. The Mechanics of Integration // Tax Policy Handbook. IMF, 1995. P. 151).

га на доходы корпораций должна представлять собой налогообложение доходов от капитала, полученных корпорацией, сопровождаемое полной интеграцией на персональном уровне¹.

Другой подход к налогу на доходы корпораций состоит в том, что он должен представлять собой неискажающий налог на экономическую прибыль². Считается, что налог на доходы корпораций может служить эффективным инструментом для налогообложения ренты, которая представляет собой доход факторов, превышающий нормальную прибыль³. Обложение ренты аллокационно эффективно, поскольку не искажает инвестиционных и финансовых решений в бизнесе⁴. Исходя из данного подхода базовой структурой данного налога является налогообложение экономической прибыли.

Несмотря на привлекательность использования налога на доходы корпораций для оценки корпоративной ренты, представляется, что на практике данный налог должен облагать доходы от капитала корпораций. Доходы от капитала также могут служить базовой структурой налога в случае налогообложения других доходов от бизнеса на уровне физических лиц⁵. Таким образом, базовая структура налога на доходы из полного дохода Хейга–Саймонса может быть модифицирована в базу полного дохода Хейга–Саймонса–Картера (*Haig-Simons-Carter comprehensive income*)⁶.

В соответствии с базой полного дохода Хейга–Саймонса убытки налогоплательщика должны вычитаться из налоговой базы, в то же время неясно, что происходит, если убытки превосходят прибыли и имеется чистое снижение благосостояния⁷. Логика концепции предполагает, что на сумму превышения расходов над доходами должен быть предоставлен

1 См.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 113.

2 Ibid.

3 См., напр.: Mintz J. The Corporation Tax: A Survey // Fiscal Studies. 1995. Vol. 16. No. 4. P. 35.

4 См.: Анисимова Л., Малинина Т., Шкребела Е. (ред. Синельников-Мурылев С., Трунин И.) Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования. М.: ИЭПП, 2008. С. 221.

5 См.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 113.

6 См.: Ibid. P. 112–113. В отчете Картера (см.: Report of the Royal Commission on Taxation (Carter Report). Ottawa: Queen's Printer, 1966) выделяется функция налога на доходы корпораций как налога, облагающего у источника выплаты, то есть на уровне корпорации, доходов ее акционеров, которые не были им выплачены.

7 См.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000. P. 44–45.

грант, однако без специальной оговорки грант является налогооблагаемым трансфертом. Таким образом, в рамках базы полного дохода Хейга–Саймонса перенос убытков на предыдущие или будущие периоды будет рассматриваться как льгота, хотя на самом деле это неотъемлемая черта налоговой системы, отражающая цикличную природу бизнеса и позволяющая налогоплательщикам скорректировать налогооблагаемый доход в соответствии с бизнес-циклом.

При определении базовой структуры налога на доходы как полного дохода Хейга–Саймонса доходы должны учитываться по методу начисления. Вместе с тем, несмотря на то что база полного дохода Хейга–Саймонса включает приросты капитальной стоимости активов по начислению, в применяемую на практике базовую (нормативную) структуру налоговой системы они, как правило, включаются по реализации. Это связано в том числе с историческим прецедентом (такие доходы обычно облагались по реализации), с распространенным мнением, что нереализованные приросты капитальной стоимости не являются доходом, а также со сложностью налогообложения таких доходов, когда цена реализации неизвестна, и со сложностью администрирования капитальных убытков (отрицательных приростов капитальной стоимости активов), определяемых по начислению¹.

Включение доходов в виде приростов капитальной стоимости активов в налоговую базу по реализации, а не по начислению фактически обеспечивает применение к таким доходам пониженных налоговых ставок, кроме того, в некоторых странах в отношении доходов в виде приростов капитальной стоимости долгосрочных активов в налоговом законодательстве устанавливаются пониженные ставки². В то же время исходя из базовой структуры налога на доходы в виде полного дохода Хейга–Саймонса налогом должен облагаться реальный доход, то есть доход, скорректированный на инфляцию. В этой связи применение к доходам в виде приростов капитальной стоимости активов пониженных ставок налога может не

1 См., напр.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. Vol. 56. No. 3. September 2003. P. 627.

2 Например, в практике США доходы в виде прироста капитальной стоимости ценных бумаг, находившихся в собственности налогоплательщика – физического лица более одного года, облагаются налогом по плоской шкале. При этом доходы в виде прироста капитальной стоимости ценных бумаг, находившихся в собственности налогоплательщика не более одного года, облагаются налогом по предельным ставкам налога на доходы физических лиц (см.: International Comparison of Australia's Taxes. Australian Government, April 2006. P. 222).

рассматриваться как льгота, поскольку в той или иной мере обеспечивает учет инфляции при расчете налоговой базы.

Тот же аргумент верен для ускоренной амортизации активов: она сокращает влияние инфляции на налоговую базу. Вместе с тем можно привести примеры стран, где немедленное списание и ускоренная амортизация активов рассматриваются как налоговые расходы, в то же время налогообложение доходов в виде прироста капитальной стоимости активов при реализации, а не тогда, когда они возникают, относится к базовой структуре налоговой системы (в частности, США).

В 2004 г. Министерство финансов США изменило правило для определения величины налоговых расходов, связанных с применением ускоренной амортизации¹. Ранее методом начисления амортизации в базовой структуре налога считался линейный метод, применяющийся к первоначальной стоимости объектов амортизируемого имущества, теперь в базовую структуру налога входит начисление амортизации исходя из восстановительной стоимости (*replacement cost*) объектов амортизируемого имущества. Это изменение указывает, в частности, на то, что корректировка на инфляцию при измерении налогооблагаемого дохода (по крайней мере, для амортизируемых активов) является частью базовой структуры налоговой системы².

Несмотря на то что база полного дохода Хейга–Саймонса предполагает налогообложение реального дохода, многие страны, применяющие на практике концепцию налоговых расходов бюджета (в том числе США и Канада), включают в базовую (нормативную) структуру налоговой системы налогообложение номинального дохода³. Необходимо отметить, что налогообложение реального дохода (индексация по инфляции всех видов доходов; всех статей баланса – для юридических лиц) приведет к существенному усложнению администрирования и исполнения налогового законодательства⁴.

Таким образом, приведенные выше примеры показывают, что налог на

1 См., напр.: Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008. P. 3.

2 См.: Toder E. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association. November 2005. P. 7–8.

3 См.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 297; Tax Expenditures: Notes to the Estimates. Projections. Canada Department of Finance, 2004. P. 9.

4 См., напр.: Синельников-Мурылев С. и др. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Научные труды № 19. М.: ИЭПП, 2000. С. 260.

доходы, построенный на основе полного дохода Хейга–Саймонса, не соответствует характеристикам нейтральной и эффективной налоговой системы: он не учитывает цикличную природу бизнеса, сложен в администрировании и в применении налогового законодательства. В этой связи полный доход Хейга–Саймонса – скорее, концептуальная, нежели практическая основа для определения базовой структуры налога на доходы, и отступления от нее, скорее, связаны с практическими возможностями системы налогообложения, нежели с выбором экономической политики¹.

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) предлагает различать базовую (*benchmark*) и нормативную (*normative*) структуры налогов². При этом базовая структура налоговой системы характеризуется полнотой (*comprehensiveness*) и однозначностью (*uniqueness*), а определение нормативной налоговой базы – в большой степени вопрос политики³.

Так, в терминах ОЭСР базовой структурой налога на доходы может служить полный доход Хейга–Саймонса, вместе с тем при разработке нормативной структуры налога могут быть приняты во внимание разные соображения из области налоговой, социальной, экономической политики и т.д., в том числе учитывающие возможности налогового администрирования (например, налогообложение приростов капитальной стоимости активов при их реализации), способность налогоплательщика платить налоги (например, вычет затрат на поддержание здоровья, на поддержку зависимых членов семьи, на обучение детей и т.п.) и др. Тогда базовая структура налоговой системы, скорее, будет представлять собой первое приближение к тому, что в действительности должно облагаться налогом, а нормативная структура налоговой системы – отражать действующее налоговое законодательство и меры, которые с точки зрения политики государства являются приоритетными и признаются неотъемлемыми частями национальной налоговой системы⁴. В этой связи различия нормативной структуры налоговой системы, принятой в разных (даже развитых) странах, являются вполне объяснимыми.

С. Сюррей и П. Макдениэл также полагали, что не каждое отступление

1 См.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 112.

2 См.: Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 11. Далее в настоящей работе эти понятия будут употребляться как синонимы.

3 Ibid. P. 12.

4 См.: Kraan D-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. P. 131.

от нормальной структуры налогов должно быть классифицировано как налоговые расходы: для того чтобы классифицировать норму налогового законодательства как налоговые расходы или как нормативную структуру налоговой системы, необходимо принимать во внимание не только теорию налогообложения, но также историю существующих норм налогового законодательства, причины, отмечаемые сторонниками введения новых норм налогового законодательства, а также цели тех норм, которые предлагается отменить или модифицировать¹.

Что касается налога на потребление (налога на добавленную стоимость), то он относится к конечному потреблению товаров и услуг домохозяйствами². Для налога на добавленную стоимость базовой структурой являются полные затраты на потребление с принципом территориальности по стране назначения, облагаемые налогом по единой ставке³. Минимальный порог является обычным при применении налога на добавленную стоимость. Он отражает затраты, связанные с уплатой и сбором налога, и соответственно может рассматриваться как часть базовой структуры налога⁴.

Кроме налоговой базы базовая (нормативная) структура налогов должна включать такие элементы, как определение налогоплательщика, налогового периода и налоговых ставок. С одной стороны, для таких элементов, как правило, не существует нормативных концепций⁵. С другой стороны, это основные параметры, которые обычно определяются в налоговом законодательстве. Вместе с тем в законе далеко не всегда четко прописано, какие именно меры (например, ставки налогов) следует считать льготными, иначе решение проблемы определения базовой (нормативной) структуры налогов было бы существенно упрощено.

Как правило, принято считать соответствующими базовой структуре налогов закрепленные в налоговом законодательстве определения налогоплательщика и налогового периода⁶, в отношении же структуры налоговых ставок решение не является столь очевидным.

1 См.: McDaniel P., Surrey S. (ed.) *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparison Study*. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, the Netherlands, 1985.

2 См., напр.: *Tax Expenditures Statement 2008*. Commonwealth of Australia, 2009. P. 37.

3 См., напр.: Boadway R. *Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique* // *Canadian Tax Journal*. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 123.

4 Ibid.

5 См.: Swift Z. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 4.

6 См., напр.: *Tax Expenditures and Evaluations*. Canada Department of Finance, 2000. P. 46.

Действительно, отклонения в определении налогоплательщика и налогового периода можно было бы рассматривать как налоговые расходы, однако их количественная оценка, скорее всего, не будет иметь большой практической пользы. Например, плательщиком налога на доходы физических лиц может быть отдельное лицо или семья (что возможно, в частности, в США и во Франции¹). В России налог на доходы физических лиц взимается исходя из индивидуального дохода. Количественные оценки исключений из базовой структуры, связанные с такими изменениями в категории налогоплательщиков, трудно провести, и, кроме того, они будут мало полезны для оценки мер государственной политики.

Налоговый период, как правило, определяется для налога на доходы физических лиц как календарный год, а для налога на доходы корпораций – как учетный (налоговый) год. Часто эти периоды совпадают, но возможны случаи, когда для предприятия налоговый период начинается, например, с 1 апреля (как в Великобритании²). Здесь расчет потерь также не имеет практической пользы, скорее, необходим пересчет доходных поступлений от налога на доходы корпораций в соответствии с периодом, на который составляется бюджет.

Ситуация с налоговыми ставками выглядит сложнее. Налоговое законодательство может устанавливать шкалу ставок налогов, не уточняя, какие ставки являются льготными: пониженные ставки налогов могут устанавливаться не в статьях, посвященных налоговым льготам, а в статьях, посвященных налоговым ставкам, и тогда формальный критерий отделения льгот от базовой структуры налоговой системы не работает.

При этом ответ на вопрос, в какой ситуации пониженные ставки налогов представляют собой налоговые льготы, а в какой – оправданны с точки зрения качественных характеристик налоговой системы (нейтральности, справедливости и эффективности), является предметом оценочного суждения.

Например, в Канаде базовой ставкой налога на товары и услуги (*Goods and Services Tax*)³ является плоская ставка – 5%, а все исключения представляют собой статьи налоговых расходов⁴. Такая база не предполагает горизонтального или вертикального выравнивания. В то же время при

1 См.: Kesti J. (ed.) *European Tax Handbook 2007*. Amsterdam: IBFD, 2007. P. 243, 831.

2 Ibid. P. 795.

3 Канадский налог на товары и услуги, по сути, представляет собой налог на добавленную стоимость (см., напр.: *Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections*. Canada Department of Finance, 2004. P. 11).

4 См.: *Tax Expenditures and Evaluations*. Canada Department of Finance, 2009. P. 30.

рассмотрении налога на доходы физических лиц прогрессивная шкала ставок принимается как базовая структура¹. Это, в частности, означает, что вертикальное выравнивание при налогообложении доходов физических лиц признается канадской налоговой системой как ее неотъемлемая характеристика.

По налогу на доходы корпораций пониженная ставка налога для предприятий малого бизнеса признается в Канаде статьей налоговых расходов бюджета². Установление пониженной ставки налога на доходы для предприятий малого бизнеса, с одной стороны, является отступлением от единообразного налогообложения доходов, однако, с другой стороны, может рассматриваться как положение, повышающее нейтральность налоговой системы, в той мере, в какой пониженная ставка налога на доходы корректирует для таких предприятий относительно большие издержки, связанные с установленными государством правилами, несовершенством рынков или некоторых институтов³. В то же время льготы малым предприятиям, превышающие необходимый размер коррекции, также вызывают искажения.

Решение, относить ли то или иное положение налогового законодательства к базовой структуре налоговой системы или к налоговым расходам, принимается индивидуально для каждого отдельного случая и включает применение оценочных суждений. Выше отмечалось, что отсутствие общепринятой концептуальной модели базовой структуры налогов и связанная с этим необходимость применять оценочные суждения при включении тех или иных статей в перечень налоговых расходов являются одними из основных аргументов, выдвигаемых критиками концепции налоговых расходов бюджета.

Вместе с тем следует признать, что разработка универсального определения базовой структуры налогов не оправданна с практической точки зрения. Несмотря на то что существуют общепризнанные характеристики, которым должна соответствовать налоговая система (нейтральность, справедливость, эффективность), нет однозначного ответа на вопросы, какая из этих характеристик первична и как их сбалансировать⁴. В насто-

1 См.: Tax Expenditures: Notes to the Estimates/ Projections. Canada Department of Finance, 2004. P. 8.

2 См.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2009. P. 24.

3 См., напр.: Шкребела Е. (ред. Синельников-Мурылев С., Трунин И.) Налогообложение малого бизнеса в России: проблемы и перспективы решения. М.: ИЭПП, 2008. С. 137–138.

4 Выше отмечалось, что основные качественные характеристики налоговой системы могут вступать в противоречие между собой.

ящее время существует множество эффективных налоговых систем, ни одна из которых не может претендовать на признание наилучшей¹, таким образом, определение базовой структуры налогов на основе «идеальной» налоговой системы не представляется возможным.

При определении того, относится ли то или иное положение налогового законодательства к базовой (нормативной) структуре налоговой системы или формирует статью налоговых расходов, С. Сюррей и П. Макдениэл рекомендуют ответить на вопросы, является ли рассматриваемое положение:

- 1) необходимым для определения базы налога в соответствии с фундаментальной природой налога;
- 2) частью обычно применяемой структуры налоговых ставок;
- 3) необходимым для определения объекта налогообложения;
- 4) необходимым для того, чтобы убедиться, что налог исчисляется внутри временного периода, выбранного для налогообложения;
- 5) необходимым для применения налога в международных сделках;
- 6) необходимым для администрирования налога².

За каждым из шести поставленных вопросов стоит решение в области налоговой политики.

Организация экономического сотрудничества и развития также рекомендует относить структуру налоговых ставок, положения, облегчающие налоговое администрирование, и положения, относящиеся к международным обязательствам (наряду с установленным порядком бухгалтерского (налогового) учета и вычетом обязательных платежей (*compulsory payments*)), к базовой структуре налоговой системы³.

В связи с экономической спецификой (например, высокая инфляция, большая доля теневого сектора, большая доля занятости с низкими заработками) для определения базовой структуры налоговой системы в развивающихся странах могут быть предложены дополнительные критерии. В частности, базовая структура налогов должна:

- 1) представлять последовательный подход к налогообложению видов деятельности и групп налогоплательщиков, не давая преимуществ и не

1 См., напр.: Boadway R., Flatters F. Tax Expenditures and Alternatives for Evaluating Government Activities Conducted through the Tax System // Tax Expenditures and Government Policy. John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1988. P. 80.

2 См.: McDaniel P., Surrey S. (ed.) International Aspects of Tax Expenditures: A Comparison Study. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, the Netherlands, 1985.

3 См.: Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 10.

создавая препятствий каким-либо видам деятельности или группам налогоплательщиков;

2) включать определенные нормы налогового законодательства (такие, как исключения из налогообложения, вычеты, налоговые кредиты и другие льготы), направленные на корректировку налогооблагаемого дохода с целью:

- соответствия принципу платежеспособности (*ability-to-pay principle*);
- усиления экономической эффективности налогообложения и эффективности сбора налогов;
- упрощения или приближения к реальности практики налогового администрирования в соответствии с группой налогоплательщиков или осуществляемым видом деятельности;

3) обеспечивать положение, когда отчетность о налоговых расходах содержит достаточно информации для формулирования мер налоговой политики¹.

В зависимости от параметров базовой структуры налогов находится перечень налоговых расходов: если признать, например, обложение некоторых категорий товаров налогом на добавленную стоимость по пониженной ставке неотъемлемой частью налоговой системы, то исчезнет необходимость оценивать потенциальные потери бюджета от этой меры. Вместе с тем при определении базовой структуры налоговой системы основная задача состоит в том, какая конструкция даст список положений налогового законодательства, наиболее полезный для оценки налоговых расходов государства и государственных расходов по социальным программам.

Поскольку одной из основных задач представления отчетности по налоговым расходам является предоставление информации обществу², использование узкого определения базовой структуры налогов имеет смысл в терминах прозрачности. Даже если отступления от единообразия основаны на серьезных аргументах нейтральности и справедливости налогообложения, простоты администрирования и исполнения налогового законодательства, включение дополнительных статей в перечень налоговых расходов дает полезную информацию о затратах на достижение постав-

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

2 Подробнее о целях ведения учета и представления отчетности по налоговым расходам см. в главе 2.

ленных целей при помощи альтернативных инструментов¹. Возможно, поэтому некоторые страны, представляющие отчетность по налоговым расходам, не ограничиваются данными собственно по перечню налоговых расходов, но и включают в отчеты соответствующую информацию по другим статьям².

1.2.2. Определение и характерные признаки налоговых расходов

Следует отметить, что общепринятого определения понятия «налоговые расходы» не существует. Так, согласно одному из подходов то или иное положение налогового законодательства можно причислить к налоговым расходам, если для него соблюдаются два условия³:

- 1) в налоговом законодательстве существует общее правило, в отношении которого рассматриваемое положение является исключением;
- 2) возможно сформулировать расходную программу, которая достигала бы тех же целей, что и рассматриваемое положение налогового законодательства.

При этом страны, применяющие концепцию налоговых расходов бюджета, а также международные организации часто вкладывают в понятие налоговых расходов разные характерные признаки. Тем не менее на основе анализа используемых определений можно выделить общие признаки налоговых расходов, которые важны для понимания целей их учета и оценки.

Рассмотрим определения налоговых расходов, используемые в зарубежной практике.

В «Руководстве по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере», разработанном и опубликованном Международным валютным фондом в 2001 г., налоговые расходы определяются следующим образом⁴:

Налоговые расходы – это *льготы или освобождения относительно «стандартной» структуры налогов*, которые ведут к снижению величины собираемых государством доходов, и, поскольку цели государственной политики могли бы быть достигнуты альтернативным способом че-

1 См., напр.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 114.

2 Подробнее этот вопрос будет рассмотрен в главе 2.

3 См.: Fiekowsky S. The Relation of Tax Expenditures to the Distribution of the Fiscal Burden // Canadian Taxation. 1980. Vol. 2. No. 4.

4 См.: Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001. С. 85.

рез предоставление субсидий или производство иных прямых расходов, льготы рассматриваются как эквивалент бюджетных расходов.

Это одно из наиболее полных определений, раскрывающее как суть налоговых расходов, так и способ их оценки через расчет отклонений от базовой структуры налоговой системы. Также это определение указывает на то, что налоговые расходы являются альтернативой прямым государственным расходам (или субсидиям).

«Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере», датированное 2007 г., содержит другое, менее емкое определение налоговых расходов¹:

Налоговые расходы представляют собой *доходы, упущенные* в результате действия отдельных положений налогового законодательства.

Это определение близко к используемым в США и Канаде (см. ниже). Характеристика налоговых расходов через потенциальные (упущенные) доходы государства наиболее точно представляет их природу.

Следующее определение дано в документе Организации экономического сотрудничества и развития – «Оптимальные подходы государств – членов ОЭСР к обеспечению прозрачности государственного бюджета»²:

Налоговые расходы – это *расчетные вычеты из налоговых поступлений*, связанные с льготным налоговым режимом для некоторых видов функциональной деятельности.

Это определение прямо не указывает базу, относительно которой та или иная налоговая мера должна считаться льготной. Кроме того, здесь налоговые расходы представлены как вычеты из поступлений, то есть отрицательные налоги, в связи с чем остаются неясными основания их отражения в отчетах в качестве расходов.

Руководство ОЭСР по лучшей практике в области внебюджетных и налоговых расходов содержит определение, которое полнее отражает основные характерные признаки налоговых расходов³:

Налоговые расходы могут быть определены как *трансферт общественных ресурсов*, который достигается уменьшением налоговых обязательств относительно базовой структуры налоговой системы, а не прямым расходованием средств.

1 См.: Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2007. С. 102.

2 Оптимальные подходы государств – членов ОЭСР к обеспечению прозрачности государственного бюджета. Комитет по вопросам государственного управления. ОЭСР, 2000. С. 8.

3 См.: Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 10.

Следующее определение принято в Канаде¹:

Налоговые расходы представляют собой *упущенные налоговые доходы* в связи со специальными исключениями, вычетами, снижением налоговых ставок, налоговыми кредитами и отложенными платежами, уменьшающими суммы налогов, которые в противном случае подлежали бы уплате.

Такое определение не нуждается в искусственной базе для количественной оценки потерь доходов бюджета – такой базой автоматически становится действующее законодательство (то есть предполагается оценка упущенных доходов в связи с применением действующих положений налогового законодательства, представляющих собой специальные исключения, вычеты, снижение налоговых ставок, налоговые кредиты и отложенные налоговые обязательства).

Аналогичное по сути определение налоговых расходов можно найти и в практике США²:

Налоговые расходы – это *оценка упущенного дохода* вследствие льгот в структуре налогов.

Они относятся к специальным исключениям, освобождениям, вычетам, кредитам, отложенным платежам и налоговым ставкам, которые отличаются от «базовых». Эти исключения, как правило, направлены на достижение целей социальной политики путем предоставления выгод отдельным лицам или предприятиям или через стимулирование определенных видов деятельности. Они также могут быть направлены на увеличение справедливости налогообложения или сглаживание недостатков налоговой системы.

Наряду с указанным, полным определением, раскрывающим суть, формы и цели налоговых расходов, в практике США применяется и более формальное определение данного понятия³:

Налоговые расходы – это *потери дохода*, предписанные условиями федерального налогового законодательства, которые разрешают специальные исключения или вычеты из валового дохода или обеспечивают возможность применения специального кредита, налоговой ставки или отсрочки обязательства.

Эти два определения отражают два основных подхода к оценке нало-

1 См.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000.

2 Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 7. Accounting for Revenue and Other Financing Sources. FASAB, April 1996. Par. 192.

3 The U.S. Congressional Budget and Impoundment Act of 1974 (Public Law 93–344).

говых расходов, которые применяются в практике США: в первом случае за базовую структуру налоговой системы принимается теоретическая структура, основанная на концепции полного дохода¹ (*normal tax baseline*), во втором – структура, отражающая действующее налоговое законодательство (*reference tax law baseline*)².

Следующие определения применяются в других зарубежных странах³.

Австралия: Налоговые расходы – это *налоговые льготы*, предоставляющие преимущества определенному виду деятельности или группе налогоплательщиков^{4,5}.

Австрия: Налоговые расходы – это *упущенные государственные доходы* в связи с исключениями из обычных налоговых норм в пользу экономических агентов в части их частной деятельности, осуществляемой в интересах общества.

Бельгия: Налоговые расходы – это *положения законодательства*, которые снижают налоговые доходы, выражаются в отступлениях от базовой структуры налоговой системы, имеют цель способствовать определенному поведению в рамках экономической, социальной деятельности или деятельности в области культуры и могут быть заменены программами прямых расходов.

Германия: Налоговые расходы – это те налоговые льготы, которые являются *специальными отступлениями от центральной концепции налоговых норм*, что приводит к сокращению налоговых поступлений.

Голландия: Налоговые расходы – это *государственные расходы* в форме потери или отсрочки поступления налоговых доходов, которые имеют место в связи с положениями, не соответствующими базовой структуре налогового законодательства.

Испания: Налоговые расходы – это *отступления от нормальной структуры налогов*, представляющие собой налоговые льготы или налоговые субсидии.

1 О концепции полного (всеобъемлющего) дохода см. выше.

2 Подробнее о практике оценки и отражения в отчетах налоговых расходов в зарубежных странах см. в главе 2.

3 См.: Bixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.

4 См. также: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 1.

5 Существует подход, согласно которому не все налоговые льготы являются налоговыми расходами (см., напр., Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000). Подробнее о соотношении налоговых льгот и налоговых расходов будет сказано ниже.

Франция: Любая законодательная или административная мера может составлять статью налоговых расходов, если ее применение вызывает *потери доходов государства* и, следовательно, сокращение налогового бремени на налогоплательщиков в сравнении с тем, которое было бы при «нормальных условиях», представляющих собой основные принципы французского налогового законодательства.

Япония: Специальные налоговые меры (аналог налоговых расходов бюджета) – это положения, представляющие собой отступления от фундаментальных принципов налогообложения (справедливость, нейтральность и простота), преследующие какие-либо иные цели.

Таким образом, проведенный анализ используемых определений позволяет выделить следующие характерные признаки налоговых расходов. Налоговые расходы:

- 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.

Налоговые расходы представляют собой не просто упущенные доходы государства, а те доходы, от которых государство отказалось для достижения определенных целей социально-экономической политики. Другими словами, это финансовая помощь правительства, предоставляемая в рамках налоговой системы. Альтернативой такой форме помощи являются прямые расходы по государственным программам. Этот аргумент лежит в основе подхода, согласно которому предоставление той или иной налоговой льготы не относится к налоговым расходам, если не может быть заменено расходами бюджета на эквивалентных (сопоставимых) условиях¹. «Эквивалентные условия» при этом означают, что при замене налоговой льготы на прямые расходы не повышаются затраты на реализацию соответствующей меры и ее администрирование, а также не происходит существенной модификации в распределении благ от нее. Если налоговая льгота не может быть заменена на эквивалентных условиях прямыми расходами, то она не относится к налоговым расходам, а классифицируется как сокращение налоговых платежей.

Исходя из указанного подхода процесс выделения налоговых расходов

1 См., напр.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000. P. 52.

должен быть двухступенчатым: на первой стадии определяются налоговые льготы как отступления от базовой (нормативной) структуры налоговой системы, на второй – возможно ли предоставить такие льготы через программы прямых расходов¹.

Следует отметить, что, несмотря на то что предоставление налоговых льгот, признаваемых налоговыми расходами, с точки зрения последствий и затрат на реализацию эквивалентно программам прямых расходов, это не означает, что налоговые расходы должны быть заменены на прямые. При выборе между этими инструментами следует принимать во внимание, какое структурное подразделение правительства (налоговые органы или другое ведомство) будет администрировать программу. Возможно, что решение задачи через налоговую систему отвечает цели оптимальной организационной структуры правительства².

Следует также отметить, что существует подход, согласно которому сокращение налоговых доходов бюджета и отступление от базовой структуры налогов являются достаточными условиями для характеристики налоговых расходов и условие заменимости прямыми расходами не должно быть частью определения налоговых расходов. Такие выводы, в частности, были получены рабочей группой экспертов в 1987 г. в Голландии³. Данная группа, сравнив практику разных стран, вначале выделила 5 критериев отнесения положений налогового законодательства к категории налоговых расходов, впоследствии отказавшись от трех из них: преследование цели, не относящейся к фискальной политике; предоставление выгод ограниченной группе налогоплательщиков; возможность замены прямыми расходами.

Вместе с тем принцип эквивалентности прямым расходам важен с точки зрения бюджета, с точки зрения налоговой системы налоговыми расходами являются все положения, которые не соответствуют базовой структуре налогов⁴.

1 Ibid. P. 39.

2 См.: Weisbach D., Nussim J. The Integration of Tax and Spending Programs // The Yale Law Journal. 2004. Vol. 113: 955.

3 См., напр.: Brixli H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004. P. 134–135.

4 См.: Shaviro D. Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. New York University School of Law. September 2003. P. 45.

Глава 2. Зарубежный опыт формирования и представления информации о налоговых расходах

2.1. Проблемы, возникающие при выделении и оценке налоговых расходов

Учет налоговых расходов является важным инструментом в рамках бюджетной и налоговой политики¹. Тем не менее этот инструмент нельзя назвать универсальным и во всех случаях удобным в использовании в связи с проблемами, возникающими при выделении и оценке налоговых расходов.

Как было отмечено выше, в настоящее время отсутствует общепринятое определение налоговых расходов. Однако основное препятствие состоит не в том, что определение налоговых расходов единообразно не формализовано, а в том, что не существует четко определенных и общепризнанных критериев отнесения того или иного положения налогового законодательства к базовой структуре налоговой системы или к категории налоговых расходов. Отсюда проблема выделения налоговых расходов: какие именно положения налогового законодательства следует рассматривать как статьи налоговых расходов. Кроме того, существуют связанные с данной проблемой проблемы оценки налоговых расходов: какие методы следует использовать для количественной оценки налоговых расходов, какие предпосылки при этом вводить и как интерпретировать полученные оценки.

¹ Роль учета и формирования отчетности по налоговым расходам бюджета будет рассмотрена в разделе 2.2.

Действительно, перечень статей налоговых расходов бюджета зависит от того, как определена базовая структура налоговой системы. Таким образом, схожие характеристики налоговых систем (например, величина налогового бремени, наличие освобождения от налогообложения определенных видов доходов) не обязательно одинаково отражаются на перечне и структуре налоговых расходов.

Предположим, что две страны имеют одинаковую базовую ставку налога на доходы физических лиц, например, 20%. Однако в одной стране действует пониженная ставка налога на доходы (15%) для категорий налогоплательщиков с низкими доходами, а в другой – для той же категории налогоплательщиков предусмотрены различные освобождения, вычеты и налоговые кредиты. Таким образом, средняя налоговая нагрузка на население с низкими доходами в рассматриваемых странах оказывается одинаковой.

Вместе с тем, несмотря на то что обе рассматриваемые страны фактически оказывают поддержку населению с низкими доходами через налоговую систему, перечни налоговых расходов в этих двух странах могут существенно различаться. В той из стран, где действует пониженная ставка налога на доходы физических лиц, может вообще не быть налоговых расходов, относящихся к данному налогу, если прогрессивная шкала налоговых ставок признается в этой стране неотъемлемой частью налоговой системы. В другой стране перечень налоговых расходов по налогу на доходы физических лиц будет содержать различные освобождения, вычеты и налоговые кредиты, которые, в отличие от пониженных ставок налога¹, чаще относятся к числу налоговых льгот, в том числе и формально (то есть могут быть прямо именованы как льготы в налоговом законодательстве).

Более того, две страны, применяющие одни и те же освобождения, вычеты и налоговые кредиты по налогу на доходы физических лиц, могут иметь разные перечни налоговых расходов просто потому, что приняли разную классификацию налоговых мер. Например, одна из стран относит освобождение от налогообложения доходов в пределах установленного прожиточного минимума к базовой структуре налоговой системы, другая – к статьям налоговых расходов бюджета² или обе

1 Напомним, что структуру налоговых ставок, как правило, принято относить к базовой структуре налоговой системы (см., напр.: Surrey S., McDaniel P. *Tax Expenditures*. Harvard University Press, 1985. P. 3; Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 10).

2 В главе 1 было показано, что на практике разные страны и даже разные проводящие оценки налоговых расходов ведомства внутри одной страны могут по-разному класси-

страны рассматривают такое освобождение как налоговую льготу, но одна из стран не классифицирует ее как статью налоговых расходов, так как посчитала, что данная льгота не может быть заменена прямыми расходами бюджета на эквивалентных условиях¹.

Приведенные примеры показывают, что межстрановые сопоставления налоговых расходов имеют ограниченную практическую ценность, так как страны при выделении налоговых расходов исходят из различных базовых структур налогов, а провести корректировку не всегда возможно из-за недостатка информации (достаточно детализированное описание применяемой базовой структуры налогов не всегда публикуется даже теми странами, которые регулярно формируют и представляют отчетность по налоговым расходам бюджета).

Несмотря на то что большинство стран при определении базовой структуры налогов исходят из действующего налогового законодательства, при выделении налоговых расходов обычно принимается во внимание множество факторов, таких, как, например, теория налогообложения и история действующих норм налогового законодательства, а также используются оценочные суждения. Таким образом, провести корректировку только на основе налогового законодательства стран не представляется возможным. Для целей проведения международных сопоставлений данных о налоговых расходах большую пользу представляет информация о потерях доходов бюджета, соответствующих справочным статьям (положениям, формирующим базовую структуру налоговой системы или имеющим характеристики как налоговых расходов, так и базовой структуры налогов). Вместе с тем использование таких данных в международных сопоставлениях обычно оставляет много вопросов, которые решаются на усмотрение авторов исследования².

Кроме того, количественные оценки налоговых расходов могут оказаться несопоставимыми в связи с различными применяемыми при расчетах методами, что также ограничивает практическую ценность международных сопоставлений. Количественная оценка налоговых расходов предполагает введение предпосылок о воздействии каждой налоговой меры на поведение налогоплательщиков и общую экономическую ситу-

фицировать одну и ту же меру налоговой политики.

1 Как было показано в главе 1, некоторые страны рассматривают как налоговые расходы только те отступления от базовой структуры налогов, которые могут быть заменены прямыми расходами.

2 См., напр.: Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.

ацию, что в свою очередь может привести к изменению результатов от применения других налоговых мер¹.

Как правило, выделяют три метода количественной оценки налоговых расходов: по упущенным доходам, по восстановленным доходам, по эквивалентным расходам². Перечисленные методы в разной степени используются странами – членами Организации экономического сотрудничества и развития³.

1. *Метод упущенных доходов (revenue forgone)* оценивает налоговые расходы как сумму, на которую уменьшаются налоговые доходы бюджета в связи с наличием в налоговом законодательстве той или иной льготы, или, другими словами, как сумму, которую бюджет потерял от введения льготы.

Следует отметить, что метод упущенных доходов обычно рекомендуется для оценки налоговых расходов⁴, он считается наиболее надежным методом оценки уровня поддержки, оказываемой налогоплательщикам через налоговую систему⁵.

2. *Метод восстановленных доходов (revenue gain)* оценивает налоговые расходы как сумму, на которую налоговые доходы бюджета увеличатся в случае отмены той или иной налоговой льготы, то есть сколько дополнительно получил бы бюджет, если бы льготу отменили.

Поскольку метод восстановленных доходов предполагает проведение оценок в условиях отмены налоговой льготы (в отличие от метода упущенных доходов, предполагающего оценку в условиях действия уже введенной налоговой льготы), получение оценки налоговых расходов по методу восстановленных доходов в принципе предполагает учет поведенческих эффектов и эффектов второго порядка, связанных с отменой налоговой льготы⁶. Такие эффекты включают, в частности, изменение в поведении налогоплательщиков, реакцию правительства и взаимосвязи между налогами.

1 Подробнее об этом см. ниже.

2 См., напр.: Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004; Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006.

3 См., напр.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.

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

5 См.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 17.

6 См.: Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993.

Однако на практике такие эффекты могут оказаться неучтенными в связи с тем, что проведение оценки методом восстановленных доходов требует¹:

- данных об изменениях в поведении налогоплательщиков в ответ на изменение налоговой политики (в большинстве случаев такие данные недоступны, и для проведения оценок приходится делать предположения относительно поведения налогоплательщиков);

- данных о порядке отмены налоговых льгот, в частности, о дате отмены и применяемых переходных положениях (здесь возможны различные сценарии);

- при проведении агрегированных оценок требуются данные о том, каким образом изменится использование налогоплательщиками других налоговых льгот в случае отмены одной или нескольких из них (такие данные также, как правило, заменяются предположениями).

Введение различных предположений при оценке налоговых расходов приводит к снижению степени надежности (*reliability*) полученных оценок².

3. *Метод эквивалентных расходов (outlay equivalence)* оценивает налоговые расходы как сумму прямых расходов до налогообложения, требуемую, чтобы достичь того же эффекта после налогообложения в ситуации, когда налоговые расходы заменяются прямыми расходами по соответствующей программе, или, другими словами, сколько надо выплатить налогоплательщику, чтобы его доход после налогообложения в условиях замены льготы трансфертом из бюджета сровнялся с тем, который у него есть в условиях применения льготы.

Оценка методом эквивалентных расходов отличается от оценки методом упущенных доходов, только если заменяющий льготу трансферт облагается налогом³.

Оценки налоговых расходов бюджета трудно напрямую сопоставить с расходными программами, потому что налоговые расходы не включают сумму налога, которая была бы получена, если бы налогоплательщик получил доход в форме налогооблагаемого трансферта, а не в форме сокращения налоговых обязательств. Оценки расходных программ отражают сумму денежных средств, которая будет израсходована агентством на те

1 См.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 19–20.

2 Степень надежности полученных оценок может варьироваться в зависимости от качества и периодичности доступных данных, а также от степени, в какой оценки зависят от предположений. См.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 6.

3 См.: Kraan D.-J. Off-budget and Tax Expenditures. // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. P. 138.

или иные цели, без корректировки на сумму налога, которую уплатит бенефициар программы с соответствующего дохода. По этой причине налоговые расходы также оцениваются по методу эквивалентных расходов¹.

Некоторые исследователи отмечают, что использование разных методов количественной оценки налоговых расходов приводит к формированию разных перечней налоговых расходов, так как метод эквивалентных расходов применяется только к тем статьям, которые в принципе могут быть заменены на прямые расходы, администрируемые государственным агентством².

Кроме того, оценки налоговых расходов, полученные с использованием метода упущенных доходов, метода восстановленных доходов и метода эквивалентных расходов, могут существенно различаться³.

Еще одна проблема связана с межвременной природой некоторых статей налоговых расходов⁴. Так, определенные положения налогового законодательства предоставляют отсрочку уплаты налога до некоторого периода в будущем, позволяя увеличить вычет расходов в текущем периоде (например, ускоренная амортизация активов), учесть расходы до их фактического осуществления (через создание резервов в налоговом учете) или отложить включение дохода в налогооблагаемую базу (в том числе в части приростов капитальной стоимости активов до момента реализации соответствующего актива). Оценка потерь доходов бюджета от отсрочки налоговых обязательств связана с методологическими сложностями, так как, несмотря на то что налог не получен в текущем периоде, он может быть получен в некотором периоде в будущем. В частности, методы оценки такого рода налоговых расходов должны обеспечивать сопоставимость полученных оценок с оценками других статей налоговых расходов⁵.

Выделяют два подхода к учету статей налоговых расходов, предоставляющих отсрочку налоговых обязательств до некоторого периода в будущем: подход, соответствующий кассовому методу учета (*analog of cash*

1 См., напр.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. September 2003. Vol. 56. No. 3. P. 620.

2 См., напр.: Carasso A., Steuerle E. Tax Expenditures: Revenue Loss Versus Outlay Equivalents // Tax Notes. October 13, 2003. Vol. 7. P. 287.

3 См., напр.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 17.; Kraan D-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. P. 138.

4 См.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 109.

5 См., напр.: Tax Expenditures: Notes to the Estimates/ Projections. Canada Department of Finance, 2004. P. 19.

accounting, nominal cash-flow basis), и подход, соответствующий методу начисления (*form of accrual accounting, accruals basis*)¹.

Использование подхода, соответствующего кассовому методу учета, означает оценку налоговых расходов как потерь доходов от вычета рассматриваемой статьи расходов для целей налогообложения в том периоде, когда он имеет место, и трактовку увеличения налоговых обязательств в том периоде, когда это имеет место, как отрицательных налоговых расходов². Другими словами, в любом налоговом периоде чистые налоговые расходы будут равны совокупному вычету для целей налогообложения рассматриваемых статей расходов в этом периоде за минусом совокупных производных (индуцированных) налоговых платежей³.

Использование подхода, соответствующего методу начисления, предполагает, что налоговые расходы рассчитываются как приведенная стоимость потерь доходов в связи с вычетом для целей налогообложения рассматриваемых статей расходов в году, в котором производится этот вычет, при этом в будущем нет необходимости учитывать дополнительно возникшие налоговые обязательства⁴. Таким образом, оценки статей налоговых расходов, предполагающих отсрочку налоговых обязательств до некоторого периода в будущем, с использованием подхода, соответствующего методу начисления, называют также оценками приведенной стоимости (*present-value estimates*)⁵.

Основной недостаток подхода, соответствующего кассовому методу учета, состоит в том, что его применение приводит к нулевой оценке статей налоговых расходов, связанных с отсрочкой налоговых обязательств до некоторого периода в будущем, если активность использования положения налогового законодательства, формирующей такую статью налоговых расходов, остается стабильной от периода к периоду⁶.

1 См., напр.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 109.

2 Под отрицательными налоговыми расходами (*negative tax expenditures*) понимаются положения налогового законодательства, которые устанавливают излишне высокое налогообложение тех или иных операций или видов деятельности (см., напр.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 287).

3 См.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 109.

4 Ibid.

5 См., напр.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 292.

6 См.: Tax Expenditures: Notes to the Estimates/ Projections. Canada Department of Finance, 2004. P. 19.

Действительно, если предположить, что инвестиции в основные средства в экономике остаются стабильными на протяжении некоторого периода времени, при прочих равных условиях (сроки полезного использования, нормы амортизации и т.п.) суммы принимаемой на расходы ускоренной амортизации (положительные налоговые расходы) в каждом периоде нивелируются ростом налогооблагаемых доходов в связи с уменьшением остаточной стоимости имущества, подлежащего амортизации, приобретенного в предыдущие периоды (отрицательные налоговые расходы). Таким образом, оценка налоговых расходов, связанных с ускоренной амортизацией активов, полученная с использованием подхода, соответствующего кассовому методу учета, окажется положительной при условии роста инвестиций в амортизируемое имущество в одном периоде по сравнению с другим¹.

Вместе с тем, несмотря на то что подход, соответствующий кассовому методу учета, предполагает, что при стабильном использовании налоговой льготы потери доходов бюджета не возникают, они все-таки имеют место в связи с наличием фактора временной стоимости денег. Таким образом, использование подхода, соответствующего методу начисления, должно быть предпочтительным с экономической точки зрения.

В то же время можно предположить, что данные о налоговых расходах, сформированные в соответствии с кассовым методом учета, будут более полезны для принятия решений в рамках бюджетной политики, так как учет доходов и расходов бюджета, как правило, ведется на основе кассового метода². Этим может быть обусловлено использование некоторыми странами³ подхода, соответствующего кассовому методу, при учете налоговых расходов бюджета.

1 Ibid.

2 Некоторые страны используют для учета доходов и расходов бюджета метод начисления. Так, Австралия перешла на метод начисления начиная с бюджета 1999–2000 гг., в частности, для учета налоговых доходов используется так называемый метод налоговых обязательств (*Tax Liability Method – TLM*), согласно которому налоговые доходы признаются в момент их отражения налогоплательщиком (или налоговым органом) в качестве налоговых обязательств (См.: *Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 23–24*). Вместе с тем, как будет показано ниже (см. подраздел 2.3.1), для оценок налоговых расходов, предполагающих отсрочку налоговых обязательств до некоторого периода в будущем, Австралия использует подход, соответствующий кассовому методу учета.

3 В частности, подход, соответствующий кассовому методу учета, использует Канада (см.: *Tax Expenditures: Notes to the Estimates/ Projections. Canada Department of Finance, 2004. P. 19*). Подробнее о методах оценки налоговых расходов, используемых зарубежными странами, см. раздел 2.3.

Следующая проблема касается интерпретации полученных оценок статей налоговых расходов. Так, потери доходов от каждой статьи налоговых расходов оцениваются отдельно¹. Это означает, что изменение доходов бюджета в связи с одним конкретным положением налогового законодательства оценивается при предположении, что остальные положения, а также поведение налогоплательщиков остаются неизменными². В то же время многие налоговые льготы и освобождения вводятся именно с целью воздействия на поведение налогоплательщиков.

Как правило, налогоплательщики меняют поведение, если вводится статья налоговых расходов (льгота, освобождение и т.п.), например, повышают свой спрос на субсидируемые при помощи налоговой системы товары (услуги) или изменяют предложение труда. Изменение в поведении налогоплательщиков часто является ожидаемой реакцией на введение налоговой льготы³. При этом могут иметь место различные перекрестные эффекты. Так, в рамках налоговой системы, в которой действует прогрессивная шкала налогообложения доходов, при применении налогового освобождения налогоплательщики могут оказываться в более низких границах налоговой базы и соответственно уплачивать более низкие налоги не только благодаря освобождению, но также в связи с более низкой налоговой ставкой. И наоборот, если освобождение по налогу на доходы более не действует, налогоплательщики не только потеряют льготу, но и окажутся в более высоких границах налоговой базы. Это, в свою очередь, увеличит налоговые расходы по другим льготам и освобождениям, применяемым такими налогоплательщиками, так как для них увеличивается эффективная налоговая ставка. Кроме того, могут иметь место поведенческие эффекты, которые также имеют налоговые последствия: в связи с потерей льготы налогоплательщики меняют свое поведение и, например, стараются удовлетворить условиям получения других льгот. Будущее поведение налогоплательщиков – фактор, определяющий надежность прогнозов налоговых расходов бюджета, так как оно влияет

1 См., напр.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 288; Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2009. P. 10; Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs. HM Treasury. November 2008. P. 4.

2 См., напр.: Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006. P. 7.

3 См., напр.: Kraan D-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. P. 137.

на уровень использования налоговых льгот и освобождений в будущих периодах¹.

Могут иметь место также налоговые последствия второго порядка, в частности связанные с изменением уровня экономической активности². Например, налоговые стимулы инвестициям могут вызвать экономический рост и соответственно общее увеличение налоговых поступлений, а отказ от специального режима налогообложения или от пониженной ставки налога на доходы для предприятий малого бизнеса может вызвать не только эффект увеличения налоговых поступлений в связи с переходом действующих предприятий на общий режим налогообложения, но и эффект сокращения налоговых поступлений в связи в том, что часть предприятий прекратит свою деятельность, а новые предприятия не будут выходить на рынок.

Учитывая изложенное, простое суммирование оценок отдельных статей налоговых расходов может не дать аккуратную оценку изменения доходов бюджета, которое было бы в случае отмены всех налоговых льгот и освобождений. Неизвестно, будет ли сумма оценок отдельных статей налоговых расходов больше или меньше реального эффекта от одновременной отмены всех налоговых льгот и освобождений. Тем не менее сопоставление суммарных потерь от предоставления налоговых льгот, то есть величины налоговых расходов, по периодам отражает тенденцию влияния налоговых расходов на доходы бюджета. Принимая во внимание, что многие налоговые расходы действуют в течение достаточно длительного периода времени, погрешность от простого суммирования статей налоговых расходов, скорее всего, не сильно влияет на оценку суммарных потерь доходов бюджета от года к году³.

Перекрестные эффекты следует иметь в виду при интерпретации оценок налоговых расходов, но они не должны рассматриваться как препятствие к суммированию статей налоговых расходов⁴. В частности, можно заметить, что суммы прямых расходов бюджета также зависят от сумм, распределяемых по другим статьям прямых расходов, даже без учета поведенческого

1 См.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 22.

2 См.: Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 17; Tax Expenditures. 2003 Edition. Government of Quebec, March 2003. P. 23.

3 См.: Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006. P. 8.

4 См., напр.: Perry D. Comparison of direct spending and tax expenditures // Canadian Tax Journal. 1995. Vol. 43. No. 3.

эффекта¹. Например, сокращение пособий по безработице может увеличить обязательства бюджета, связанные с поддержкой групп населения с низкими доходами, независимо от изменений в поведении индивидуумов. Несмотря на это, расходы суммируются в обычном порядке.

Информация о налоговых расходах дает представление не только о влиянии налоговых преференций на доходы бюджета, но и о нарушении нейтральности налоговой системы, вызываемой предоставлением налоговых льгот и освобождений. Поскольку в рамках отчетности по налоговым расходам могут быть представлены данные о распределении налоговых расходов по группам налогоплательщиков, можно выявить, в частности, что одни отрасли экономики находятся в более выгодном положении, чем другие². Вместе с тем полезность такой информации во многом зависит от формы ее представления.

Так, распределение налоговых расходов по доходным группам налогоплательщиков естественно для налога на доходы физических лиц, а налоговые расходы по налогу на доходы корпораций, скорее, следовало бы подразделять по отраслям и/или размеру компаний (что предполагает не только определение суммы доходов)³. Кроме того, информация о нарушении нейтральности налоговой системы окажется более полезной, если данные о распределении налоговых расходов по группам налогоплательщиков будут сопровождаться оценками эффективных средних и предельных налоговых ставок по отраслям и типам инвестиций⁴.

Для увеличения полезности данных, содержащихся в отчетности по налоговым расходам, для принятия обоснованных экономических решений рекомендуется также объединять статьи налоговых расходов в группы для проведения их количественной оценки с учетом перекрестных эффектов⁵. При этом следует отметить, что группировка статей налоговых расходов может осуществляться по разным принципам в зависимости от

1 См.: Kraan D-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. P. 138.

2 См.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. September 2003. Vol. 56. No. 3. P. 617.

3 См.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 128.

4 См., напр.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. Vol. 56. No. 3. September 2003. P. 617.

5 См., напр.: Toder E., Wasow B., Ettlinger M. Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures. The Century Foundation Press, 2002; Altshuler R., Dietz R. Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms. Rutgers University Working Paper 2008-04. June 2008.

поставленной цели. Так, статьи налоговых расходов могут объединяться в группы с учетом того, какие статьи (налоговые льготы, освобождения, налоговые кредиты и т.п.) являются взаимодополняющими или взаимозаменяемыми, чтобы учесть изменение в поведении налогоплательщиков, направленное на отказ от использования других льгот и освобождений или, наоборот, на расширение использования других льгот, предоставляемых налоговым законодательством, в связи с отменой того или иного положения налогового законодательства¹. Группировка статей налоговых расходов для проведения их совокупной оценки также может осуществляться исходя из сценария возможной налоговой реформы (группы формируются по основным направлениям реформирования налогового законодательства)² или же в соответствии с формой предоставляемых налоговых преференций (вычеты, исключения из налогооблагаемой базы, специальные налоговые ставки и т.п.)³.

В рамках оценки и прогнозирования налоговых расходов решающим фактором для обеспечения качества оценок является надежная база данных, содержащая данные с достаточной степенью их детализации⁴. Лучшим первичным источником информации для такой базы данных являются налоговые декларации, заполняемые налогоплательщиками. Однако такой источник формирования базы данных накладывает определенные ограничения, связанные с соблюдением конфиденциальности информации. Кроме того, не все статьи налоговых расходов могут быть оценены с использованием данных из налоговых деклараций, поскольку применение некоторых льгот и освобождений может не требовать декларирования⁵.

Другие источники информации для базы данных включают данные национальных счетов, опросы населения и предприятий, статистику по производству и торговле⁶. Поскольку такие данные являются, по сути,

1 См.: Altshuler R., Dietz R. Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms. Rutgers University Working Paper 2008-04. June 2008. P. 38–40.

2 Ibid. P. 39.

3 См., напр.: Burman L., Geissler C., Toder E. How Big are Total Individual Tax Expenditures and Who Benefits From Them? Tax Policy Center Discussion Paper No. 31. December 2008.

4 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 22.

5 Например, это касается исключения из налогооблагаемой базы некоторых видов доходов предприятий, функционирующих в свободных экономических зонах (*enterprise zone*) в США. См.: Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008. P. 3.

6 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World

косвенными, оценки налоговых расходов, полученные на их основе, могут характеризоваться меньшей степенью надежности. Эти данные также могут использоваться для проверки (например, независимыми исследователями, которым не в полной мере доступны данные, сформированные на основе налоговых деклараций) оценок налоговых расходов, полученных в результате анализа налоговых деклараций.

Таким образом, можно указать на следующие основные проблемы, возникающие при выделении и оценке налоговых расходов, которые в совокупности ограничивают использование этого инструмента в бюджетной и налоговой политике:

- 1) отсутствие консенсуса в определении параметров, которые должны быть присущи базовой структуре налоговой системы при выделении из нее статей налоговых расходов;
- 2) отсутствие единообразного определения налоговых расходов;
- 3) использование различных методов количественной оценки налоговых расходов;
- 4) недостаток информации, необходимой для точной оценки налоговых расходов;
- 5) использование при количественной оценке налоговых расходов различных предпосылок, уменьшающих надежность полученных оценок;
- 6) ограниченность с точки зрения международных сопоставлений.

Описанное выше подтверждает, что выделение налоговых расходов – предмет оценочного суждения и оценки налоговых расходов следует использовать с осторожностью. Соответствующее указание, как правило, сопровождается формируемую зарубежными странами отчетность по налоговым расходам¹. Тем не менее, как будет показано в следующем разделе, учет налоговых расходов позволяет более эффективно реализовывать меры бюджетной и налоговой политики.

Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 22.

¹ См., напр.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 288; Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2009. P. 10; Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 9; Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs. HM Treasury. November 2008. P. 4.

2.2. Цели формирования и представления информации о налоговых расходах

Учет и формирование отчетности по налоговым расходам дают необходимый инструментарий для решения определенных задач в рамках бюджетной и налоговой политики. Одна из основных целей подготовки и представления отчетности по налоговым расходам бюджета состоит в том, чтобы подвергнуть расходные программы, осуществляемые через налоговую систему, столь же тщательному рассмотрению, что и прямые расходы¹.

Нормальное функционирование бюджетной системы обычно связывается со следующими аспектами²:

1) аспект, касающийся утверждения (законодательного одобрения) всех расходуемых средств;

2) макроэкономический аспект, предполагающий возможность определить влияние на экономику величины, а также отдельных составляющих доходов, расходов и дефицита (профицита) бюджета;

3) аллокационный/дистрибутивный аспект³, предполагающий обоснованный выбор между различными вариантами распределения бюджетных средств с учетом изменений доходов и расходов бюджета;

4) административный аспект, в рамках которого осуществляется контроль эффективности (затрат и результатов) оказания общественных услуг.

Наличие в налоговой системе льгот и освобождений (налоговых расходов) может не создавать существенных проблем для нормального функционирования бюджетной системы, если они интегрированы в бюджетный процесс и проходят те же бюджетные процедуры, что и прямые расходы. Если же налоговые расходы выпадают из сферы бюджетного контроля или контролируются менее жестко, чем прямые расходы, создаются проблемы с точки зрения макроэкономического, аллокационного/дистрибу-

1 См., напр.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // *National Tax Journal*. Vol. 56. No. 3. September 2003; Furman J. Increasing Transparency and Accountability for Tax Expenditures. Testimony Before the Senate Homeland Security and Government Affairs Subcommittee on Federal Financial Management, Government Information, and International Security. September 26, 2006.

2 См.: Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 2.

3 Этот аспект также называют аллокационной функцией в широком смысле (см., напр.: Kraan D-J. Off-budget and Tax Expenditures. // *OECD Journal on Budgeting*. Vol. 4. No. 1. 2004. P. 139). Тем не менее с точки зрения роли бюджета в перераспределении доходов важно подчеркнуть дистрибутивный аспект. О дистрибутивном аспекте см.: Musgrave R. *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill, 1959.

тивного и административного аспектов, и, кроме того, ставится под удар основная функция налоговой системы – по сбору доходов¹.

Налоговые расходы ведут к снижению доходов бюджета, а следовательно, их учет необходим для количественной оценки и прогнозирования государственных доходов, что является важнейшим этапом в бюджетном процессе.

Налоговые расходы сокращают налоговые доходы бюджета (налоговые доходы полученные), что влияет на величину дефицита (профицита) бюджета. В результате бюджетный дефицит увеличивается (или бюджетный профицит уменьшается) при постоянных прямых расходах. И наоборот, при сокращении налоговых расходов увеличиваются чистые налоговые доходы бюджета, в результате сокращается бюджетный дефицит (или увеличивается бюджетный профицит) при постоянных прямых расходах.

Без периодического пересмотра и одобрения в рамках бюджетного процесса налоговые расходы могут расти бесконтрольно. В свою очередь, неконтролируемое увеличение налоговых расходов может привести к финансовой нестабильности². При наличии дефицита бюджета растет государственный долг.

Следует принимать во внимание, что налоговые расходы, по сути, являются расходами бюджета, осуществляемыми через налоговую систему. Соответственно суммы налоговых расходов необходимо учитывать при определении расходных лимитов (на уровне как бюджета в целом, так и отдельных администрирующих расходные программы ведомств) при распределении бюджетных средств, а также при оценке влияния государства на экономику и социальную сферу.

Для того чтобы иметь полное представление о расходных лимитах, следует проанализировать несколько элементов: вмененные доходы от нормативной структуры налогов³; налоговые доходы полученные; прямые расходы и бюджетный дефицит. При этом данные о налоговых расходах следует интегрировать с данными о прямых расходах, чтобы контролиро-

1 См.: Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 14.

2 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 9.

3 Данные о вмененных доходах от нормативной структуры налогов позволяют оценить не только суммы, которые приходится на налоговые расходы бюджета, но и суммы доходов, которые бы бюджет собирал в отсутствие налоговых расходов. Рекомендации формировать и публиковать соответствующие данные содержатся в: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 23.

вать совокупный объем расходов и дефицита. Это, в свою очередь, означает, что налоговые расходы должны подвергаться столь же тщательной проверке, что и прямые расходы. Такой подход, в частности, требует¹: установления периодичности одобрения налоговых расходов с целью обеспечения финансовой дисциплины и соответствия законам и бюджетам; модификации или отмены статей налоговых расходов, которые признаны неэффективными или устаревшими; поиска резервов сокращения налоговых расходов для того, чтобы не допустить формирования дефицита бюджета или уменьшить его.

Сокращение налоговых расходов может быть предпринято не только с целями сокращения дефицита бюджета, увеличения налоговых расходов по другим статьям или прямых расходов по бюджетным программам, но и в рамках налоговой реформы с целью расширить налоговую базу и снизить ставки налогов, а также повысить нейтральность, справедливость и эффективность налоговой системы.

Если налоговые расходы не учитываются наряду с прямыми расходами, влияние государства на экономику и социальную сферу будет недооценено². Несмотря на то что через механизм налоговых расходов распределяются значительные ресурсы³, сложившийся порядок учета отражает налоговые расходы как сокращение доходов, но не как увеличение расходов бюджета⁴. В результате, хотя налоговые расходы увеличивают государственное влияние, принятый порядок их учета отражает их как уменьшение роли государства в экономике (*size of government*)⁵.

Налоговые расходы, как и государственные программы, предусматривающие прямое расходование бюджетных средств, служат для достижения целей социально-экономической политики. В условиях отсутствия информации о суммах налоговых расходов, связанных с той или иной налоговой льготой, невозможно сделать обоснованный выбор между прямыми расхо-

1 Ibid. P. 24.

2 См.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 5.

3 В частности, в 2003 г. доля налоговых расходов в совокупных расходах составляла в Австралии 14,5%, в США – 26%, в Канаде – 30,8%. См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 8.

4 Так, согласно «Руководству по статистике государственных финансов» налоговые расходы представляют собой суммы, вычитаемые из налога, который в противном случае подлежал бы уплате (см.: Руководство по статистике государственных финансов. МВФ, 2001. П. 5.23).

5 См.: Furman J. Increasing Transparency and Accountability for Tax Expenditures. Testimony Before the Senate Homeland Security and Government Affairs Subcommittee on Federal Financial Management, Government Information, and International Security. September 26, 2006. P. 4.

дами бюджета и косвенной поддержкой – через налоговую систему. При этом, если налоговые расходы подвергаются менее жесткому (по сравнению с прямыми расходами) контролю, создаются стимулы к осуществлению субсидий и трансфертов в форме налоговых расходов независимо от объективных причин, которые могут обусловить такой выбор¹.

Налоговые расходы, независимо от того, являются соответствующие налоговые льготы обязательными или дискреционными, фактически имеют больший приоритет, нежели прямые расходы, поскольку предоставление налоговых преференций не обуславливается наличием средств в бюджете для осуществления расходов².

Налоговые расходы, как и расходные программы, должны периодически подвергаться тщательному рассмотрению на предмет соответствия целям и задачам, для которых они предназначены³.

Величину налоговых расходов следует учитывать при распределении средств бюджета по направлениям расходования. Для этой цели налоговые расходы могут быть сгруппированы по функциональной классификации бюджета, и каждая группа может быть сопоставлена с соответствующей функциональной группой прямых расходов⁴. Это позволяет распределять по статьям расходов совокупные расходы.

Вместе с тем следует отметить, что выбор между прямыми и налоговыми расходами, а также сопоставление затрат и результатов в рамках различных вариантов использования бюджетных ресурсов затрудняются тем, что налоговые расходы администрируются налоговыми органами, а прямые расходы – иными ведомствами, в ведении которых в соответствии с их компетенцией находятся расходные программы (например, расходы на медицинскую помощь администрируются ведомством, отвечающим за здравоохранение, и т.п.)⁵. Перераспределение средств между прямыми и налоговыми расходами также может быть осложнено в связи с необ-

1 См., напр.: Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 14; Furman J. Increasing Transparency and Accountability for Tax Expenditures. Testimony Before the Senate Homeland Security and Government Affairs Subcommittee on Federal Financial Management, Government Information, and International Security. September 26, 2006. P. 1.

2 См., напр.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 10.

3 См.: Tax Expenditures: Compendium of Background Material on Individual Provisions. Congressional Research Service. Senate Report 107-80. December 2002.

4 См., напр.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 24.

5 См., напр.: Kraan D-J. Off-budget and Tax Expenditures. // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. P. 124.

ходимостью взаимодействия разных парламентских комитетов в рамках бюджетного процесса¹.

Формирование и представление информации о налоговых расходах бюджета демонстрирует ответственность государства за выбор и действия в области использования общественных средств. Выделяют несколько уровней ответственности в бюджетно-налоговой сфере (*fiscal accountability*)²:

- 1) общий контроль, включая среднесрочное планирование расходов, финансовую дисциплину и контроль соответствия законам и бюджетам;
- 2) установление стратегических приоритетов в распределении ресурсов;
- 3) управление эффективностью и результативностью программ.

Интегрирование данных о налоговых расходах в бюджетный процесс позволит лучше скоординировать налоговые расходы и прямые расходы для решения задач на всех указанных уровнях³.

Публикация отчетности о налоговых расходах также является одним из средств обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (*fiscal transparency*). Налоговые расходы на практике могут не подвергаться столь же тщательной проверке, как прямые расходы, так как после введения они не требуют официального ежегодного утверждения законодательным органом и остаются в силе до тех пор, пока не будут внесены изменения в налоговое законодательство. Таким образом, увеличение налоговых расходов может привести к значительному снижению прозрачности⁴.

В этой связи «Руководство МВФ по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» содержит следующие рекомендации⁵.

1. В состав бюджетной документации необходимо включить отчет об основных налоговых расходах центрального правительства, что является главным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. В таком отчете должна содержаться информация о назначении каждой меры, связанной с налоговыми расходами, в рамках

1 См.: Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006. P. 9; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010. P. 27.

2 См.: Campos J., Pardan S. Budgetary Institutions and Expenditure Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance. World Bank Policy Research Working Paper No. 1646. September 1996.

3 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 23.

4 Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001. С. 31.

5 Там же. С. 4, 31.

государственной политики, о сроках ее действия и о тех категориях налогоплательщиков, которые получают выгоды от этой меры.

2. По возможности налоговые расходы следует определять количественно. В тех случаях, когда органы государственного управления, государственные финансовые учреждения и нефинансовые государственные предприятия освобождаются от налогов, которыми облагаются аналогичные операции, осуществляемые частным сектором, соответствующие налоговые расходы должны указываться и количественно определяться, насколько это возможно, в бюджетной документации.

3. В тех странах, где органы государственного управления субнациональных уровней играют значительную роль, они также должны представлять публичную отчетность о налоговых расходах.

Организация экономического сотрудничества и развития дает следующие рекомендации в части отражения информации о налоговых расходах бюджета: «Расчетная величина ключевых налоговых расходов должна раскрываться в виде дополнительных сведений к бюджету. В той степени, в какой это целесообразно, анализ налоговых расходов по конкретным функциональным направлениям необходимо включать в обсуждение общих расходов по этим направлениям с целью информационного обеспечения выбора вариантов бюджетной политики»¹.

Комитет по общественному сектору (*Public Sector Committee*) при Совете Международной федерации бухгалтеров (*International Federation of Accountants – IFAC*) отмечает, что при отсутствии доступа к информации по налоговым расходам в случае финансовых проблем правительство будет склонно скорее к увеличению налоговых доходов, чем к сокращению налоговых расходов².

Поскольку налоговые расходы возникают в связи с предоставлением льгот и освобождений тем или иным категориям налогоплательщиков, они являются частью не только бюджетной, но и налоговой системы. Таким образом, учет налоговых расходов необходим в том числе для оценки налоговой системы с точки зрения как ее функции по сбору доходов, так и требуемых характеристик – нейтральности, справедливости и эффективности (включая простоту администрирования и исполнения налогового законодательства). Информация о налоговых расходах также

1 Оптимальные подходы государств – членов ОЭСР к обеспечению прозрачности государственного бюджета. Комитет по вопросам государственного управления. ОЭСР, 2000. С. 8.

2 PSC IFAC Study 10. Definition and Recognition of Expenses/ Expenditures. IFAC, 1996. С. 31.

важна при разработке направлений совершенствования налоговой системы, оценке эффективности налоговых реформ.

В частности, предоставление детализированной информации о налоговых расходах бюджета позволяет более тщательно проанализировать налоговую систему в части ее влияния на аллокацию ресурсов, распределение налогового бремени в экономике и поведение налогоплательщиков, а также наиболее целесообразного подхода к администрированию налоговых льгот и освобождений¹.

Различные виды льгот (пониженные ставки, вычеты, исключения, отложенные платежи) как меры налоговой политики государства, как правило, устанавливаются на длительный период времени. В то же время результаты этих мер не всегда проявляются сразу (в частности, это относится к поведенческим эффектам и эффектам второго порядка, например, к изменению уровня экономической активности), что определяет необходимость прогнозных оценок налоговых расходов не только с точки зрения прогнозирования доходов бюджета в рамках среднесрочного бюджетного планирования.

В целом периодическая оценка размера, результативности и экономической эффективности налоговых расходов бюджета является необходимым требованием к эффективному правительству. Средства, которые теряет бюджет в связи с наличием налоговых расходов, могли бы быть использованы для других целей, в частности, для того чтобы снизить налоговые ставки. Этот выбор хорошо иллюстрирует Закон США 1986 г. о реформе налоговой системы (*Tax Reform Act*), который был принят через два десятилетия после начала представления информации о налоговых расходах бюджета. Так, максимальные предельные ставки налога на доходы для физических лиц были снижены с 50 до 28%, а для корпораций – с 46 до 34%. Такое значительное снижение налоговых ставок было полностью профинансировано за счет устранения или сокращения статей налоговых расходов².

Таким образом, формирование и представление информации о налоговых расходах необходимы для:

- 1) оценки доходов бюджета, в том числе на перспективу;
- 2) распределения расходных статей с учетом уровня совокупных расходов;
- 3) выбора способов решения задач социально-экономической политики;

1 См., напр.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 5.

2 См.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. September 2003. Vol. 56. No. 3. P. 618.

4) разработки направлений и оценки эффективности налоговых реформ, улучшения качественных характеристик налоговой системы;

5) повышения ответственности и прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

В силу роли информации о налоговых расходах в бюджетном процессе и для эффективного функционирования налоговой системы обязанность проводить количественную оценку налоговых расходов целесообразно возложить на Министерство финансов¹. По сравнению с ситуацией, когда данные о налоговых расходах формируют агентства, отвечающие за ту или иную программу (например, ведомство, отвечающее за социальные вопросы, в части налоговых льгот лицам с низким уровнем доходов и т.д.), расчеты, проводимые ведомством, отвечающим за бюджет, позволяют сократить затраты на реализацию этой функции, а также соблюсти единство методологии, поскольку оценка осуществляется в рамках единой модели. Вместе с тем в процессе информационного взаимодействия отдельные данные, не содержащиеся в налоговых декларациях, могут быть получены от соответствующих агентств².

1 См., напр.: Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 16.

2 См., напр.: Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010. P. 45.

2.3. Международный опыт оценки и представления отчетности по налоговым расходам

С тех пор как концепция налоговых расходов бюджета сформировалась в 1960-х гг. в Германии и США, она получила распространение в других странах¹. Многие страны находили, что отчетность по налоговым расходам бюджета (или, по крайней мере, общий перечень действующих налоговых льгот и освобождений) может быть полезным инструментом для анализа государственной бюджетной и налоговой политики.

В конце 1970-х гг. увеличившийся бюджетный дефицит заставил правительства некоторых стран использовать новые инструменты и процедуры для контроля государственных расходов². Именно в этот период многие развитые страны стали формировать отчеты по налоговым расходам бюджета (*табл. 2.1*).

Таблица 2.1

Первый отчет по налоговым расходам в некоторых странах

Страна	Год формирования первого отчета по налоговым расходам бюджета
Германия	1959
США	1967
Австрия	1978
Испания	1978
Великобритания	1979
Канада	1979
Швеция	1979
Австралия	1980
Франция	1980
Голландия	1987
Швейцария	1997

Источники: Tax Expenditures of the Swiss Confederation. Examination of the Reporting of the Federal Finance Administration. May 2005. P. 18; Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 23, 37.

Следует отметить, что формированию первого официального отчета по налоговым расходам бюджета часто предшествует подготовительная работа (в том числе по определению базовой структуры налогов для выделения

¹ История концепции налоговых расходов бюджета рассматривалась выше (см. раздел 1.2).

² См.: Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 23.

статей налоговых расходов) и проведение частичных оценок налоговых расходов (например, относящихся к отдельным секторам экономики). Так, во Франции Совет по налогообложению (*Council on Taxation*) делал оценки отдельных статей налоговых расходов с 1972 г. С 1974 г. стали обязательными годовые отчеты о государственном финансировании (*public funding*) промышленных предприятий, такие отчеты включали информацию о налоговых расходах, относящихся к поддержке бизнеса. В 1978 г. был опубликован отчет о налоговых преференциях в сфере жилья¹.

В некоторых странах (например, в Бельгии) исследования налоговых расходов, проводимые независимыми организациями, предшествуют официальным отчетам и оценкам².

Таким образом, к началу 1970-х гг. только Германия и США вели учет налоговых расходов и отчитывались по ним парламенту³. К середине 1980-х гг. Австралия, Австрия, Великобритания, Канада, Испания и Франция также регулярно определяли налоговые расходы и составляли соответствующие отчеты⁴, к середине 1990-х гг. это делали уже три четверти стран – членов ОЭСР⁵.

В Японии оценки «специальных налоговых мер» (то есть, по сути, налоговых расходов) в начале 1980-х гг. предоставлялись законодателям в процессе подготовки бюджета на очередной год, хотя это требование не было закреплено в законе⁶. В Южной Корее правительство начало представлять отчетность по налоговым расходам в Национальную ассамблею с 1999 г.⁷

В России информация по отдельным налоговым льготам и освобождениям доступна в рамках «Отчета о базе налогообложения по основным видам налогов» (форма 5-НБН) начиная с 1997 г.⁸

Концепция налоговых расходов бюджета постепенно начинает использоваться странами со средним уровнем дохода и развивающимися стра-

1 Ibid. P. 35.

2 Ibid. P. 42.

3 См.: Kraan D-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. P. 130.

4 См.: Tax Expenditures. A review of the Issues and Country Practices. A Report by the Committee of Fiscal Affairs. OECD. Paris, 1984.

5 См.: Tax Expenditures. Recent Experiences. OECD. Paris, 1996.

6 См.: Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 23.

7 См.: Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001. С. 32.

8 Подробнее о доступности информации о величине налоговых льгот и освобождений в России см. в главе 3.

нами. Так, в Турции было проведено исследование для определения потенциальной базовой структуры для налогов на доходы физических лиц, на доходы корпораций и НДС. Был также составлен перечень потенциальных статей налоговых расходов, который содержит 186 положений по налогу на доходы физических лиц, налогу на доходы корпораций, НДС и специальному налогу на потребление. Количественные оценки доступны для 15 статей налоговых расходов бюджета¹.

В Китае концепция налоговых расходов бюджета стала популярной после 1978 г., когда страна начала переход от плановой к социально ориентированной рыночной экономике. Правительство не определило базовую структуру налоговой системы, но приняло подход, согласно которому большинство стимулов в налоговой системе признается статьями налоговых расходов бюджета. Количественная оценка проводится для около 100 статей налоговых расходов, однако эта информация не является широко доступной².

В Польше проблема налоговых расходов стала актуальной в связи с серьезным ростом налоговых расходов в 1993–1998 гг. За указанный период рост налоговых расходов в среднем составлял 32% в год, тогда как прямых расходов – 19%³. К концу 1998 г. в Польше насчитывалось более 300 статей налоговых расходов, более 200 из которых относились к налогу на доходы физических лиц. Базовая структура налоговой системы в Польше не определена. Количественные оценки доступны для 18 статей налоговых расходов по налогу на доходы физических лиц за период 1993–1998 гг. Эти оценки получены Министерством финансов с использованием данных налоговых деклараций⁴.

Как можно видеть из приведенных примеров, некоторые страны, приступая к оценке статей налоговых расходов бюджета, не определяют базовую структуру налоговой системы. Необходимо отметить, что такой подход не может обеспечить, во-первых, составление полного (а не фрагментарного) перечня статей налоговых расходов и, во-вторых, системную его оценку и пересмотр. При этом частичные оценки статей налоговых расходов имеют ограниченную практическую ценность для решения задач в рамках бюджетной и налоговой политики.

1 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 8.

2 Ibid.

3 См.: Cavalcanti C., Li Z. Reforming Tax Expenditure Programs in Poland. World Bank Policy Research Working Paper No. 2465. October 2000. P. 3, 6.

4 Ibid. P. 13.

Ниже рассмотрен опыт отдельных стран по формированию и представлению отчетности о налоговых расходах бюджета. Для целей настоящей работы выбраны несколько стран с различными подходами к отражению в отчетности информации о налоговых расходах (Австралия, Великобритания, Германия, Канада и США). Практика каждой из выбранных стран характеризуется определенными особенностями (например, методология определения базовой структуры налоговой системы и налоговых расходов, классификация представленной в отчетности информации, оценки статей налоговых расходов в случаях, когда невозможно точно рассчитать потери доходов бюджета), которые целесообразно принимать во внимание при разработке рекомендаций для России.

2.3.1. Опыт Австралии

В Австралии первые данные о налоговых расходах – точнее, о некоторых формах поддержки промышленности, осуществляемых через налоговую систему, – были включены в бюджетную документацию за 1968/1969 финансовый год¹. Позднее эти данные сопровождались информацией о формах налоговой поддержки физических лиц, формируемой на непериодической основе².

Первый официальный перечень налоговых расходов был включен в состав бюджетной отчетности (*Budget Statements*) за 1980/1981 финансовый год. Первые отчеты о налоговых расходах бюджета содержали количественные оценки лишь для небольшого числа статей в связи с проблемами их определения и недостаточностью данных. Так, в бюджетной отчетности за 1981/1982 финансовый год были оценены потери дохода для 9 статей налоговых расходов, которые предоставляют преференции физическим лицам, и для 10 статей налоговых расходов, относящихся к поддержке промышленности³.

В 1982 г. Комитет по расходам палаты представителей (*Committee on Expenditure*) провел в парламенте слушания по проблеме налоговых расходов с целью интеграции соответствующей информации в бюджетный процесс⁴. Комитет затребовал у Министерства финансов (*Department of*

1 Финансовый год в Австралии начинается 1 июля.

2 См.: Preparation of the Tax Expenditures Statement. Australian National Audit Office. Performance Audit Report No. 32 2007-08. Commonwealth of Australia, 2008. P. 28.

3 См.: Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 37, 39.

4 См.: Preparation of the Tax Expenditures Statement. Australian National Audit Office.

Treasury) информацию о детальном перечне налоговых расходов и их группировке в соответствии с функциональной классификацией. Кроме того, комитет потребовал указывать оценку потерь доходов от каждой статьи налоговых расходов и описание конкретных целей правительства, для которых такая статья служит. Министерство финансов составило документ (позднее включенный в бюджетную отчетность за 1982/1983 финансовый год), содержащий перечень из 113 статей налоговых расходов по налогу на доходы и налогу с продаж (*sales tax*), сгруппированных по функциональной классификации, вместе с тем лишь небольшое число статей было оценено количественно. Комитет также получил перечень положений по акцизам и таможенным тарифам, которые предоставляют преференции и соответственно могут рассматриваться как статьи налоговых расходов бюджета¹.

В настоящее время в Австралии публикация информации о налоговых расходах бюджета является обязательной, соответствующее требование было введено Законом 1998 г. (*Charter of Budget Honesty Act 1998*)².

Отчет о налоговых расходах, опубликованный в 2008 г., содержит перечень из 324 статей налоговых расходов бюджета, 211 из которых имеют количественную оценку. Данные о налоговых расходах представлены по следующим налогам: налог на доходы (физических лиц и корпораций), включая налог на прирост капитальной стоимости активов (*capital gains tax*) и налог, уплачиваемый с пенсионного дохода; налог на дополнительные выплаты и льготы со стороны работодателя в интересах работника (*fringe benefits tax*); налог на товары и услуги (*Goods and Services Tax – GST*)³; акцизы на топливо (или энергию), автомобили класса люкс (*luxury car tax*), табак, алкогольные напитки, включая выравнивающий налог на вино (*wine equalisation tax*); налоги на природные ресурсы (*petroleum resource rent tax, crude oil excise*); таможенные пошлины⁴.

Базовая структура определяется в Австралии для каждого налога в соответствии с основным принципом, согласно которому базовая структура

Performance Audit Report No. 32 2007-08. Commonwealth of Australia, 2008. P. 33.

1 См.: Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 39.

2 См.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 1.

3 Данные о налоговых расходах по налогу на товары и услуги, который, по сути, представляет собой налог на добавленную стоимость, впервые представлены в Австралии в отчете, опубликованном в 2008 г. (см.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 1, 38).

4 Ibid. P. 5–6.

налога должна представлять стандартный подход к налогообложению, применяющийся к схожим налогоплательщикам и видам деятельности, то есть не должна включать положения, предоставляющие льготы какой-либо группе налогоплательщиков или виду деятельности. При этом базовая структура налоговой системы может включать структурные элементы налоговой системы (например, прогрессивную шкалу ставок налога на доходы физических лиц) в тех случаях, когда применение стандартного подхода в качестве базовой структуры вызывает затруднения¹.

В целях представления информации в отчете по налоговым расходам бюджета базовая структура налоговой системы разделена на два больших компонента:

1) базовая структура налога на доходы, основанная на концепции полного дохода Хейга–Саймонса, описывающая стандартный подход к налогообложению индивидуального дохода и дохода от бизнеса, пенсионных сбережений, дополнительных выплат и льгот со стороны работодателя в интересах работника, приростов капитальной стоимости активов;

2) базовая структура налогов на потребление, описывающая стандартный подход к налогообложению потребления, в том числе подакцизных товаров, добычи природных ресурсов, а также к таможенным пошлинам.

Налоговые расходы в Австралии определяются также в отношении соглашений об избежании двойного налогообложения с другими странами. С 2008 г. льготные ставки налогообложения, предусмотренные некоторыми положениями таких соглашений, включаются в число налоговых расходов бюджета, при этом базовой ставкой считается наибольшая из установленных соглашением для каждого вида дохода.

Отчет включает также данные об отрицательных налоговых расходах бюджета. Так, статьями отрицательных налоговых расходов признаются суммы налога на автомобили класса люкс (поскольку покупка прочих автомобилей не облагается налогом в Австралии), а также суммы таможенных пошлин на импортируемые товары свыше суммы взимаемого на таможне акциза, если речь идет о подакцизных товарах².

Для каждой статьи налоговых расходов бюджета Австралии предоставляется следующая информация: описание; дата начала применения и (если применимо) дата окончания применения; ссылки на соответствующие положения законодательства; количественная оценка выгод, получаемых лицами, которым предназначена та или иная статья налоговых расходов,

1 Ibid. P. 27.

2 Ibid. P. 43, 44.

включая степень надежности оценки. Налоговые расходы сгруппированы в соответствии с базовой структурой, из которой они являются исключением, с указанием на функциональную категорию, к которой статья относится¹.

Как правило, данные в отчете 2008 г. представлены за периоды с 2004–2005 по 2011–2012 гг.

Данные о налоговых расходах объединены также в сводные таблицы, в частности: совокупные потери доходов бюджета от налоговых расходов, имеющих количественную оценку, в том числе сгруппированные по базовой структуре налогов, тенденции в налоговых расходах, сгруппированных в соответствии с функциональной классификацией², а также сопоставление совокупных налоговых расходов и прямых расходов по функциональной классификации в 2007/2008 финансовом году³.

Статьи налоговых расходов бюджета, для которых не удалось получить точную количественную оценку, в совокупные налоговые расходы не включаются. Вместе с тем для таких статей указывается степень значимости (*order of magnitude range*) по возможному объему потерь доходов бюджета от соответствующей статьи (около 0, от 0 до 10 млн австралийских долл., от 10 до 100 млн австралийских долл., от 100 млн до 1 млрд австралийских долл., свыше 1 млрд австралийских долл.)⁴. При этом остаются статьи, для которых даже такая приблизительная оценка недоступна.

Для получения количественных оценок статей налоговых расходов используется метод упущенных доходов. В соответствии с рекомендациями Национального финансово-ревизионного управления Австралии (*National Audit Office*)⁵ для небольшого числа статей в отчете, опублико-

1 См. главу 6 в: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009.

2 В отчетах по налоговым расходам бюджета Австралия использует функциональную классификацию, основанную на стандартной международной классификации функций правительства, включенных в концепцию Статистики государственных финансов (см.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 56). Статистика государственных финансов – это специализированная система макроэкономической статистики, призванная обеспечить поддержку анализа фискальной системы страны, содержащая экономические и учетные принципы, используемые при составлении статистики, и основополагающие принципы ее представления в рамках аналитической основы (форм отчетов) (см.: Руководство по статистике государственных финансов. МВФ, 2001).

3 См. главу 2 в: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009.

4 Ibid. P. 56–57.

5 См.: Preparation of the Tax Expenditures Statement. Performance Audit Report No. 32 2007-08. Australian National Audit Office, 2008. P. 22.

ванном в 2008 г., представлены также прогнозные (для периодов с 2008–2009 по 2011–2012 гг.) оценки по методу восстановленных доходов¹.

Для оценки налоговых расходов, предполагающих отсрочку налоговых обязательств до некоторого периода в будущем, применяется подход, соответствующий кассовому методу учета, то есть налоговые расходы признаются в том периоде, в котором доход заработан, и отрицательные налоговые расходы – в периоде, когда такой доход будет обложен налогом².

В соответствии с рекомендациями Национального финансово-ревизионного управления³ в отчете по налоговым расходам, опубликованном в 2008 г., впервые даны оценки степени надежности представленных количественных данных о налоговых расходах бюджета. Из статей налоговых расходов, имеющих количественную оценку, 56% (по совокупной стоимости налоговых расходов бюджета) оценок рассматриваются как характеризующиеся средней или высокой надежностью⁴.

Оценки налоговых расходов различаются по степени надежности в зависимости от качества и детализации используемых для осуществления оценки данных, периодичности, с которой такие данные доступны, степени, в которой расчеты зависят от предположений, чувствительности результатов к этим предположениям и разумной возможности спрогнозировать поведение налогоплательщиков, в том числе в условиях модификации действующих или введения новых положений налогового законодательства. В зависимости от указанных факторов Национальное финансово-ревизионное управление Австралии выделяет 6 степеней надежности оценок налоговых расходов: от высокой (*high*) до очень низкой (*very low*)⁵.

Проведенный анализ показал, что в Австралии применяется подход к выделению налоговых расходов бюджета на основе действующего законодательства с определением базовой структуры по каждому из достаточно большого числа налогов на основе стандартного подхода к налогообложению схожих налогоплательщиков и видов деятельности. Несмотря на то что базовая структура налогов на доходы основана на концепции полного дохода Хейга–Саймонса, отступления от данной концепции,

1 См.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 20–21.

2 Ibid. P. 33.

3 См.: Preparation of the Tax Expenditures Statement. Performance Audit Report No. 32 2007-08. Australian National Audit Office, 2008. P. 23.

4 См.: Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 6.

5 См.: Preparation of the Tax Expenditures Statement. Performance Audit Report No. 32 2007-08. Australian National Audit Office, 2008. P. 69.

приближающие базовую структуру налога на доходы к действующей налоговой системе (в частности, отсутствие налогообложения вмененных доходов и налогообложение приростов капитальной стоимости активов по реализации как структурные элементы налоговой системы), позволяют сформировать статьи налоговых расходов, имеющие практическую ценность с точки зрения решения задач в рамках бюджетно-налоговой политики.

Следует отметить, что в австралийских отчетах по налоговым расходам бюджета не выделяются категории, позволяющие отдельно представлять информацию об оценке структурных элементов налоговой системы, а также статей, классификация которых как налоговых расходов может вызывать сомнения.

2.3.2. Опыт Великобритании

Первый перечень прямых налоговых льгот и освобождений («*direct tax allowances and reliefs*») был опубликован правительством Великобритании для 1979/1980 финансового года¹. При этом не ставились задачи выделить статьи, непосредственно определяемые как налоговые расходы бюджета, или связать налоговые льготы и освобождения с программами прямых расходов².

В документе, приложенном к бюджету на 1982/1983 финансовый год³, были представлены оценки потерь дохода для 108 налоговых льгот, 81 из которых относилась к налогам на доходы физических лиц, на прибыль корпораций и на прирост капитальной стоимости активов (*capital gains tax*). Остальные налоговые льготы касались налогов на нефть (*petroleum revenue tax, supplementary petroleum duty*), налога на капитальные трансферты (*capital transfer tax*), налога на развитие земель (*development land tax*) и гербового сбора. При этом оценка совокупных потерь доходов бюджета от налоговых льгот и освобождений не была представлена⁴.

В настоящее время в Великобритании налоговые льготы и освобождения разделяются на две категории. Те из них, которые имеют анало-

1 Финансовый год в Великобритании начинается 1 апреля.

2 См.: Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 30.

3 В настоящее время отчетность по налоговым расходам в Великобритании не является частью бюджетной документации.

4 См.: Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 30.

гичные последствия и являются альтернативой прямым государственным расходам, относятся к категории налоговых расходов (*tax expenditures*). Налоговые льготы и освобождения, которые либо являются неотъемлемой частью налоговой системы, либо служат для упрощения администрирования и реализации ее функций, называются структурными освобождениями (*structural reliefs*). Структурные освобождения включают, например, меры, позволяющие избежать двойного налогообложения, и стандартный вычет по налогу на доходы физических лиц¹.

Вместе с тем в отчетах по налоговым расходам признается, что «различия между структурными освобождениями и налоговыми расходами не всегда очевидны»². Поэтому в отчеты включается третья категория налоговых льгот и освобождений, состоящая из статей, которые сочетают в себе элементы из первых двух категорий. В эту категорию, например, включаются налоговые льготы престарелым и инвалидам, пониженные ставки налога для сбережений, а также для предприятий малого бизнеса.

Данные о налоговых расходах в Великобритании в 2008 г. представлены в трех таблицах, из которых только одна входит в отчет. Эта таблица содержит данные о налоговых льготах и освобождениях, потери доходов бюджета от которых превышают 50 млн фунтов стерлингов в годовом исчислении. Таблицы, содержащие данные о менее значительных статьях налоговых расходов и структурных освобождениях, а также о действующих налоговых льготах и освобождениях, количественная оценка для которых недоступна, опубликованы на сайте Королевской налоговой и таможенной службы (*HM Revenue and Customs*) в Интернете³.

В таблице, входящей в отчет, представлены данные за текущий финансовый год (2007/2008) и предварительные оценки для следующего финансового года (2008/2009)⁴. Указаны годовые данные, сформированные на основе метода начисления, если не сказано иное.

Таблица содержит данные по следующим налогам и сборам: налог на доходы физических лиц; налог на доходы корпораций; национальные взносы на страхование; налог на прирост капитальной стоимости активов; налог на доход от продажи нефти (*petroleum revenue tax*); налог на добавленную стоимость; налог на наследование; экологические налоги

1 См., напр.: Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs. HM Treasury. November 2008. P. 16.

2 Ibid. P. 4.

3 См. таблицы B1 и B2 на: http://www.hmrc.gov.uk/stats/tax_expenditures/menu.htm

4 См. таблицу 7 в: Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs. HM Treasury. November 2008. Аналогичные по структуре данные представлены в таблице A3.1 в: Financial Statement and Budget Report. HM Treasury, 2009.

и сборы (*landfill tax, climate change levy, hydrocarbon oils duty*); гербовый сбор по сделкам с недвижимостью (*stamp duty land tax*); сбор с авиапассажиров (*air passenger duty*) и акцизный сбор с транспортных средств (*vehicle excise duty*).

Данные сгруппированы в рамках трех категорий – налоговые расходы, структурные освобождения и статьи, сочетающие элементы налоговых расходов и структурных освобождений. Внутри указанных трех категорий статьи классифицируются по налогам, к которым относятся те или иные льготы, а внутри каждого налога – по видам льгот (например, освобождения, налоговые кредиты и т.п.).

В отчете отмечается, что представленные оценки налоговых льгот и освобождений приближительны, так как расчеты основаны на упрощающих реальную ситуацию предположениях (в том числе о неизменности остальных условий в рамках налоговой системы и поведенческих эффектов)¹.

Таким образом, в Великобритании используется подход к выделению и оценке налоговых расходов на основе действующего налогового законодательства, без применения в качестве базовой структуры налоговой системы теоретических определений (полного (всеобъемлющего) дохода Хейга–Саймонса, полного (всеобъемлющего) потребления и т.п.), что упрощает задачу учета налоговых расходов, не отвлекая усилий на преимущественно теоретические расчеты. В то же время деление налоговых льгот на налоговые расходы и структурные освобождения с выделением смешанной категории позволяет обозначить те положения в рамках налоговой системы, которые в той или иной степени формируют ее базовую структуру и в полной мере не являются альтернативой программам прямых расходов. При этом необходимость количественной оценки потерь доходов бюджета от таких положений обусловлена тем, что правительство имеет возможность выбора уровня, на котором они установлены, и, таким образом, соответствующая информация должна быть доступна обществу в целях обеспечения ответственности и прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

2.3.3. Опыт Германии

В Германии отчеты о налоговых расходах формировались регулярно с 1959 г. Начиная с 1967 г. Министерство финансов Германии в соответствии с требованием закона должно представлять законодателям двухго-

1 Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs. HM Treasury. November 2008. P. 4.

дичные отчеты о государственных субсидиях, включая как прямые субсидии, так и налоговые преференции.

Отчет, опубликованный в декабре 1967 г., содержал перечень из 122 статей налоговых расходов, классифицированных по целям социально-экономической политики, получателям выгод и налогам¹. Эти статьи налоговых расходов также были сгруппированы вместе с соответствующими статьями прямых расходов, чтобы показать совокупный объем финансирования для каждой сферы государственной политики.

Начиная с отчета 1977 г. Министерство финансов Германии приняло более узкое определение налоговых расходов и разделило все статьи налоговых расходов на два перечня. Налоговые субсидии, предоставляющие выгоды большинству налогоплательщиков, более не рассматривались как налоговые расходы, а представлялись отдельно в приложении к Отчету о субсидиях. Налоговыми расходами признавались специальные налоговые стимулы или освобождения (*special tax incentive or relief*), направленные на реализацию одной из следующих четырех целей: защитить определенные отрасли или сектора экономики или помочь им адаптироваться к новым условиям; обеспечить рост производства; уменьшить цены на определенные товары и услуги, предоставляемые домохозяйствам; стимулировать сбережения².

В отчете, опубликованном в ноябре 1981 г., описание каждой субсидии включало ссылку на нормативный акт, в соответствии с которым она установлена, дату введения, ожидаемую цель, предполагаемую дату прекращения действия (если применимо), а также комментарии относительно экономической эффективности³.

В настоящее время информация о налоговых расходах в Германии представляется в рамках Отчета о субсидиях (*Subsidy Report*), который включает данные как о прямых, так и о налоговых расходах (субсидиях) федерального правительства. Отчет о субсидиях представляется в федеральные законодательные органы. При этом большинство земель представляют аналогичные отчеты законодательным органам земель⁴.

Информация об упущенных доходах предоставляется за два предыдущих года, текущий и следующий годы. Так, в Отчете о субсидиях, опубли-

1 См., напр.: Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 25.

2 Ibid. P. 26.

3 Ibid. P. 25.

4 См.: Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001. С. 32.

кованном в 2003 г., данные представлены за 2001–2004 гг.¹ В данном отчете количественные оценки финансовой помощи (*financial aid*) и налоговых освобождений (*tax relief*) сгруппированы по следующим направлениям поддержки (целям социально-экономической политики): защита потребителей, продовольствие и сельское хозяйство; торговля и промышленность; транспорт; жилье; стимулирование сбережений и формирования активов; другие меры финансовой помощи и налоговые освобождения².

При этом категория «Торговля и промышленность» разделена на следующие подкатегории: добыча сырья; эффективное использование энергии и возобновляемые источники энергии; субсидии технологиям и инновациям; помощь специфическим секторам промышленности; региональные структурные меры; торговля и промышленность в целом. Категория «Другие меры финансовой помощи и налоговые освобождения» в основном включает налоговые освобождения, прямо предоставляющие выгоды частным домохозяйствам, но влияющие на экономическую активность в значимых секторах экономики.

Отчет о субсидиях 2003 г. включает данные о финансовой помощи и налоговых льготах на региональном и местном уровнях в качестве справочных статей³.

В Германии установлено требование периодически проверять эффективность и результативность предоставляемых субсидий. Для этих целей применяются различные процедуры в зависимости от целей и конфигурации рассматриваемых мер (в частности, проверка того, были ли выделенные средства использованы соответствующим агентством (например, ведомством, отвечающим за здравоохранение) по назначению, мониторинг достижения поставленных целей и др.)⁴.

Если планируются изменения в законодательстве, касающиеся предоставления, модификации или отмены субсидий, в том числе предоставляемых через налоговую систему, производятся дополнительные расчеты

1 См.: 19th Subsidies Report of the Federal Government (Summary). Development of Financial and Tax Relief Measures of the Federal Government from 2002 to 2004. Federal Ministry of Finance. October 2003.

2 Следует отметить, что выделенные направления поддержки практически не изменились по сравнению с группировкой субсидий в отчете, опубликованном в 1981 г. См. таблицу 5 в: Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 27.

3 См.: 19th Subsidies Report of the Federal Government (Summary). Development of Financial and Tax Relief Measures of the Federal Government from 2002 to 2004. Federal Ministry of Finance. October 2003. P. 6.

4 Ibid. P. 7.

и готовится подробный отчет в дополнение к регулярным двухгодичным Отчетам о субсидиях¹.

В формировании и проверке информации о налоговых расходах (налоговых субсидиях) активно участвуют независимые исследовательские организации. В частности, они проводят собственные расчеты величины налоговых расходов, а также анализ достигнутых результатов и экономической эффективности субсидий². Кроме того, независимые исследовательские организации участвуют в процессе мониторинга налоговых расходов.

Недавно в Германии была внедрена практика мониторинга 20 самых больших статей налоговых расходов (около 92% их суммарной оценки). Задачами являются: установление факторов, требующих использования каждой рассматриваемой статьи налоговых расходов (например, макроэкономические факторы или провалы рынка); определение того, является ли та или статья налоговых расходов эффективной мерой, а также являются ли налоговые расходы в каждом конкретном случае лучшим инструментом для достижения поставленной цели; обнаружение возможных побочных эффектов для налоговой системы в целом. В мониторинге одновременно участвуют несколько неправительственных исследовательских организаций, что позволяет получить непредвзятые результаты. Предполагается, что Министерство финансов будет комментировать результаты мониторинга и докладывать о них парламенту³.

Опыт Германии основан на равнозначном подходе к прямым и налоговым расходам (субсидиям). Такой подход позволяет без дополнительных сложностей решить задачу интеграции информации о налоговых расходах в бюджетный процесс и другие связанные с этим задачи в рамках бюджетной политики. Вместе с тем данный подход может затруднить решение соответствующих задач в области налоговой политики (в том числе сокращение налоговых льгот и освобождений, не являющихся альтернативой прямым расходам, повышение нейтральности, справедливости и эффективности налоговой системы).

2.3.4. Опыт Канады

Канада применяет на практике концепцию налоговых расходов бюджета с 1979 г. Для того чтобы иметь возможность более эффективно рас-

1 См.: Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001. С. 32.

2 Там же.

3 См.: Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010. P. 91.

пределять ресурсы, канадскому правительству в бюджетном планировании была необходима точная информация как о прямых расходах, так и о новых статьях налоговых расходов. В 1979 г. была запущена специальная программа по управлению мерами экономической политики и расходами (*Policy and Expenditure Management System*), которая позволила реорганизовать бюджетный процесс, разделив все статьи прямых расходов и новые статьи налоговых расходов на 10 так называемых «пакетов» («*envelopes*») по сферам действия. Сумма прямых и налоговых расходов в каждом «пакете» должна была оставаться в пределах расходования средств, установленных для каждого бюджетного года. Эта система была разработана, чтобы предоставлять данные, необходимые для сравнения и обоснованного выбора мер государственной помощи в условиях, когда требовалось сократить расходы бюджета¹.

В 1979 г. Министерство финансов Канады выпустило первый официальный бюджет налоговых расходов. В следующем таком отчете в 1980 г. были представлены данные по налоговым расходам с 1976 по 1980 г. Перечень налоговых расходов, представленный в отчетах, покрывал следующие федеральные налоги: налог на доходы физических лиц; налог на доходы корпораций; налог с продаж и акцизы. Количественные оценки были представлены примерно для половины из 206 статей налоговых расходов².

Начиная с 2000 г. канадская отчетность по налоговым расходам состоит из двух документов³. Первый документ – «Налоговые расходы и их оценка» (*Tax Expenditures and Evaluations*) публикуется ежегодно. В нем содержатся количественные оценки и прогноз величины налоговых расходов, а также аналитические разделы, посвященные специальным налоговым мерам. Второй – «Налоговые расходы: пояснения к оценкам и прогнозам» (*Tax Expenditures: Notes to the Estimates/ Projections*) содержит информацию о подходах, используемых для проведения оценок и прогнозов, включаемых в первый документ, а также описание каждой статьи на-

1 См.: *Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988*. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 28. Позднее действие системы распределения прямых и налоговых расходов по «пакетам» было приостановлено (см.: Swift Z. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 25).

2 См.: *Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988*. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983. P. 28–29.

3 См.: *Tax Expenditures and Evaluations*. Canada Department of Finance, 2009. P. 5.

логовых расходов и указание на цель, для которой предназначена та или иная статья налоговых расходов. Поскольку такие данные не подвержены значительным изменениям от года к году, второй документ публикуется реже; последний такой документ был опубликован в 2004 г.¹

В настоящее время канадские отчеты по налоговым расходам включают оценки и прогноз потерь доходов бюджета от всех положений, не являющихся одним из «наиболее фундаментальных элементов налоговой системы»². Такой подход предполагает учет и оценку не только тех мер, которые обоснованно могут быть отнесены к числу налоговых расходов, но и других мер, которые могут рассматриваться как часть базовой структуры налоговой системы. Последние отражаются в отчете отдельно под названием «Справочные статьи» (*Memorandum Items*).

Кроме мер, в отношении которых существуют сомнения, относить их к базовой структуре налоговой системы или к налоговым расходам, в «Справочные статьи» включаются положения, содержащие элементы и базовой структуры налога, и налоговых расходов, которые не могут быть разделены в связи с недостатком информации.

Данные отчетов по налоговым расходам, публикуемых Министерством финансов Канады, относятся только к федеральным налогам и соответственно к потерям доходов федерального бюджета. При этом провинции могут публиковать отчеты о налоговых расходах, относящихся к региональному уровню³.

В отчете, опубликованном Министерством финансов Канады в 2009 г., данные о налоговых расходах представлены по трем налогам (три отдельные таблицы): по налогу на доходы физических лиц; налогу на доходы корпораций и налогу на товары и услуги (*Goods and Services Tax – GST*). Данные представлены за 2004–2009 гг., при этом данные за 2007–2009 гг. являются прогнозными. В предыдущих отчетах по налоговым расходам, опубликованных Министерством финансов, прогнозные оценки давались для текущего и двух последующих годов. С отчета 2009 г. прогнозные данные будут ограничиваться годом публикации⁴.

Представленные в отчете оценки статей налоговых расходов получены на основе метода упущенных доходов и подхода, соответствующего

1 См.: Tax Expenditures: Notes to the Estimates/ Projections. Canada Department of Finance, 2004. P. 6; Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2009. P. 5.

2 См.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2009. P. 9.

3 См., напр.: Tax Expenditures. 2003 Edition. Government of Quebec, March 2003.

4 См.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2009. P. 14.

кассовому методу учета¹. Оценки приведенной стоимости представлены в качестве дополнительной информации только для одной статьи налоговых расходов: поддержка пенсионных сберегательных планов (*tax-assisted retirement savings plans*)². В Канаде оценки налоговых расходов с использованием двух подходов – соответствующего кассовому методу учета и соответствующего методу начисления – были впервые представлены в отчете, опубликованном в 2001 г.³

В отчете, опубликованном в 2009 г., статьи налоговых расходов внутри таблиц, посвященных отдельному налогу, сгруппированы по функциональной классификации (образование, здравоохранение, культура, занятость, бизнес и инвестиции, включая малый бизнес, поддержание дохода и пенсионное обеспечение и др.). При этом отмечено, что группировка сделана только для целей представления информации в отчете и не связана с делением на направления социально-экономической политики⁴.

Каждая таблица содержит справочные статьи, среди которых выделены следующие категории: избежание двойного налогообложения (интеграция налогообложения); признание затрат, понесенных в связи с заработыванием дохода; учет убытков; программы социального страхования и другие статьи.

Не для всех перечисленных в таблицах статей налоговых расходов даны точные количественные оценки. Для налоговых расходов, потери доходов бюджета от которых составляют в годовом исчислении менее 2,5 млн канадских долларов, вместо количественной оценки указывается буква «S» (small). Для положений, не вступивших в силу или утративших силу, ставится прочерк. Если данные для количественной оценки недоступны, указывается, что данные недоступны (n.a.).

При этом работа по получению количественных оценок статей налоговых расходов, для которых оценить потери доходов бюджета ранее не было возможности, продолжается. Так, в отчете, опубликованном в 2009 г., количественные оценки приведены для 8 статей, для которых ранее они не были доступны⁵.

Полученные оценки налоговых расходов также подвержены измене-

1 См.: Tax Expenditures: Notes to the Estimates/ Projections. Canada Department of Finance, 2004. P. 18–19.

2 См.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2009. P. 17.

3 См.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 109.

4 См.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2009. P. 14.

5 Ibid.

ниям в связи с пересмотром данных, на основе которых проводились расчеты, и с совершенствованием методологии.

Как показал проведенный анализ, применяемый в Канаде подход характеризуется максимально широким отражением в отчетах положений, представляющих собой отступления от базовой структуры налоговой системы. При этом некоторое разграничение налоговых расходов и прочих положений обеспечивается выделением в отчетности категории «Справочные статьи». Такой подход позволяет пользователю отчетности самостоятельно оценивать, какая статья является упущенным доходом государства, а какая – нет.

Вместе с тем в условиях широкого определения налоговых расходов часто оказывается затруднительным количественно оценить ту или иную статью (например, налогообложение подарков налогом на доход физических лиц). Кроме того, многие статьи налоговых расходов, определенные как исключения из базовой структуры налогов, состоящей из наиболее фундаментальных элементов, имеют скорее теоретическую, нежели практическую ценность. Так, в примере с налогообложением подарков между физическими лицами вряд ли целесообразны какие-либо изменения, в том числе направленные на увеличение доходов бюджета, хотя бы потому, что существуют ограничения, связанные с налоговым администрированием¹. Таким образом, включение данной статьи в отчет по налоговым расходам бюджета может ввести пользователя в заблуждение.

Следует также отметить, что практика отчетности по всем возможным исходя из теоретических соображений статьям налоговых расходов не будет соответствовать целям и задачам на начальном этапе применения концепции налоговых расходов бюджета.

2.3.5. Опыт США

Как неоднократно указывалось выше, США были одной из первых стран, начавших формировать и публиковать отчеты о налоговых расходах бюджета. Первый такой отчет был опубликован Министерством финансов США в 1967 г., однако он не был включен в официальную бюджетную документацию. Требование включать соответствующую информацию в бюджетную документацию и в определенные отчеты комитетов конгресса было закреплено в законе в 1974 г. Закон требует представлять

¹ Об ограничениях, накладываемых возможностями налогового администрирования, см. в главе 1.

данные о потерях доходов бюджета от каждой статьи налоговых расходов, но не требует, чтобы отчеты о налоговых расходах содержали анализ их экономической эффективности, а также информацию о распределении выгод, предоставляемых статьями налоговых расходов, по группам налогоплательщиков¹.

В США и исполнительная, и законодательная ветви власти ежегодно готовят перечень и делают оценку статей налоговых расходов. Министерство финансов составляет проект бюджета налоговых расходов для рассмотрения Административно-бюджетным управлением при Президенте (*Office of Management and Budget*). Отчет о налоговых расходах, подготовленный Министерством финансов, включается в состав документов, сопровождающих бюджет. Объединенный комитет по вопросам налогообложения (*Joint Committee on Taxation*) готовит перечень налоговых расходов для конгресса².

Исследования и оценка налоговых расходов бюджета осуществляют также другими органами. Так, раз в два года оценка налоговых расходов проводится Научно-исследовательской службой конгресса США (*Congressional Research Service*) для Комитета по бюджету сената³. Оценка включает описание соответствующих положений налогового законодательства, количественную оценку налоговых расходов бюджета, эффекты (включая распределение выгод по доходным группам, если доступно) и обоснование той или иной меры⁴. По поручению конгресса налоговые расходы анализируются также Центральным финансовым управлением США (*General Accounting Office*). Центральное финансовое управление публикует обзоры, содержащие анализ эффективности и результативности налоговых расходов, их влияние на фискальную систему и экономику в целом, а также рекомендации по совершенствованию налоговой системы и представления в отчетности информации о налоговых расходах⁵.

Отчетность, представляемая Министерством финансов. Первона-

1 См.: Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008. P. 2.

2 См.: Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006.

3 См.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. September 2003. Vol. 56. No. 3. P. 621.

4 См., напр.: Tax Expenditures: Compendium of Background Material on Individual Provisions. Congressional Research Service. Senate Report 107-80. December 2002.

5 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 18.

начально Министерство финансов США определяло налоговые расходы исходя из так называемой нормальной структуры налога (*normal tax baseline*), основанной на концепции полного дохода. Начиная с 1982 г. и по настоящее время Министерство финансов использует две базовые структуры налоговой системы: нормальную и отражающую действующее законодательство (*reference tax law baseline*)¹. Некоторые статьи налоговых расходов, которые являются таковыми исходя из нормальной структуры налогов, не попадают в перечень налоговых расходов, сформированный исходя из базовой структуры, отражающей действующее законодательство.

Методы, используемые Министерством финансов США для выделения и оценки налоговых расходов бюджета, время от времени менялись. Наиболее существенные изменения включают следующее.

Начиная с бюджетной документации на 1984 финансовый год в дополнение к оценкам статей налоговых расходов по методу упущенных доходов представлялись оценки по методу эквивалентных расходов (*outlay equivalence*)². Оценки по методу эквивалентных расходов присутствовали в отчетах до бюджета 2008 г. Отказ от предоставления таких данных связан с тем, что они часто совпадают с оценками налоговых расходов по методу упущенных доходов, и даже тогда, когда оценки в соответствии с этими двумя методами должны были бы отличаться³, критерии применения метода эквивалентных расходов часто являются предметом оценочного суждения и их трудно применять на сопоставимой основе во времени и по различным статьям налоговых расходов⁴.

Начиная с бюджетной документации на 1995 финансовый год в отчетах о налоговых расходах, формируемых Министерством финансов США, для оценок некоторых статей налоговых расходов применяется подход, соответствующий методу начисления: для статей, предполагающих отсрочку уплаты налога до какого-то периода в будущем или другие

1 См., напр.: Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008; Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006.

2 См.: Altshuler R., Dietz R. Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms. Rutgers University Working Paper 2008-04. June 2008. P. 2–3.

3 Напомним, что оценка методом эквивалентных расходов отличается от оценки методом упущенных доходов, только если заменяющий льготу трансферт облагается налогом (см. раздел 2.1).

4 См.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2008. US Government Printing Office. Washington, 2007. P. 286.

долгосрочные эффекты, используются оценки приведенной стоимости (*present-value estimates*)¹.

В рамках реформирования налогового законодательства США неоднократно высказывались предложения заменить налог на доходы налогом на потребление². Основное различие между налогом на доходы и налогом на потребление состоит в том, что последний исключает из налогооблагаемой базы нормальную отдачу от сбережений. В то же время, поскольку в настоящее время одни из самых больших статей налоговых расходов связаны с освобождением доходов от капитала (в частности, льготы по доходам в виде прироста капитальной стоимости активов, исключение из базы налога процентов по сбережениям в рамках программ страхования жизни, в также по государственным и муниципальным облигациям), можно говорить о том, что структура налоговой системы США занимает промежуточное положение между базовой структурой налога на доходы и базовой структурой налога на потребление³.

Начиная с бюджетной документации на 2004 финансовый год Министерство финансов США стало также представлять перечень налоговых расходов исходя из базы полного (всеобъемлющего) потребления (*comprehensive consumption*)⁴.

В настоящее время в отчетах, публикуемых Министерством финансов США, в рамках налога на доходы налоговые расходы по-прежнему представляются исходя из двух базовых структур налога – нормальной, основанной на концепции полного дохода, и отражающей действующее налоговое законодательство. Статьи налоговых расходов, выделенные из этих двух базовых структур, в значительной степени совпадают. При этом статьи налоговых расходов, являющиеся таковыми исходя из нормальной базовой структуры налога, но не попадающие в число налоговых расходов бюджета, когда за основу берется базовая структура, отражающая действующее налоговое законодательство, в отчетах сопровождаются соответствующей отметкой («*normal tax method*»)⁵. К числу таких статей налоговых расходов,

1 См.: Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008. P. 3.

2 См., напр.: Bradford D. Untangling the Income Tax. Harvard University Press, 1986; Hall R., Rabushka A. The Flat Tax. Hoover Institution Press, 1995.

3 См.: Toder E. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association. November 2005. P. 6.

4 См.: Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008. P. 3.

5 См.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year

в частности, относятся отсрочка уплаты налога на доход от иностранных контролируемых компаний¹, ускоренная амортизация оборудования, ступенчатая шкала ставок налога на доходы корпораций.

Следует отметить, что нормальная базовая структура налога на доходы, применяемая в практике США, отличается от концепции полного дохода. Так, налоговое законодательство США разрешает вычитать из базы налога на доходы физических лиц суммы имущественных налогов, начисленные налогоплательщику за объект недвижимости, в котором он проживает. Данное положение классифицировано в отчете как статья налоговых расходов, вместе с тем в рамках базовой структуры полного дохода Хейга–Саймонса такой вычет разрешен, однако при этом в налоговую базу должен быть включен вмененный арендный доход налогоплательщика. Поскольку действующее налоговое законодательство не предполагает обложения налогом вмененного арендного дохода, вычет сумм имущественных налогов, начисленных на соответствующие объекты недвижимости, рассматривается как статья налоговых расходов бюджета².

Налоговые расходы оцениваются для налога на доходы физических лиц и для налога на доходы корпораций. Оценки формируются по методу упущенных доходов, используется подход, соответствующий кассовому методу учета (за исключением дополнительных оценок приведенной стоимости для некоторых статей налоговых расходов бюджета)³.

Отчет по налоговым расходам в рамках бюджетной документации на 2009 финансовый год включает 4 основные таблицы. Первая таблица содержит оценки налоговых расходов по налогу на доходы (без разделения на налог на доходы физических лиц и налог на доходы корпораций), сгруппированные в соответствии с функциональной бюджетной классификацией⁴. Отдельным разделом приведены налоговые расходы, отражающие помощь правительствам штатов и местным правительствам

2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 288.

1 Под иностранными контролируемыми компаниями в общем случае понимаются компании, расположенные в иностранных юрисдикциях (в том числе в льготных налоговых юрисдикциях), с долей участия отечественных компаний. Подробнее об иностранных контролируемых компаниях и соответствующих режимах налогообложения в зарубежных странах см.: Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. (ред. Синельников-Мурылев С., Трунин И.) Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М.: ИЭПП, 2008. Т. 1.

2 См., напр.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 315–316.

3 Ibid. P. 287, 292.

4 См. таблицу 19-1 там же.

(например, исключение из налоговой базы процентов по муниципальным облигациям).

Во второй таблице оценки налоговых расходов, сгруппированные по функциональной классификации, разделены на налог на доходы физических лиц и налог на доходы корпораций¹, однако в документе отмечается, что такое разделение не отражает распределения выгод от специальных положений налогового законодательства, так как выгоды от налоговых преференций, предоставляемых корпорациям, в конечном итоге могут получать их акционеры, служащие или потребители товаров и услуг².

Третья таблица содержит ранжирование статей налоговых расходов по влиянию на доходы бюджета. Четвертая – оценки приведенной стоимости некоторых статей налоговых расходов, как правило, тех, которые имеют долгосрочные эффекты (в частности, отсрочки налоговых обязательств, ускоренная амортизация активов, вычеты по пенсионным программам)³.

В отчете по налоговым расходам на 2009 финансовый год оценки налоговых расходов даны для периода 2007–2013 гг., за исключением оценок приведенной стоимости, которые относятся к 2007 г.

Отчет также содержит описание налоговых расходов (льгот) по всем статьям функциональной классификации, в приложениях приведен сравнительный анализ статей налоговых расходов, указанных в основной части отчета, и налоговых расходов, которые могли бы быть выделены исходя из базовых структур полного (всеобъемлющего) дохода и полного (всеобъемлющего) потребления, а также оценка влияния налоговых расходов на достижение программных целей правительства⁴.

Отчетность, представляемая Объединенным комитетом по вопросам налогообложения. Объединенный комитет по вопросам налогообложения начал оценивать налоговые расходы в 1972 г. В отличие от отчетов Министерства финансов США, представление информации о налоговых расходах Объединенным комитетом по вопросам налогообложения основывается на практически постоянной методологии определения и оценки налоговых расходов, что позволяет аналитикам проводить межвременные сравнения⁵.

1 См. таблицу 19-2 там же.

2 См.: Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 288.

3 См. таблицы 19-3 и 19-4 там же.

4 См. Приложения А и В там же.

5 См.: Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008. P. 4.

Объединенный комитет по вопросам налогообложения вносит существенный вклад в формирование данных по налоговым расходам бюджета, обеспечивая информацию о распределении выгод от некоторых статей налоговых расходов по доходным группам налогоплательщиков¹.

Как и Министерство финансов, Объединенный комитет по вопросам налогообложения оценивает налоговые расходы по налогу на доходы физических лиц и по налогу на доходы корпораций. До 2008 г. комитет определял базовую структуру налога как «нормальный налог» (*normal tax*). Эта концепция соответствует той, которую использовал С. Сюррей при подготовке первых бюджетов налоговых расходов², она шире понятия «доход» по налоговому законодательству США³. Члены комитета опирались на собственные суждения для разделения положений налогового законодательства, соответствующих нормальному налогу на доходы, и специальные положения.

В 2008 г. Объединенный комитет по вопросам налогообложения изменил подход к принципам выделения статей налоговых расходов и их классификации⁴. Поскольку базовая структура «нормального налога» подвергается серьезной критике в связи с субъективностью понятия и соответственно практически невозможно в нейтральной манере определить черты этого «нормального налога» для того, чтобы сопоставить с ним положения действующего налогового законодательства, целью пересмотра подхода стало повышение нейтральности концепции налоговых расходов бюджета и ее полезности для принятия обоснованных решений в рамках социально-экономической политики.

В настоящее время Объединенный комитет по вопросам налогообложения разделяет налоговые расходы на две категории: налоговые субсидии (*tax subsidies*), или налоговые расходы в узком смысле, и вызываемые налогами структурные искажения (*tax-induced structural distortions*)⁵.

Налоговые субсидии определяются как положения налогового законодательства, намеренно отступающие от идентифицируемого общего

1 См.: Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. 2003. Vol. 56. No. 3. September. P. 620.

2 Подробнее о концепции, которую использовал С. Сюррей, см. в главе 1.

3 См.: Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008–2012. Joint Committee on Taxation. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 4.

4 См.: A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis. Joint Committee on Taxation. May 12, 2008.

5 См.: Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008–2012. Joint Committee on Taxation. US Government Printing Office. Washington, 2008.

правила в рамках действующего законодательства (а не гипотетического «нормального налога») и приводящие к меньшей сумме собранных налогов, нежели общее правило. Такой подход в целом соответствует базовой структуре, отражающей действующее налоговое законодательство (*reference tax law baseline*), применяемой при определении налоговых расходов Министерством финансов США.

Как отмечается в отчете, хотя подход, предполагающий выделение налоговых расходов (налоговых субсидий) из общих правил в рамках действующего налогового законодательства, а не из базовой структуры, определяемой как «нормальный налог», не может применяться автоматически, он менее субъективен, так как при анализе действующего законодательства можно опираться на историю налогового законодательства, а также на намерения законодателя при введении той или иной нормы.

Налоговые субсидии подразделяются Объединенным комитетом по вопросам налогообложения на три подкатегории¹:

1) налоговые трансферты (*tax transfers*), включающие, как правило, льготы налогоплательщикам, предоставляемые независимо от размера их налоговых обязательств (например, возмещаемый налоговый кредит² на детей до 17 лет для налогоплательщиков – физических лиц, возмещаемый налоговый кредит на научные исследования для налогоплательщиков-корпораций). Налоговые трансферты по своей природе наиболее близки к расходным программам;

2) социальные расходы (*social spending*), представляющие собой меры, направленные на субсидирование или стимулирование определенного поведения, не имеющего отношения к производству дохода от бизнеса или других инвестиций (например, вычет расходов на благотворительность), а также меры, относящиеся к предложению труда;

3) условные расходы на бизнес (*business synthetic spending*), представляющие собой положения, направленные на субсидирование или стимулирование поведения, непосредственно связанного с осуществлением бизнеса или доходом от инвестиций, кроме налоговых субсидий, связанных с предложением труда.

1 Ibid. P. 6.

2 Возмещаемый налоговый кредит предполагает возможность возникновения отрицательных налоговых обязательств в периоде, когда сумма налогового кредита, на которую может претендовать налогоплательщик, превышает его налоговые обязательства за данный период. При этом сумма превышения может быть возвращена налогоплательщику из бюджета (отнесена на прошлые периоды) или перенесена на будущее по аналогии с убытками.

Вторая категория – вызываемые налогами структурные искажения – включает структурные элементы действующего налогового законодательства, которые существенным образом воздействуют на экономические решения, вызывая значительные издержки экономической эффективности¹. Такие положения налогового законодательства не являются отступлениями от какого-либо четко идентифицируемого общего правила, более того, могут представлять собой общее правило или, по крайней мере, ключевые элементы налогового законодательства (например, отсрочка налогообложения доходов иностранных контролируемых компаний).

Отчет по налоговым расходам, опубликованный Объединенным комитетом по вопросам налогообложения в 2008 г., содержит данные для периода 2008–2012 гг. Оценки налоговых расходов, включая статьи отрицательных налоговых расходов, представлены в пяти основных таблицах. Для статей, вызывающих потери доходов бюджета менее 50 млн долл., точная количественная оценка не дается. Статьи налоговых расходов, которые по тем или иным причинам не удалось количественно оценить, в таблицы не включены, а перечислены отдельно.

Четыре таблицы содержат данные, соответственно, о налоговых трансфертах, социальных расходах, условных расходах на бизнес, а также о вызываемых налогами структурных искажениях, относящихся к налогу на доходы физических лиц и к налогу на доходы корпораций, сгруппированные в соответствии с функциональной классификацией федерального бюджета США². Кроме того, в отдельной таблице представлены оценки распределения выгод от некоторых статей налоговых расходов по налогу на доходы физических лиц по доходным группам налогоплательщиков³. В связи со сложностями получения надежных оценок распределения выгод от статей, которые не отражаются в налоговых декларациях в соответствии с действующим законодательством, таблица отражает распределение по доходным группам не всех статей налоговых расходов, касающихся физических лиц.

* * *

В основе опыта США (отчетность, формируемая Министерством финансов) лежит подход, предполагающий представление информации о налоговых расходах бюджета исходя из двух базовых структур налога на

1 См.: Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008–2012. Joint Committee on Taxation. US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 7.

2 См. таблицы 1–4 там же.

3 См. таблицу 6 там же.

доходы – так называемой нормальной, которая ближе к полному доходу Хейга–Саймонса, и отражающей действующее налоговое законодательство. Представление налоговых расходов исходя из нормальной базовой структуры налога близко к подходу, применяемому в Канаде.

Практика разделения налоговых расходов на налоговые субсидии и структурные элементы налоговой системы (вызываемые налогами структурные искажения) в отчетности, формируемой Объединенным комитетом по вопросам налогообложения, близка к опыту Великобритании, однако последняя более широко освещает в отчетах данные, относящиеся к структурным элементам (не ограничиваясь теми из них, которые приносят издержки с точки зрения экономической эффективности), и, кроме того, предполагает менее жесткую классификацию в связи с наличием категории смешанных статей.

Особенностью практики США является представление информации о налоговых расходах только по налогу на доходы (по налогу на доходы физических лиц и налогу на доходы корпораций) без учета налогов на потребление (в том числе налога с продаж) и прочих налогов. Вместе с тем статьи налоговых расходов по налогу на доходы сопоставляются с базовой структурой налога на потребление.

Несмотря на то что в США данные по налоговым расходам бюджета формируются и законодательной, и исполнительной ветвями власти и представляются в соответствии с функциональной бюджетной классификацией, тот факт, что такая информация не интегрирована в бюджетный процесс, создает трудности для выбора между статьями прямых и налоговых расходов бюджета.

Так, Министерство здравоохранения и социального обеспечения (*Department of Health and Human Services*) готовит бюджет нескольких программ поддержки бедных, но не отвечает за меры поддержки бедных, осуществляемые через налоговую систему. В конгрессе комитеты по бюджету (*Budget Committee*) и по ассигнованиям (*Appropriations Committee*) фиксируют лимит расходов для каждой функциональной категории, а комиссиям, отвечающим за налоги (Бюджетный комитет палаты представителей (*Ways and Means Committee*), Комитет по финансам сената (*Finance Committee*)), сообщается необходимый уровень доходов бюджета. Внутри этого значения комиссии, отвечающие за налоги, могут выбирать между изменением налоговых ставок и налоговыми расходами, а комиссии по ассигнованиям – между различными программами прямых расходов. При этом, как правило, замена статьи налоговых расходов прямыми рас-

ходами предполагает согласование со множеством комиссий. Кроме того, налоговые расходы часто конфликтуют с прямыми расходами, поскольку они не интегрированы в бюджетный процесс для одобрения¹.

2.3.6. Некоторые тенденции представления и использования информации о налоговых расходах бюджета

Как показал проведенный в данном разделе анализ, используемые отдельными странами подходы к формированию и представлению в отчетности информации о налоговых расходах бюджета могут существенно различаться. Вместе с тем можно говорить о тенденции к наиболее полному раскрытию в отчетах информации о налоговых расходах. В частности, в настоящее время в отчеты о налоговых расходах могут включаться все статьи, которые как-то отступают от единообразия, независимо от того, оценивается отступление с точки зрения оптимального налогообложения или нет². При этом риск избыточного включения статей в число налоговых расходов снижается выделением в отчетности категории «Справочные статьи» (или аналогичной категории), куда попадают положения налогового законодательства, которые могут рассматриваться как часть базовой структуры налогов.

В большинстве стран, формирующих и публикующих отчеты по налоговым расходам бюджета, такие отчеты выходят ежегодно. Исключением являются, в частности, Германия, где соответствующий отчет (Отчет о субсидиях, *Subsidy Report*) составляется раз в 2 года, и Италия, где отчеты по налоговым расходам составляются нерегулярно³.

При этом следует отметить, что представление отчетности по налоговым расходам бюджета часто обусловлено требованиями законодательства. Так, в настоящее время требование представлять отчеты о налоговых расходах бюджета законодательно закреплено во многих странах, в том числе в Австралии, Австрии, Бельгии, Бразилии, Италии, Франции, Германии, Греции, Португалии, Испании и США⁴.

1 См.: Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006. P. 1.

2 См.: Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1. P. 116.

3 См.: Cavalcanti C., Li Z. Reforming Tax Expenditure Programs in Poland. World Bank Policy Research Working Paper No. 2465. October 2000. P. 15.

4 См., напр.: Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001. С. 32; Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. P. 4.

Вместе с тем наличие строгих закрепленных на уровне закона требований к отчетности по налоговым расходам бюджета не всегда обеспечивает лучшую практику в этой сфере. Можно назвать страны, которые законодательно установили требования к отчетам о налоговых расходах, но соблюдают их формально (в частности, Франция¹ и США), и страны, где такие требования на уровне закона отсутствуют или не являются достаточно жесткими, но их практика может служить примером для других стран (в частности, Канада)².

Ниже приводится информация о доступности данных о базовой (нормативной) структуре налоговой системы, о количественных оценках налоговых расходов бюджета и о прогнозе их величины (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Доступность данных о базовой (нормативной) структуре налоговой системы, об оценках и прогнозах налоговых расходов в некоторых странах

Данные	Страны
Определение базовой (нормативной) структуры налогов	Австралия, Австрия, Бельгия, Бразилия, Великобритания, Германия, Нидерланды, Греция, Ирландия, Испания, Канада, Португалия, США, Финляндия, Франция, Швеция, Южная Корея
Оценки налоговых расходов бюджета	Австралия, Австрия, Бельгия, Великобритания, Германия, Нидерланды, Греция, Ирландия, Испания, Италия, Канада, Португалия, США, Финляндия, Франция, Швеция, Швейцария, Южная Корея
Прогноз налоговых расходов бюджета	Австралия, Австрия, Бельгия, Великобритания, Германия, Нидерланды, Греция, Ирландия, Испания, Канада, Португалия, США, Финляндия, Франция, Швеция, Южная Корея
Частичные оценки статей налоговых расходов ¹	Аргентина, Бангладеш, Болгария, Венгрия, Индия, Китай, Латвия, Польша, Турция, Япония

¹ Как правило, оцениваются финансово или политически значимые статьи налоговых расходов.

Источники: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006; Cavalcanti C., Li Z. Reforming Tax Expenditure Programs in Poland. World Bank Policy Research Working Paper No. 2465. October 2000; Tax Expenditures of the Swiss Confederation. Examination of the Reporting of the Federal Finance Administration. May 2005; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.

1 Так, во Франции 47% оцениваемых статей налоговых расходов рассматриваются как «приблизительные» (при этом только 24% оценок рассматриваются как «очень хорошие» и 29% – как «хорошие»). Вместе с тем установленные в законодательстве требования привели к тому, что Франция начала систематически пересматривать статьи налоговых расходов бюджета (см.: Minarik J. Tax Expenditures in OECD Countries. Meeting of Senior Budget Officials. Paris, June 2009. P. 10).

2 Ibid. P. 11.

Отметим, что практически все страны, применяющие концепцию налоговых расходов бюджета в полном объеме (утвердившие базовую (нормативную) структуру налогов, оценивающие все статьи налоговых расходов, для которых возможно провести количественную оценку), публикуют оценки и прогнозы налоговых расходов центрального правительства по основным налогам, в том числе в соответствии с функциональной классификацией¹. Некоторые страны (например, Австрия, Италия и Канада) также публикуют данные по налоговым расходам на региональном уровне².

В странах, практикующих частичные оценки статей налоговых расходов, полученные данные, как правило, используются государственными агентствами для внутренних целей и не являются широко доступными³.

Отчеты о налоговых расходах в разных странах интегрированы в бюджетный процесс в разной степени. Так, в Австралии, Бельгии, Финляндии, Франции, Греции, Португалии, Испании и Швеции отчет о налоговых расходах непосредственно связан с бюджетным процессом⁴. В некоторых других странах отчеты о налоговых расходах являются самостоятельными документами или включены в бюджетную документацию, но непосредственно с бюджетным процессом не связаны (*табл. 2.3*).

Таблица 2.3

**Связь отчетов о налоговых расходах с бюджетным процессом
в некоторых странах**

Страна	Отчет о налоговых расходах в бюджетном процессе
Австрия	Часть Отчета о субсидиях; приложение к бюджетной документации
Германия	Часть бюджета, называемая «Отчет о субсидиях»
Нидерланды	Нет прямой связи с бюджетом; приложение к бюджетному меморандуму; дополнительная информация для парламента
Италия	Не интегрирован в бюджетный процесс; отдельный документ; не является приложением к бюджетной документации

1 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 18.

2 См., напр.: Bixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Tax Expenditures. 2003 Edition. Government of Quebec, March 2003.

3 См.: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. P. 18.

4 См.: Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001. С. 32.

окончание Таблицы 2.3

Страна	Отчет о налоговых расходах в бюджетном процессе
Канада	Не интегрирован в бюджетный процесс; данные используются в консультациях, предшествующих обсуждению бюджета
США	Не интегрирован в бюджетный процесс; часть годовой бюджетной документации

Источник: Brixi H., Valencu C., Swift Z. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004.

Глава 3. Оценка объемов предоставления налоговых льгот и освобождений в российской практике

В данной главе рассмотрен российский опыт предоставления налоговых льгот и освобождений. В отличие от практики развитых зарубежных стран, которая стала предметом исследования в главе 2 данной работы, в России не применяется концепция налоговых расходов бюджета для целей налоговой и бюджетной политики. Это, в частности, означает, что в настоящее время в российской практике отсутствуют обоснованные подходы к определению базовой структуры налогов и соответственно налоговых льгот как отступлений от этой базовой структуры. Вместе с тем, как будет показано далее в данной главе, определенный опыт оценки и формирования информации о потерях доходов бюджета в связи с теми или иными параметрами налоговой системы (в том числе от предоставления налоговых льгот и освобождений) в России есть.

Прежде чем анализировать российскую налоговую систему в части предоставления налоговых льгот и освобождений, необходимо определить, что мы будем понимать под налоговыми льготами.

Налоговый кодекс РФ определяет налоговые льготы (льготы по налогам и сборам) как предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (п. 1 ст. 56 НК РФ). Исходя из данного определения, любое положение налогового законодательства, предоставляющее одним видам доходов или видам де-

тельности налогоплательщиков преимущества перед другими, следует характеризовать как налоговые льготы. Однако, как можно заключить из проведенного выше анализа зарубежной практики, это утверждение верно не всегда. Например, доходы в виде дивидендов часто облагаются налогом по более низкой ставке, чем другие виды доходов, но такое «преимущество», по сути, преимуществом не является, так как сокращает двойное налогообложение при его частичной интеграции.

Для применения в российской практике концепции налоговых расходов бюджета целесообразно определить налоговые льготы через исключения из базовой структуры налогов. Далее в данной главе под «базовой структурой налога» мы будем понимать положения действующего налогового законодательства, технически (общее определение объекта налогообложения) или качественно (повышение нейтральности, справедливости и эффективности налоговой системы, в том числе упрощение администрирования и исполнения налогового законодательства) формирующие структуру того или иного налога. При этом под «налоговыми льготами» будут пониматься отступления от базовой структуры налога.

3.1. Оценка состояния системы налоговых льгот и освобождений в России

В ходе налоговых реформ, проведенных в России в 1990–2000-х гг., были упорядочены налоговые льготы и освобождения: с целью повышения справедливости и нейтральности налоговой системы многие льготы и освобождения были отменены или ужесточены условия их применения, другие (например, нулевая ставка налога на добавленную стоимость при экспорте) вошли в общую конструкцию налогов. Однако формирование системы налоговых льгот и освобождений в нашей стране нельзя считать законченным.

Несмотря на то что Налоговый кодекс РФ (п. 1 ст. 56) запрещает льготы, носящие индивидуальный характер, некоторые положения действующего налогового законодательства, устанавливающие льготы и освобождения, имеют узкий, близкий к индивидуальному, смысл. В частности, это касается льгот по налогу на прибыль организаций в виде ускоренной амортизации, предоставляемых финансовому лизингу (п. 7 ст. 259 НК РФ), невключения в налоговую базу доходов государственной корпорации – банка развития (подп. 34 п. 1 ст. 251 НК РФ)¹, а также доходов

1 Льгота введена Федеральным законом от 17 мая 2007 г. № 83-ФЗ.

от размещения временно свободных средств некоммерческой организации, осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с Федеральным законом «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» (подп. 38 п. 1 ст. 251 НК РФ)¹.

В последние годы наметилась тенденция к расширению перечня налоговых льгот и освобождений по основным налогам. В 2007–2009 гг. Налоговый кодекс был дополнен возросшим числом новых положений, устанавливающих налоговые льготы. Эту тенденцию можно проиллюстрировать включением в ст. 217 НК РФ, определяющую доходы, не подлежащие обложению налогом на доходы физических лиц, новых положений: в 2006 г. перечень таких доходов был дополнен одним новым положением², в 2007 г. – тремя³, в 2008 г. – четырьмя⁴ и в 2009 г. – шестью⁵.

В то же время согласно Основным направлениям налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг.⁶ задача повышения эффективности и нейтральности налоговой системы, в том числе за счет пересмотра налоговых льгот и освобождений, с повестки дня не снимается.

Прежде чем перейти к рассмотрению льгот и освобождений по отдельным налогам, следует отметить, что нормы налогового законодательства, создающие более благоприятные условия для определенных категорий налогоплательщиков, не всегда выделяются в налоговом законодательстве как налоговые льготы. В частности, глава 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» не содержит статей, посвященных налоговым льготам, однако положения, по сути представляющие собой налоговые льготы, «скрыты» в других статьях указанной главы кодекса. Так, ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой ба-

1 Льгота введена Федеральным законом от 1 декабря 2008 г. № 225-ФЗ.

2 Пункт 34 ст. 217 НК РФ введен Федеральным законом от 5 декабря 2006 г. № 208-ФЗ.

3 Пункт 35 введен Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ, п. 36 – Федеральным законом от 29 ноября 2007 г. № 284-ФЗ и п. 37 – Федеральным законом от 4 декабря 2007 г. № 324-ФЗ.

4 Пункты 38 и 39 введены Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. № 55-ФЗ, п. 40 – Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ, п. 41 – Федеральным законом от 1 декабря 2008 г. № 225-ФЗ.

5 Пункт 42 введен Федеральным законом от 28 апреля 2009 г. № 67-ФЗ, пп. 43–46 – Федеральным законом от 3 июня 2009 г. № 117-ФЗ, п. 47 – Федеральным законом от 17 июля 2009 г. № 161-ФЗ, п. 48 – Федеральным законом от 27 сентября 2009 г. № 220-ФЗ.

6 См. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг. С. 2.

зы», содержит как положения, которые по общему правилу относятся к базовой структуре налога (например, имущество, полученное в залог, в виде взноса в уставный капитал), так и льготные положения (например, имущество, полученное российской организацией безвозмездно от организации, владеющей более чем 50% ее уставного капитала).

Приведенный ниже обзор налоговых льгот и освобождений по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу, налогу на добавленную стоимость учитывает данное обстоятельство; соответственно анализируются не только статьи Налогового кодекса, посвященные льготам, но и прочие положения российского налогового законодательства. Вместе с тем следует отметить, что приведенный ниже анализ не претендует на полноту указания всех положений российского налогового законодательства, предоставляющих льготы определенным категориям налогоплательщиков.

3.1.1. Льготы по налогу на прибыль организаций

Объектом обложения налогом на прибыль организаций является полученная налогоплательщиком прибыль, то есть в общем случае – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (ст. 247 НК РФ). Соответственно положения налогового законодательства, предоставляющие льготы по налогу на прибыль организаций, могут заключаться, в частности, в невключении в налоговую базу тех или иных доходов налогоплательщика, а также в вычете из налоговой базы расходов, которые не являются необходимыми для бизнеса (в частности, не направлены на получение дохода).

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, указаны в ст. 251 Налогового кодекса РФ. Исходя из определения, которое было принято для целей анализа в данной главе, представляется, что следующие положения п. 1 ст. 251 НК РФ представляют собой налоговые льготы.

Не учитываются при определении налоговой базы следующие виды доходов:

1) имущество, безвозмездно полученное российской организацией от организации, владеющей более чем 50% ее уставного (складочного) капитала (фонда), либо уставный (складочный) капитал (фонд) которой более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации, а

также от физического лица, владеющего более чем 50% уставного капитала получающей имущество организации¹ (подп. 11);

2) стоимость материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых согласно требованиям соответствующих нормативно-правовых актов² (подп. 18);

3) стоимость полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрхозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней (подп. 19);

4) основные средства, полученные организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованные на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации (подп. 23);

5) имущество, включая денежные средства, имущественные права, полученные религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения (подп. 27);

6) суммы, полученные операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания³ (подп. 28);

7) капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенные арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем⁴ (подп. 32);

1 В связи с тем что в рамках базовой структуры налога на прибыль организаций имущество, полученное в виде вклада в уставный капитал или в кредит, не учитывается при определении налоговой базы, наличие в налоговом законодательстве приведенного положения представляется излишним.

2 Конвенция о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении (ст. 5 и ч. 5 Приложения по проверке).

3 Расходы в виде отчислений в такой резерв принимаются для целей налогообложения согласно подп. 46 п. 1 ст. 164 НК РФ.

4 Указанное положение представляет собой льготу для случаев, когда арендодатель (ссудодатель) не возмещает арендатору (ссудополучателю) стоимость произведенных неотделимых улучшений.

8) доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов (подп. 33);

9) доходы банка развития – государственной корпорации (подп. 34);

10) доходы некоммерческой организации, осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с законодательством¹, которые получены от размещения временно свободных денежных средств² (подп. 38);

11) стоимость эфирного времени, печатной площади, безвозмездно полученных налогоплательщиками в соответствии с законодательством Российской Федерации о выборах и референдумах (подп. 40).

Приведенный перечень положений налогового законодательства устанавливает специальный порядок налогового учета для конкретных видов доходов (фактически это означает освобождение таких доходов от налогообложения), либо для налогоплательщиков по видам осуществляемой деятельности, либо по совокупности этих признаков. Как было сказано выше, предоставление одним видам доходов и видам деятельности преимуществ перед другими представляет собой налоговые льготы.

Следует отметить, что на оценку льготного характера того или иного положения налогового законодательства влияет содержание не только самого рассматриваемого положения, но и других положений налогового законодательства, касающихся смежных событий и операций. Например, положение, согласно которому не учитываются при определении налоговой базы доходы в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости (подп. 24 п. 1 ст. 251 НК РФ), не следует рассматривать как налоговую льготу, откладывающую налогообложение дохода в виде прироста стоимости ценных бумаг до момента их реализации, в условиях наличия в налоговом законодательстве симметричного положения о невключении в расходы сумм отрицательной разницы, полученных от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости (п. 46 ст. 270 НК РФ).

В приведенном выше перечне льгот по налогу на прибыль организа-

1 Федеральный закон от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства».

2 Данное положение представляет собой льготу, так как вводит освобождение от налогообложения доходов, полученных от размещения временно свободных денежных средств, не для всех некоммерческих организаций, а, по сути, только для одной некоммерческой организации – для Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства.

ций также присутствуют положения, которые могли бы не рассматриваться как налоговые льготы в условиях другого порядка отражения для целей налогообложения смежных событий и операций. Так, освобождение от налогообложения доходов в виде имущества, полученного от организации, уставный капитал которой более чем на 50% состоит из вклада передавшей имущество организации, не являлось бы налоговой льготой при наличии в налоговом законодательстве положений, позволяющих рассматривать группу связанных участием в капитале организаций как консолидированную группу налогоплательщиков налога на прибыль организаций. Причем это было бы верно только для случая, когда консолидированную группу налогоплательщиков могут формировать организации, доля участия которых в капитале друг друга превышает 50%, а не, например, 90%. Иначе рассматриваемое положение предоставляло бы льготу организациям, доля участия которых в капитале друг друга больше 50%, но меньше 90%.

Положение, освобождающее от налогообложения доходы в виде материалов, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых согласно требованиям соответствующих нормативно-правовых актов, можно было бы не рассматривать как налоговую льготу (исходя, например, из соображения, что полученные при демонтаже материалы являются частью ликвидируемого оборудования, принадлежащего организации), но п. 13 ст. 250 НК РФ предполагает включение в состав внереализационных доходов организации стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, за исключением случаев, предусмотренных подп. 18 п. 1 ст. 251 кодекса, то есть случаев, когда уничтожение объектов производится согласно требованиям соответствующих нормативно-правовых актов.

Рассматривая положения налогового законодательства, устанавливающие виды доходов, не учитываемые при определении налоговой базы, следует также остановиться на положениях, не включающих в налоговую базу поступления организациям от их собственников (учредителей). Необходимо отметить, что когда речь идет о вкладе в уставный (складочный) капитал организаций, налогообложение налогом соответствующих средств у их получателя следует рассматривать не как льготу, а как элемент базовой структуры налога, поскольку у организации, осуществляющей вклад, учитываются не расходы, а финансовые вложения. В то же время п. 1 ст. 251 Налогового кодекса содержит ряд положений, исклю-

чающих из налоговой базы доходы в виде поступлений от учредителей (собственников) организациям, по своей организационно-правовой форме не имеющим уставного (складочного) капитала. Так, не учитываются при определении налоговой базы следующие виды доходов:

1) имущественный взнос Российской Федерации в имущество государственной корпорации, государственной компании или фонда, созданных Российской Федерацией на основании федерального закона, формирование уставного капитала в которых не предусмотрено (подп. 3.2);

2) имущество, полученное государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней¹ (подп. 8).

Представляется, что указанные положения налогового законодательства следует рассматривать как льготы, поскольку фонды, учреждаемые Российской Федерацией, государственные корпорации, государственные и муниципальные учреждения являются некоммерческими организациями, вместе с тем прочие некоммерческие организации, получая имущество от доноров, включают соответствующие суммы в доходы, учитываемые при определении налоговой базы, если речь не идет о целевом финансировании и целевых поступлениях.

Статья 251 Налогового кодекса содержит также указание на то, что к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относятся имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования (подп. 14 п. 1), и целевые поступления, кроме целевых поступлений в виде подарочных товаров (п. 2). В отличие от других видов доходов, перечисленных в ст. 251 НК РФ, средства целевого финансирования и целевые поступления не включаются в налоговую базу при соблюдении определенных условий. Основными условиями являются целевой характер использования средств и ведение раздельного учета соответствующих доходов (расходов). При несоблюдении данных условий применяются положения п. 14 ст. 250 НК РФ, предполагающие включение соответствующих средств в состав внереализационных доходов налогоплательщика.

Следует отметить, что невключение целевого финансирования и целевых поступлений в налоговую базу вызвано тем, что с экономической точки зрения они вообще не являются доходами организации-получателя. Так, целевое финансирование выделяется с целью покрытия расходов ор-

¹ Согласно ст. 120 Гражданского кодекса РФ учреждения получают имущество на праве оперативного управления.

ганизации, связанных с выполнением действий, определенных донором (в том числе государством). При этом, чтобы соответствующие средства не подпали под обложение налогом на прибыль организаций, получатель обязан использовать их в соответствии с целевым назначением. По этой причине исключение данных видов поступлений из числа налогооблагаемых доходов следует рассматривать как базовую структуру налога.

Вместе с тем в п. 1 ст. 251 НК РФ присутствуют положения, которые, по сути, указывая на целевой характер соответствующих поступлений, выводят их из-под специальных требований подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ. Так, не включаются в налоговую базу следующие доходы:

1) основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с российским законодательством атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей (подп. 7);

2) имущество (имущественные права), полученное организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направленные на восстановление и содержание указанных запасов (подп. 20);

3) имущество, безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности (подп. 22);

4) доходы, налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр¹, полученные в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, включая доходы от размещения временно свободных денежных средств, эксплуатации олимпийских объектов и другие доходы, при условии направления полученных доходов на цели деятельности, предусмотренные для российских ор-

¹ В соответствии со ст. 3 Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

ганизаторов Олимпийских игр и Паралимпийских игр законодательством Российской Федерации, а также их уставными документами (подп. 3б).

Все содержащиеся в данном перечне положения говорят об освобождении от налогообложения тех или иных видов доходов организаций при условии направления средств на указанные виды деятельности, то есть в определенной степени относятся к целевому финансированию (целевым поступлениям). Вместе с тем, поскольку ни данные, ни другие положения налогового законодательства не содержат санкций при нецелевом использовании таких средств (за исключением доходов, указанных в п. 1 приведенного перечня, которые включаются в состав внереализационных доходов организации-получателя в случае их нецелевого использования на основании п. 12 ст. 250 НК РФ), их следует рассматривать как налоговые льготы.

Как было отмечено выше, льготы по налогу на прибыль организаций могут предоставляться со стороны как доходов, так и расходов. Последнее имеет место, когда принимаются для целей налогообложения расходы, не направленные на получение дохода (расходы, имеющие с получением дохода слабую, косвенную связь), а также когда для определенных видов расходов предусмотрен специальный порядок налогового учета, не обусловленный их природой.

Так, положение подп. 48.3 п. 1 ст. 264 НК РФ, согласно которому в состав прочих расходов включаются расходы налогоплательщиков, связанные с безвозмездным предоставлением эфирного времени, печатной площади в соответствии с законодательством Российской Федерации о выборах и референдумах, допускает вычет из налоговой базы расходов, не направленных на получение дохода, и, таким образом, предоставляет налоговую льготу.

Исходя из принципа, что учитываемые для целей налогообложения расходы должны быть направлены на получение дохода, главой 25 Налогового кодекса не допускается вычет расходов на социальные программы и благотворительность, в том числе в виде перечислений некоммерческим организациям. Исключение сделано для организаций, использующих труд инвалидов, если от общего числа работников организации инвалиды составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%, а также для общественных организаций инвалидов – они могут направлять средства на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, и вычитать соответствующие расходы из базы налога на прибыль

(подп. 38, 39 и 39.2 п. 1 ст. 264 НК РФ); для учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, – они могут направлять средства на деятельность общественных организаций инвалидов, и соответствующие расходы будут вычитаться из базы налога на прибыль (подп. 39 п. 1 ст. 264 НК РФ); для организаций, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций, – они могут учитывать для целей налогообложения перечисления на осуществление уставной деятельности таких религиозных организаций, осуществленные за счет доходов от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения (подп. 39.1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Последняя норма фактически означает для юридических лиц, учрежденных религиозными организациями, освобождение от налогообложения доходов от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения при условии их перечисления на уставную деятельность религиозных организаций – учредителей.

Положения льготного характера также можно выделить, в частности, в ст. 255 Налогового кодекса. Для целей налогообложения принимаются следующие расходы:

1) оплата проезда работников организации и лиц, находящихся у них на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно, оплата провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях в порядке, предусмотренном действующим законодательством и работодателями (п. 7);

2) стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия (п. 12.1);

3) оплата труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови (п. 20).

Указанные статьи расходов прямо не связаны с выполнением работниками их трудовых обязанностей и имеют социальный характер.

Механизм амортизации объектов основных средств и нематериальных активов обеспечивает учет для целей налогообложения расходов, связанных с использованием таких объектов в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг). Что касается ускоренной амортизации (через применение специальных повышающих коэффициентов к норме амортизации или включение в амортизационные группы с меньшим сроком полезного использования), не обусловленной условиями использования объектов (например, агрессивной средой или повышенной сменностью), то такие положения следовало бы в общем случае признать налоговыми льготами, если существует возможность определить, что начисленная согласно действующему порядку амортизация в определенный момент времени превышает экономическую амортизацию соответствующих объектов. В этом случае мы можем оценить, происходит ли списание расходов для целей налогообложения раньше, чем эти расходы фактически понесены организацией.

Вместе с тем положения налогового законодательства, предусматривающие применение повышающих коэффициентов к нормам амортизации, можно рассматривать как налоговые льготы, если возможность применения коэффициента обусловлена направлениями использования и/или способами получения активов¹. Таким образом, следующие положения ст. 259.3 Налогового кодекса можно расценивать как налоговые льготы:

1) применение повышающего коэффициента не выше 2 в отношении: собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков – сельскохозяйственных организаций промышленного типа (подп. 2 п. 1);

собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны (подп. 3 п. 1);

¹ По-видимому, можно привести примеры, когда направление использования или способ приобретения актива влияет на его экономическую амортизацию. В частности, можно предположить, что активы, сдаваемые в аренду на относительно короткие сроки разным организациям или физическим лицам, изнашиваются быстрее, чем активы, используемые одним владельцем. В то же время указанный аргумент вряд ли применим к активам, приобретенным по договорам финансового лизинга (способ оплаты стоимости актива не определяет его экономическую амортизацию), или к активам, используемым только для осуществления научно-технической деятельности (вероятно, аналогичное оборудование, используемое в серийном производстве, будет изнашиваться быстрее).

амортизируемых основных средств, имеющих высокую энергетическую эффективность (по перечню объектов, устанавливаемому правительством РФ) или высокий класс энергетической эффективности (подп. 4 п. 1);

2) применение повышающего коэффициента не выше 3 в отношении:

амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга) (подп. 1 п. 2);

амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности (подп. 2 п. 2).

Исходя из критерия нейтральности по отношению к направлению использования или способу приобретения активов, не является налоговой льготой возможность применять амортизационную премию (вычет в размере 10 или 30% соответствующих расходов в периоде начала эксплуатации основного средства, в том числе после его реконструкции, модернизации и технического перевооружения), поскольку эта норма может применяться ко всем видам основных средств¹. В то же время указанная норма не является нейтральной по отношению к видам активов, поскольку амортизационная премия 30% применяется к объектам с меньшим сроком полезного использования (третья–седьмая амортизационные группы), при прочих равных условиях стимулируется приобретение таких объектов, а объектов с более длительным сроком полезного использования (восьмая–десятая амортизационные группы) – дестимулируется. С этой точки зрения применений повышенной, 30%-й амортизационной премии является льготой для основных средств, входящих в третью–седьмую амортизационные группы.

Типичным примером ситуации, когда расходы учитываются при определении налоговой базы раньше, чем фактически осуществляются организацией, является возможность начисления резервов в налоговом учете (например, на предстоящие ремонты основных средств, на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и др.). Такой порядок также можно рассматривать как налоговую льготу.

Льготы по налогу на прибыль со стороны расходов также предусмотрены п. 2 ст. 262 Налогового кодекса. Речь идет о норме, согласно ко-

¹ Несмотря на то что амортизационная премия в 10% может применяться ко всем видам основных средств в указанных обстоятельствах, данная норма налогового законодательства все-таки может предоставлять льготу тем видам основных средств, для которых суммы амортизации, начисленные в соответствии с установленными налоговым законодательством правилами без учета амортизационной премии, равны суммам экономической амортизации или превышают их.

торой расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному правительством РФ, включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5. При действующей ставке налога на прибыль организаций в 20%, по сути, это означает субсидирование через налоговую систему в размере 10% соответствующих расходов.

Кроме того, льгота по расходам на научные исследования и опытно-конструкторские разработки по перечню правительства РФ, а также по расходам на НИОКР, осуществленным организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, созданных в соответствии с российским законодательством, предоставляется в части момента вычета расходов. Указанные расходы принимаются для целей налогообложения в периоде их осуществления, а не в течение года после завершения работ (абз. 4 и 5 п. 2 ст. 262 НК РФ).

Налоговые льготы по налогу на прибыль организаций также могут иметь форму пониженных ставок налога. В частности, п. 1 ст. 284 НК РФ предусмотрено, что ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов федерации, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков с 18 до 13,5%. Таким образом, существует возможность предоставления региональных льгот по налогу на прибыль организаций в виде пониженной ставки.

Налоговые льготы в виде пониженных ставок налога предусмотрены также для доходов в виде процентов по отдельным видам долговых обязательств, включая государственные и муниципальные ценные бумаги (п. 4 ст. 284). При этом пониженные ставки налога для доходов в виде дивидендов не являются льготой (выплата дивидендов не учитывается у выплачивающей организации в качестве расходов, принимаемых для целей налога на прибыль, и, таким образом, пониженная ставка налога для доходов в виде дивидендов сокращает двойное налогообложение), за исключением положения подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, предусматривающего ставку 0% для дивидендов, полученных российскими организациями при стратегическом участии¹. Указанное положение предоставляет льготу, так как имеет сти-

1 На день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50%-м вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации, и стоимость приобретения такого вклада (доли) превышает 500 млн руб.

мулирующий характер при сохранении пониженных, но ненулевых ставок налога (9% – для российских организаций и 15% – для иностранных) для иных дивидендов.

Специальные положения, касающиеся ставок налога на прибыль, предусмотрены для организаций – резидентов особых экономических зон. При условии ведения раздельного учета доходов (расходов) такие организации могут получать региональные льготы (ставка может быть снижена до 13,5%, абз. 5 п. 1 ст. 284 НК РФ), а организации – резиденты Особой экономической зоны в Калининградской области – пользоваться нулевой ставкой налога в течение шести календарных лет со дня включения в единый реестр резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, а с седьмого по двенадцатый календарный год включительно – применять ставку налога на прибыль, установленную п. 1 ст. 284 НК РФ, уменьшенную на 50% (ст. 288.1 НК РФ).

Специальный порядок налогообложения установлен также для Особой экономической зоны в Магаданской области ст. 5 Федерального закона от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ «Об особой экономической зоне в Магаданской области». До 31 декабря 2006 г. участники особой экономической зоны освобождались от уплаты налогов, в том числе налога на прибыль организаций, в части, поступающей в федеральный бюджет, за исключением отчислений в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования РФ. С 1 января 2007 г. льгота предоставляется только по налогу на прибыль организаций в части прибыли, инвестируемой в развитие производства и социальной сферы на территории Магаданской области. Освобождение от налогообложения таких доходов предоставляется участникам указанной особой экономической зоны до 31 декабря 2014 г.

Как можно видеть из предыдущего примера, льготы по налогу на прибыль организаций в настоящее время устанавливаются не только Налоговым кодексом РФ, но и другими законодательными актами. Несмотря на то что Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» утратил силу с 1 января 2002 г., некоторые его нормы, в частности, устанавливающие налоговые льготы, продолжают действовать после введения в действие главы 25 Налогового кодекса РФ, поскольку Федеральным законом от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ¹ для них установлен особый порядок утраты силы.

¹ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о

Так, норма п. 5 ст. 1 Закона РФ № 2116-1 предоставляла освобождение от налога на прибыль для сельскохозяйственных товаропроизводителей – рыбоводческих артелей (колхозов) и действовала до 1 января 2005 г.¹

Нормой п. 4 ст. 6 Закона РФ № 2116-1 предоставлялась льгота для малых предприятий в первые 4 года ведения деятельности. Освобождение от налога на прибыль предоставлялось на первые 2 года деятельности малым предприятиям, осуществляющим производство и переработку сельскохозяйственной продукции; производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения; строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения, включая ремонтно-строительные работы, если выручка от указанных видов деятельности превышала 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). Данное освобождение могло применяться до 2003 г. включительно.

В третий и четвертый годы деятельности для этих малых предприятий устанавливались льготные ставки налога на прибыль. В третий год ставка налога на прибыль составляла 25% от общеустановленной ставки данного налога, в четвертый – 50%, если выручка от перечисленных выше видов деятельности составляла более 90% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). Данная льгота могла применяться по 2005 г. включительно.

Пункт 6 ст. 6 Закона РФ № 2116-1 предоставлял налоговые льготы в части прибыли, полученной:

1) за выполненные строительно-монтажные работы и оказанные консультационные услуги в рамках целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, а также соглашениями, подписанными по поручению правительства РФ уполномоченными органами государственного управления (абз. 10);

налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

¹ О сроках действия норм Закона РФ № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» см. также ст. 2 Федерального закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ.

2) предприятиями, находящимися в регионах, пострадавших от радиоактивного загрязнения, от выполнения проектно-конструкторских, строительного-монтажных, автотранспортных и ремонтных работ, изготовления строительных конструкций и деталей с объемами работ по ликвидации последствий радиационных катастроф не менее 50% общего объема, а для предприятий и организаций, выполняющих указанные работы в объеме менее 50% общего объема, – в части прибыли, полученной в результате выполнения этих работ (абз. 14);

3) от вновь созданного производства (за исключением производств, созданных в рамках торговой, снабженческо-сбытовой и посреднической деятельности организаций) на период его окупаемости, но не свыше трех лет (абз. 27).

Льготы, перечисленные в пп. 1 и 2 перечня, сохраняют действие до завершения реализации начатых и реализуемых на 1 января 2002 г. программ по ликвидации последствий радиационных катастроф, а также указанных целевых социально-экономических программ, другими словами, могут действовать до сих пор. Льгота, указанная в п. 3 перечня, могла применяться до 2005 г.

Норма п. 9 ст. 6 Закона № 2116-1 предоставляла льготы по налогу на прибыль отдельным категориям налогоплательщиков, реализующих инвестиционные проекты в соответствии с договорами об осуществлении инвестиционной деятельности, установленные законодательными (представительными) органами субъектов федерации и представительными органами местного самоуправления по состоянию на 1 июля 2001 г. Эти льготы действовали до окончания срока, на который были предоставлены, но не позднее 1 января 2004 г.

В соответствии со ст. 2.1 Федерального закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ на период 2004–2012 гг. установлена льготная ставка налога на прибыль 0% для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на единый сельскохозяйственный налог, по деятельности, связанной с реализацией произведенной и переработанной ими собственной сельскохозяйственной продукции.

3.1.2. Льготы по налогу на доходы физических лиц

Объектом обложения налогом на доходы физических лиц является полученный налогоплательщиком доход (ст. 209 НК РФ). При этом при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право

на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды (п. 1 ст. 210 НК РФ). Таким образом, при прочих равных условиях можно говорить о льготе по налогу на доходы физических лиц, если положения налогового законодательства предусматривают освобождение от налогообложения тех или иных видов доходов физических лиц.

Статья 217 Налогового кодекса устанавливает достаточно широкий перечень доходов, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) налогом на доходы физических лиц. При этом не все положения данной статьи кодекса представляют собой налоговые льготы. Некоторые положения, как, например, п. 24, освобождающий от налогообложения доходы индивидуальных предпринимателей от осуществления ими видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход, а также в отношении которых применяются упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), обеспечивают избежание двойного налогообложения и поэтому не являются налоговыми льготами.

Говоря об избежании двойного налогообложения, следует отметить, что в российской практике нет полной интеграции налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц (дивиденды, выплачиваемые после уплаты налога на прибыль организаций, облагаются налогом на доходы у получателя по сниженным ставкам¹). Таким образом, если физическое лицо получает доход, выплата которого не уменьшает налоговую базу организации – источника выплаты, освобождение такого дохода от налогообложения на уровне физического лица не может рассматриваться как элемент базовой структуры налоговой системы в связи с устранением двойного налогообложения², поскольку, независимо от того, обложены ли соответствующие суммы налогом на прибыль на уровне организации, они являются доходом физического лица. В качестве примера можно привести материальную помощь, выплачиваемую организацией своему работнику: такие выплаты не уменьшают налогооблагаемую при-

1 К доходам в виде дивидендов, полученных российскими лицами (физическими лицами и организациями), как правило, применяется налоговая ставка 9% при общих ставках налога на доходы физических лиц в размере 13%, налога на прибыль организаций – 20% (см. ст. 224 и 284 НК РФ).

2 В то же время может идти речь об избыточном налогообложении на уровне организаций.

быль (п. 23 ст. 270 НК РФ) и включаются в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц¹.

Некоторые положения ст. 217 НК РФ представляют собой компенсационные выплаты (компенсирующие налогоплательщикам определенные расходы, а также потерянные в связи с определенными обстоятельствами доходы и/или позволяющие восстановить способность зарабатывать доход). Примерами таких компенсационных выплат служат выплаты, связанные с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья (абз. 2 п. 3), суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством (абз. 2 п. 8), и др. Такие компенсационные выплаты могут рассматриваться как элементы базовой структуры налога на доходы физических лиц.

В то же время освобождение от налогообложения компенсационных выплат, имеющих слабую, косвенную связь с восстановлением возможностей физического лица получать доходы, следует рассматривать как налоговые льготы. Так, освобождение от налогообложения вознаграждений донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь (п. 4 ст. 217 НК РФ) является примером такой льготы.

Кроме того, освобождение от налогообложения компенсационных выплат, получаемых на постоянной основе (а не в связи с каким-либо чрезвычайным событием), может создавать дополнительные возможности для уклонения от налогообложения. В качестве примера рассмотрим положение п. 3 ст. 217 НК РФ, согласно которому не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц (в пределах установленных норм) все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных, в частности, с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей. В состав компенсационных выплат, связанных с исполнением трудовых обязанностей, традиционно включаются компенсации работникам, занятым на тяжелых работах, на работах с вредными и/или опасными условиями труда. В условиях неопределенности предельного размера компенсаций таким работникам, отсутствия четких критериев отграничения данных компенсаций от по-

1 Исключение – материальная помощь, выплачиваемая по основаниям, указанным в абз. 3 и 7 п. 8 ст. 217 НК РФ, а также в пределах 4 тыс. руб. за налоговый период по основаниям, указанным в абз. 4 п. 28 ст. 217 НК РФ.

вышенной оплаты труда таких работников освобождение от налогообложения компенсационных выплат по указанным основаниям позволяет в ряде отраслей выплачивать значительную часть заработной платы в виде необлагаемых компенсаций¹. В связи с изложенным представляется, что положение п. 3 ст. 217 НК РФ в соответствующей части предоставляет налоговую льготу.

Положения ст. 217 НК РФ, к которым не применимы аргументы об избежании двойного налогообложения, в том числе в случае передачи доходов (кроме оплаты труда) между физическими лицами, например, выплаты алиментов (п. 5), и о компенсационных выплатах (с учетом приведенных оговорок), представляют собой налоговые льготы. Налоговые льготы установлены, в частности, положениями п. 7, согласно которому освобождаются от налогообложения премии за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства, средств массовой информации по установленному перечню; п. 14, в соответствии с которым освобождаются от налогообложения доходы членов крестьянских (фермерских) хозяйств от производства, переработки и реализации сельскохозяйственной продукции в течение 5 лет с года регистрации хозяйства; п. 25, освобождающего от налогообложения проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, и т.д.²

Статьей 214.2 Налогового кодекса предусмотрена налоговая льгота в части доходов в виде процентов по вкладам в банках в сумме, не превышающей сумму процентов, рассчитанную исходя из действовавшей в течение периода, за который начислены проценты, ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на 5 процентных пунктов, по вкладам в рублях и исходя из 9% годовых по вкладам в иностранной валюте³.

При рассмотрении льгот по налогу на доходы физических лиц необходимо остановиться на порядке налогообложения доходов, полученных в связи с договорами страхования, в том числе пенсионного. Пунктом 1 ст. 213 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц не учитываются, в частности, выплаты по договорам:

1 См.: Анисимова Л. и др. Реформа налогообложения доходов населения России: результаты 2000–2007 гг. М.: ИЭПП, 2008. С. 70–71.

2 В силу большого числа положений, предоставляющих льготы по налогу на доходы физических лиц, здесь приведены только примеры таких положений. Более полный перечень льгот (налоговых расходов) по данному налогу приведен ниже в *табл. 3.3*.

3 Дублирующая норма содержится в п. 27 ст. 217 НК РФ.

1) обязательного страхования, осуществляемого в порядке, установленном законодательством Российской Федерации (подп. 1);

2) добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью, возмещения медицинских расходов застрахованного лица, за исключением оплаты стоимости санаторно-курортных путевок (подп. 3);

3) добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации (подп. 4).

В случае договоров страхования, в том числе пенсионного, налогом на доходы физических лиц должны облагаться либо взносы, либо выплаты по таким договорам. Если налогом облагаются страховые выплаты, без специальной оговорки в налоговую базу также будет включен доход, полученный от инвестирования вложенных средств. Если же налогом облагаются страховые взносы, доход от инвестирования вложенных средств не будет формировать налоговую базу по налогу на доходы физических лиц при отсутствии специальных положений налогового законодательства.

В части налогообложения страховых взносов следует отметить, что страховые взносы, уплаченные физическими лицами по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, могут вычитаться из налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ через механизм социального налогового вычета¹.

Если страховые взносы за физическое лицо уплачивает работодатель (организация или индивидуальный предприниматель), соответствующие суммы, как указывалось выше, следует считать доходом физического лица, независимо от того, учитываются ли такие выплаты в составе расходов у работодателя². Согласно п. 3 ст. 213 НК РФ суммы страховых взно-

1 В соответствии с п. 2 ст. 219 НК РФ вычет предоставляется в сумме не более 120 тыс. руб. по совокупности оснований для предоставления социального налогового вычета.

2 Согласно п. 16 ст. 255 НК РФ взносы работодателей-организаций по договорам обязательного страхования, по договорам добровольного страхования, в том числе по договорам страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет, договорам добровольного личного страхования (заключаемым на срок не менее года), предусматривающим оплату медицинских расходов застрахованных работников, договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и/или причинения вреда здоровью застрахованного лица, а также по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников, вычитаются из базы по налогу на прибыль организаций, если в совокупности не превышают 12% суммы расходов на оплату труда.

сов работодателей в пользу физического лица по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования не учитываются при определении налоговой базы. Указанное положение налогового законодательства представляет собой налоговую льготу, за исключением случаев заключения работодателем договоров негосударственного пенсионного обеспечения в пользу физических лиц, когда облагаются пенсионные выплаты (п. 2 ст. 213.1 НК РФ).

Таким образом, в той мере, в какой взносы по договорам страхования не облагаются налогом на доходы физических лиц, освобождение от налогообложения выплат по соответствующим договорам является налоговой льготой.

Аналогичная льгота имеет место в части пенсионных выплат физическим лицам, обеспеченных дополнительными страховыми взносами на накопительную часть трудовой пенсии¹. Такие взносы, уплаченные в пользу работников организациями-работодателями, вычитаются из налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с п. 16 ст. 255 НК РФ и не являются налогооблагаемым доходом у физических лиц – получателей² (п. 39 ст. 217 НК РФ), а уплаченные физическими лицами – могут быть вычтены из базы по налогу на доходы физических лиц на основании подп. 5 п. 1 ст. 219 НК РФ через механизм социальных налоговых вычетов и также не являются доходом у получателей (п. 38 ст. 217 НК РФ).

Глава 23 Налогового кодекса «Налог на доходы физических лиц» не содержит положений, прямо указывающих на возможность вычета расходов, произведенных с целью получения доходов³, вместо этого используется механизм налоговых вычетов.

Стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ), как правило, рассматриваются в качестве условной оценки расходов, которые необходимы для того, чтобы заработать доход. В этой связи, а также в связи с тем, что

1 Осуществляемых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений».

2 В сумме, не превышающей 12 тыс. руб. в год.

3 Кроме ст. 214.1 НК РФ, устанавливающей особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, которая предполагает вычет не только соответствующих расходов на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг, на заключение, исполнение и прекращение срочных сделок, но и процентов, уплаченных за пользование денежными средствами, привлеченными для совершения сделок купли-продажи ценных бумаг, в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

они увеличивают прогрессивность налога, стандартные налоговые вычеты относятся к базовой структуре налогов и соответственно не являются налоговыми льготами. Вычет расходов, связанных с получением доходов, также обеспечивают профессиональные налоговые вычеты¹ (ст. 221 НК РФ).

Статья 218 НК РФ предусматривает повышенные стандартные вычеты для определенных категорий налогоплательщиков (подп. 1 и 2 п. 1), а также для налогоплательщиков, воспитывающих детей (подп. 4 п. 1). Такие положения налогового законодательства, скорее, представляют собой компенсационные выплаты (в подп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 НК РФ перечислены категории лиц, пострадавших от чрезвычайных ситуаций), нежели налоговые льготы.

Социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ) предоставляются по нескольким видам расходов налогоплательщиков: на благотворительные цели (подп. 1 п. 1); на обучение, в том числе своих братьев, сестер, детей в возрасте до 24 лет и подопечных в возрасте до 18 лет (подп. 2 п. 1); на лечение, в том числе своих супруга (супруги), родителей, детей в возрасте до 18 лет, а также на суммы страховых взносов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату исключительно услуг по лечению (подп. 3 п. 1); на пенсионные взносы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и добровольного пенсионного страхования, в том числе в пользу своих супруга (супруги), родителей (усыновителей), детей-инвалидов (включая усыновленных, находящихся под опекой, попечительством) (подп. 4 п. 1); на дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» (подп. 5 п. 1).

Социальные налоговые вычеты, по сути, представляют собой инструменты, стимулирующие осуществление налогоплательщиком определенных видов расходов, то есть налоговые льготы. В меньшей степени это утверждение относится к вычетам расходов на обучение и лечение, которые в определенных условиях могут рассматриваться как меры, на-

¹ Поскольку затраты на точный подсчет издержек по получению дохода в большинстве случаев превышают выгоды от точной оценки таких издержек, стандартные и профессиональные вычеты из налога на доходы физических лиц могут представлять собой разумный компромисс между нейтральностью и сложностью администрирования.

правленные на восстановление возможностей налогоплательщика зарабатывать доход.

Что касается имущественных вычетов (ст. 220 НК РФ), то налоговую льготу представляет собой вычет предусмотренный подп. 2 п. 1 для расходов на новое строительство либо приобретение жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, а также для сумм процентов по соответствующим целевым займам (кредитам). Этот вычет позволяет освободить от налогообложения доходы физических лиц, направленные на указанные цели.

Имущественный налоговый вычет также предоставляется по доходам от продажи имущества¹ (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ). При продаже имущества, в том числе недвижимого, находившегося в собственности налогоплательщика 3 года и более, доходы от реализации такого имущества фактически освобождаются от налогообложения (имущественный налоговый вычет предоставляется в полной сумме, полученной при продаже имущества)². При продаже имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, имущественный налоговый вычет предоставляется в фиксированной сумме³, не превышающей доходов от продажи такого имущества.

Имущественный налоговый вычет, предусмотренный подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ, может рассматриваться как мера, позволяющая в некоторой степени учесть влияние инфляции при налогообложении приростов капитальной стоимости активов. Однако, поскольку налог взимается с номинального дохода, положения, направленные на корректировку налоговой базы в связи с инфляцией, не являются элементами базовой структуры налоговой системы.

Вместо использования имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически им произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов (без индексации по ин-

1 Следует отметить, что с 1 января 2007 г. отменен имущественный налоговый вычет по операциям с ценными бумагами. Соответственно нормы налогового законодательства об имущественном налоговом вычете не распространяются на реализацию физическим лицом принадлежащих ему ценных бумаг.

2 Федеральным законом от 19 июля 2009 г. № 202-ФЗ доходы от продажи имущества, находившегося в собственности налогоплательщика 3 года и более, переведены в состав доходов, освобождаемых от налогообложения (п. 17.1 ст. 217 НК РФ).

3 Не более 1 млн руб. для недвижимого имущества и 125 тыс. руб. – для иного имущества.

фляции). В этой связи имущественный налоговый вычет, предусмотренный подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ, обеспечивает некоторую условную оценку расходов по приобретению имущества для тех налогоплательщиков, которые не могут документально подтвердить такие расходы, облегчая налоговое администрирование. Вместе с тем указанная норма представляет собой налоговую льготу в той части, в какой применение имущественного налогового вычета приведет к уменьшению суммы уплаченного налога по сравнению с обычным порядком налогообложения дохода в виде прироста капитальной стоимости активов (то есть при вычете фактических расходов на приобретение имущества).

К налоговым льготам по налогу на доходы физических лиц также следует отнести положение п. 5 ст. 224 НК РФ о пониженной (9%) ставке налога для доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г. При этом налоговая ставка 9% по доходам в виде дивидендов (п. 4 ст. 224 НК РФ) не является налоговой льготой, поскольку дивиденды выплачиваются из прибыли организаций после налогообложения, и, таким образом, соответствующие доходы на самом деле облагаются налогом по ставке, превышающей 13% (имеет место частичная интеграция налогообложения налогом на доходы физических лиц и налогом на прибыль организаций).

3.1.3. Льготы по единому социальному налогу

Российское налоговое законодательство в общем случае определяет объект налогообложения единым социальным налогом как выплаты и иные вознаграждения (независимо от их формы) в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, кроме передачи в пользование имущества, а также по авторским договорам (п. 1 ст. 236 НК РФ). Для индивидуальных предпринимателей (а также для адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой)¹ объектом налогообложения ЕСН являются доходы от предпринимательской (профессиональной) деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением (п. 2 ст. 236), то

¹ В части, не относящейся к выплатам наемным работникам.

есть, по сути, объект обложения единым социальным налогом совпадает с объектом налогообложения налогом на доходы.

В п. 3 ст. 236 НК РФ специально указывается, что выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, формирующие объект налогообложения единым социальным налогом в соответствии с п. 1 ст. 236 НК РФ, не признаются объектом обложения ЕСН, если не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогам на доходы (по налогу на прибыль организаций или налогу на доходы физических лиц) в текущем отчетном (налоговом) периоде, то есть избежание двойного налогообложения (единым социальным налогом и налогом на доходы на уровне налогоплательщика – организации или физического лица) заложено в принципы формирования налоговой базы ЕСН.

Глава 24 Налогового кодекса (в отличие от рассмотренных выше глав 23 и 25 кодекса) содержит статью, посвященную налоговым льготам, – ст. 239. Вместе с тем данная глава содержит также статью, устанавливающую перечень сумм, не подлежащих налогообложению единым социальным налогом, – ст. 238. Как и аналогичные статьи в других главах кодекса (ст. 217 в главе 23 и ст. 251 в главе 25), ст. 238 НК РФ состоит как из положений, конкретизирующих определение налоговой базы, так и из налоговых льгот.

Исходя из определения объекта обложения единым социальным налогом, которое дано в ст. 236 НК РФ, в качестве налоговых льгот следует, в частности, рассматривать положения налогового законодательства, обеспечивающие невключение в базу налога выплат и иных вознаграждений физическим лицам, осуществляемых в соответствии с условиями трудовых и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ или оказание услуг.

Вместе с тем, если исходить из положения п. 3 ст. 236 НК РФ, согласно которому базу единого социального налога формируют только выплаты, учитываемые как расходы по налогу на прибыль организаций, можно говорить о том, что объектом обложения единым социальным налогом должны являться все выплаты в пользу физических лиц (независимо от их формы), которые рассматриваются как вознаграждение за труд в соответствии с нормами законодательства о налоге на прибыль организаций. В связи с изложенным, например, выплаты в иностранной валюте работникам, направленным на работу за границу, должны формировать базу единого социального налога, соответственно невключение таких выплат в базу налога является налоговой льготой.

Средства, уплачиваемые налогоплательщиками в составе единого социального налога, направляются на цели пенсионного, медицинского и социального страхования¹. Соответственно выплаты физическим лицам в виде пенсий, социальных пособий (по безработице, по временной нетрудоспособности и др.), а также выплаты, связанные с восстановлением здоровья (например, компенсационные выплаты в связи с причинением вреда здоровью), не должны включаться в базу единого социального налога². То же верно для выплат работодателей в пользу физических лиц, имеющих те же цели, что и уплата сумм в составе единого социального налога (то есть пенсионное, медицинское и социальное страхование работников)³.

Положения ст. 238 НК РФ «Суммы, не подлежащие налогообложению», к которым не применимы изложенные соображения, представляют собой налоговые льготы. Это следующие положения п. 1 указанной статьи:

1) положения подп. 2, за исключением социальных выплат и компенсации расходов, понесенных в связи с осуществлением трудовой деятельности;

2) подп. 4 (суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками – финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями – в пределах размеров, установленных российским законодательством);

3) подп. 5 (доходы глав крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а

1 Единый социальный налог зачисляется в Пенсионный фонд (федеральный бюджет), а также в Фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальные), Фонд социального страхования Российской Федерации.

2 Формально к единому социальному налогу и выплатам по соответствующим направлениям (пенсиям, пособиям и т.п.) нельзя применить аргумент об избежании двойного налогообложения, потому что плательщиком данного налога является организация-работодатель, а получателем выплат – физическое лицо. В то же время представляется, что указанный аргумент вполне применим к данному случаю, поскольку налог уплачивается в пользу физических лиц (например, по взносам в Пенсионный фонд ведется персонализированный учет).

3 Необложение единым социальным налогом выплат работодателей на медицинское, пенсионное и социальное страхование работников может также достигаться включением таких выплат в налоговую базу социального налога с последующим предоставлением налогового кредита (вычета из налоговых обязательств) на соответствующие суммы. Выбор способа реализации рассматриваемой меры связан в том числе с соображениями налогового администрирования.

также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства)¹;

4) подп. 6 (доходы, кроме оплаты труда наемных работников, получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла);

5) подп. 9 (стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами);

6) подп. 10 (суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, из средств избирательных фондов кандидатов и другие аналогичные выплаты);

7) подп. 11 (стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании);

8) подп. 16 (суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций);

9) подп. 17 (суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и/или строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при

1 В соответствии с п. 2 ст. 236 НК РФ объектом обложения единым социальным налогом для налогоплательщиков – глав крестьянских (фермерских) хозяйств являются доходы этих хозяйств за вычетом фактически ими произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с ведением крестьянских (фермерских) хозяйств. Таким образом, положение подп. 5 п. 1 ст. 238 НК РФ предоставляет налоговую льготу на сумму превышения доходов соответствующего крестьянского (фермерского) хозяйства над такими расходами.

определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в силу нормы п. 24.1 ст. 255 НК РФ)¹.

Статья 239 Налогового кодекса («Налоговые льготы») включает 2 типа льгот²:

1) освобождение от обложения единым социальным налогом выплат в пользу физических лиц³ – инвалидов I, II или III группы (подп. 1 п. 1), а также доходов от предпринимательской (профессиональной) деятельности индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, занимающихся частной практикой, являющихся инвалидами I, II или III группы (подп. 3 п. 1);

2) освобождение от единого социального налога выплат в пользу физических лиц, осуществляемых налогоплательщиками – общественными организациями инвалидов, их отделениями и дочерними лицами (подп. 2 п. 1).

В отношении указанных положений налогового законодательства отметим, что освобождение от единого социального налога выплат в пользу инвалидов в некоторой степени можно рассматривать не только как налоговую льготу, но и как социальную выплату (или выплату, связанную со здоровьем), осуществленную в форме частичного освобождения от ЕСН. Вместе с тем, поскольку плательщиком единого социального налога выступает работодатель, указанные положения налогового законодательства могут рассматриваться как стимулирующие к созданию рабочих мест для инвалидов.

Необходимо отметить, что освобождения от единого социального налога, установленные подп. 2 п. 1 ст. 239 НК РФ, не всегда предоставляются инвалидам. Так, общественные организации инвалидов освобождаются от уплаты ЕСН в соответствии с этой нормой кодекса, если инвалиды и их законные представители составляют не менее 80% членов организации; организации, созданные для достижения социальных целей, единственными собственниками имущества которых являются такие общественные организации инвалидов, – без условия по численности занятых в них инвалидов; а организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, – если среднесписочная численность инвалидов составляет в них не менее 50%, а

1 Подпункты 16 и 17 п. 1 ст. 238 НК РФ введены Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ.

2 Все льготы, установленные ст. 239 НК РФ, предоставляются в пределах 100 тыс. руб. на одно физическое лицо в течение налогового периода.

3 В пределах 100 тыс. руб. на одно физическое лицо в течение налогового периода.

доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда – не менее 25%. Таким образом, освобождение от ЕСН предоставляется не только инвалидам, но и прочим работникам таких организаций. В этой части положения подп. 2 п. 1 ст. 239 НК РФ представляют собой налоговую льготу.

Значительно более широкий перечень лиц, частично освобождающихся¹ от уплаты единого социального налога, содержится в п. 2 ст. 245 НК РФ. Это следующие лица:

1) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области обороны, а также другие федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие;

2) федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в области внутренних дел, миграции, исполнения наказаний, фельдъегерской связи, таможенного дела, контроля за оборотом наркотических средств и психотропных веществ;

3) Государственная противопожарная служба Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий;

4) военные суды;

5) Судебный департамент при Верховном Суде РФ;

6) Военная коллегия Верховного Суда РФ.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 245 НК РФ с сумм денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов Российской Федерации не уплачивается единый социальный налог в федеральный бюджет.

Таким образом, несмотря на то что ст. 245 кодекса исходя из ее названия посвящена особенностям исчисления и уплаты единого социального налога отдельными категориями налогоплательщиков, по сути, положения п. 2 и 3 данной статьи представляют собой налоговые льготы².

1 В части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы Министерства по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенной системы и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством Российской Федерации.

2 Так как в рассматриваемых положениях налогового законодательства речь идет о выплатах за счет средств бюджета, может быть выдвинут аргумент, что данные нормы не создают налоговых льгот (медицинские, пенсионные и социальные выплаты работникам льготизируемых организаций могут осуществляться как непосредственно из бюджета, так и

Льготы по единому социальному налогу также предоставляются в виде пониженных ставок налога или изменения границ налоговой базы (ст. 241 НК РФ). Пониженные ставки единого социального налога предусмотрены для следующих категорий налогоплательщиков (п. 1 ст. 241 НК РФ):

1) для сельскохозяйственных товаропроизводителей, определяемых п. 2 ст. 346.2 НК РФ;

2) для организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования.

Для указанных налогоплательщиков ставка единого социального налога, применяемая к первой границе налоговой базы (до 280 тыс. руб.), снижена на 6 процентных пунктов;

3) для организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны¹.

Для данных налогоплательщиков ставка ЕСН, применяемая к первой границе налоговой базы, снижена на 12 процентных пунктов, применяемая ко второй (до 600 тыс. руб.) границе налоговой базы – на 4,4 процентных пункта;

4) для адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой.

Для индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой, установлены другие, отличные от ставок для налогоплательщиков-организаций, ставки единого социального налога (п. 3 ст. 241 НК РФ). Поскольку, как было указано выше, у данных категорий налогоплательщиков разный объект обложения ЕСН, наличие здесь льготы неочевидно. В то же время налоговая льгота в виде пониженной ставки единого социального налога (ставка, применяемая к первой границе налоговой базы, снижена на 2 процентных пункта) предоставлена адвокатам и нотариусам, занимающимся частной практикой, по сравнению с налогоплательщиками – индивидуальными предпринимателями (у данных категорий объект обложения ЕСН определяется одинаково).

Для организаций, осуществляющих деятельность в области информа-

через механизм единого социального налога), однако, поскольку рассматриваемые нормы распространяются не на все организации и учреждения, финансируемые из бюджета, представляется, что указанные положения имеют характер налоговых льгот.

¹ Указанные налогоплательщики уплачивают единый социальный налог в федеральный бюджет.

ционных технологий (за исключением налогоплательщиков, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны), применяются общие ставки единого социального налога, но при соблюдении определенных условий, указанных в п. 8 ст. 241 НК РФ, изменяется граница налоговой базы, начиная с которой снижается с 26 до 10% ставка налога: по общему правилу эта граница установлена на уровне 280 тыс. руб., а для указанных организаций – на уровне 75 тыс. руб. (п. 6 ст. 241 НК РФ).

О льготах по страховым взносам, устанавливаемым с 2010 г.

С 1 января 2010 г. глава 24 Налогового кодекса «Единый социальный налог» утратила силу¹. Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ устанавливаются страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования. По сути, единый социальный налог разбивается на несколько обязательных платежей (страховых взносов) того же назначения, что и отменяемый налог.

В отличие от главы 24 НК РФ указанный Федеральный закон уже не содержит статьи, посвященной налоговым льготам. В то же время, как отмечалось выше, льготы по единому социальному налогу устанавливались не только статьей с соответствующим предметом регулирования, но и другими статьями, в частности ст. 238 «Суммы, не подлежащие налогообложению» и ст. 245 НК РФ «Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков».

Статья 9 Федерального закона № 212-ФЗ устанавливает перечень сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами для плательщиков, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам. Анализ норм данной статьи показывает, что практически все положения, представляющие собой льготы по единому социальному налогу, остались в силе и для страховых взносов. Кроме того, в ст. 9 указанного закона включены льготы, аналогичные тем, которые установлены ст. 245 НК РФ.

Исключение составляет положение подп. 4 п. 1 ст. 238 НК РФ о невключении в базу налога сумм оплаты труда и других сумм в иностранной валюте, выплачиваемых своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками – финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями – в пределах размеров, установленных россий-

1 Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ.

ским законодательством. Аналог данной льготы в отношении страховых взносов Федеральным законом № 212-ФЗ не установлен.

Налоговые льготы, которые установлены ст. 239 НК РФ, в части страховых взносов будут предоставляться в форме пониженных тарифов взносов в 2010–2014 гг. (подп. 2 п. 2 ст. 57 и подп. 4 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ). При этом с 2011 г. расширены возможности применения льготы общественными организациями инвалидов, их региональными и местными отделениями: для применения льготы в виде сниженного тарифа страховых взносов не будет требоваться соблюдение условия о том, что численность инвалидов и их законных представителей среди членов таких организаций должна составлять не менее 80%.

Льготы в виде пониженных ставок (тарифов), предоставляемые ст. 241 НК РФ сельскохозяйственным товаропроизводителям, организациям народных художественных промыслов и семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, а также организациям и индивидуальным предпринимателям, имеющим статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящим выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, сохранены по крайней мере до 2014 г. (подп. 1 и 2 п. 1 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ).

Лишились льготы организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий. Так как эта льгота предоставлялась им в виде снижения границы налоговой базы единого социального налога, с которой начинает действовать второй интервал регрессивной шкалы, в условиях резко регрессивной шкалы страховых взносов¹ соответствующая льгота не предоставляется.

Следует отметить также, что база для уплаты страховых взносов индивидуальными предпринимателями (в части, в которой они не выплачивают вознаграждения работникам), адвокатами и нотариусами, занимающимися частной практикой, отличается от налоговой базы, с которой исчисляется и уплачивается единый социальный налог. В соответствии с п. 1 ст. 14 Федерального закона № 212-ФЗ данные категории плательщиков будут уп-

¹ В соответствии с п. 4 ст. 8 Федерального закона № 212-ФЗ страховые взносы взимаются с суммы выплат и иных вознаграждений, не превышающей 415 тыс. руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода на каждое физическое лицо. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 тыс. руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются.

лачивать страховые взносы в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, то есть согласно п. 2 ст. 13 указанного закона исходя из минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы. Однако, в отличие от норм главы 24 Налогового кодекса, для данных категорий плательщиков не предусмотрены пониженные ставки (тарифы). Несмотря на отсутствие пониженных ставок, представляется, что индивидуальным предпринимателям, адвокатам и нотариусам, занимающимся частной практикой, предоставлена льгота, поскольку их вознаграждение за труд для целей исчисления страховых взносов признается равным минимальному, а не, например, среднему размеру оплаты труда.

В отличие от налогового законодательства, согласно которому налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, единый налог на вмененный доход в отношении видов деятельности, в связи с которыми выплачиваются вознаграждения физическим лицам, единый сельскохозяйственный налог, не уплачивают единый социальный налог¹, Федеральный закон № 212-ФЗ не исключает данные категории из плательщиков страховых взносов. Вместе с тем в 2010 г. для указанных категорий плательщиков устанавливается льгота в виде пониженных тарифов, причем для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих единый сельскохозяйственный налог, тариф снижен даже по сравнению с субъектами, применяющими упрощенную систему налогообложения и единый налог на вмененный доход (подп. 2 и 3 п. 2 ст. 57). С 2011 г. организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения или единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, будут уплачивать страховые взносы по общим ставкам (ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ).

3.1.4. Льготы по налогу на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость является налогом на потребление с учетом правил территориальности по принципу страны назначения. В соответствии с российским налоговым законодательством объектом обло-

1 Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие указанные специальные налоговые режимы, освобождаются от уплаты единого социального налога. При этом они уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации (см.: п. 3 ст. 346.1, п. 2 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

жения НДС признаются 2 основных вида операций (п. 1 ст. 146 НК РФ): 1) реализация, а также передача на территории Российской Федерации товаров, работ (результатов работ), услуг, имущественных прав, в том числе на безвозмездной основе или для собственных нужд¹; 2) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Таким образом, любое исключение операций, относимых к указанным², из обложения налогом на добавленную стоимость по общему правилу следует рассматривать как налоговую льготу.

В то же время из этого общего правила существуют общепризнанные исключения, другими словами, исключения, широко применяющиеся зарубежными, в том числе развитыми, странами и признаваемые нормальной практикой авторитетными международными организациями, в частности Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Такие исключения в соответствии с рекомендациями ОЭСР получили название «стандартных освобождений от уплаты НДС» (*standard exemptions*). Перечень «стандартных освобождений от уплаты НДС» включает³:

- 1) финансовые и страховые услуги (банковские операции, страхование и перестрахование, услуги на рынке ценных бумаг и др.);
- 2) общественные и квазиобщественные блага (здравоохранение, образование, телекоммуникации и связь, общественный транспорт)⁴;
- 3) услуги в области культуры и искусства;
- 4) лотереи и тотализаторы;

1 Передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд признается объектом обложения НДС для тех товаров, работ, услуг, расходы на которые не учитываются (в том числе через механизм амортизации) при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

2 К операциям, отражающим внутреннее потребление, в частности, не относятся предоставление в аренду помещений на территории РФ иностранным гражданам и аккредитованным организациям (п. 1 ст. 149 НК РФ), реализация товаров, помещенных под таможенный режим беспошлинной торговли (подп. 18 п. 2 ст. 149 НК РФ), обслуживание судов в аэропортах и портах в случае международных рейсов (подп. 22 и 23 п. 2 ст. 149 НК РФ), ввоз на таможенную территорию РФ товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств (п. 9 ст. 150 НК РФ). Соответствующие положения следует рассматривать как определяющие базу налога на добавленную стоимость, а не налоговые льготы.

3 См., напр.: Consumption Tax Trends. OECD. Paris, 1995. P. 21.

4 Часто освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость операции по реализации (передаче) благ, имеющих общественное значение, если их поставкой занимается государственное предприятие (в том числе государственных услуг). См.: Синельников-Мурылев С. и др. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Научные труды № 19. М.: ИЭПП, 2000. Гл. 4.

5) операции с недвижимостью (продажа земельных участков, зданий, сдачу в аренда недвижимого имущества);

6) некоммерческую деятельность некоммерческих организаций, благотворительную деятельность.

Наличие «стандартных освобождений от уплаты НДС» как общепринятой практики, в частности, обусловлено тем, что по соответствующим операциям невозможно с точки зрения администрирования корректно определить налоговые обязательства, либо административные издержки при этом превышают предполагаемую выгоду. В связи с изложенным далее мы не будем рассматривать соответствующие положения как налоговые льготы.

Если обратиться к главе 21 Налогового кодекса РФ, то можно отметить, что перечень предоставляемых освобождений от уплаты налога на добавленную стоимость достаточно широк. Освобождения предоставляются, в частности, п. 2 ст. 146 «Объект налогообложения», где перечислены операции, не признаваемые объектом налогообложения НДС, ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» и ст. 150 «Ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения)».

Вместе с тем, если принять во внимание приведенный выше перечень «стандартных освобождений», окажется, что глава 21 НК РФ содержит меньшее число положений, устанавливающих налоговые льготы, не соответствующие общепринятым освобождениям. Таким образом, перечень освобождений по налогу на добавленную стоимость, установленных российским налоговым законодательством, в основном соответствует зарубежной практике.

В то же время некоторые положения ст. 149 и 150 НК РФ представляют налоговые льготы, целесообразность которых требует обсуждения. Это, в частности, следующие освобождения от налогообложения НДС.

В части операций реализации (передачи) товаров, выполнения работ, оказания (в том числе для собственных нужд) услуг на территории Российской Федерации (п. 2 ст. 149 НК РФ):

1) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания

и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям (подп. 5).

С одной стороны, данная деятельность может считаться сопутствующей, то есть помогающей более эффективно осуществлять деятельность по предоставлению общественных и квазиобщественных благ (в данном случае обучение и лечение). Тогда положение подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ может не рассматриваться как налоговая льгота в смысле «стандартных освобождений от уплаты НДС», так как относится к деятельности, осуществляемой преимущественно некоммерческими организациями в области предоставления общественных (квазиобщественных) благ. С другой стороны, указанное освобождение предоставляется в случае полного или частичного финансирования указанных организаций (учреждений) из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования, соответственно рассматриваемое положение дискриминирует прочие организации, осуществляющие такие виды деятельности, и, таким образом, является налоговой льготой для организаций, финансируемых из бюджета и фонда ОМС;

2) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей по перечню, утверждаемому правительством РФ (подп. 8);

3) монет из драгоценных металлов, за исключением коллекционных монет, являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств¹ (подп. 11);

4) услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним (подп. 13);

5) работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов)² (подп. 16);

1 Данное положение налогового законодательства можно рассматривать как налоговую льготу, поскольку монеты из драгоценных металлов не являются монетарным золотом (в большей степени относятся к предметам роскоши), и соответственно на такие операции не распространяется «стандартное освобождение», связанное с оказанием финансовых услуг.

2 Освобождение предоставляется при условии финансирования работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями и/или правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями, одной из сторон которых является Российская Федерация, а

6) прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма (подп. 21);

7) лома и отходов черных и цветных металлов (подп. 25);

8) исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора (подп. 26).

В части других операций на территории Российской Федерации (п. 3 ст. 149 НК РФ):

1) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (кроме подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в установленном порядке (подп. 6);

2) различные операции, связанные с реализацией драгоценных металлов и драгоценных камней, по перечню подп. 9;

3) реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности (подп. 10);

4) внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг) (подп. 11);

5) реализация входных билетов – бланков строгой отчетности организациями физической культуры и спорта на проводимые спортивно-зрелищные мероприятия, услуги по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения таких мероприятий (подп. 13);

6) услуги, оказываемые коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов РФ или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности (подп. 14);

7) выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств специальных фондов¹;

также соглашениями, подписанными по поручению правительства РФ уполномоченными им органами государственного управления.

¹ Поскольку соответствующие источники поступления средств согласно главе 25 НК РФ трактуются как целевое финансирование (целевые поступления), для некоммерческих организаций (в том числе бюджетных учреждений), для которых научная исследовательская деятельность является основной, данное положение налогового законодательства не является льготой, а может рассматриваться как «стандартное освобождение от уплаты НДС» для некоммерческой деятельности некоммерческих организаций. Вместе с тем ком-

выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров (подп. 16);

8) выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются определенные виды деятельности (подп. 16.1);

9) услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности (подп. 18);

10) реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы (подп. 20);

11) работы (услуги), проводимые (оказываемые) резидентами портовой экономической зоны в портовой экономической зоне (подп. 27);

12) безвозмездное оказание услуг по предоставлению эфирного времени и/или печатной площади в соответствии с законодательством РФ о выборах и референдумах (подп. 28).

В части операций ввоза товаров на территорию Российской Федерации (ст. 150 НК РФ):

1) технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в России, по перечню, утверждаемому правительством РФ (п. 7);

2) необработанных природных алмазов (п. 8);

3) товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому правительством РФ, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации для их использования в целях проведения XXII Олимпийских зимних и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи¹ (п. 14).

мерческим организациям предоставляется льгота.

¹ Указанное освобождение предоставляется при условии представления в таможенные органы подтверждения Организационного комитета XXII Олимпийских зимних игр

Главой 21 Налогового кодекса предоставлены также другие виды освобождений, связанных с проведением Олимпийских и Паралимпийских зимних игр в Сочи. Так, в соответствии с подп. 9 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения операции по реализации налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр, товаров (работ, услуг) и имущественных прав, осуществляемые по согласованию с лицами, являющимися иностранными организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр¹, в рамках исполнения обязательств по соглашению, заключенному Международным олимпийским комитетом с Олимпийским комитетом России и городом Сочи на проведение XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи. Кроме того, согласно п. 2 ст. 143 НК РФ не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр, в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи.

В этой связи следует отметить, что освобождение от налогообложения операций, осуществляемых Международным олимпийским комитетом, а также Национальным олимпийским комитетом страны – организатора Игр, в связи с организацией и проведением Олимпийских и Паралимпийских игр, в том числе ввоза товаров, используемых при проведении Игр, является распространенной практикой². Так, соответствующие освобождения были предоставлены, например, в Австралии для игр 2000 г.³ и в Китае для Игр 2008 г.⁴

и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, согласованного с Международным олимпийским комитетом и содержащего сведения о номенклатуре, количестве, стоимости товаров и об организациях, которые осуществляют ввоз таких товаров.

1 Российские и иностранные организаторы определяются в соответствии со ст. 3 Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

2 Соответствующие условия могут содержаться в договоре на проведение Игр, заключенном с Международным олимпийским комитетом.

3 См., напр.: Sydney Organising Committee for the Olympic Games Amendment Bill (<http://parliament.nsw.gov.au/prod/PARLMENT/hansArt.nsf/V3Key/LA19971118030>); Sales Tax Legislation Amendment Bill (No. 1) 1998.

4 См., напр.: Owen J. Estimating the Cost and Benefit of Hosting Olympic Games: What Can Beijing Expect from Its 2008 Games? // The Industrial Geographer. Fall 2005. P. 8.

В то же время следует отметить, что перечисленные освобождения от налога на добавленную стоимость, содержащиеся в российском законодательстве, оказываются шире принятой в мире практики. В соответствии со ст. 3 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. № 310-ФЗ «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» российскими организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр признаются не только Олимпийский комитет и Паралимпийский комитет России, но и другие организации. Так, согласно п. 2 ст. 3 указанного Федерального закона российским организатором Игр признается, в частности, Государственная корпорация по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта, осуществляющая в том числе функции, связанные с инженерными изысканиями при строительстве, с проектированием, со строительством и реконструкцией, с организацией эксплуатации олимпийских объектов.

Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость также может быть предоставлено организациям и индивидуальным предпринимателям, если за 3 предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) таких субъектов без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб. (п. 1 ст. 145 НК РФ). На первый взгляд данное положение налогового законодательства предоставляет льготу указанным организациям и индивидуальным предпринимателям. Вместе с тем оно может создавать дополнительные трудности для соответствующих субъектов.

В случае когда поставщик, не являющийся плательщиком НДС, реализует товар (работу, услугу) конечным потребителям либо субъектам, освобожденным от уплаты НДС, использование освобождения полностью себя оправдывает с точки зрения экономии на налоговых платежах. Такая экономия тем больше, чем большую долю составляет добавленная стоимость в цене продукции, то есть чем меньше суммы входящего НДС.

Совершенно иные последствия возникают, когда покупатель товара (работы, услуги) является плательщиком НДС. Для того чтобы поставщик, не уплачивающий НДС, сохранил конкурентоспособность, он должен продавать товар (выполнять работы, оказывать услуги) по цене, уменьшенной на величину НДС. Однако это экономически оправданно

только в случае отсутствия входящего НДС, так как он не может принять к вычету суммы входящего налога и вынужден включать их в цену реализации. Следовательно, чем больше суммы входящего налога при производстве товара (выполнении работы, оказании услуги), тем менее выгодным становится использование освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС¹.

Кроме того, следует принимать во внимание, что порог вхождения в режим плательщика налога на добавленную стоимость отражает общие затраты, связанные с администрированием и, таким образом, может рассматриваться как часть базовой структуры налога.

Налоговые льготы по НДС могут предоставляться также в форме пониженных ставок налога. Статья 164 НК РФ устанавливает следующие ставки по налогу на добавленную стоимость: 18% (общая ставка), 10 и 0%. Применение нулевой налоговой ставки к операциям, указанным в п. 1 ст. 164 НК РФ, как правило, относится к конструкции налога на добавленную стоимость с учетом правил территориальности (облагается налогом импорт, освобождается экспорт), за исключением положения подп. 6, согласно которому ставка 0% применяется при реализации драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ, банкам. Данное положение является налоговой льготой.

Налоговой льготой также является применение пониженной, 10%-й ставки НДС по всему перечню товаров, установленному п. 2 ст. 164 НК РФ, в том числе при их ввозе на таможенную территорию Российской Федерации (п. 5 ст. 164 НК РФ).

Кроме того, как и в случае с налогом на прибыль организаций, льготы по налогу на добавленную стоимость могут быть установлены законами до вступления в действие части второй Налогового кодекса РФ. Так, согласно ст. 5 Федерального закона от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ участники Особой экономической зоны в Магаданской области до 31 декабря 2006 г. освобождались от уплаты налогов в части, поступающей в федеральный бюджет

1 См., напр.: Синельников-Мурылев С., Соколов И., Трунин И. Исследование основных тенденций развития системы косвенного налогообложения в России в 2000–2007 гг. М.: ИЭПП, 2008. С. 75.

(за исключением отчислений в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования РФ), то есть в том числе от НДС.

* * *

Таким образом, проведенный в разделе 3.1 анализ показал, что российское налоговое законодательство содержит значительное число положений, предоставляющих налоговые льготы и освобождения по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу (с 2010 г. – страховым взносам) и налогу на добавленную стоимость.

Поскольку для целей такого анализа налоговые льготы были определены как отступления от базовой структуры налогов, характеризующей в том числе нейтральность, справедливость и эффективность налогообложения, простоту администрирования и исполнения налогового законодательства, наличие значительного числа налоговых льгот и тем более их расширение ставят под угрозу нормальное функционирование налоговой системы.

В этой связи положения налогового законодательства, предоставляющие льготы и освобождения, должны исследоваться на систематической основе на предмет их соответствия целям, для достижения которых они были введены, эффективности решения поставленных задач и целесообразности пересмотра или отмены. Концепция налоговых расходов бюджета позволяет реализовать указанные мероприятия.

3.2. Количественная оценка налоговых расходов бюджета в российской практике

Прежде чем приступить к количественной оценке потерь доходов бюджета по основным налогам, необходимо остановиться на том, что понимается под налоговыми расходами.

Как было показано в главе 1 данной работы, налоговые расходы бюджета обусловлены предоставлением налоговых льгот и освобождений. Выше мы определили базовую структуру налогов и налоговые льготы как отступления от нее и провели анализ российского налогового законодательства по налогу на прибыль организаций, налогу на доход физических лиц, единому социальному налогу, налогу на добавленную стоимость на предмет выделения налоговых льгот, потенциально формирующих статьи налоговых расходов бюджета.

С точки зрения налоговой политики разделение положений налогового законодательства на базовую структуру налогов и налоговые расходы косвенно подразумевает, что положения, отнесенные к категории налоговых расходов, должны подвергаться более тщательному анализу на предмет соответствия поставленным целям и, таким образом, могут быть пересмотрены или отменены. Применяя концепцию налоговых расходов для целей налоговой политики, мы говорим, что положения, улучшающие качественные характеристики налоговой системы, относятся к базовой структуре налогов и не формируют статьи налоговых расходов, другими словами, являются основополагающими, не подлежащими, как правило, пересмотру.

Таким образом, при выделении статей налоговых расходов в данной работе будем руководствоваться подходом, согласно которому сокращение налоговых доходов бюджета и отступление от базовой структуры налогов являются основными условиями для характеристики налоговых расходов.

Как было показано в рамках анализа системы налоговых льгот и освобождений в России, некоторые положения налогового законодательства могут включать элементы как базовой структуры налогов, так и налоговых льгот (налоговых расходов). Примером могут служить налоговые льготы, предоставляемые инвалидам. С одной стороны, льготные выплаты инвалидам часто имеют компенсационный характер, с этой точки зрения освобождение их от обложения налогом на доходы физических лиц может рассматриваться как элемент базовой структуры нало-

га. С другой стороны, такие выплаты часто являются отступлениями от единообразного порядка налогообложения (льгота предоставляется при соблюдении определенных условий, например, если выплату производит некоммерческая организация), имеют выраженный социальный характер и в некоторых случаях могут быть заменены на прямые выплаты из бюджета, то есть несут в себе элементы налоговых расходов.

Таким образом, возникают смешанные случаи – статьи, которые нельзя однозначно причислить к базовой структуре налогов или к налоговым расходам, так как они имеют черты и той, и другой группы. В данном разделе такие положения налогового законодательства выделены в отдельную категорию – «Смешанные статьи».

Как было выявлено при анализе международного опыта оценки и формирования отчетности по налоговым расходам бюджета, в составе такой отчетности целесообразно представлять данные о потерях доходов бюджета не только от статей налоговых расходов, но также от смешанных статей и структурных освобождений (отступлений от общего порядка налогообложения, находящихся в рамках базовой структуры налоговой системы). В данном разделе количественные оценки налоговых расходов, структурных освобождений и смешанных статей представлены в таблицах, форма которых может служить основой для предоставления информации в рамках отчетности по налоговым расходам бюджета¹, если такая отчетность в перспективе будет составляться в России.

3.2.1. Описание используемых данных

В настоящее время в российской практике осуществляется оценка потерь доходов бюджета от применения (или изменения) тех или иных положений налогового законодательства, однако такая оценка проводится несистематически и без методологической основы.

Оценка потерь доходов бюджета и/или данные, позволяющие провести такие расчеты, содержатся в формах статистической налоговой отчетности (в частности, формы 1-НДС, 5-П, 1-ДДК, 5-НДФЛ, 5-ЕСН, до 2003 г. – форма 5-НБН), а также в материалах, прилагаемых к проек-

¹ Как отмечалось выше, почти все положения, представляющие собой льготы по единому социальному налогу, остались в силе для страховых взносов. Таким образом, изменение формы, разработанной для ЕСН, с 2010 г. практически не потребует изменений, кроме замены ссылок на нормы закона, устанавливающего льготы.

там федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетным проектам (пояснительные записки и приложения).

Следует отметить, что статистическая налоговая отчетность формируется с целью представления информации о налоговой базе и структуре начислений по конкретным налогам, о результатах контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами, и др. Представление информации о потерях доходов бюджета от налоговых льгот и освобождений не входит в число основных целей статистической налоговой отчетности.

Серьезной проблемой является несистематический характер представления данных. Анализ статистической налоговой отчетности за период 2003–2008 гг. свидетельствует, что формы представления информации не унифицированы, данные, содержащиеся в форме статистической налоговой отчетности за один период, могут не содержаться в той же форме за следующий период.

Так, форма «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» (5-П) за 2003 г. включает данные о суммах расходов организаций, использующих труд инвалидов, общественных организаций инвалидов и их учреждений, на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов (подп. 38 и 39 п. 1 ст. 264 НК РФ). В формах за 2004 и 2005 гг. таких данных нет; в формах за 2006–2008 гг. соответствующая информация вновь присутствует.

Формы «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» (5-ЕСН) за 2003 и 2004 гг. включают данные о распределении налоговой базы по границам применения регрессивной шкалы единого социального налога для пяти видов плательщиков, в том числе для индивидуальных предпринимателей и адвокатов, в формах за 2005–2007 гг. такие данные есть только для организаций, производящих выплаты физическим лицам, за исключением выступающих в качестве работодателей сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, а в форме за 2008 г. нет никаких данных о распределении налоговой базы по границам применения регрессивной шкалы налога.

Кроме того, вопросы вызывает структура представляемых данных. В частности, в форме «Отчет о структуре начисления налога на добавленную стоимость» (1-НДС) данные о суммах налога, которые могли бы быть начислены к уплате в бюджет в случае отсутствия налогового освобож-

дения, представлены в разрезе отдельных подпунктов и пунктов статей Налогового кодекса, в то же время в форме 5-ЕСН данные о суммах, не подлежащих налогообложению по ст. 238 НК РФ, и о суммах налоговых льгот по ст. 239 НК РФ представлены без разделения по отдельным положениям указанных статей кодекса. В форме 5-П доходы, исключаемые из прибыли, также представлены одним значением.

Еще одной важной проблемой является запаздывание представления информации в формах статистической налоговой отчетности по отношению к моменту начала действия новых положений налогового законодательства. Так, подп. 26 п. 2 и подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ были введены Федеральным законом от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ, вступившим в силу с 1 января 2008 г., однако данных о суммах налога, которые были бы начислены к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения в соответствии с указанными положениями налогового законодательства, в форме 1-НДС за 2008 г. нет.

Норма подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ введена Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. Однако данные об общей сумме социальных налоговых вычетов, предоставленных по основаниям, указанным в подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ, представлены в форме «Отчет о декларировании доходов физическими лицами» (1-ДДК) только за 2008 г., то есть соответствующие данные за 2007 г. не были представлены ни в отчете 2008 г., ни в порядке уточнения отчета 2007 г.

Формы статистической налоговой отчетности и изменения в них утверждаются приказами Федеральной налоговой службы. Исходя из приведенных выше примеров, остается неясным, какие принципы лежат в основе решения о составе и структуре данных, представляемых в рамках такой отчетности, а также о сроках, в которые начинает представляться информация по вступившим в силу новым положениям налогового законодательства.

Кроме того, отсутствует методологическая основа представления данных в статистической налоговой отчетности; в частности, неясно, какие положения налогового законодательства являются налоговыми льготами для целей такой отчетности и по каким признакам выделяются налоговые льготы. Так, в форме 5-П для содержащихся в ней показателей значения представлены в двух столбцах – «Значение показателей» и «Сумма недопоступления налога», при этом второй столбец, как правило, заполняется для показателей, прямо поименованных как льготы. Помимо показателей,

прямо поименованных как налоговые льготы, столбец «Сумма недопосупления налога» заполнен, в частности, данными о суммах убытка или части убытка, полученного в предыдущих налоговых периодах, учтенных в уменьшение налоговой базы отчетного (налогового) периода, но не заполнен сведениями о доходах, исключаемых из прибыли¹.

В то же время в формах 5-ЕЧН до 2005 г.² льготами названы и положения ст. 239 НК РФ «Налоговые льготы», и положения пп. 2 и 3 ст. 245 НК РФ «Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков»³.

Согласно Методическим указаниям по порядку формирования статистических налоговых отчетов – такие указания, как правило, сопровождают приказы об утверждении соответствующих форм, – основным источником данных для составления статистической налоговой отчетности являются записи в налоговых декларациях. Таким образом, формы статистической налоговой отчетности могут не включать данные, не представляемые в налоговых декларациях (в том числе данные об использовании льгот и освобождений, не требующих декларирования) или в справках, составляемых налоговыми агентами.

Как будет показано ниже, формы статистической налоговой отчетности по основным налогам (1-НДС, 5-П, 1-ДДК, 5-НДФЛ, 5-ЕЧН) не содержат данных по всем положениям налогового законодательства, предоставляющим налоговые льготы и освобождения, при этом пробелы представляются достаточно существенными.

Некоторые пробелы можно восполнить на основе сведений, содержащихся в материалах, которые прилагаются к проектам федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетным проектировкам. Вместе с тем следует отметить, что, поскольку указанные материалы касаются федерального бюджета, в них содержится информация не по всем рассматриваемым налогам⁴.

1 Как отмечалось выше, перенос убытков на будущее не является налоговой льготой, это положение отвечает цикличной природе бизнеса и, таким образом, входит в базовую структуру налога на доходы корпораций (налога на прибыль организаций). В то же время среди положений Налогового кодекса РФ, устанавливающих виды доходов, не учитываемых при исчислении прибыли, есть как элементы базовой структуры налога, так и налоговые льготы.

2 Начиная с 2005 г. данные по ст. 245 НК РФ в форме 5-ЕЧН не представляются.

3 Как отмечено в подразделе 3.1.3 данной работы, эти положения действительно предоставляют налоговые льготы.

4 Пояснительные записки к проектам бюджетов, как правило, оперируют данными по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость и акцизам (на товары

В материалах, сопровождающих проекты бюджетов, данные о потерях доходов от предоставления налоговых льгот и освобождений выступают одним из факторов, который учитывается при прогнозировании доходов бюджетной системы. При этом в пояснительных записках часто присутствуют оценки влияния на доходную базу бюджета не действующих налоговых льгот и освобождений, а изменений налогового законодательства (например, снижения ставки НДС с 20 до 18%, введения амортизационной премии, индексации ставок акцизов и т.п.).

Информация, представленная в пояснительных записках к проектам федеральных законов о федеральном бюджете, как и данные статистической налоговой отчетности, имеет несистематический характер. Статьей 184.2 Бюджетного кодекса РФ установлен перечень документов и материалов, представляемых одновременно с проектом бюджета, такой перечень включает, среди прочего, пояснительную записку к проекту бюджета. Вместе с тем состав информации, которая должна содержаться в данной записке, действующим бюджетным законодательством не регламентирован.

Так, за период 2004–2008 гг. сводная таблица оценки потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот содержится в приложениях к пояснительным запискам к проектам федерального закона «О федеральном бюджете на 2005 год» и «О федеральном бюджете на 2006 год». Последняя включает также оценку потерь доходов бюджета от льгот, предоставляемых в соответствии с таможенным законодательством. Сводная таблица содержит данные о величине налоговых льгот, предоставляемых в соответствии с федеральным налоговым законодательством, об удельном весе льгот в общей сумме налоговых доходов (в том числе для федерального бюджета), в ней приводятся ожидаемая оценка на текущий год и прогноз на следующий год, включая прогноз с учетом изменения налогового законодательства.

Кроме того, даже если при прогнозировании доходов бюджетной системы учитывается величина потерь бюджетных доходов от всех действующих льгот по налогам, зачисляемым (в том числе частично) в федеральный бюджет, данные о таких потерях лишь фрагментарно включены в пояснительные записки к проектам бюджетов. Так, в прогнозе поступлений налога на прибыль организаций, как правило, приводятся

(работы, услуги), реализуемые на территории РФ, и на товары, ввозимые на территорию РФ), налогам, сборам и регулярным платежам за пользование природными ресурсами, государственной пошлине, таможенным пошлинам.

данные о величине потерь доходов от использования льгот, введенных до вступления в действие части второй Налогового кодекса (в частности, предоставляемых малым предприятиям и организациям, осуществляющим программы по ликвидации последствий радиационных катастроф и целевые программы жилищного строительства военнослужащих), льгот по доходам в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, льгот, предоставляемых организациям – резидентам особых экономических зон¹.

Следует отметить, что в прогнозе налоговых поступлений учитываются также потери доходов бюджета от структурных освобождений. Вместе с тем в рамках материалов, прилагаемых к проектам бюджетов, такие потери обычно не отделяются от потерь от налоговых льгот. Так, прогноз поступлений налога на прибыль организаций, как правило, учитывает суммы прибыли, не включаемой в налоговую базу в соответствии с законодательно установленным порядком, а также суммы полученных убытков, уменьшающих налоговую базу².

Прогноз поступлений налога на добавленную стоимость учитывает в том числе потери «от применения льгот по банковским и финансовым операциям, услугам по страхованию, по операциям с ценными бумагами, по услугам, оказываемым в сфере образования, учреждениями культуры, медицинскими учреждениями, а также по перевозкам пассажиров»³. Как отмечалось в подразделе 3.1.4 данной работы, указанные освобождения входят в перечень так называемых «стандартных освобождений от уплаты НДС».

Таким образом, документы и материалы, сопровождающие проекты бюджета, как и формы статистической налоговой отчетности, не содержат исчерпывающих данных о суммах бюджетных потерь от предоставления налоговых льгот и освобождений или данных, необходимых для проведения соответствующих расчетов.

Как будет показано ниже, для оценки потерь доходов бюджета от нало-

1 См., напр.: Пояснительная записка к проекту федерального закона «О федеральном бюджете на 2005 год». С. 8; Пояснительная записка к проекту федерального закона «О федеральном бюджете на 2007 год». С. 11; Пояснительная записка к проекту федерального бюджета на 2008 год и на период до 2010 г. С. 13.

2 См., напр.: Пояснительная записка к проекту федерального бюджета на 2008 год и на период до 2010 г. С. 12.

3 См., напр.: Пояснительная записка к проекту федерального бюджета на 2004 год. С. 12; Пояснительная записка к проекту федерального закона «О федеральном бюджете на 2005 год». С. 9.

говых льгот и освобождений могут также использоваться статистические данные, публикуемые Федеральной службой государственной статистики.

3.2.2. Оценка прямых потерь доходов бюджета от налоговых льгот по основным налогам

В этом подразделе оцениваются прямые потери доходов бюджета от налоговых льгот (налоговых расходов), структурных освобождений и смешанных статей по основным налогам (по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу и налогу на добавленную стоимость) на основе существующей статистической налоговой отчетности и других данных.

Как отмечалось в главах 1 и 2 настоящей работы, предоставление налоговых льгот и освобождений имеет не только прямой эффект, выражающийся в сокращении налоговых доходов бюджета, но и косвенные эффекты, связанные, в частности, с изменением поведения налогоплательщиков. При введении в действие или отмене того или иного положения налогового законодательства поведение налогоплательщиков может измениться таким образом, что затронет сферу действия других мер налоговой политики. Таким образом, оценка косвенных эффектов представляет собой сложную самостоятельную задачу и не является предметом данного исследования. В этой связи ниже оцениваются только прямые потери доходов бюджета от применения определенных положений налогового законодательства.

Налог на прибыль организаций

Основным доступным источником данных для количественной оценки потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений по налогу на прибыль организаций служит форма статистической налоговой отчетности «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» (5-П), содержащая в том числе сведения о сумме недопоступления налога в бюджет в связи с теми или иными положениями налогового законодательства, а также о суммах по некоторым статьям расходов организаций.

Данные формы 5-П позволяют оценить потери доходов бюджета от небольшого числа налоговых льгот и освобождений, связанных с вычетом расходов при исчислении налоговой базы, с пониженными ставками налога, зачисляемого в бюджеты субъектов Российской Федерации, с функционированием особых экономических зон, а также от налоговых

льгот, предоставленных до вступления в силу части второй Налогового кодекса РФ и сохраняющих свое действие. Кроме того, данные формы 5-П дают возможность оценить потери доходов в связи с действием некоторых структурных освобождений, в частности, переноса убытков на будущее.

При этом в форме 5-П не содержатся показатели, позволяющие оценить потери доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений, связанных с невключением в налоговую базу определенных видов доходов, формированием резервов в налоговом учете, применением повышающих коэффициентов к нормам амортизации основных средств и др.

Данные формы 5-П четко не разделяются на структурные освобождения и налоговые льготы. Так, сведения о доходах, исключаемых из прибыли (ст. 251 НК РФ), представлены одним значением, хотя, как было показано выше, эта статья кодекса содержит как положения, относящиеся к базовой структуре налога на прибыль организаций, так и налоговые льготы.

Для оценки потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений по налогу на прибыль организаций дополнительно используются данные, публикуемые Федеральной службой государственной статистики. Так, в подразделе «Налоговая статистика» ежемесячного доклада «Социально-экономическое положение России» представлены суммы поступлений налога на прибыль организаций с доходов, полученных в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, на основе которых можно оценить потери доходов бюджета от пониженных ставок налога, применяемых к таким доходам.

Кроме того, данные, по которым можно судить о потерях доходов бюджета от предоставления льготы по дивидендам, полученным российскими организациями при стратегическом участии (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ), введенной с 2008 г., содержатся в пояснительной записке к проекту федерального бюджета на 2008 год и на период до 2010 года¹. Поскольку эти данные являются прогнозными, при проведении оценки налоговых расходов они скорректированы на коэффициент, отражающий соотношение фактических и прогнозных поступлений налога на прибыль организаций в федеральный бюджет в 2008 г.

¹ Согласно п. 6 ст. 284 НК РФ сумма налога на прибыль организаций по доходам в виде дивидендов подлежит зачислению в федеральный бюджет.

Ниже в *табл. 3.1* приводятся данные о структурных освобождениях, налоговых расходах и статьях, включающих элементы и базовой структуры налога, и льгот (в смешанных статьях), с оценкой потерь доходов бюджета от данных статей, если она доступна.

Следует отметить, что раздел «Структурные освобождения» в указанной таблице не содержит исчерпывающего перечня положений налогового законодательства, являющихся неотъемлемыми элементами базовой структуры налога на прибыль организаций. Учитывая опыт зарубежных стран, придерживающихся подхода к определению базовой структуры налогов на основе действующего законодательства, при составлении отчетности по налоговым расходам бюджета наиболее фундаментальные положения, такие, как вычет экономически обоснованных затрат и невключение в налоговую базу доходов, не формирующих объект обложения налогом на прибыль организаций (например, имущество, полученное в форме залога в качестве обеспечения обязательств или в виде вклада в уставный капитал организации), не включены в соответствующий раздел таблицы.

Как показывают *табл. 3.1*, доступные статистические данные не позволяют оценить потери доходов бюджета от значительного числа налоговых льгот (налоговых расходов), структурных освобождений, а также смешанных статей. Из 45 статей налоговых расходов и 9 смешанных статей по налогу на прибыль организаций около 80% в настоящее время не могут быть количественно оценены на основе доступных данных, при этом неясно, как эта доля соотносится с долей неоцененных статей в совокупных потерях доходов бюджета.

Ниже представлены данные о соотношении потерь доходов бюджета в связи с предоставлением налоговых льгот и освобождений (налоговые расходы и смешанные статьи), а также в связи с некоторыми структурными освобождениями по налогу на прибыль организаций и поступлений данного налога, а также величины ВВП (*табл. 3.2*). Помимо результатов, приведенных в *табл. 3.1*, раздел II *табл. 3.2* включает также оценку потерь доходов бюджета от применения положений ст. 251 Налогового кодекса «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы», полученную на основе данных формы 5-П.

Результаты, представленные в разделе I *табл. 3.2*, учитывают только потери доходов бюджета в связи с действием положений налогового законодательства, для которых доступна отдельная (а не совокупная в составе ст. 251 НК РФ) оценка.

Таблица 3.1
Структурные освобождения, налоговые расходы и смешанные статьи по налогу на прибыль организаций в 2003–2008 гг., млн руб.

Положение	Норма закона	I. Структурные освобождения						
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	
Невключение в налоговую базу доходов, полученных лицами, определяющими доходы и расходы по методу начисления, в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг)	подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	
		н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	
Невключение в налоговую базу доходов, полученных в рамках целевого финансирования ¹	подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	
		н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	
Невключение в налоговую базу доходов в виде положительной разницы, полученной при переоценке драгоценных камней ²	подп. 16 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	
		н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	
Невключение в налоговую базу доходов в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг ³	подп. 24 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	
		н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	
Невключение в налоговую базу целевых поступлений	п. 2 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	
		13695	16702,7	9824,3	22788,3	50297,6	36481,6	
Перенос убытков на будущее	ст. 283 НК РФ							

¹ Оценка потерь доходов бюджета от не включения в налоговую базу целевого финансирования и целевых поступлений (подп. 14 п. 1, п. 2 ст. 251 НК РФ) должна учитывать эффект от вычета для целей налогообложения расходов, осуществленных за счет целевых средств.

² Оценка потерь доходов бюджета от данного структурного освобождения должна осуществляться с учетом эффекта от отмены симметричной нормы п. 18 ст. 270 Налогового кодекса, согласно которой не учитываются для целей налогообложения расходы в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней.

³ Оценка потерь доходов бюджета от данного структурного освобождения должна осуществляться с учетом эффекта от отмены симметричной нормы п. 46 ст. 270 Налогового кодекса, согласно которой не учитываются для целей налогообложения расходы в виде отрицательной разницы, полученной от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости.

продолжение Таблицы 3.1

Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Перенос на будущее убытков по объектам об-служивающих производств и хозяйств	абз. 9 ст. 275.1 НК РФ	562,5	5961,4	138,9	29,7	28,2	40,8
<i>Итого по разделу I (по статьям, для которых доступна оценка)</i>		<i>14257,5</i>	<i>22664,1</i>	<i>9963,2</i>	<i>22818</i>	<i>50325,8</i>	<i>36522,4</i>
II. Налоговые расходы							
Невключение в налоговую базу имущество-ного взноса Российской Федерации в имущество государственной корпорации, государственной компании или фонда, формирование уставного капитала в которых не предусмотрено	подп. 3.2 п. 1 ст. 251 НК РФ	-	-	-	-	-	-
Невключение в налоговую базу субсидий, полу-ченных из федерального бюджета государствен-ной корпорацией в размере средств, переданных этой корпорацией в 2009 г. в собственность РФ	подп. 3.3 п. 1 ст. 251 НК РФ	-	-	-	-	-	-
Невключение в налоговую базу имущества, полу-ченного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнитель-ной власти всех уровней	подп. 8 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу имущества, полученного безвозмездно от лица, владеюще-го более чем 50% ее уставного капитала, либо если уставный капитал передающей имущество организации более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации	подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу стоимости материалов и иного имущества, полученного при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов химического оружия	подп. 18 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.1

Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Невключение в налоговую базу стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелкоразливных и иных объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет бюджетов всех уровней	подп. 19 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу имущества и имущественных прав, полученных организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов от операций с такими запасами и направленных на восстановление и содержание указанных запасов	подп. 20 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу имущества, безвозмездно полученного образовательными учреждениями на ведение уставной деятельности	подп. 22 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу основных средств, используемых на соответствующие цели, полученных организациями, входящими в структуру РОСТО от других таких организаций	подп. 23 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу имущества и имущественных прав, полученных религиозной организацией в связи с осуществлением соответствующей деятельности	подп. 27 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу сумм, полученных операторами универсального обслуживания из резерва универсального обслуживания	подп. 28 п. 1 ст. 251 НК РФ	—	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.1

Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Невключение в налоговую базу доходов судов-владельцев, полученных от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов	подп. 33 п. 1 ст. 251 НК РФ	-	-	-	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу доходов банка развития – государственной корпорации	подп. 34 п. 1 ст. 251 НК РФ	-	-	-	-	-	н/д
Невключение в налоговую базу доходов российских организаторов Олимпийских и Паралимпийских игр, полученных в связи с организацией и проведением Игр в Сочи	подп. 36 п. 1 ст. 251 НК РФ	-	-	-	-	-	н/д
Невключение в налоговую базу доходов от размещения временно свободных денежных средств, полученных Фондом содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства	подп. 38 п. 1 ст. 251 НК РФ	-	-	-	-	-	-
Невключение в налоговую базу стоимости эфирного времени и печатной площади, безвозмездно полученных в соответствии с законодательством о выборах и референдумах	подп. 40 п. 1 ст. 251 НК РФ	-	-	-	-	-	-
Уменьшение налоговой базы на расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях)	п. 7 ст. 255 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.1

Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Уменьшение налоговой базы на расходы в виде стоимости проезда и провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора	п. 12.1 ст. 255 НК РФ	–	–	–	н/д	н/д	н/д
Уменьшение налоговой базы на расходы в виде оплаты труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха после сдачи крови	п. 20 ст. 255 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Применение повышающего коэффициента к нормам амортизации собственных основных средств сельскохозяйственных организаций промышленного типа	подп. 2 п. 1 ст. 259.3 НК РФ ¹	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Применение повышающего коэффициента к нормам амортизации собственных основных средств организаций – резидентов промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны	подп. 3 п. 1 ст. 259.3 НК РФ	–	–	–	н/д	н/д	н/д
Применение повышающего коэффициента к нормам амортизации объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность или высокий класс энергетической эффективности	подп. 4 п. 1 ст. 259.3 НК РФ	–	–	–	–	–	–
Применение повышающего коэффициента к нормам амортизации основных средств, являющихся предметом договора лизинга	подп. 1 п. 2 ст. 259.3 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

¹ Лыды, в действующей редакции Налогового Кодекса установленные подп. 2 и 3 п. 1, подп. 1 и 2 п. 2 ст. 259.3, до 2009 г. устанавливались п. 7 ст. 259 НК РФ.

продолжение Таблицы 3.1

Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Применение повышающего коэффициента к норме амортизации основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности	подп. 2 п. 2 ст. 259.3 НК РФ	–	–	–	–	–	н/д
Резервы под предстоящие ремонты основных средств	п. 3 ст. 260 (ст. 324) НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Списание в текущем периоде расходов на НИОКР, осуществленных организациями – резидентами особых экономических зон	абз. 4 п. 2 ст. 262 НК РФ	–	–	–	н/д	н/д	н/д
Применение коэффициента 1,5 к фактическим затратам на НИОКР по установленному перечню направлений и их списание в текущем периоде	абз. 5 п. 2 ст. 262 НК РФ	–	–	–	–	–	–
Уменьшение налоговой базы на расходы организаций, использующих труд инвалидов, на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	подп. 38 п. 1 ст. 264 НК РФ	660,3	н/д	н/д	97,2	105	91,6
Уменьшение налоговой базы на расходы общественных организаций инвалидов и учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	подп. 39 п. 1 ст. 264 НК РФ	1878,4	н/д	н/д	326,5	294,4	307,8

продолжение Таблицы 3.1

Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Уменьшение налоговой базы на расходы организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вклада религиозных организаций, в виде прибыли, полученной от реализации пред-метов религиозного назначения, направленной на осуществление уставной деятельности указанных религиозных организаций	подп. 39.1 п. 1 ст. 264 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Резервы предстоящих расходов в целях социальной защиты инвалидов, формируемые общественными организациями инвалидов и организациями, использующими труд инвалидов	подп. 39.2 п. 1 ст. 264 (ст. 267.1) НК РФ	–	–	–	119,3	398,3	62,2
Уменьшение налоговой базы на расходы, связанные с безвозмездным предоставлением эфирного времени и печатной площади в соответствии с законодательством о выборах и референдумах	подп. 48.3 п. 1 ст. 264 НК РФ	–	–	–	н/д	н/д	н/д
Резервы по сомнительным долгам	ст. 266 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Резервы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	ст. 267 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Применение кассового метода организациями с выручкой от реализации без учета НДС не более 1 млн руб. за квартал ¹	п. 1 ст. 273 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Пониженная ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ	абз. 4 и 5 п. 1 ст. 284 НК РФ ²	24194,1	14085,2	26354,2	34676,6	27872	41467,5

¹ При наличии упрощенной системы налогообложения возможность применять кассовый метод на общем режиме налогообложения является льготой.

² Абзац 5 п. 1 ст. 284 НК РФ введен Федеральным законом от 3 июня 2006 г. № 75-ФЗ

продолжение Таблицы 3.1

Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ставка 0% по доходам в виде дивидендов от стратегического участия	подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ	–	–	–	–	–	28716,4
Ставка 15% по доходам в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, по облигациям с ипотечным покрытием и доходам учредителей доверительного управления с ипотечным покрытием на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных после 1 января 2007 г.	подп. 1 п. 4 ст. 284 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Ставка 9% по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее 3 лет, по облигациям с ипотечным покрытием и доходам учредителей доверительного управления с ипотечным покрытием на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных до 1 января 2007 г.	подп. 2 п. 4 ст. 284 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Ставка 0% по доходам в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г., по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г.	подп. 3 п. 4 ст. 284 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
<i>Справочник: пониженные ставки налога по доходам в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам</i>		н/д	10703,5	11768,5	12611,1	8297,8	7919,8
Льготы организациям – резидентам Особой экономической зоны в Калининградской области	ст. 288.1 НК РФ	–	–	–	453 ¹	885,8	977,5
Резервы предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет	ст. 324.1 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

¹ Оценка включает потери доходов бюджета от льгот, установленных ст. 1 и 6 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1, которые утрачивают силу в особом порядке согласно ст. 2 Федерального закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ.

продолжение Таблицы 3.1

Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Налоговые льготы, установленные до вступления в действие части второй Налогового кодекса ст. 1 и 6 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1	ст. 2 Закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ	5742,1	2037,8	326,5		12,5	11,8 ¹
Ставка 0% по профильным доходам сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога	ст. 2.1 Закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ	–	н/д	н/д	7803,1	12079,2	11545,1
Льготы организациям – резидентам Особой экономической зоны в Магаданской области	ст. 5 Закона от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ	н/д	49,7	45,6	93,2	1,7	
Итого по разделу II (по статьям, для которых доступна оценка):		32474,9	26876,2	26876,2	56180	49946,7	91099,7
III. Смешанные статьи							
Невключение в налоговую базу средств и иного имущества, полученного в виде безвозмездной помощи (содействия)	подп. 6 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, а также атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей	подп. 7 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу сумм процентов, полученных из бюджета (внебюджетного фонда) в связи с нарушением срока возврата сумм налога	подп. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

¹ Оценка включает потери дохода бюджета от льгот организациям – резидентам особой экономической зоны в Магаданской области, установленных ст. 5 Федерального закона от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ.

окончание Таблицы 3.1

Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Невключение в налоговую базу средств и иного имущества, полученного унитарными предприятиями от собственника имущества предприятия или уполномоченного им органа	подп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими деятельность в области обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих такое страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий	подп. 30 п. 1 ст. 251 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу доходов от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных страховщиками по обязательному пенсионному страхованию	подп. 31 п. 1 ст. 251 НК РФ	–	–	–	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества или имущества, полученного по договору безвозмездного пользования, произведенных арендатором или ссудополучателем	подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ	–	–	–	н/д	н/д	н/д
Невключение в налоговую базу доходов от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих	подп. 35 п. 1 ст. 251 НК РФ	–	–	–	–	–	н/д
Амортизационная премия ¹	п. 9 ст. 258 НК РФ	–	–	–	15743,3	31575,6	37822
<i>Итого по разделу III (по статьям, для которых доступна оценка)</i>		н/д	н/д	н/д	15743,3	31575,6	37822

Примечание. «←» – положение не действовало; «н/д» – данные недоступны.

Источник: Минфин России, ФНС России, Росстат, расчеты автора.

¹ Оценка потерь доходов бюджета на основе подхода, соответствующего налоговому методу учета, то есть потери доходов в связи с применением ускоренной амортизации в каждом периоде уменьшены на суммы, соответствующие росту доходов в связи с сокращением в последующие периоды стоимости амортизируемого имущества, не отнесенной на амортизационные расходы.

Таблица 3.2

**Потери доходов бюджета от предоставления льгот и освобождений
по налогу на прибыль организаций в 2003–2008 гг.**

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
I Налоговые расходы:						
млрд руб.	32,5	26,9	38,5	56,2	49,9	91,1
% поступлений по налогу на прибыль организаций	6,2	3,1	2,9	3,4	2,3	3,6
% ВВП	0,25	0,16	0,18	0,21	0,15	0,22
II Налоговые расходы, смешанные статьи и структурные освобождения*:						
млрд руб.	50,3	93,3	118,1	146,7	270,6	392,9
% поступлений по налогу на прибыль организаций	9,5	10,8	8,9	8,8	12,5	15,6
% ВВП	0,38	0,55	0,55	0,55	0,82	0,94

* Из структурных освобождений учтены только установленные ст. 251 НК РФ.

Источник: Минфин России, ФНС России, Росстат, расчеты автора.

Из табл. 3.2 можно видеть, что годовой объем налоговых расходов по налогу на прибыль организаций (по статьям, для которых доступна оценка) в 2003–2008 гг. находился в диапазоне 2,3–6,2% поступлений по данному налогу, или 0,15–0,25% ВВП. При этом налоговые расходы с учетом смешанных статей и структурных освобождений, установленных ст. 251 НК РФ, в указанный период составляли 8,8–15,6% поступлений по налогу на прибыль, или 0,38–0,94% ВВП.

Величина налоговых расходов по налогу на прибыль организаций в 2008 г. значительно превзошла данный показатель за предыдущие годы (с 2003 г. налоговые расходы в номинальном выражении выросли более чем в 2,5 раза).

Анализируя величину налоговых расходов по налогу на прибыль организаций, важно обратить внимание на динамику их величины с учетом смешанных статей и структурных освобождений. Поскольку доступные данные не позволяют включить потери доходов бюджета от предоставления налоговых льгот по ст. 251 НК РФ в состав налоговых расходов (в форме 5-П доходы, не учитываемые при исчислении прибыли, указаны одним значением), влияние их динамики на величину налоговых расходов по налогу на прибыль можно выявить только в составе совокупного показателя.

За 2003–2008 гг. налоговые расходы по налогу на прибыль с учетом смешанных статей и структурных освобождений, установленных ст. 251

НК РФ, неуклонно росли (с 2003 г. рост в номинальном выражении более чем в 7 раз). При этом потери доходов бюджета от применения соответствующих положений налогового законодательства в процентах поступлений налога на прибыль и в процентах ВВП в 2008 г. также выросли по сравнению с 2003 г. и с 2006–2007 гг. Это, в частности, может свидетельствовать об опережающем росте использования льгот и освобождений по налогу на прибыль организаций (для которых доступна оценка) по сравнению с ростом поступлений налога и ВВП.

Налог на доходы физических лиц

Потери доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений по налогу на доходы физических лиц могут быть оценены на основе данных, содержащихся в формах статистической налоговой отчетности «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на доходы физических лиц, удерживаемому налоговыми агентами» (5-НДФЛ) и «Отчет о декларировании доходов физическими лицами» (1-ДДК).

Данные форм 5-НДФЛ и 1-ДДК позволяют оценить потери доходов бюджета от небольшого числа налоговых льгот и освобождений, в основном связанных с предоставлением социальных и имущественных налоговых вычетов, а также от структурных освобождений, в частности, от предоставления стандартных и профессиональных налоговых вычетов.

При этом данные, содержащиеся в формах 5-НДФЛ и 1-ДДК, не позволяют оценить потери доходов бюджета от статей налоговых расходов и смешанных статей, соответствующих нормам ст. 213, 213.1 и большей части норм ст. 217 Налогового кодекса. На основе данных формы 5-НДФЛ можно провести количественную оценку только тех статей налоговых расходов и смешанных статей по ст. 217 НК РФ, которые ограничивают объем освобождаемых от налогообложения доходов установленной суммой в рублях, другими словами, предоставляют вычет из доходов соответствующего вида в размере необлагаемой суммы (пп. 28 и 33). Таким образом, недоступна даже совокупная (без разделения на отдельные нормы) оценка потерь доходов бюджета от действия положений ст. 217 НК РФ. Недоступность таких данных ведет к существенному занижению полученных значений налоговых расходов и смешанных статей по налогу на доход физических лиц¹.

¹ С большой долей условности потери доходов бюджета от предоставления налоговых льгот могут быть оценены как разница между значением верхней границы поступлений по налогу, которая определяется путем применения установленной законом обычной налоговой ставки к совокупной налоговой базе, и фактическими поступлениями по данно-

Некоторые статьи налоговых расходов и смешанные статьи по налогу на доходы физических лиц могут быть оценены на основе данных статистических сборников, публикуемых Федеральной службой государственной статистики. Так, в подразделе «Налоговая статистика» ежемесячного доклада «Социально-экономическое положение России» представлены данные о суммах поступлений налога на доходы физических лиц с доходов, полученных в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и с доходов учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученных на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г. На основе указанных данных можно рассчитать потери доходов бюджета от пониженной ставки налога, применяемой к таким доходам. Вместе с тем указанные данные доступны лишь для 2005 г., в соответствующих графах таблиц докладов за 2006–2008 гг. показаны нулевые значения.

На основе данных, публикуемых Федеральной службой государственной статистики, можно также оценить потери доходов бюджета от освобождения от налогообложения компенсационных выплат в форме повышенного размера оплаты труда работников, занятых во вредных и опасных условиях труда. Данные о доле работников, имеющих право на такую компенсацию, о среднегодовой численности занятых и среднемесячной номинальной начисленной заработной плате содержатся в статистическом сборнике «Труд и занятость в России». Вместе с тем существующая доступная статистика не содержит данных о доле заработной платы, выплачиваемой в форме компенсации за работу во вредных и опасных условиях труда. Для расчетов условно предположим, что эта доля составляет от 5 до 20%¹.

Необходимо отметить, что данные, публикуемые Федеральной службой государственной статистики, не всегда подходят для оценки потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений. Проблема заключается в классификации данных в статистических сборниках: она отличается от той, которая вытекает из раз-

му налогу. Однако различия в методологической основе формируемых статистических данных не позволяют применить указанный метод для оценки налоговых расходов по налогу на доходы физических лиц.

¹ Расчеты в аналогичных условиях проводились в: Анисимова Л. и др. Реформа налогообложения доходов населения России: результаты 2000–2007 гг. М.: ИЭПП, 2008. С. 81–88.

деления норм налогового законодательства. Так, данные о выплатах по договорам страхования, осуществленных страховыми организациями¹, не разделены на выплаты физическим и юридическим лицам, при этом классификация выплат, которые, по своей сути, предназначены физическим лицам (например, личное и пенсионное страхование), не позволяет выделить выплаты, освобождаемые от налогообложения согласно п. 1 ст. 213 Налогового кодекса. Аналогичная проблема возникает с данными о расходовании средств государственных внебюджетных фондов²: их классификация не позволяет четко выделить социальные выплаты, освобождаемые от налогообложения в соответствии с нормами ст. 217 НК РФ.

Ниже в *табл. 3.3* приводятся данные о структурных освобождениях, налоговых расходах и смешанных статьях (включающих элементы и базовой структуры налога, и льгот) с оценкой потерь доходов бюджета от статей, для которых она доступна.

Как показывает *табл. 3.3*, доступные статистические данные не позволяют оценить потери доходов бюджета от значительного числа налоговых льгот (налоговых расходов) и смешанных статей. Так, из 40 статей налоговых расходов количественная оценка доступна лишь для 8 статей, из 25 смешанных статей – для 6 и еще для двух доступна частичная оценка (только для одного из случаев налогового освобождения, установленного соответствующей нормой налогового законодательства). Таким образом, более 75% статей налоговых расходов и смешанных статей по налогу на доходы физических лиц в настоящее время не могут быть количественно оценены на основе доступных данных, при этом неясно, как эта доля соотносится с долей неоцененных статей в совокупных потерях доходов бюджета.

В *табл. 3.4* представлены данные о соотношении потерь доходов бюджета в связи с предоставлением налоговых льгот и освобождений (налоговые расходы и смешанные статьи) и поступлений налога на доходы физических лиц, а также величины ВВП. Результаты, приведенные в этой таблице, учитывают только потери доходов бюджета в связи с действием положений налогового законодательства, для которых доступна оценка.

1 См.: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/finans/fin43.htm

2 См., напр.: Росстат. Сведения о поступлении и расходовании средств государственных внебюджетных фондов за январь–декабрь 2006 г.

Таблица 3.3
Структурные освобождения, налоговые расходы и смешанные статьи по налогу на доходы физических лиц в 2003–2008 гг., млн руб.

	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
			н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
I. Структурные освобождения								
1	Освобождение от налогообложения доходов, получаемых от физических лиц в порядке наследования	п. 18 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
2	Освобождение от налогообложения доходов в натуральной форме (связанных с обучением, лечением, медицинским и санаторно-курортным обслуживанием), полученных пострадавшими от террористических актов, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств	п. 46 ст. 217	–	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
3	Стандартный налоговый вычет в размере 3 тыс. руб. определенным категориям налогоплательщиков	подп. 1 п. 1 ст. 218	354,1	330,4	286,8	368	419,3	333,8
4	Стандартный налоговый вычет в размере 500 руб. определенным категориям налогоплательщиков	подп. 2 п. 1 ст. 218	276,9	269,8	254,7	355,4	410	419
5	Стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. прочим налогоплательщикам	подп. 3 п. 1 ст. 218	13561,5	11902	9531,6	11122,7	8768,2	6873,2
6	Стандартный налоговый вычет на детей	подп. 4 п. 1 ст. 218	25259,3	9307,6	9601,6	14436	13923	10333,7
7	Профессиональным налоговым вычет предпринимателям без образования юридического лица	п. 1 ст. 221	н/д	н/д	116144,2	137929,4	158699,7	172811

продолжение Таблицы 3.3

	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
8	Профессиональный налоговый вычет по договорам гражданско-правового характера	п. 2 ст. 221	311,1	309,1	124,3	171,7	136,2	143,4
9	Профессиональный налоговый вычет налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения, вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов	п. 3 ст. 221	26,1	29,3	38,2	55,1	68,4	77,4
<i>Итого по разделу I (по статьям, для которых доступна оценка)</i>			39789	22148,2	135981,4	164438,3	182424,8	190991,5
II. Налоговые расходы								
1	Имущественный налоговый вычет по ценным бумагам	п. 3 ст. 214.1	2264,3	1873,7	1489	5711,2	–	–
2	Освобождение от налогообложения вознаграждений донорам за сланную кровь и иную помощь	п. 4 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
3	Освобождение от налогообложения грантов (безвозмездной помощи) для поддержки образования, науки, культуры и искусства	п. 6 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
4	Освобождение от налогообложения премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства, средств массовой информации по установленному перечню	п. 7 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.3

	Положение	Норма Налого- вого кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
5	Освобождение от налогообложения вознаграждений, выплачиваемых за счет средств бюджетов за оказание содействия в предотвращении и раскрытии террористических актов, содействия органам, ведущим оперативно-розыскную деятельность	п. 8.1 ст. 217	–	–	–	н/д	н/д	н/д
6	Освобождение от налогообложения стипендий	п. 11 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
7	Освобождение от налогообложения оплаты труда и других сумм в иностранной валюте, получаемых налогоплательщиками от организаций, направивших их на работу за границу	п. 12 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
8	Освобождение от налогообложения доходов от продажи продукции животноводства, растениеводства, цветоводства, пчеловодства, произведенной в личных подсобных хозяйствах	п. 13 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
9	Освобождение от налогообложения доходов членов крестьянских (фермерских) хозяйств от производства, переработки и реализации сельскохозяйственной продукции в течение 5 лет с года регистрации хозяйства	п. 14 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
10	Освобождение от налогообложения доходов от реализации заготовленных физическими лицами пищевых лесных ресурсов (грибов, ягод и т.п.)	п. 15 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.3

	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
11	Освобождение от налогообложения доходов членов зарегистрированных родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции традиционных видов промысла	п. 16 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
12	Освобождение от налогообложения доходов от реализации продукции, получаемой при осуществлении любительской и спортивной охоты	п. 17 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
13	Освобождение от налогообложения призов, получаемых спортсменами на определенных соревнованиях	п. 20 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
14	Освобождение от налогообложения вознаграждений за передачу в государственную собственность кладов	п. 23 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
15	Освобождение от налогообложения процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	п. 25 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
16	Освобождение от налогообложения процентов по вкладам в банках в установленных пределах	п. 27 ст. 217 (ст. 214.2)	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
17	Освобождение от налогообложения подарков от организаций и индивидуальных предпринимателей в пределах 4 тыс. руб.	абз. 2 п. 28 ст. 217	216,7	354,5	232,5	591,4	705,5	665,6
18	Освобождение от налогообложения призов, полученных на определенных конкурсах и соревнованиях, в пределах 4 тыс. руб.	абз. 3 п. 28 ст. 217	9,3	11,5	11,9	18,4	21,3	20,3

продолжение Таблицы 3.3

	Положение	Норма Нало- гового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
19	Освобождение от налогообложения выигрышей и призов, полученных в рамках рекламных мероприятий, в пределах 4-тыс. руб.	абз. 6 п. 28 ст. 217	5	8,3	0,1	20,5	14,9	25,8
20	Освобождение от налогообложения доходов лиц, проходящих службу по призыву или призванных на военные сборы	п. 29 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
21	Освобождение от налогообложения выплат от избирательных комиссий, комиссий референдумов, из средств избирательных фондов кандидатов	п. 30 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
22	Освобождение от налогообложения выигрышей по облигациям государственных займов Российской Федерации и сумм, выплачиваемых в их погашение	п. 32 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
23	Освобождение от налогообложения средств материнского (семейного) капитала	п. 34 ст. 217	–	–	–	–	н/д	н/д
24	Освобождение от налогообложения сумм, получаемых за счет средств бюджетов на возмещение затрат по уплате процентов по кредитам (займам)	п. 35 ст. 217	–	–	н/д	н/д	н/д	н/д
25	Освобождение от налогообложения выплат за счет средств бюджетов на приобретение или строительство жилья	п. 36 ст. 217	–	–	н/д	н/д	н/д	н/д
26	Освобождение от налогообложения доходов от инвестирования, использованных для приобретения (строительства) жилья участниками накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих	п. 37 ст. 217	–	–	–	–	–	н/д

продолжение Таблицы 3.3

	Положение	Норма Налого- вого кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
27	Освобождение от налогообложения частичной оплаты за счет средств бюджета стоимости нового автотранспортного средства при сдаче на утилизацию старого	п. 37.1 ст. 217	-	-	-	-	-	-
28	Освобождение от налогообложения взносов на финансирование формирования пенсионных накоплений	п. 38 ст. 217	-	-	-	-	-	-
29	Освобождение от налогообложения дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии, уплачиваемых работодателем, в пределах 12 тыс. руб. в год	п. 39 ст. 217	-	-	-	-	-	-
30	Освобождение от налогообложения выплат организациями и индивидуальными предпринимателями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по кредитам (займам) на приобретение или строительство жилья	п. 40 ст. 217	-	-	-	-	-	-
31	Освобождение от налогообложения бесплатно полученного жилья по закону «О статусе военнослужащих»	п. 41 ст. 217	-	-	-	-	-	-
32	Освобождение от налогообложения компенсации части родительской платы за детей, посещающих организации дошкольного образования	п. 42 ст. 217	-	-	-	-	-	-

продолжение Таблицы 3.3

	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
33	Освобождение от налогообложения доходов в натуральной форме, полученных от сельскохозяйственных товаропроизводителей, от крестьянских (фермерских) хозяйств в качестве оплаты труда в установленных пределах	п. 43 ст. 217	–	–	–	–	–	–
34	Освобождение от налогообложения обеспечения питанием работников, привлекаемых для сезонных полевых работ	п. 44 ст. 217	–	–	–	–	–	–
35	Освобождение от налогообложения безвозмездно полученных эфирного времени или печатной площади в соответствии с законодательством о выборах и референдумах	п. 47 ст. 217	–	–	–	н/д	н/д	н/д
36	Социальный налоговый вычет по расходам на благотворительность	подп. 1 п. 1 ст. 219	н/д	н/д	23,3	38,3	27	64,1
37	Социальный налоговый вычет по взносам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и добровольного пенсионного страхования	подп. 4 п. 1 ст. 219	–	–	–	–	н/д	41,5
38	Социальный налоговый вычет по дополнительной страховой взносам на накопительную часть трудовой пенсии	подп. 5 п. 1 ст. 219	–	–	–	–	–	–
39	Имущественный налоговый вычет по расходам на строительство или приобретение объектов недвижимости, на погашение процентов по кредитам на указанные цели	подп. 2 п. 1 ст. 220	н/д	н/д	12824,9	17670,2	26551,2	32438,6

продолжение Таблицы 3.3

	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
40	Ставка 9% по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием и по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием на основании приобретения ипотечных сертификатов участия до 1 января 2007 г.	п. 5 ст. 224	–	–	15,5	2,1	н/д	н/д
<i>Итого по разделу II (по статьям, для которых доступна оценка)</i>			2495,3	2248	14597,2	24052,1	27319,9	33255,9
III. Смешанные статьи								
1	Невключение в налоговую базу страховых выплат по договорам обязательного страхования	подп. 1 п. 1 ст. 213	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
2	Невключение в налоговую базу страховых выплат по договорам страхования жизни, если страховые взносы уплачиваются налогоплательщиком и суммы страховых выплат не превышают страховые взносы плюс доход от инвестирования, определенный исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ ¹	подп. 2 п. 1 ст. 213	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
3	Невключение в налоговую базу выплат по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью, возмещения медицинских расходов застрахованного лица	подп. 3 п. 1 ст. 213	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

¹ До 2005 г. льгота распространялась на выплаты по договорам, заключенным на срок не менее 5 лет, независимо от размера инвестиционного дохода и лица, уплачивающего страховые взносы. При этом взносы по договорам страхования жизни работников принимаются к вычету у работодателя согласно п. 16 ст. 255 НК РФ.

продолжение Таблицы 3.3

	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
4	Невключение в налоговую базу выплат по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу ¹	подп. 4 п. 1 ст. 213					н/д	н/д
5	Невключение в налоговую базу страховых взносов организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачиваемых за физических лиц по договорам обязательного, добровольного личного и добровольного пенсионного страхования	п. 3 ст. 213	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
6	Невключение в налоговую базу выплат по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами в свою пользу	абз. 4 п. 1 ст. 213.1	–	–			н/д	н/д
7	Освобождение от налогообложения государственных пособий, выплат и компенсаций в соответствии с действующим законодательством	п. 1 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
8	Освобождение от налогообложения пенсий по государственному пенсионному обеспечению, трудовых пенсий, социальных доплат к пенсиям	п. 2 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
9	Освобождение от налогообложения установленных действующим законодательством компенсационных выплат	п. 3 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
	<i>Справочно: освобождение от налогообложения оплаты труда в повышенном размере работникам, занятым во вредных и опасных условиях труда (исходя из величины надбавки 5–20%)²</i>		2864,8 11459,2	3584,8 14339,2	4301,1 17204,5	5153,5 20614,1	6569,6 26278,4	8225,1 32900,5

¹Положения подп. 4 п. 1 ст. 213 и абз. 4 п. 1 ст. 213.1 НК РФ не предоставляли льгот до введения нормы подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ (социальный налоговый вычет по взносам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и добровольного пенсионного страхования), т.е. до 2007 г.

² Верхняя цифра в графе соответствует потерям доходов бюджета при надбавке в 5%, нижняя – при надбавке 20%.

продолжение Таблицы 3.3

		2003	2004	2005	2006	2007	2008
	Положение						
	Норма Налогового кодекса РФ						
10	Освобождение от налогообложения едновременных выплат, осуществляемых по определенным основаниям (адресной социальной помощи малоимущим, выплата при рождении ребенка и т.п.)	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
	<i>Справка: освобождение от налогообложения единственной материальной помощи работодателю работникам при рождении (усыновлении) ребенка в пределах 50 тыс. руб. на ребенка</i>						116,3
11	Освобождение от налогообложения компенсации (оплаты) работодателями работникам (членам их семей), бывшим работникам, а также инвалидам и детям до 16 лет стоимости путевок в санаторно-курортные и оздоровительные организации	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
12	Освобождение от налогообложения оплаты работодателями лечения и медицинского обслуживания своих работников (членов их семей), оплаты общественными организациями инвалидов лечения и медицинского обслуживания инвалидов	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
13	Освобождение от налогообложения доходов, получаемых от физических лиц в порядке дарения	–	–	–	н/д	н/д	н/д
14	Освобождение от налогообложения платы за обучение налогоплательщика	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.3

	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
15	Освобождение от налогообложения оплаты за инвалидов технических средств профилактики инвалидности, приобретения и содержания собак-проводников, реабилитации инвалидов	п. 22 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
16	Освобождение от налогообложения доходов детей-сирот и детей в семьях, доходы которых не превышают прожиточного минимума, полученных от благотворительных фондов и религиозных организаций	п. 26 ст. 217	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
17	Освобождение от налогообложения материальной помощи от работодателей работникам (бывшим работникам) в пределах 4 тыс. руб.	абз. 4 п. 28 ст. 217	2042,7	2155,3	2521,8	4665,9	5075	5264,7
18	Освобождение от налогообложения возмещения (оплаты) работодателем работникам (их родственникам) лекарств, назначенных лечащим врачом, в пределах 4 тыс. руб.	абз. 5 п. 28 ст. 217	4,2	4,3	4,9	5,9	9,1	10,6
19	Освобождение от налогообложения материальной помощи инвалидам от общественных организаций инвалидов в пределах 4 тыс. руб.	абз. 7 п. 28 ст. 217	-	-	8,4	4,4	3,7	4,3
20	Освобождение от налогообложения помощи и подворков ветеранам и инвалидам ВОВ (их вдовам), узникам концлагерей в пределах 10 тыс. руб.	п. 33 ст. 217	-	-	-	34,9	40	37

окончание Таблицы 3.3

	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
21	Освобождение от налогообложения оплаты стоимости проезда к месту обучения и обратно лицам, не достигшим 18 лет	п. 45 ст. 217	–	–	–	–	–	–
22	Социальный налоговый вычет по расходам на обучение	подп. 2 п. 1 ст. 219	н/д	2379	2600	2602,5	3552,6	3379,6
23	Социальный налоговый вычет по расходам на лечение	подп. 3 п. 1 ст. 219	н/д	208	247	244,2	557	580
24	Имущественный налоговый вычет по доходам от продажи имущества	подп. 1 п. 1 ст. 220	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
25	Имущественный налоговый вычет по доходам в виде выкупной стоимости земельных участков и объектов недвижимости в случае их изъятия для государственных и муниципальных нужд	подп. 1.1 п. 1 ст. 220	–	–	–	–	–	н/д
<i>Итого по разделу III (по статьям, для которых доступна оценка)¹</i>			<i>13506,1</i>	<i>19085,8</i>	<i>22586,6</i>	<i>28171,9</i>	<i>35515,8</i>	<i>42293,0</i>

Примечание. «–» – положение не действовало;

«н/д» – данные недоступны.

Источник: Минфин России, ФНС России, Росстат, расчеты автора.

¹ Итоговые значения включают максимальную оценку потерь доходов бюджета от льготы работникам, занятым во вредных и опасных условиях труда. Это не приводит к завышенной оценке потерь, поскольку статьи, которые невозможно оценить количественно, не учитываются в итоговых значениях.

Таблица 3.4

**Потери доходов бюджета от предоставления льгот и освобождений
по налогу на доходы физических лиц в 2003–2008 гг.**

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
I Налоговые расходы:						
млрд руб.	2,5	2,2	14,6	24,1	27,3	33,3
% поступлений по налогу на доходы физических лиц	0,5	0,4	2,1	2,6	2,2	2,0
% ВВП	0,02	0,01	0,07	0,09	0,08	0,08
II Налоговые расходы и смешанные статьи:						
млрд руб.	16,0	21,3	37,2	52,2	62,8	75,5
% поступлений по налогу на доходы физических лиц	3,5	3,7	5,3	5,6	5,0	4,5
% ВВП	0,12	0,13	0,17	0,19	0,19	0,18

Источник: Минфин России, ФНС России, Росстат, расчеты автора.

Резкий рост налоговых расходов в 2005 г. по сравнению с 2003–2004 гг., отраженный в табл. 3.4, объясняется тем, что данные для оценки потерь доходов бюджета от предоставления имущественного налогового вычета по расходам на строительство или приобретение объектов недвижимости (подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ) появились в формах статистической налоговой отчетности начиная с 2005 г. Таким образом, сопоставимые данные доступны для периода 2005–2008 гг. В 2005–2008 гг. годовой объем налоговых расходов по налогу на доходы физических лиц (по статьям, для которых доступна оценка) находился в диапазоне 2,0–2,6% поступлений по данному налогу, или 0,07–0,09% ВВП. При этом налоговые расходы с учетом смешанных статей в указанный период составляли 4,5–5,6% поступлений налога, или 0,17–0,19% ВВП. Налоговые расходы по налогу на доходы физических лиц в номинальном выражении в 2008 г. по сравнению с 2005 г. выросли более чем в 2 раза. Вместе с тем налоговые расходы, выраженные в процентах поступлений по данному налогу и в процентах ВВП, в 2007–2008 гг. снижались по сравнению с показателями 2006 г., что свидетельствует о более высоких темпах роста поступлений налога на доходы физических лиц и ВВП по сравнению с ростом использования льгот и освобождений (для которых доступна оценка). Налоговые расходы с учетом смешанных статей в рассматриваемый период показали схожую динамику.

Единый социальный налог

Основным доступным источником данных для количественной оценки потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобожде-

ний по единому социальному налогу является форма статистической налоговой отчетности «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование» (5-ЕСН).

Данные формы 5-ЕСН позволяют оценить потери доходов бюджета от налоговых льгот, связанных с освобождением от налогообложения определенных выплат в пользу физических лиц – работников некоторых органов и ведомств (ст. 245 НК РФ), а также с использованием пониженных ставок налога для определенных категорий налогоплательщиков (ст. 241 НК РФ). Кроме того, на основе данных формы 5-ЕСН можно провести количественную оценку структурных освобождений, в частности, применения регрессивной шкалы единого социального налога.

При этом следует отметить, что необходимые данные для расчета потерь доходов бюджета от применения положений ст. 241 и 245 Налогового кодекса содержались в формах 5-ЕСН до 2004 г. Начиная с 2005 г. из формы 5-ЕСН были исключены данные о производящих выплаты физическим лицам сельскохозяйственных товаропроизводителях и родовых, семейных общинах малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, а также об индивидуальных предпринимателях и адвокатах, в связи с чем стало невозможно определить потери доходов бюджета от установленных ст. 241 НК РФ пониженных ставок ЕСН. Кроме того, в формах 5-ЕСН за 2005–2008 гг. не содержится данных о сумме налоговых льгот по ст. 245 НК РФ.

Информация по форме 5-ЕСН за 2003–2008 гг. позволяет оценить потери доходов бюджета от предоставления налоговых льгот, предусмотренных ст. 239 НК РФ. Данные о суммах, не подлежащих налогообложению (ст. 238 НК РФ), доступны без разделения на отдельные положения указанной статьи кодекса.

Как указывалось выше, из формы 5-ЕСН за 2008 г. исключены данные о распределении налоговой базы по границам применения регрессивной шкалы единого социального налога. В этой связи эффективная ставка налога для 2008 г. рассчитывалась в условиях сохранения сложившейся в 2007 г. пропорции распределения налоговой базы,

Ниже в *табл. 3.5* приводятся данные о структурных освобождениях, налоговых расходах и смешанных статьях (включающих элементы и базовой структуры налога, и льгот) по единому социальному налогу с оценкой потерь доходов бюджета от тех статей, для которых такая оценка доступна.

Таблица 3.5

Структурные освобождения, налоговые расходы и смешанные статьи по единому социальному налогу в 2003–2008 гг., млн руб.

№	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
			I. Структурные освобождения					
1	Не формируют объект налогообложения суммы, не относимые к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (налогу на доходы физических лиц) в текущем периоде	п. 3 ст. 236	21 289	31 066,4	29 985,4	34 848,8	40 752,2	49 908,9
2	Не подлежат налогообложению определенные государственные пособия	подп. 1 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
3	Не подлежат налогообложению компенсационные выплаты социального характера, а также связанные с возмещением вреда здоровью и возмещением определенных расходов	подп. 2 п. 1 ст. 238 ¹	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
4	Не подлежат налогообложению единовременная материальная помощь, оказываемая по определенным основаниям	подп. 3 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
5	Не подлежат налогообложению страховые платежи (взносы) работодателя по страхованию работников по определенным договорам	подп. 7 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

¹ За исключением норм абз. 5 и 7 указанного подпункта, которые представляют собой статьи налоговых расходов бюджета.

продолжение Таблицы 3.5

№	Положение	Норма Нало- гового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
6	Не подлежат налогообложению дополнительные страховые взносы работодателя на накопительную часть трудовой пенсии работников в пределах 12 тыс. руб. в год	подп. 7.1 п. 1 ст. 238	–	–	–	–	–	–
7	Регрессивная шкала ставок налога ¹	ст. 241	203738,9	325630,1	200413,8	320991,6	545508,8	722451,3
<i>Итого по разделу I (по статьям, для которых доступна оценка)</i>			<i>225027,9</i>	<i>356696,5</i>	<i>230399,2</i>	<i>355840,4</i>	<i>586261</i>	<i>772360,2</i>
II. Налоговые расходы								
1	Не подлежит налогообложению оплата стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях	абз. 5 подп. 2 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
2	Не подлежит налогообложению возмещение расходов, связанных с повышением профессионального уровня работников	абз. 7 подп. 2 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
3	Не подлежат налогообложению суммы выплат в иностранной валюте работникам (военнослужащим), направленным на работу (службу) за границу	подп. 4 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

¹ Начиная с 2005 г. оценка потерь доходов бюджета от регрессивной шкалы единого социального налога доступна только по налогоплательщикам – организациям, производящим выплаты физическим лицам (за исключением льготных категорий).

продолжение Таблицы 3.5

№	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
4	Не подлежат налогообложению доходы глав крестьянских (фермерских) хозяйств, полученные от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, доходы от производства, переработки и реализации такой продукции в течение 5 лет с момента регистрации хозяйства	подп. 5 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
5	Не подлежат налогообложению доходы, полученные членами зарегистрированных родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции традиционных промыслов	подп. 6 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
6	Не подлежит налогообложению оплата проезда работников и членов их семей, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, к месту проведения отпуска и обратно	подп. 9 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
7	Не подлежат налогообложению суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдумов, из средств избирательных фондов кандидатов и другие аналогичные выплаты	подп. 10 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.5

№	Положение	Норма Нало- гового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
8	Не подлежит налогообложению стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании	подп. 11 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
9	Не подлежит налогообложению плата за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников, включаемая в состав расходов по налогу на прибыль организаций	подп. 16 п. 1 ст. 238	–	–	–	–	–	–
10	Не подлежат налогообложению выплаты работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов по налогу на прибыль организаций	подп. 17 п. 1 ст. 238	–	–	–	–	–	–
11	Пониженные ставки налога для сельско-хозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования	п. 1 ст. 241	6306,6	3579,5	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.5

№	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
12	Пониженные ставки налога для налогоплательщиков – резидентов технических зон, производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории таких зон	п. 1 ст. 241	–	–	–	н/д	н/д	н/д
13	Пониженные (по сравнению с индивидуальными предпринимателями) ставки налога для адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой	п. 4 ст. 241	н/д	23,7	н/д	н/д	н/д	н/д
14	Пониженная граница налоговой базы, начиная с которой применяется регрессия, для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий	п. 6 ст. 241	–	–	–	–	н/д	н/д
15	Освобождение от налогообложения денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения физических лиц – работников определенных органов и ведомств	п. 2 ст. 245	18718,3	25042,6	н/д	н/д	н/д	н/д
16	Невключение в налоговую базу сумм денежного содержания прокуроров, следователей и судей федеральных судов и мировых судей субъектов РФ в части налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет	п. 3 ст. 245	2313,5	3198	н/д	н/д	н/д	н/д

окончание Таблицы 3.5

№	Положение	Норма Налогового кодекса РФ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<i>Итого по разделу II (по статьям, для которых доступна оценка)</i>			27338,4	31843,8	н/д	н/д	н/д	н/д
III. Смешанные статьи								
1	Не подлежит налогообложению стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников, обучающихся воспитанников	подп. 12 п. 1 ст. 238	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
2	Не подлежит налогообложению материальная помощь, выплачиваемая физическим лицам организациями за счет бюджетных источников, в пределах 3 тыс. руб. за период	подп. 15 п. 1 ст. 238	-	-	н/д	н/д	н/д	н/д
3	Льготы, предоставляемые инвалидам, общественным организациям инвалидов, их отделениям и дочерним лицам	ст. 239	7010,6	7123,1	5976,7	6303,0	6043,4	6285,2
<i>Итого по разделу III (по статьям, для которых доступна оценка)</i>			7010,6	7123,1	5976,7	6303,0	6043,4	6285,2

Примечание. «-» – положение не действовало;

«н/д» – данные недоступны.

Источник: Минфин России, ФНС России, расчеты автора.

Как видно из *табл. 3.5*, доступные статистические данные не позволяют получить количественную оценку для значительного числа статей налоговых расходов, смешанных статей и структурных освобождений. До 2005 г. количественная оценка доступна лишь для четверти статей налоговых расходов и смешанных статей, начиная с 2005 г. – только для льгот, предоставляемых согласно ст. 239 НК РФ.

В *табл. 3.6* представлены данные о соотношении потерь доходов бюджета в связи с предоставлением налоговых льгот и освобождений (налоговые расходы и смешанные статьи), а также в связи с наличием структурных освобождений по ЕСН и поступлений данного налога, а также величины ВВП.

Данные раздела I *табл. 3.6* о суммах налоговых расходов по единому социальному налогу за 2005–2008 гг. в связи с отсутствием необходимой информации для оценки каждой статьи (см. *табл. 3.5*) получены при предположении, что в указанный период темп роста совокупной суммы налоговых расходов по ЕСН совпадает с темпом роста потерь доходов бюджета от применения положений ст. 238 Налогового кодекса.

При этом раздел II *табл. 3.6* содержит совокупную оценку потерь доходов бюджета от применения положений ст. 238 НК РФ «Суммы, не подлежащие налогообложению», полученную на основе данных формы 5-ЕСН.

Таблица 3.6

Потери доходов бюджета от предоставления льгот и освобождений по единому социальному налогу в 2003–2008 гг.

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
I Налоговые расходы:						
млрд руб.	27,4	31,8	30,5	38,7	45,4	61,3
% поступлений по единому социальному налогу	3,1	3,0	2,9	3,0	2,7	3,0
% ВВП	0,21	0,19	0,14	0,14	0,14	0,15
II Налоговые расходы, смешанные статьи и структурные освобождения*:						
млрд руб.	77,5	81,6	77,3	96,8	112,2	149,6
% поступлений по единому социальному налогу	8,8	7,6	7,3	7,4	6,7	7,3
% ВВП	0,59	0,48	0,36	0,36	0,34	0,36

* Учтены только структурные освобождения, установленные ст. 238 НК РФ.

Источник: Минфин России, ФНС России, расчеты автора.

Из представленных в *табл. 3.6* данных можно видеть, что годовой объем налоговых расходов по единому социальному налогу (по статьям, для

которых доступна оценка) в 2003–2008 гг. находился в диапазоне 2,7–3,1% поступлений по данному налогу, или 0,14–0,21% ВВП. При этом налоговые расходы с учетом смешанных статей и структурных освобождений, установленных ст. 238 НК РФ, в указанный период составляли 6,7–8,8% поступлений налога, или 0,34–0,59% ВВП.

Налоговые расходы по единому социальному налогу в номинальном выражении возросли в 2004 г. по сравнению с 2003 г., но снизились в 2005 г. по сравнению с 2004 г. Это может объясняться снижением ставки ЕСН с 1 января 2005 г. В 2006 г. налоговые расходы по единому социальному налогу вновь начали расти и продолжили рост в 2007–2008 гг.

В то же время налоговые расходы в процентах поступлений единого социального налога, снизившись в 2005 г. по сравнению с 2004 г., в 2006 г. вышли на уровень 2004 г., а в 2007 г. вновь снизились. Таким образом, в 2005 и 2007 гг. поступления ЕСН росли быстрее объемов используемых льгот и освобождений по данному налогу (для которых доступна оценка).

Налоговые расходы по единому социальному налогу в процентах ВВП после снижения в 2005 г. оставались стабильными до 2008 г. В 2008 г. произошел рост налоговых расходов по ЕСН как в номинальном выражении, так и в процентах налоговых поступлений и в процентах ВВП.

Динамика величины налоговых расходов по единому социальному налогу с учетом смешанных статей и структурных освобождений, установленных ст. 238 НК РФ¹, в целом совпадает с их динамикой без учета указанных статей.

Налог на добавленную стоимость

В качестве основного источника информации о потерях доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений по налогу на добавленную стоимость используется форма статистической налоговой отчетности «Отчет о суммах начислений к уплате в бюджет и суммах возмещения (зачета, возврата) налога на добавленную стоимость» (1-НДС).

Данные формы 1-НДС позволяют оценить потери доходов бюджета от структурных освобождений, а также от налоговых расходов и смешанных статей, соответствующих нормам ст. 149 НК РФ (операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)). При

¹ Поскольку доступные данные не позволяют включить потери доходов бюджета от предоставления налоговых льгот по ст. 238 НК РФ в состав налоговых расходов (в форме 5-ЕСН суммы, не подлежащие налогообложению, указаны одной строкой), влияние их динамики на величину налоговых расходов по единому социальному налогу можно установить только в составе совокупного показателя.

этом в форме 1-НДС не содержится данных, позволяющих оценить потери доходов бюджета от использования положений ст. 150 НК РФ (ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения)) и ст. 164 НК РФ (налоговые ставки).

Для количественной оценки потерь доходов бюджета в 2003 г. используется форма «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на добавленную стоимость» (5-НДС). Форма 5-НДС за 2003 г., в отличие от форм 1-НДС за последующие годы, предусматривает детализацию операций, облагаемых по ставке 0%, что позволяет оценить потери доходов бюджета от применения нормы подп. 6 п. 1 ст. 164 НК РФ, не отражающей правила территориальности по налогу на добавленную стоимость. Также данные формы 5-НДС за 2003 г. дополнительно позволяют оценить потери доходов бюджета в связи с положениями ст. 145 НК РФ, предусматривающими право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика для организаций и индивидуальных предпринимателей, выручка от реализации товаров (работ, услуг) у которых ниже установленного в налоговом законодательстве порога.

Следует отметить, что форма 1-НДС (5-НДС за 2003 г.) непосредственно включает данные о суммах, которые были бы начислены к уплате в бюджет в случае отсутствия освобождения от налогообложения по ст. 149 НК РФ, то есть данные, учитывающие размер нереализованных в случае применения налогового освобождения вычетов входящего налога по приобретенным товарам (работам, услугам). Этим объясняются отрицательные значения налоговых расходов, соответствующих некоторым положениям налогового законодательства¹.

Дополнительные данные, позволяющие оценить потери доходов бюджета от предоставления льгот и освобождений по налогу на добавленную стоимость, содержатся в пояснительных записках к проектам федеральных законов о федеральном бюджете. Так, для количественной оценки налоговых расходов могут быть использованы данные о снижении поступлений НДС в связи с применением ставки 0% при реализации драгоценных металлов, а также товаров (услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами (подп. 6 и 7 п. 1 ст. 164 НК РФ), в связи с применением

¹ Действительно, как было показано в разделе 3.1.4 данной работы, применение освобождения от уплаты НДС не всегда приводит к сокращению сумм уплачиваемого налога.

льготной 10%-й ставки налога при реализации товаров соответствующих категорий и при их ввозе на территорию РФ (пп. 2 и 5 ст. 164 НК РФ)¹.

Следует отметить, что в пояснительных записках к проектам бюджетов данные о снижении поступлений НДС в связи с действием положений подп. 6 и 7 п. 1 ст. 164 НК РФ приводятся одним значением, вместе с тем, как указывалось выше, налоговую льготу предоставляет только норма подп. 6; норма подп. 7 п. 1 ст. 164 НК РФ соответствует правилам территориальности при взимании НДС. В этих условиях оценка потерь доходов бюджета от применения нормы подп. 6 п. 1 ст. 164 НК РФ осуществляется при предположении о сохранении соотношения сумм НДС по нормам подп. 6 и 7 п. 1 ст. 164 НК РФ, сложившегося в 2003 г. (по данным формы 5-НДС).

Так как данные, приведенные в материалах, сопровождающих проекты бюджетов, являются прогнозными, для получения оценки статей налоговых расходов они скорректированы на соотношение фактической и прогнозируемой величин поступлений налога на добавленную стоимость в соответствующем году.

В *табл. 3.7* приводятся данные о структурных освобождениях, налоговых расходах и смешанных статьях (включающих элементы и базовой структуры налога, и льгот) с оценкой потерь доходов бюджета от данных статей, если она доступна. Исходя из опыта зарубежных стран в формировании отчетности по налоговым расходам бюджета, в раздел таблицы, посвященный структурным освобождениям, включены в том числе «стандартные освобождения от уплаты НДС» и не включены положения, отражающие применение нулевой ставки НДС при экспорте.

Таблица 3.7 показывает, что доступные статистические данные в настоящее время позволяют получить количественную оценку для большей части структурных освобождений, статей налоговых расходов и смешанных статей по налогу на добавленную стоимость. Вместе с тем оценка остается недоступной примерно для 30% статей налоговых расходов и смешанных статей, при этом неясно, как это соотносится с долей не оцененных статей в совокупных потерях доходов бюджета от предоставления льгот и освобождений по НДС.

1 См., напр.: Пояснительная записка к проекту федерального закона «О федеральном бюджете на 2005 год». С. 9–10; Пояснительная записка к проекту федерального закона «О федеральном бюджете на 2007 год». С. 13–14.

Таблица 3.7
Структурные освобождения, налоговые расходы и смешанные статьи по налогу на добавленную стоимость в 2003–2008 гг., млн руб.

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
			I. Структурные освобождения					
1	Порог вхождения в режим плательщика НДС	п. 1 ст. 145 НК РФ	8311,6	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
2	Не является объектом налогообложения безвозмездная передача объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, инфраструктурных объектов органам государственной власти и местного самоуправления, специализированным эксплуатирующим организациям	подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
3	Не является объектом налогообложения передача имущества государственных и муниципальных предприятий в порядке приватизации	подп. 3 п. 2 ст. 146 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
4	Не является объектом налогообложения безвозмездная передача основных средств органам государственной власти и управления, местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, унитарным предприятиям	подп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
5	Не является объектом налогообложения передача имущественных прав правопреемникам	подп. 7 п. 2 ст. 146 НК РФ	–	–	н/д	н/д	н/д	н/д
6	Освобождение от налогообложения передачи в аренду помещений иностранным гражданам и организациям, аккредитованным в России	п. 1 ст. 149 НК РФ	825,8	1885,4	1150,7	862,8	1054,2	2749,9
7	Освобождение от налогообложения реализации товаров в режиме беспошлинной торговли	подп. 18 п. 2 ст. 149 НК РФ	495,9	336,3	415,5	673	928,5	836,6
8	Освобождение от налогообложения ввоза товаров, произведенных российскими организациями на земельных участках иностранных государств с правом землепользования РФ	п. 6 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
9	Освобождение от налогообложения ввоза товаров для дипломатических представительств и их персонала	п. 9 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
10	Освобождение от налогообложения ввоза продукции морского промысла, выловленной и/или переработанной российскими организациями	п. 11 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
11	Освобождение от налогообложения ввоза судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре	п. 12 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
12	Освобождение от налогообложения ввоза товаров для исследования и использования космического пространства	п. 13 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
13	Ставка 0% при реализации товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, для личного пользования персонала этих представительств	подп. 7 п. 1 ст. 164 НК РФ	269,3	343,1	574,6	617,7	761,5	725,2
<i>В том числе «стандартные освобождения»:</i>								
<i>Здравоохранение:</i>								
14	Освобождение от налогообложения реализации медицинских товаров	подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ	4090,7	4089,9	5509,9	16318,9	7655,6	7638,5
15	Освобождение от налогообложения оказания медицинских услуг	подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ	4354,4	5442,1	7378	11139,1	18903,8	29664,9
16	Освобождение от налогообложения определенных услуг аптечных организаций	подп. 24 п. 2 ст. 149 НК РФ	н/д	12,6	25,7	59,9	74,9	56,7

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
17	Освобождение от налогообложения ввоза медицинских товаров	п. 2 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
18	Освобождение от налогообложения ввоза материалов для изготовления опрелеченных медицинских препаратов	п. 3 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
<i>Образование:</i>								
19	Освобождение от налогообложения услуг дошкольных учреждений, кружков, секций и студий для несовершеннолетних	подп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ	165,8	370,8	499	1354,3	1464	1157,1
20	Освобождение от налогообложения образовательных услуг, оказываемых некоммерческими организациями	подп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ	6524,2	8976,1	12545,8	15789,4	26303,9	27227,1
<i>Культура и искусство:</i>								
21	Освобождение от налогообложения работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры	подп. 15 п. 2 ст. 149 НК РФ	313,5	185,7	428,9	917	3980,6	1005,6
22	Освобождение от налогообложения услуг в сфере культуры и искусства	подп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ	619,3	1058,6	1365,9	1414,6	3534,6	2746,8
23	Освобождение от налогообложения ввоза культурных ценностей	п. 4 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
24	Освобождение от налогообложения ввоза печатных изданий и произведений кинематографии, получаемых по международному обмену	п. 5 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
<i>Другие общественные и квазиобщественные блага:</i>								
25	Освобождение от налогообложения услуг архивов	подп. 6 п. 2 ст. 149 НК РФ	67,9	188,2	213,1	15,7	28,6	10,2
26	Освобождение от налогообложения услуг по перевозке пассажиров	подп. 7 п. 2 ст. 149 НК РФ	3428,9	5311,5	7521,3	13013,2	13664,1	13057,1
27	Освобождение от налогообложения продажи почтовых марок и лотерейных билетов ¹	подп. 9 п. 2 ст. 149 НК РФ	695,9	622,1	1090,8	839,2	1177,4	1151,9
28	Освобождение от налогообложения тушения лесных пожаров	подп. 19 п. 3 ст. 149 НК РФ	-33,3	19,9	62,3	81,9	129,1	99,1
<i>Государственные услуги, имеющие общественное значение:</i>								
29	Не является объектом налогообложения выполнение работ (оказание услуг) органами государственной власти и местного самоуправления в рамках возложенных законодательством полномочий	подп. 4 п. 2 ст. 146 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

¹ Классификация данного налогового освобождения является условной, поскольку реализацию лотерейных билетов следует поместить в раздел "Лотереи и тотализаторы", однако имеющиеся статистические данные не позволяют разделить оценки для реализации почтовой продукции и реализации лотерейных билетов.

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
30	Освобождение от налогообложения оказания государственными и муниципальными учреждениями определенных социальных услуг	подп. 3 п. 2 ст. 149 НК РФ	149,9	74,8	101,4	115,8	227,7	295,2
31	Освобождение от налогообложения услуг, за которые взимаются установленные пошлины и сборы	подп. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ	304,7	218,6	334,7	951	629,4	-2356,9
<i>Некоммерческая деятельность некоммерческих организаций, благотворительная деятельность:</i>								
32	Не является объектом налогообложения передача денежных средств некоммерческим организациям для формирования целевого капитала	подп. 8 п. 2 ст. 146 НК РФ	-	-	-	-	н/д	н/д
33	Освобождение от налогообложения реализации товаров, работ, услуг в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) РФ	подп. 19 п. 2 ст. 149 НК РФ	804	1251	1466,6	1473,2	1872	1602,9
34	Освобождение от налогообложения реализации определенных товаров (услуг) религиозными организациями	подп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ	110,9	111,9	109,5	245,2	352,2	438,2
35	Освобождение от налогообложения безвозмездной передачи товаров, работ, услуг в рамках благотворительной деятельности	подп. 12 п. 3 ст. 149 НК РФ	36,8	84,7	138	158,1	361,1	208,6
36	Освобождение от налогообложения ввоза товаров в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ	п. 1 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<i>Лотереи и тотализаторы:</i>								
37	Освобождение от налогообложения услуг игорного бизнеса	подп. 8 п. 3 ст. 149 НК РФ	1726	3788,6	7067,4	11753,5	17297	16528
38	Освобождение от налогообложения проведения лотерей	подп. 8.1 п. 3 ст. 149 НК РФ	–	–	–	3855,8	274,6	281,7
<i>Финансы и страхование:</i>								
39	Освобождение от налогообложения реализации долей, паев, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок	подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ	141821,1	493530,6	555702,2	616879,5	3309376	770460,9
40	Освобождение от налогообложения банковских операций, осуществляемых банками	подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ	84519,7	220847,4	369556,1	597750,2	496507,4	352699,8
41	Освобождение от налогообложения обслуживания банковских карт	подп. 3.1 п. 3 ст. 149 НК РФ	–	–	–	518,9	2682,5	3401,8
42	Освобождение от налогообложения операций по информационному и технологическому взаимодействию между участниками расчетов	подп. 4 п. 3 ст. 149 НК РФ	211,9	193,3	1003,1	634,3	1095,6	583,8

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
43	Освобождение от налогообложения банковских операций, осуществляемых организациями без лицензии ЦБ РФ	подп. 5 п. 3 ст. 149 НК РФ	239,2	827,9	326,7	570,6	784,2	4936,1
44	Освобождение от налогообложения страховых услуг	подп. 7 п. 3 ст. 149 НК РФ	14817,6	53599,3	55852,2	61628,7	86627,6	31036,9
45	Освобождение от налогообложения операций займа, в том числе займа ценными бумагами и РЕПО	подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ	-3051,2	7184,1	13461,5	22770,9	46850,5	78028,2
46	Освобождение от налогообложения операций по договорам займа и кредитным договорам	подп. 26 п. 3 ст. 149 НК РФ	-	-	-	-	-	н/д
47	Освобождение от налогообложения ввоза валюты и ценных бумаг	п. 10 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
<i>Операции с недвижимостью:</i>								
48	Не является объектом налогообложения реализация земельных участков (долей в них)	подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ	-	-	н/д	н/д	н/д	н/д
49	Освобождение от налогообложения предоставления в пользование жилых помещений	подп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ	2614,8	1583,3	819,8	166,7	874,9	484,2

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
50	Освобождение от налогообложения реализации жилья	подп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ	–	–	н/д	2530,9	25671,4	9138,3
51	Освобождение от налогообложения передачи доли в праве на общее имущество в доме при реализации квартир	подп. 23 п. 3 ст. 149 НК РФ	–	–	н/д	304,4	194,7	300,4
<i>Итого по разделу I (по статьям, для которых доступна оценка):</i>			274435,3	812137,8	1044720,7	1385404,4	4071339,6	1356194,8
II. Налоговые расходы								
1	Не является объектом налогообложения реализация российскими организациями Олимпийских и Паралимпийских игр товаров, работ, услуг по согласованию с иностранными организациями игр	подп. 9 п. 2 ст. 146 НК РФ	–	–	–	–	–	н/д
2	Освобождение от налогообложения реализации монет из драгоценных металлов	подп. 11 п. 2 ст. 149 НК РФ	127	702,1	1005,4	2077,7	1808	1726,3
3	Освобождение от налогообложения услуг по ремонту и техническому обслуживанию в период гарантийного срока	подп. 13 п. 2 ст. 149 НК РФ	97,2	88,3	164,7	210,1	546,1	475
4	Освобождение от налогообложения работ в рамках реализации социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих	подп. 16 п. 2 ст. 149 НК РФ	65,2	61,3	14,4	4,3	6,8	11,3

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
5	Освобождение от налогообложения реализации лома и отходов черных и цветных металлов	подп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ ¹	–	–	–	1 530	3 332,9	18 141,1
6	Освобождение от налогообложения реализации исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, а также прав на их использование по лицензионному договору	подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ	–	–	–	–	–	н/д
7	Освобождение от налогообложения определенных операций, связанных с реализацией драгоценных металлов и драгоценных камней	подп. 9 п. 3 ст. 149 НК РФ	3 737,6	4 085,4	4 575,1	1 822,1	1 6125,9	17 341,8
8	Освобождение от налогообложения реализации необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям	подп. 10 п. 3 ст. 149 НК РФ	5 681,6	5 741,5	4 602,7	3 738,9	3 455,7	15 668,7
9	Освобождение от налогообложения внутрисистемной реализации товаров, работ, услуг, произведенных организациями уголовно-исполнительной системы	подп. 11 п. 3 ст. 149 НК РФ	3 84,9	4 81,7	4 52,5	4 69,8	7 53,8	6 295,7
10	Освобождение от налогообложения услуг, оказываемых объединениями адвокатов своим членам в связи с осуществлением профессиональной деятельности	подп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ	1 10,2	1 25,2	2 23,1	5 95,7	5 56,9	7 32,9

¹ До 1 января 2008 г. указанная льгота действовала согласно подп. 24 п. 3 ст. 149 НК РФ.

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
11	Освобождение от налогообложения услуг, оказываемых нотариусами	подп. 15.1 п. 3 ст. 149 НК РФ	–	–	–	7962,2	–	–
12	Освобождение от налогообложения выполнения НИОКР за счет средств бюджетов и специальных фондов, а также образовательными и научными организациями на основе хозяйственных договоров	подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ	11810	16486,4	16633,5	18690,7	32112,9	24591,6
13	Освобождение от налогообложения выполнения НИОКР, связанных с определенными видами деятельности	подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ	–	–	–	–	–	н/д
14	Освобождение от налогообложения реализацией сельскохозяйственными организациями сельскохозяйственной продукции работникам в натуральной форме	подп. 20 п. 3 ст. 149 НК РФ	24,6	112,2	60,8	41,9	34,7	215,5
15	Освобождение от налогообложения работ (услуг) в портовой экономической зоне, осуществляемых резидентами такой зоны	подп. 27 п. 3 ст. 149 НК РФ	–	–	–	–	–	н/д
16	Освобождение от налогообложения предоставления эфирного времени и печатной продукции в соответствии с законодательством о выборах и референдумах	подп. 28 п. 3 ст. 149 НК РФ	–	–	–	н/д	н/д	н/д

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
17	Освобождение от налогообложения ввоза технологического оборудования, аналоги которого не производятся в России	п. 7 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
18	Освобождение от налогообложения ввоза необработанных природных алмазов	п. 8 ст. 150 НК РФ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
19	Ставка 0%, применяемая к реализации определенным организациям драгоценных металлов лицами, осуществляющими их добычу	подп. 6 п. 1 ст. 164 НК РФ	5057,4	65 19,5	10917,2	11735,5	14469	13778,8
20	Пониженная ставка налога (10%), при-меняемая к реализации определенных товаров	п. 2 ст. 164 НК РФ	н/д	65669,7	87734,4	70528,3	77463,9	76200
21	Пониженная ставка налога (10%), при-меняемая к ввозу определенных товаров	п. 5 ст. 164 НК РФ	н/д	32762,6	43613,2	50822,9	59697,9	88554,6
22	Льготы организациям – резидентам Особой экономической зоны в Магаданской области	ст. 5 Закона от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ	н/д	н/д	н/д	н/д	–	–
<i>Итого по разделу II (по статьям, для которых доступна оценка):</i>			27095,7	132835,9	169997,0	170230,0	210364,5	233306,3
III. Смешанные статьи								
1	Не являются налогоплательщиками иностранные организаторы Олимпийских и Паралимпийских игр в части соответствующих операций	п. 2 ст. 143 НК РФ	–	–	–	–	–	н/д

продолжение Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
2	Освобождение от налогообложения реализации продуктов питания столовыми медицинскими и образовательными организациями, а также организациями общественного питания столовым медицинским и образовательных организаций	подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ	702,1	466,8	516,3	711,3	991,4	1368,7
3	Освобождение от налогообложения реализации похоронных принадлежностей, ритуальных услуг, работ (услуг) по оформлению могил	подп. 8 п. 2 ст. 149 НК РФ	671,9	489,2	603,1	634,1	570,2	489,4
4	Освобождение от налогообложения работ (услуг) по производству кинопродукции, реализации прав на использование кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма	подп. 21 п. 2 ст. 149 НК РФ	271,4	390,7	-2171,2	1187,2	1886,3	1527,8
5	Освобождение от налогообложения обслуживания воздушных судов в аэропортах	подп. 22 п. 2 ст. 149 НК РФ	2215,8	1839,3	1570,3	1906,6	2400,7	2690,1
6	Освобождение от налогообложения обслуживания судов в портах	подп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ	1895,6	2100,5	1754,7	2337,5	2342,5	2468,6
7	Освобождение от налогообложения определенных товаров, работ, услуг, реализуемых организациями инвалидов, государственными унитарными предприятиями при лечебных и социальных учреждениях определенной направленности	подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ	1692,6	2667,9	5384	1290,3	7058,6	9188,4

окончание Таблицы 3.7

№	Положение	Норма закона	2003	2004	2005	2006	2007	2008
8	Освобождение от налогообложения реализации изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства	подп. 6 п. 3 ст. 149 НК РФ	277,6	207	151,8	164,9	416,3	215,9
9	Освобождение от налогообложения реализации билетов на спортивно-зрелищные мероприятия, предоставления в аренду помещений для проведения таких мероприятий	подп. 13 п. 3 ст. 149 НК РФ	76,7	81	147,1	170,7	4476,2	249,2
10	Освобождение от налогообложения услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха	подп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ	2896,7	3645,4	5562,2	7611,8	7652,8	9693,9
11	Освобождение от налогообложения передачи в рекламных целях товаров, работ, услуг стоимостью не более 100 руб.	подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ	–	–	–	-45	35,9	99,8
12	Освобождение от налогообложения ввоза товаров для использования в рамках проведения Олимпийских и Паралимпийских игр в Сочи	п. 14 ст. 150 НК РФ	–	–	–	–	–	н/д
<i>Итого по разделу III (по статьям, для которых доступна оценка):</i>			<i>10700,4</i>	<i>11887,8</i>	<i>13518,3</i>	<i>15969,4</i>	<i>27830,9</i>	<i>27991,8</i>

Примечание. «<» – положение не действовало; «н/д» – данные недоступны.

Источник: Минфин России, ФНС России, расчеты автора.

Ниже представлены данные о соотношении потерь доходов бюджета в связи с предоставлением налоговых льгот и освобождений (налоговые расходы и смешанные статьи) по налогу на добавленную стоимость и поступлений данного налога, а также величины ВВП (*табл. 3.8*). Необходимо отметить, что результаты, представленные в *табл. 3.8*, учитывают только потери доходов бюджета в связи с действием положений налогового законодательства, для которых доступны данные для оценки.

Таблица 3.8

Потери доходов бюджета от предоставления льгот и освобождений по налогу на добавленную стоимость в 2003–2008 гг.

		2003	2004	2005	2006	2007	2008
I.	Налоговые расходы:						
	млрд руб.	27,1	132,8	170,0	170,2	210,4	233,3
	% поступлений по налогу на добавленную стоимость	3,1	12,4	11,5	11,3	9,3	10,9
	% ВВП	0,20	0,78	0,79	0,63	0,64	0,56
II.	Налоговые расходы и смешанные статьи:						
	млрд руб.	37,8	144,7	183,5	186,2	238,2	261,3
	% поступлений по налогу на добавленную стоимость	4,3	13,5	12,5	12,3	10,5	12,3
	% ВВП	0,29	0,85	0,85	0,69	0,72	0,63
<i>«Стандартные освобождения от уплаты НДС» (справочно):</i>							
	млрд руб.	264,5	809,6	1042,6	1383,3	4068,6	1351,9
	% поступлений по налогу на добавленную стоимость	30,0	75,7	70,8	91,5	179,9	63,4
	% ВВП	2,0	4,8	4,8	5,1	12,3	3,2

Источник: Минфин России, ФНС России, расчеты автора.

Резкий рост налоговых расходов в 2004 г. по сравнению с 2003 г., показанный в *табл. 3.8*, объясняется в том числе тем, что данные для оценки потерь доходов бюджета от применения ставки 10% (пп. 2 и 5 ст. 164 НК РФ) доступны в пояснительных записках к проектам бюджетов начиная с 2004 г. Соответственно данные таблицы сопоставимы для периода 2004–2008 гг.

Годовой объем налоговых расходов по налогу на добавленную стоимость (по статьям, для которых доступна оценка) в 2004–2008 гг. находился в диапазоне 9,3–12,4% поступлений по данному налогу, или 0,56–0,79% ВВП. При этом налоговые расходы с учетом смешанных статей

в указанный период составляли 10,5–13,5% поступлений по НДС, или 0,63–0,85% ВВП.

В течение периода 2004–2008 гг. налоговые расходы по налогу на добавленную стоимость в номинальном выражении росли, при этом их величина в 2008 г. в 1,75 раза превысила показатель 2004 г. Вместе с тем налоговые расходы в процентах поступлений НДС снижались на протяжении 2005–2007 гг. В 2008 г. величина налоговых расходов по налогу на добавленную стоимость увеличилась по сравнению с 2007 г., однако их величина в процентах ВВП, наоборот, снизилась, что свидетельствует о снижении доли поступлений НДС в ВВП.

Таким образом, в 2005–2007 гг. имел место опережающий рост поступлений НДС по сравнению с ростом использования налоговых льгот по данному налогу (для которых доступна оценка), но данная тенденция изменилась в 2008 г. При этом динамика величины налоговых расходов по налогу на добавленную стоимость с учетом смешанных статей подтверждает данный вывод.

3.3. Выводы и рекомендации

Проведенное в данной работе исследование позволяет сделать следующие основные выводы и рекомендации.

1. Предоставление налоговых льгот и освобождений часто вступает в противоречие с основными качественными характеристиками налоговой системы: нейтральностью, справедливостью, эффективностью (включая простоту администрирования и исполнения налогового законодательства), искажает процессы в экономике, отрицательно сказывается на конкуренции, создает риски злоупотреблений представителями законодательной и исполнительной власти и стимулы к рентоориентированному поведению экономических агентов. В этой связи потери доходов бюджета от применения налоговых льгот и освобождений могут не компенсироваться выгодами для общества, на достижение которых было направлено их предоставление.

Вместе с тем у государства есть выбор из набора инструментов социально-экономической политики, причем основным инструментом, альтернативным предоставлению налоговых льгот и освобождений, выступают программы прямых бюджетных расходов.

Представленный выше анализ влияния налоговых льгот и освобождений на экономическую деятельность и качественные характеристики налоговой системы, а также альтернативных инструментов (прямых расходов, мер государственного регулирования) позволяет сделать вывод, что предоставление налоговых льгот и освобождений (в частности, вновь вводимых) может быть оправданным, если они направлены на решение актуальных задач (в том числе корректируют провалы рынка), не искажают поведение экономических агентов, не усложняют администрирование и исполнение налогового законодательства и с точки зрения сопоставления затрат и выгод являются более эффективными, чем программы прямых расходов.

При этом введение в налоговое законодательство новых льгот и освобождений должно сопровождаться обоснованием их необходимости с указанием преследуемых целей и способов проверки их достижения, а также с доказательством их большей эффективности в достижении поставленных целей по сравнению с программами прямых расходов бюджета.

Существующие положения налогового законодательства, предоставляющие льготы и освобождения, должны систематически исследоваться на предмет их соответствия целям, для достижения которых они были введены, эффективности решения поставленных задач и целесообразности пересмотра или отмены.

2. Предоставление налоговых льгот и освобождений не влечет прямого расходования бюджетных средств, но приводит к снижению доходов бюджета, которые, если бы были получены, могли направляться на решение тех же социально-экономических задач, что и предоставленные льготы. В этой связи налоговые льготы и освобождения можно рассматривать как финансовую помощь правительства налогоплательщикам, предоставляемую в рамках налоговой системы. Кроме того, налоговые льготы и освобождения часто имеют природу расходных программ, в частности, могут быть заменены прямыми расходами без повышения затрат на реализацию и администрирование соответствующей меры.

Если расходы, осуществляемые через налоговую систему, не подвергаются столь же тщательному рассмотрению, как прямые расходы, создаются предпосылки для трансформации программ бюджетных расходов в предложения по изменению налогов.

Таким образом, расходные программы, осуществляемые через налоговую систему, должны проходить процедуры рассмотрения и проверки эффективности, которые предусмотрены для программ прямых расходов в бюджетном процессе. Концепция налоговых расходов бюджета позволяет реализовать указанный подход.

3. Концепция налоговых расходов бюджета предполагает учет и формирование отчетности по налоговым расходам. Информация о налоговых расходах бюджета позволяет делать обоснованный выбор способов для решения задач социально-экономической политики, более эффективно реализовывать меры бюджетной и налоговой политики, в частности разработку направлений и оценку действенности налоговых реформ. Публикация отчетности по налоговым расходам способствует повышению ответственности и прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

Развитые страны (Австралия, Великобритания, США, Франция и др.) используют концепцию налоговых расходов бюджета в своей практике на протяжении достаточно длительного периода времени. Страны со средним уровнем дохода и развивающиеся страны (Китай, Польша, Турция и др.) также постепенно начинают применять на практике концепцию налоговых расходов бюджета.

4. Существенный в данной работе анализ российской налоговой системы показал, что российское налоговое законодательство содержит значительное число положений, предоставляющих налоговые льготы и освобождения по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу и налогу на добавленную

стоимость. При этом в последние годы наметилась тенденция к расширению практики предоставления налоговых льгот и освобождений.

Количественная оценка прямых потерь доходов бюджета от предоставления льгот и освобождений, представленная в данной работе, показала, что в рассматриваемый период (2003–2008 гг.) величина налоговых расходов с учетом смешанных статей (включающих элементы и базовой структуры налогов, и налоговых льгот), по которым доступна оценка, в номинальном выражении по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц и налогу на добавленную стоимость демонстрирует рост с 2003 г., по единому социальному налогу – с 2005 г. При этом использование льгот и освобождений по основным налогам (кроме налога на доходы физических лиц¹) в 2008 г. увеличивалось опережающими темпами по сравнению с ростом поступлений по соответствующим налогам. Использование льгот и освобождений по налогу на прибыль организаций и единому социальному налогу в 2008 г. также росло опережающими темпами по отношению к ВВП. Таким образом, возникают риски для нормального функционирования налоговой системы.

В сложившихся условиях представляется целесообразным применение концепции налоговых расходов бюджета в российской практике.

5. Применение на практике концепции налоговых расходов бюджета предполагает осуществление следующих основных мероприятий:

- 1) определение базовой структуры основных налогов;
- 2) выделение из нее статей налоговых расходов (а также смешанных статей, содержащих элементы и базовой структуры налога, и льгот, – при их наличии);
- 3) количественную оценку потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений (налоговых расходов и смешанных статей);
- 4) формирование и публикацию отчетности по налоговым расходам бюджета;
- 5) использование данных о налоговых расходах в бюджетном процессе.

На основе исследования российского налогового законодательства в данной работе была определена базовая структура и выделены статьи налоговых расходов и смешанные статьи по налогу на прибыль организа-

1 В работе показано, что динамика величины налоговых расходов и смешанных статей по налогу на доходы физических лиц может не соответствовать общей тенденции для других налогов в связи с тем, что для большей части статей налоговых расходов и смешанных статей по этому налогу недоступны данные даже для совокупной (без разделения по отдельным статьям) оценки.

ций, налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу и налогу на добавленную стоимость.

Для количественной оценки потерь доходов бюджета от предоставления льгот и освобождений по основным налогам использовались данные форм статистической налоговой отчетности, материалов, сопровождающих проекты федеральных законов о федеральном бюджете, а также данные, публикуемые Федеральной службой государственной статистики.

Полученные количественные оценки структурных освобождений, налоговых расходов и смешанных статей были представлены в таблицах, форма которых составлена исходя из опыта зарубежных стран и может служить основой для предоставления информации в рамках отчетности по налоговым расходам бюджета.

Таким образом, результаты исследования, представленные в разделах 3.1 и 3.2 данной работы, могут быть использованы для применения концепции налоговых расходов бюджета в российской практике.

6. Как показал анализ, доступные источники информации не позволяют получить количественную оценку для значительного числа статей налоговых расходов и смешанных статей. Существующие формы статистической налоговой отчетности не предоставляют полной информации о потерях доходов бюджета от использования налоговых льгот и освобождений.

Исходя из целей формирования информации о налоговых расходах бюджета, функции по количественной оценке налоговых расходов, составлению и публикации отчетности по налоговым расходам целесообразно возложить на Министерство финансов.

Для получения полной информации о налоговых расходах бюджета с целью принятия обоснованных решений в сфере социально-экономической, бюджетной и налоговой политики Министерству финансов РФ следует сформировать базу данных, содержащую необходимые для количественной оценки налоговых расходов сведения с достаточной степенью детализации в классификации, соответствующей разделению норм налогового законодательства. До окончания формирования специальной базы данных налоговые расходы могут оцениваться Министерством финансов на основе данных налоговых деклараций.

7. Информацию о налоговых расходах необходимо принимать во внимание при разработке, утверждении и исполнении бюджета. Вместе с тем многие страны, в том числе использующие концепцию налоговых расходов бюджета в течение достаточно длительного периода времени (напри-

мер, Германия и США), не интегрируют данные о налоговых расходах в бюджетный процесс.

На начальном этапе применения концепции налоговых расходов бюджета на практике полная интеграция данных о налоговых расходах в бюджетный процесс не является целесообразной.

В то же время на стадии формирования бюджета информацию о налоговых расходах необходимо учитывать в том числе при прогнозировании величины налоговых поступлений, а также при выборе между прямыми и налоговыми расходами для решения той или иной задачи.

На стадии утверждения бюджета информация о налоговых расходах должна быть включена в состав документов и материалов, сопровождающих проект бюджета. В рамках исполнения бюджета налоговые расходы следует подвергать столь же тщательному контролю, как и прямые расходы, включая процедуры оценки их эффективности и результативности. Данные о налоговых расходах также целесообразно включать в отчеты об исполнении бюджета.

8. Как показывает опыт зарубежных стран, для применения на практике концепции налоговых расходов бюджета необязательно устанавливать жесткие требования к формированию и публикации соответствующей информации на уровне закона. Таким образом, на начальном этапе применения концепции налоговых расходов бюджета в российской практике не потребуются вносить изменения и дополнения в бюджетное законодательство. В дальнейшем необходимость внесения поправок в бюджетное законодательство будет определяться степенью интеграции информации о налоговых расходах в бюджетный процесс.

Вносить изменения и дополнения в налоговое законодательство на начальном этапе также не потребуются. Впоследствии с целью повышения прозрачности возможно изменение структуры глав Налогового кодекса об основных налогах с выделением некоторых норм, представляющих собой налоговые расходы, в отдельные статьи, посвященные налоговым льготам.

Список литературы

1. Altshuler R., Dietz R. Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms. Rutgers University Working Paper 2008-04. June 2008.
2. Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 14263. August 2008.
3. Andrews W. Personal Deductions in an Ideal Income Tax // Harvard Law Review. December 1972. Vol. 86. No. 2.
4. A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis. Joint Committee on Taxation. May 12, 2008.
5. Barbaro S., Südekum J. Reforming a Complicated Income Tax System: the Political Economics Perspective. University of Goettingen. Discussion Papers No. 120. 2004.
6. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004.
7. Bittker B. Accounting for Federal «Tax Subsidies» in the National Budget // National Tax Journal. 1969. Vol. 22. No. 4.
8. Boadway R., Flatters F. Tax Expenditures and Alternatives for Evaluating Government Activities Conducted through the Tax System // Tax Expenditures and Government Policy. John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1988.
9. Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1.
10. Boadway R., Shah A. How Tax Incentives Affect Decisions to Invest in Developing Countries. World Bank Policy Research Working Paper Series No. 1011. November 1992.
11. Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. Technical Report to USAID/RCSA SADC Tax Subcommittee. SADC Trade, Industry, Finance and Investment Directorate. February 2004.
12. Bradford D. Tax Expenditures and the Problem of Accounting for Government // Tax Expenditures and Government Policy (ed. Neil Bruce). Kingston, Ontario, Canada: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1988.
13. Bradford D. Untangling the Income Tax. Harvard University Press, 1986.
14. Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004.
15. Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2008. US Government Printing Office. Washington, 2007.
16. Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009. US Government Printing Office. Washington, 2008.
17. Burman L., Geissler C., Toder E. How Big are Total Individual Tax Expenditures and Who Benefits From Them? Tax Policy Center Discussion Paper No. 31. December 2008.
18. Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. Vol. 56. No. 3. September 2003.
19. Campos J., Pardan S. Budgetary Institutions and Expenditure Outcomes: Binding

Governments to Fiscal Performance. World Bank Policy Research Working Paper No. 1646. September 1996.

20. Carasso A., Steuerle E. Tax Expenditures: Revenue Loss Versus Outlay Equivalents // Tax Notes. Vol. 7. October 13, 2003.

21. Cavalcanti C., Li Z. Reforming Tax Expenditure Programs in Poland. World Bank Policy Research Working Paper No. 2465. October 2000.

22. Chua D., King J. The Mechanics of Integration // Tax Policy Handbook. IMF, 1995.

23. Chua D. Tax Incentives // Tax Policy Handbook. IMF, 1995.

24. Conrad R. Essays on the Indonesian Tax Reform. CPD Discussion Paper No. 1936-8. World Bank, 1987.

25. Consumption Tax Trends. OECD. Paris, 1995.

26. Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008–2012. Joint Committee on Taxation. US Government Printing Office. Washington, 2008.

27. Fiekowsky S. The Relation of Tax Expenditures to the Distribution of the Fiscal Burden // Canadian Taxation. 1980. Vol. 2. No. 4.

28. Financial Statement and Budget Report. HM Treasury, 2009.

29. Forman J. Origins of the Tax Expenditure Budget // Tax Notes. February 1986. Vol. 30. No. 6.

30. Fundamental Reform of Corporate Income Tax. OECD, 2007.

31. Furman J. Increasing Transparency and Accountability for Tax Expenditures. Testimony Before the Senate Homeland Security and Government Affairs Subcommittee on Federal Financial Management, Government Information, and International Security. September 26, 2006.

32. General Explanation of the Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982. US Congress, 1982.

33. Gentry W., Hubbard R. Tax Policy and Entrepreneurial Entry // American Economic Review. May 2000. Vol. 90. No. 2.

34. Gompers P., Lerner J. What Drives Venture Capital Fundraising. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 6906. January 1999.

35. Hall R., Rabushka A. The Flat Tax. Hoover Institution Press, 1995.

36. Harberger A. Reflections on Distributional Considerations and the Public Finances. UCLA, 2003.

37. Herd R., Bronchi C. Increasing Efficiency and Reducing Complexity in the Tax System in the United States. OECD Economics Department Working Papers No. 313. 2001.

38. Holland D., Vann R. Income Tax Incentives for Investment // Tax Law Design and Drafting. IMF, 1998.

39. Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006.

40. International Comparison of Australia's Taxes. Australian Government. April 2006.

41. Iorwerth A., Whalley J. Efficiency considerations and the exemption of food

from sales and value added taxes // Canadian Journal of Economics. February 2002. Vol. 35. No. 1.

42. Kesti J. (ed.) European Tax Handbook 2007. Amsterdam: IBFD, 2007.

43. King J. The Concept of Income // Tax Policy Handbook. IMF, 1995.

44. Kraan D.-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1.

45. Lee K. Tax Evasion, Monopoly, and Nonneutral Profit Taxes // National Tax Journal. 1998. Vol. 51. No. 2.

46. McDaniel P., Surrey S. (ed.). International Aspects of Tax Expenditures: A Comparison Study. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, the Netherlands, 1985.

47. Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993.

48. Minarik J. Tax Expenditures in OECD Countries. Meeting of Senior Budget Officials. Paris, June 2009.

49. Mintz J. The Corporation Tax: A Survey // Fiscal Studies. 1995. Vol. 16. No. 4.

50. Musgrave R. The Theory of Public Finance. New York: McGraw-Hill, 1959.

51. OECD Best Practices for Budget Transparency // OECD Journal of Budgeting. Vol. 1. No. 3. 2002.

52. Owen J. Estimating the Cost and Benefit of Hosting Olympic Games: What Can Beijing Expect from Its 2008 Games? // The Industrial Geographer. Fall 2005.

53. Perry D. Comparison of Direct Spending and Tax Expenditures // Canadian Tax Journal. 1995. Vol. 43. No. 3.

54. Poterba J. Venture Capital and Capital Gains Taxation. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 2832. January 1989.

55. Preparation of the Tax Expenditures Statement. Australian National Audit Office. Performance Audit Report No. 32 2007-08. Commonwealth of Australia, 2008.

56. PSC IFAC Study 10. Definition and Recognition of Expenses // Expenditures. IFAC, 1996.

57. Report of the Royal Commission on Taxation (Carter Report). Ottawa: Queen's Printer, 1966.

58. Shannon H. The Tax Expenditure Concept in the United States and Germany: A Comparison. 33 Tax Notes 201. October 13, 1986.

59. Shaviro D. Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. New York University School of Law. September 2003.

60. Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources // FASAB. April 1996.

61. 19th Subsidies Report of the Federal Government (Summary). Development of Financial and Tax Relief Measures of the Federal Government from 2002 to 2004. Federal Ministry of Finance. October 2003.

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

63. Surrey S. Pathways to Tax Reform. Harvard University Press, 1973.

64. Surrey S. *The Congress and the Tax Lobbyists – How Special Tax Provisions Get Enacted*. 1957.
65. Swift Z. *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006.
66. Sydney Organising Committee for the Olympic Games Amendment Bill, <http://parliament.nsw.gov.au/prod/PARLMENT/hansArt.nsf/V3Key/LA19971118030>.
67. *Tax Expenditures and Evaluations*. Canada Department of Finance, 2000.
68. *Tax Expenditures and Evaluations*. Canada Department of Finance, 2009.
69. *Tax Expenditures. A review of the Issues and Country Practices. A Report by the Committee of Fiscal Affairs*. OECD. Paris, 1984.
70. *Tax Expenditures: Compendium of Background Material on Individual Provisions*. Congressional Research Service. Senate Report 107-80. December 2002.
71. *Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988*. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. October 1983.
72. *Tax Expenditures in OECD Countries*. OECD, 2010.
73. *Tax Expenditures: Notes to the Estimates. Projections*. Canada Department of Finance, 2004.
74. *Tax Expenditures of the Swiss Confederation. Examination of the Reporting of the Federal Finance Administration*. May 2005.
75. *Tax Expenditures. Recent Experiences*. OECD. Paris, 1996.
76. *Tax Expenditures Statement 2008*. Commonwealth of Australia, 2009.
77. *Tax Expenditures. 2003 Edition*. Government of Quebec, March 2003.
78. *Tax Incentives. Proceedings of the Tax Institute of America Symposium*. Heath Lexington Books, 1971.
79. *Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs*. HM Treasury. November 2008.
80. Thuronyi V. *Tax Expenditures: A Reassessment* // *Duke Law Journal* 1988(6). December 1988.
81. Toder E., Wasow B., Ettlenger M. *Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures*. The Century Foundation Press, 2002.
82. Toder E. *Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference?* // *National Tax Journal*. September 2000. Vol. 53. No. 3. Part 1.
83. Toder E. *Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis*. National Tax Association. November 2005.
84. Weisbach D., Nussim J. *The Integration of Tax and Spending Programs*. // *The Yale Law Journal*. 2004. Vol. 113: 955.
85. Wildasin D. *Tax Expenditures: The Personal Standard* // *Tax Expenditures and Government Policy* (ed. Neil Bruce). Kingston, Ontario, Canada: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1988.
86. Анисимова Л., Кадочников П., Малинина Т., Назаров В., Синельников-Мурылев С., Трунин И. *Реформа налогообложения доходов населения России: результаты 2000–2007 гг. М.: ИЭПП, 2008.*

87. Анисимова Л., Малинина Т., Шкребела Е. (ред. Синельников-Мурылев С., Трунин И.). Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования. М.: ИЭПП, 2008.

88. Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. (ред. Синельников-Мурылев С., Трунин И.). Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М.: ИЭПП, 2008.

89. Оптимальные подходы государств – членов ОЭСР к обеспечению прозрачности государственного бюджета. Комитет по вопросам государственного управления. ОЭСР, 2000.

90. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг., <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/05/taxpoltend.pdf>

91. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001.

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

93. Руководство по статистике государственных финансов. МВФ, 2001.

94. Синельников-Мурылев С., Золотарева А., Шкребела Е., Баткибеков С., Трунин И., Серова Е., Храмова И., Масленкова В., Бобылев Ю., Кадочников П., Луговой О. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Научные труды № 19. М.: ИЭПП, 2000.

95. Синельников-Мурылев С., Соколов И., Трунин И. Исследование основных тенденций развития системы косвенного налогообложения в России в 2000–2007 гг. М.: ИЭПП, 2008.

96. Шкребела Е. (ред. Синельников-Мурылев С., Трунин И.). Налогообложение малого бизнеса в России: проблемы и перспективы решения. М.: ИЭПП, 2008.

*Институтом экономической политики имени Е.Т. Гайдара
с 1996 года издается серия “Научные труды”.
К настоящему времени в этой серии вышло в свет более 100 работ.*

**Последние опубликованные работы
в серии “Научные труды”**

№ 145Р Цухло С. *Методологические основы организации и аналитические возможности конъюнктурных опросов в российской промышленности. 2010.*

№ 144Р Трунин П., Князев Д., Кудюкина Е. *Анализ факторов динамики обменного курса рубля. 2010.*

№ 143Р Кнобель А. *Закономерности формирования уровня тарифов в международной торговле. 2010.*

№ 142Р Шагайда Н. *Оборот сельскохозяйственных земель в России: трансформация институтов и практика. 2010.*

№ 141Р Стародубровская И., Миронова Н. *Проблемы сельского развития в условиях муниципальной реформы в России. 2010.*

№ 140Р Бобылев Ю., Турунцева М. *Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики. 2010.*

№ 139Р Дробышевский С., Худько Е., Великова Е. *Перспективы создания международного финансового центра в Российской Федерации. 2010.*

№ 138Р Идрисов Г. *Факторы спроса на импортные товары инвестиционного значения в России. 2010.*

№ 137Р Идрисова В., Фрейнкман Л. *Анализ влияния федеральных трансфертов на фискальное поведение региональных властей. 2010.*

№ 136Р Дробышевский С., Кузьмичева Г., Синельникова Е., Трунин П. *Моделирование спроса на деньги в российской экономике в 1999–2008 гг. 2010.*

Малинина Татьяна Александровна

**Оценка налоговых льгот и освобождений:
зарубежный опыт и российская практика**

Редакторы: Н. Главацкая, А. Молдавский
Корректор: Н. Андрианова
Компьютерный дизайн: Е. Немешаева

Подписано в печать 23.11.2010
Тираж 300 экз.

125993, Москва, Газетный пер., д. 3–5, стр. 1
Тел. (495) 629–6736
Факс (495) 697–8816
www.iep.ru
E-mail: wwwiet@iet.ru

ISBN 978-5-93255-299-5



9 785932 552995