

О.Н. Савина

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В УСЛОВИЯХ ДЕЙСТВУЮЩЕГО РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И НАПРАВЛЕНИЯ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ¹

***Аннотация:** Налоговое льготирование выступает эффективным инструментом воздействия государства на предпринимательскую, инвестиционную, инновационную, трудовую активность, развитие науки, техники и социальной сферы. Злободневность вопроса заключается в выполнении льготами своего предназначения и в предоставлении их тем, кому они, действительно, нужны.*

Оценивая действующее законодательство о налогах и сборах Российской Федерации, можно утверждать, что система налоговых льгот и преференций соответствует предъявляемым требованиям лишь отчасти. Назрела необходимость в методике оценки налоговых льгот (преференций), содержащей единую систему критериев их эффективности. В статье наряду с традиционными критериями выдвинуты и иные расчетные показатели, которые позволят углубить и детализировать оценку результативности налоговых льгот, улучшить качество проводимого мониторинга их эффективности и станут ориентиром бюджетного и финансового прогнозирования и планирования деятельности государства и налогоплательщиков.

***Ключевые слова:** Налоговые льготы, преференции, оценка эффективности, мониторинг, налоговое стимулирование, инструменты налоговой поддержки.*

На этапе формирования российской налоговой системы в условиях построения рыночной экономики действовало значительное число льгот, которые, как правило, использовались для легальной минимизации налогов, а не в качестве стимула дальнейшего развития. Взять, к примеру, налоговые льготы по налогу на прибыль для

организаций, использующих труд инвалидов, в результате которых организации фиктивно нанимали инвалидов (в реальности не участвующих в производственном процессе), чтобы минимизировать налоговые выплаты. Многочисленность подобных налоговых льгот привела к злоупотреблению ими, неоправданному уменьшению налоговых баз, нарушению равных условий конкуренции среди хозяйствующих субъектов.

Принятие и поэтапное введение второй части Налогового кодекса РФ, напротив, сопровождалось резким сокращением налоговых льгот, вплоть до их отмены, что также не самым лучшим образом повлияло на раз-

¹ Статья опубликована в рамках выполнения прикладных научных исследований, выполняемых Финуниверситетом в 2012 году в рамках Государственного задания. Тема научного исследования «Разработка предложений по совершенствованию налогового законодательства в отношении принципов отбора налоговых льгот, порядка их представления, оценки эффективности их применения».

витие экономики. Так, в результате отмены инвестиционной льготы снизился стимул использования прибыли как источника финансирования инвестиций. Недостаточное же количество налоговых льгот способствовало активизации деятельности по незаконному уменьшению налоговых обязательств и уклонению от их уплаты.

Между тем, именно налоговое льготирование выступает эффективным инструментом воздействия государства на предпринимательскую, инвестиционную, инновационную, трудовую активность, развитие науки, техники и социальной сферы. Злободневность вопроса заключается в выполнении льготами своего предназначения и в предоставлении их тем, кому они, действительно, нужны.

Очевидно, что просто вводить те или иные льготы недостаточно, необходимо исследовать их эффективность для изменения ситуации к лучшему. Поэтому прежде чем вводить новые льготы, нужно запустить механизм оценки эффективности уже утвержденных и постоянно проводить их мониторинг. Так, по самому важному направлению налоговой политики, создающему благоприятные условия для предложения инноваций, был задан вектор не в сторону создания новых налоговых льгот, а строго на корректировку существующей системы налогообложения².

В последние годы во многих странах мира наблюдается тенденция к росту статей, направленных на решение задач в области образования, здравоохранения, жилищной сферы, пенсионного обеспечения, поддержки групп с низкими доходами, а также развития определенных секторов экономики. Расширение налоговых льгот наблюдается и в России. Вместе с тем, их применение на практике связано с *существенными ограничениями*

в нормативном правовом обеспечении механизма предоставления и в ряде случаев с неэффективностью.

Прежде всего, налоговые льготы должны быть ясными и понятными для налогоплательщиков и не допускать неоднозначного их толкования. Так, в имеющихся многочисленных теоретических и практических научных исследованиях, посвященных вопросам воздействия налоговых инструментов на развитие экономики, отсутствует однозначное толкование налоговых льгот и преференций. Нет такого разграничения и в законодательстве – статья 11 Налогового кодекса РФ понятия «налоговые преференции» не содержит.

Изучая тексты законов о налогах и сборах в разные периоды времени, можно наблюдать подмену одних понятий другими. Например, такие статьи, как: доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, особый порядок уплаты квартальных авансовых платежей, пониженные налоговые ставки и пр. в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (со всеми последующими изменениями и дополнениями) квалифицировались законодателем как налоговые льготы. Однако положения главы 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» соответствующие нормы налоговыми льготами не называют.

Министерство финансов РФ при оценке выпадающих доходов бюджетной системы учитывает как налоговые льготы, так и некоторые налоговые преференции, не разделяя их.

С точки зрения налогоплательщиков также нет разницы между льготами и преференциями, потому что субъективно для них и необлагаемый доход, и более низкая ставка, и налоговый вычет и др. – выступают в качестве налоговых послаблений, то есть льгот, в результате применения которых достигается налоговая экономия. Однако подобные **неясности в трактовке понятий и их подмена** усложняют доказательства

² «Основные направления налоговой политики на 2012-2014 годы»

налогоплательщиками самого факта осуществления ими деятельности, подпадающей под льготное налогообложение. В отдельных случаях пользование налоговыми льготами налогоплательщику не приносит выгоду, однако от некоторых «льгот» отказаться нельзя, что также усложняет их практическое использование, а, значит, снижает эффективность.

Сегодня уже стало понятным, что в силу многообразия и специфики налоговой системы России необходимо выработать единую позицию – является ли преференция отличным от льготы понятием (тогда необходима система критериев для разграничения налоговых льгот и преференций), или она выступает разновидностью налоговых льгот.

Непроработанность механизмов отдельных видов льгот способствует их неэффективному использованию. Например, в Москве в дополнение к федеральным, установлено более 70 льгот по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость, однако, в силу многих причин, ими пользуются не более 1-2 % предприятий.³ Например, компания ради небольшой налоговой выгоды отдельно не ведет учет облагаемых и не облагаемых операций, в силу того, что экономия от льготы не превышает затрат бухгалтерии на ее применение.

Иногда льгота напрямую не относится к организации, но при определенных интерпретациях деятельности налогоплательщика существует возможность попасть в число льготников.

Другой причиной является **отсутствие прямого влияния льготы на конечные экономические результаты деятельности хозяйствующих субъектов.**

Так, в Архангельской области от уплаты транспортного налога освобождены организации, осуществляющие содержание автомо-

бильных дорог⁴. Однако такое освобождение не имеет прямой связи с ремонтом и качеством ремонтных работ, выполняемых этими организациями. Между тем освобождение от уплаты транспортного налога может снизить себестоимость ремонтных работ. При этом экономия на себестоимости может быть направлена не на снижение общей стоимости работ для заказчика, не на развитие организации, не на повышение зарплаты работникам, а на увеличение прибыли исполнителя и изъята собственником в виде дивидендов. В данном случае эффективность налоговой льготы для собственника является бесспорной, но оборачивается абсолютными потерями для бюджета Архангельской области. Подобная ситуация является аналогичной для многих регионов России.

Отсутствие достаточных полномочий по введению налоговых льгот и принципов их установления у органов, в компетенции которых находится установление соответствующего налога, проявляется в невозможности возложения на льготополучателей дополнительных обременений в виде предписаний по использованию финансового эффекта от льготного налогообложения на реализацию тех или иных целей, либо в виде обязанности предоставлять отчетность о размерах полученных льгот и путях их фактического использования. Таким образом, получив налоговую льготу, налогоплательщик фактически не несет за нее ответственности.

Большинство льгот по региональным и местным налогам вводятся на федеральном уровне, и органы власти субъектов федерации и местного самоуправления не наделены соответствующими полномочиями по их регулированию. Между тем, количество

³ <http://www.minfin.ru>, <http://www.pravcons.ru/publ13-10-2008-2.php>

⁴ Архангельская область. Закон «О транспортном налоге» [редакция от 21.11.2011] № 112-16-ОЗ 01.10.2002 Принят Архангельским областным Собранием депутатов (Постановление от 1 октября 2002 года N 337)

предоставляемых льгот, их увеличение, приводит к значительному сокращению доходов региональных и местных бюджетов (табл.1).

Всего по России за 2009 год выпадающая сумма потенциальных налоговых поступлений в связи с предоставлением

Таблица 1. Суммы льгот по региональным и местным налогам, установленные федеральным законодательством, млн руб

Субъект РФ	2009			
	Налог на имущество организаций	Земельный налог	Налог на имущество физических лиц	Общая сумма
Удмуртская Республика	871,3	101,30	167,0	1139,3
Чувашская Республика	574,0	18,0	55,0	647,0
Камчатский край	58,0	22,6	27,9	108,5
Краснодарский край	6061,7	105,4	452,0	6619,1
Красноярский край	1864,9	38,2	220,4	2123,5
Пермский край	1336,4	32,6	102,3	1471,3
Волгоградская область	1205,0	75,6	163,0	1443,6
Вологодская область	2776,1	8,9	198,9	2983,9
Липецкая область	713,2	36,7	92,7	842,6
Магаданская область	256,9	6,0	0,8	263,7
Московская область	4817,0	92,0	474,0	5383,0
Мурманская область	987,6	38,3	46,7	1072,6
Нижегородская область	1253,9	37,1	230,5	1521,5
Новгородская область	1485,1	33,7	79,3	1598,1
Ярославская область	1022,9	72,6	181,7	1277,2
г. Москва	10924,7	817,7	865,2	12607,6
г. Санкт-Петербург	3464,0	25,9	506,6	3996,5
...
Итого по России, в % к общей сумме льгот	92,3	2,3	5,4	100

налоговых льгот по региональным и местным налогам, установленных федеральным законодательством составила 175642,8 млн руб.

Наряду с федеральными, **значительное количество льгот вводятся представительными органами власти субъектов РФ и местного самоуправления** (табл. 2).

Таблица 2. Льготы, установленные законами субъектов РФ и актами органов местного самоуправления, млн руб.

Субъект РФ	2009					
	Налог на прибыль	Транспортный налог	Налог на имущество организаций	Земельный налог	Налог на имущество физ. лиц	Общая сумма
Чувашская республика	21,3	14	937,6	390,3	55,7	1418,9
Камчатский край	0,0	0,4	579,5	26,0	28,0	633,9
Краснодарский край	84,0	51,9	6367	143,6	452,6	7099,1
Красноярский край	381,0	124,1	4553,4	893,7	247,8	6200
Пермский край	5434,1	36,2	2986,5	80,4	205,9	8743,1
Приморский край	0,0	14,0	1681,3	137,2	102,3	1934,8
Владимирская область	17,8	219,1	865,7	234,5	45,2	1382,3
Волгоградская область	10,1	21,7	3311,2	159,8	157,1	3659,9
Кировская область	0,0	66,0	1442,3	128,1	12,6	1649
Ленинградская область	215,7	52,7	5663,4	473,1	81,9	6486,8
Липецкая область	4,1	60,4	1862,1	1739,0	92,7	3758,3
Московская область	517,7	90,0	4905,7	1329,9	479,6	7322,9
Мурманская область	0,4	75,8	2314,5	461,9	46,8	2899,4
Нижегородская область	395,8	217,2	3126,7	340	253,2	4332,9

Новгородская область	193,7	48,8	2120,9	90,6	79,2	2533,2
Новосибирская область	50,5	181,5	2292,3	177,6	223,3	2925,2
...
Итого по России, в % к общей сумме льгот	12,6	1,7	71,1	12	2,6	100

Всего за 2009 год по России сумма таких льгот составила 399273,6 млн руб.

Потери московского бюджета с 2008 по 2010 гг. в результате предоставления льгот по местным и региональным налогам составили почти 195 млрд руб.⁵ (для сравнения, в 2011 году бюджет г. Москвы составил 1,4 трлн руб.). При этом основная часть выпадающих доходов – 83%, или 161 млрд руб. – сформировалась в результате применения льгот, установленных на уровне законодательства г. Москвы. Из этой суммы только в 2010 году льготы по налогу на имущество составили более 35 млрд руб., по земельному налогу – 15 млрд руб., по транспортному – 533 млн руб. Остальные 33 млрд руб. приходятся на льготы, установленные для местных и региональных налогов на федеральном уровне.

Наличие льгот по региональным и местным налогам является серьезной проблемой для сбалансированности консолидированных бюджетов субъектов России. Сумма таких льгот в прошлом году выросла на 10% – с 181,9 млрд руб. до 199,8 млрд руб.

В связи с этим, вызывает вопрос продолжающаяся дискуссия по введению регионального налога с продаж. По нашему мнению, региональные бюджеты можно наполнить за счет отмены неэффективных льгот по региональным и местным налогам.

⁵ <http://www.ksp.mos.ru/>

Общая сумма выпадающих доходов по России от предоставления налоговых льгот за 2010 год составила около 1,0 трлн руб., из которых только по налогу на добычу полезных ископаемых объем выпадающих доходов составил около 100 млрд руб.

Объем льгот по федеральным налогам в 2011 году по России составил уже 2,103 трлн руб., а льгот по уплате таможенных платежей – 315,4 млрд руб. Сумма льгот по всем налогам за 2011 год составила около 3 трлн руб.

Очевидно, что, при сложившейся ситуации невозможность введения новых льгот продиктована тем, что у государства в современных условиях нет реальных путей сокращения бюджетных расходов.

Установление налоговых льгот без учета их целевой направленности и сложившихся диспропорций социально-экономического развития российских регионов также снижает их результативность, в силу того, что значительная часть льгот направлена не на стимулирование, а на оптимизацию встречных финансовых потоков. Между тем каждый регион имеет специфические особенности социально-экономического развития. Так, в регионах с высоким уровнем развития налоговые льготы, прежде всего, могут быть ориентированы на решение социальных задач, и только потом экономических. В депрессивных регионах необходимо первоочередное внимание уделять экономическим задачам.

Целью является стимулирование роста налогооблагаемой базы региона и обеспечения в перспективе роста налоговых поступлений в бюджетную систему. Поэтому оценивая эффективность налоговых льгот для депрессивных регионов, приоритетом в принятии решения об их введении или отмене должна выступать экономическая эффективность.

По причине тяжёлого финансового состояния бюджетов слаборазвитых регионов, льготы местного значения должны иметь ярко выраженную социальную направленность и сводиться к решению социальных задач. В основном это касается поддержки социально незащищенных слоев населения или бюджетных учреждений культурной и социальной сферы. Здесь, напротив, перспективы роста налоговых поступлений в бюджеты незначительны, однако социальный эффект от применения льготы может быть достигнут, а значит льгота будет считаться эффективной.

Отсутствие налаженной системы формирования сводной отчётности налоговых органов о суммах предоставленных налоговых льгот не позволяет оценить реальную их эффективность. Например, налоговыми органами не ведётся учёт налоговых льгот с точки зрения их разбивки по целевым направлениям налогового регулирования, отраслям народного хозяйства, категориям налогоплательщиков. При этом обязанность о предоставлении информации о результатах использования налоговых льгот в законодательстве о налогах и сборах не установлена, из чего следует, что налогоплательщик вовсе не обязан ее предоставлять. Это, в свою очередь, не дает осуществлять полноценный статистический учёт всех налоговых льгот, искажая показатели их эффективности.

В бюджетном послании на 2012-2014 гг. обозначена необходимость проведения инвентаризации всех налоговых льгот и оценки их эффективности. При этом акцент сделан не на введении новых налогов, а на повышении

собираемости уже действующих. По данным ФНС собираемость налогов в России составляет 70 процентов, тогда как в развитых странах этот показатель достигает 90 процентов⁶.

Любые внесения изменений в действующий порядок применения той или иной льготы, требуют дополнительных мер контроля и затрат со стороны налоговых органов, что безусловно, отражается на эффективности этих льгот. **Многочисленность налоговых льгот**, а также систематическое их изменение, дополнение, уточнение усложняют расчеты налогов и актуализируют вопрос об оптимизации количества налоговых льгот.

На современном этапе Ульяновской областью, Забайкальским краем, Курской областью обсуждаются вопросы отмены льгот по налогу на имущество организаций для фармацевтических, протезно-ортопедических предприятий и в отношении железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий электропередач, а также по налогу на имущество организаций и земельному налогу в отношении организаций и учреждений уголовно-исполнительной системы. Так, в 2012 году дополнительные поступления в бюджетную систему в результате отмены этих льгот в целом по России составят 30,4 млрд руб., в 2013 году – 73,2 млрд руб., в 2014 году – 134,3 млрд руб.⁷

По нашему мнению, к оптимизации налоговых льгот нужно подходить с высокой степенью осторожности и целесообразности. Так, отмена льготы по налогу на имущество для организаций в части железнодорожных путей общего пользования, может привести к удорожанию тарифов на услуги железнодорожных перевозок; отмена такой же льготы для «Московского

⁶ Бюджетное послание Президента России о бюджетной политике в 2012–2014 годах

⁷ <http://www.minfin.ru/ru/>

метрополитена» может привести к увеличению себестоимости услуг на 37%, что, в свою очередь, повлечет за собой рост цен на билеты почти на треть.⁸

Фрагментарный характер анализа результативности налоговых льгот на федеральном уровне, также не способствует их объективной оценке. Министерство финансов РФ вместе с Федеральной налоговой службой России чаще рассчитывают лишь бюджетную эффективность налоговых льгот.

Работа по анализу эффективности применения льгот по налогам и сборам, разработке критериев и методики оценки их эффективности ведется только на региональном и отчасти местном уровнях. Во многих субъектах и муниципальных образованиях приняты региональные (муниципальные) методики оценки эффективности налоговых льгот, механизмы которых известны региональной практике. Однако они имеют принципиальные отличия по многим основаниям. Критерии эффективности, представленные в них, крайне отличаются, не содержат комплексного и системного подхода к исследованию результативности инструментов налоговой поддержки, не учитывают показатели функционирования льгот в качестве стимула к развитию конкретных отраслей или видов деятельности хозяйствующих субъектов. Поэтому проводить обоснованный расчет целесообразности действующих или вновь вводимых налоговых льгот зачастую не представляется возможным.

В ряде регионов методики разработаны, но реально эффективность налоговых льгот оценивается только в отдельных муниципальных образованиях и только по местным налогам и сборам. К ним относятся: г. Барнаул, г. Хабаровск, г. Киров, г. Пенза, г. Пермь, г. Ульяновск, г. Ярославль.

⁸ РИА Новости. Интервью с аудитором КСП Татьяной Юшиной /<http://www.lenta.ru/news/2012/03/12/losses/>

В Самарской области методика оценки эффективности налоговых льгот отсутствует, однако в отдельных муниципальных образованиях области такая оценка по местным налогам и сборам все же проводится.

В Архангельской области оценка эффективности «практически не проводится»⁹. В качестве обоснования такой позиции называется невозможность выявления эффекта от применения льгот, которые действуют на территории области с 1995 года по настоящее время: «в таких условиях сравнение показателей финансово-экономической деятельности за 2010 год с аналогичными показателями за 1994 год (до предоставления льгот) бессмысленно».¹⁰

В республиках Бурятия, Ингушетия, Краснодарском крае, Калининградской, Рязанской областях, Еврейском, Чукотском автономных округах отсутствуют нормативные акты, регламентирующие порядок оценки эффективности действующих или планируемых к введению налоговых льгот, устанавливаемых законами субъектов Российской Федерации. Не проводится такая оценка и муниципальными образованияами этих регионов.

Как правило, все методики отличаются субъективным и эпизодическим подходом. Так, в Ненецком автономном округе оценка эффективности проводится перед принятием нормативных актов о предоставлении льгот. В Мурманской области дается только оценка выпадающих бюджетных доходов. В Новосибирской области осуществляется проверка условий предоставления льгот. В муниципальном образовании «г. Пенза» действует методика оценки только бюджетной и социальной эффективности муниципальных унитарных предприятий. В муниципальном

⁹ Тезисы выступления 14 апреля 2011 года «Налоговые льготы: анализ практики применения и методика оценки эффективности действия». В.Р. Баданин, заместитель председателя Комитета по бюджету и налогам Архангельского областного Собрания депутатов.

¹⁰ Там же

образовании «г. Ижевск» проводится оценка лишь социальной эффективности и только по местным налогам.

Несмотря на то, что изменения, направленные на совершенствование механизма оценки эффективности налоговых льгот, постепенно вводятся, они носят точечный, локальный и бессистемный характер. Так, в Красноярском крае, Волгоградской, Магаданской, Московской областях в формы налоговой отчетности введена дополнительная информация по применению льгот налогоплательщиками в разрезе отдельных видов, их количестве, категорий налогоплательщиков, муниципальных образований. Брянской, Самарской, Волгоградской областями, а также в Камчатском крае выдвинуты предложения по отмене федеральных льгот по региональным и местным налогам.

В «Основных направлениях налоговой политики на 2011 и на плановый период 2012 – 2013 гг.»¹¹ был сделан акцент на **анализ** практики применения и **администрирования налоговых льгот**, содержащихся в налоговом законодательстве. Принятие решений по вопросам сохранения действующих льгот было признано осуществлять по результатам такого анализа, а введения новых – на ограниченный период, чтобы по истечении некоторого времени оценить их эффективность и либо пролонгировать их, либо нет. В частности, ФНС РФ внесла в формы налоговых деклараций дополнительные показатели, которые позволяют точно рассчитать выпадающие доходы по каждому виду предоставляемых налоговых преимуществ¹².

Необходимость такого анализа подтверждают цифры: всего пунктов, устанавливающих льготы, освобождения, вычеты и прочие преференции, в действующем налоговом законода-

тельстве насчитывается более двух сотен. При этом почти половина из них – это механизмы снижения налогового бремени по налогу на добавленную стоимость, треть – по налогу на прибыль организаций. Соответствующие же налоговые декларации по количеству страниц очень объемны.

При практической реализации такого множества налоговых льгот возникает проблема обеспечения их адресности, а также возможность злоупотребления льготами и уклонения от уплаты налогов за счет недостаточности продуманного механизма предоставления налоговых льгот и оценки его эффективности.

В «Основных направлениях налоговой политики на 2012 год и на плановый период 2013-2014 гг.»¹³ отмечено следующее важное направление работы, связанное с **анализом эффективности** предоставляемых налоговых льгот. Использование таких льгот является законным способом уменьшения налоговых обязательств, однако, их законное использование отнюдь не означает недобросовестного поведения налогоплательщиков. Поэтому оценка эффективности налоговой льготы предоставляется необходимой составляющей в принятии решения о дальнейшем предоставлении данной льготы или о целесообразности введения новой. Смысл оценки сводится к решению следующих вопросов:

- какие последствия оказывает налоговая льгота для бюджета на федеральном, региональном и местном уровнях,
- насколько предоставленная льгота сократит суммы прямого финансирования, не сократив при этом бюджетные доходы,
- с какой целью введена льгота с точки зрения самой организации (компании),
- сколько прибыли принесет организации (компании) конкретная льгота на каждый вложенный рубль,

¹¹ «Основные направления налоговой политики на 2011 и на плановый период 2012 – 2013 гг.»

¹² «Основные направления налоговой политики на 2011 и на плановый период 2012 – 2013 гг.»

¹³ «Основные направления налоговой политики на 2012 и на плановый период 2013 – 2014 гг.»

– как влияет льгота на изменение уровня расходов на осуществление деятельности организации (компании) с учетом инфляции.

Одновременно следует учитывать, что любые внесения изменений в отношении применения той или иной льготы, требуют дополнительных мер контроля со стороны налоговых органов и дополнительных затрат, связанных с их администрированием, что также отражается на их эффективности.

Оценивая действующее законодательство о налогах и сборах, можно утверждать, что

назрела необходимость в методике оценки налоговых льгот, содержащей *единую систему критериев их эффективности*. Нами наряду с традиционными критериями выдвинуты и иные расчетные показатели, которые позволят углубить и детализировать оценку результативности налоговых льгот, улучшить качество проводимого мониторинга их эффективности и станут ориентиром бюджетного и финансового прогнозирования и планирования деятельности государства и налогоплательщиков (таблица 3).

Таблица 3. Показатели результативности налоговых льгот

Показатель	Способ расчета	Примечание
1	2	3
Соотношение прироста расходов на осуществление исследуемой деятельности и сокращения доходов государства (в виде потерь налоговых поступлений от налоговых льгот)	$K_1 = \Delta P / \Delta \text{СПБ}$, где: K_1 – коэффициент прироста расходов на осуществление исследуемой деятельности; ΔP – прирост расходов организаций за счет введения налоговых льгот; $\Delta \text{СПБ}$ – сумма потерь бюджета (сокращение налоговых доходов государства) в результате введения налоговых льгот.	Оценивается прямое соотношение «результата» и «себестоимости», то есть прироста расходов организаций на осуществление исследуемой деятельности в результате введения налоговых льгот. В зависимости от желаемого «результата» введения льгот меняется только числитель в формуле расчета коэффициента эффективности. Для расчета K_1 необходимы данные о потерях бюджета от введения налоговых льгот и о приросте затрат в результате введения налоговых льгот. При этом прирост затрат нельзя рассчитывать как простую разность между затратами в году, следующем после введения налоговых льгот, и году, предшествовавшему этому; необходимо исключить влияние такого фактора как инфляция.
Показатель активов предприятия за счет снижения его налоговых обязательств.	$K_2 = \Delta A / \Delta \text{СПБ}$, где: K_2 – коэффициент активов предприятия (организации); ΔA – прирост активов организации за счет введения налоговых льгот; $\Delta \text{СПБ}$ – сумма потерь бюджета (сокращение налоговых доходов государства) в результате введения налоговых льгот.	K_2 показывает, какова эффективность каждого рубля вложенного государством в поддержку активности предприятия (отрасли, деятельности и пр.) путем предоставления льгот. Минимальным значением для этого коэффициента является единица, когда отдача равна затратам, и организации вкладывают все высвободившиеся за счет налоговых льгот средства в льготную деятельность. Если $K_2 < 1$, это свидетельствует о том, что организации направляют не все средства от экономии на налоговых льготах, а лишь их часть.

<p>Бюджетная эффективность налоговых льгот</p>	<p>$K_3 = \Sigma(\Delta\text{НБ}_{ij} * \text{НС}_{ij}) / \text{НД}$, где: K_3 – коэффициент бюджетной эффективности налоговых льгот; $\Delta\text{НБ}_{ij}$ – увеличение налогооблагаемой базы по i-ому виду налоговых льгот и по j-ой категории налогоплательщиков (отрасли...); НС_{ij} – соответствующая налоговая ставка по i-ому виду налоговых льгот и по j-ой категории налогоплательщиков (отрасли...); НД – налоговые доходы бюджета.</p>	<p>При этом увеличение налогооблагаемой базы по i-ому виду налоговых льгот и по j-ой категории налогоплательщиков определяется как разница между налогооблагаемой базой налога на конец отчетного периода ($\text{НБ}_{\text{к.г.}}$) и налогооблагаемой базой налога на начало отчетного периода ($\text{НБ}_{\text{н.г.}}$): $\Delta\text{НБ}_{ij} = \text{НБ}_{\text{к.г.}} - \text{НБ}_{\text{н.г.}}$</p>
<p>Показатель развития в результате высвобождения средств за счет полученных льгот)</p>	<p>$K_4 = V_1 / V_2$, где: K_4 – коэффициент развития; V_1 – количество работ и услуг (за год), связанных с оцениваемой деятельностью, предоставляемых на текущий момент. Рассчитывается как общий объем выполненных работ и оказанных услуг в рассматриваемом периоде; V_2 – количество работ и услуг (за год), предоставляемых в результате расширения оцениваемой деятельности организаций. Рассчитывается на основе данных организаций.</p>	<p>Показывает долю (процент) средств организации, высвобожденные от полученных льгот на развитие деятельности (отрасли).</p>
<p>Общая налоговая эффективность региона (территории)</p>	<p>$K_5 = \Sigma \text{Ni}(t) / \text{Ba}(t)$, где: K_5 – коэффициент общей налоговой эффективности региона (территории); $\Sigma \text{Ni}(t)$ – общая величина налоговых обязательств в регионе за период времени t; $\text{Ba}(t)$ – объем выручки от реализации хозяйствующего субъекта за период времени t. i-ого хозяйствующего субъекта или обязательств одного хозяйствующего субъекта по j-ому виду налога в регионе за период времени t.</p>	<p>K_5 оценивает результативность (привлекательность) деятельности хозяйствующего субъекта в данном регионе с точки зрения налоговых последствий. При, K_5, стремящемся к минимуму, привлекательность функционирования в регионе повышается. Коэффициент налоговой эффективности региона позволяет, во-первых, сравнить результативность действия в регионе с точки зрения возможности снижения налогового бремени и увеличения собственных финансовых ресурсов и, во-вторых, сформировать величину налоговой экономии, получаемой в данном регионе по сравнению с другими. Показатель $\text{Ba}(t)$ может быть и другим, например: объем товарооборота, величина добавленной стоимости, валовой доход и т.д., который организация выбирает в зависимости от направлений деятельности и видов получаемых доходов.</p>

<p>Показатель результативности налоговых льгот</p>	<p>$K_6 = \text{НЛ}_{\text{эф}(+)}/\Sigma \text{НЛ}$, где: K_6 – коэффициент результативности налоговых льгот; $\text{НЛ}_{\text{эф}(+)}$ – объем налоговых льгот, имеющих положительную оценку эффективности; $\Sigma \text{НЛ}$ – общий объем налоговых льгот.</p>	<p>При K_6, стремящемся к минимуму, привлекательность функционирования в регионе повышается. Коэффициент налоговой эффективности региона позволяет, во-первых, сравнить результативность действия в регионе с точки зрения возможности снижения налогового бремени и увеличения собственных финансовых ресурсов и, во-вторых, сформировать величину налоговой экономии, получаемой в данном регионе по сравнению с другими.</p>
<p>Отношение среднегодового темпа прироста объемов производства на среднее значение объемов производства</p>	<p>$K_7 = T_{\text{пр.ср.}}/V_{\text{ср.}}$ $T_{\text{пр.ср.}} = T_{\text{р.ср.}} - 100\%$, где K_7 – коэффициент среднегодового темпа прироста объемов производства; $T_{\text{р.ср.}}$ – среднегодовой темп роста объемов производства организации, получившей налоговую льготу; $T_{\text{пр.ср.}}$ – среднегодовой темп прироста объемов производства организации, получившей налоговую льготу.</p>	<p>Анализ объема производства и продаж начинают с изучения его динамики, расчета индексов роста и прироста. В процессе анализа фактические данные сравнивают с плановыми, с данными предшествующих периодов, при этом проводится полный сравнительный вертикальный и горизонтальный анализ, т.е. рассчитывается процент выполнения плана, абсолютное и относительное отклонение от плановых значений или от показателей периода, принятого за базисный. Базисные темпы роста определяются относительно базисного периода:</p> $T_6 = V_i/V_0 * 100\%$ <p>Цепные темпы роста определяются относительно предыдущего периода:</p> $T_{\text{ц}} = V_i/V_{i-1} * 100\%$, где: V_0 – объем производства товаров за период, принятый за базу сравнения; $V_{i_0} V_{i-1}$ – объем производства товаров в стоимостном выражении в сопоставимых ценах в i -ом и $(i - 1)$ -ом периоде соответственно; На основе полученных данных можно рассчитать среднегодовые темпы роста $T_{\text{р.ср.}}$ и прироста $T_{\text{пр.ср.}}$ данных показателей по среднеарифметической $T_{\text{р.ср.а}}$ или среднегеометрической взвешенной $T_{\text{р.ср.г.взвеш.}}$: $T_{\text{р.ср.а}} = \frac{T_1 + T_2 + \dots + T_n}{n}$ $T_{\text{р.ср.г.взвеш.}} = \sqrt[n]{T_1 * T_2 * \dots * T_n}$ $T_{\text{пр.ср.}} = T_{\text{р.ср.}} - 100\%$

<p>Эффективность финансирования вложений за счет налоговой экономии</p>	<p>$K_8 = НЭ/И$, где K_8 – коэффициент льготного инвестирования; $НЭ$ – величина налоговой экономии, полученной по льготе; $И$ – сумма инвестиций, вложений, другого использования прибыли, подлежащая льготированию.</p>	<p>При K_8, «стремящемся» к 1, налоговая эффективность инвестиций повышается.</p>
<p>Соотношение бюджетных потерь и дополнительных поступлений налоговых платежей от хозяйствующих субъектов, применяющих льготы</p>	<p>$K_9 = БП_{\pi}/НД_{\pi}$, где: K_8 – коэффициент увеличения поступлений налоговых обязательств, в результате применения налоговых льгот хозяйствующими субъектами; $БП_{\pi}$ – бюджетные потери в результате предоставления налоговых льгот хозяйствующим субъектам; $НД_{\pi}$ – дополнительные поступления налоговых платежей (дополнительный налоговый доход) от хозяйствующих субъектов, применяющих льготы.</p>	<p>При $K_9, < 1$, можно судить о высокой степени результативности применения налоговых льгот хозяйствующими субъектами, заключающейся в увеличении поступлений налоговых обязательств, в результате применения налоговых льгот хозяйствующими субъектами</p>
<p>Расширение налоговой базы в результате предоставления (применения) налоговых льгот по сравнению с базовыми поступлениями налогов</p>	<p>$K_{10} = \Sigma \Delta НБ_{\pi} / \Sigma НД_{\text{баз}}$, где: K_{10} – коэффициент расширения налоговой базы; $\Delta НБ_{\pi}$ – прирост налоговой базы в результате предоставления (применения) налоговых льгот; $НД_{\text{баз}}$ – базовый показатель налогового дохода.</p>	<p>Чем меньше значение $K_{10} (< 1)$, тем более можно судить об эффективном влиянии применения налоговых льгот на величину налоговой базы территории (налоговых баз по отдельным видам налогов)</p>
<p>Базисный темп прироста налогового дохода бюджета в результате предоставления (применения) налоговых льгот</p>	<p>$K_{11} = \Delta НБ_{\pi} / НД_{\text{баз}}$, где: K_{11} – коэффициент прироста налогового дохода бюджета в результате предоставления (применения) налоговых льгот; $\Delta НБ_{\pi}$ – прирост налогового дохода в результате предоставления (применения) налоговых льгот; $НД_{\text{баз}}$ – базовый показатель налогового дохода.</p>	<p>При K_{11}, стремящемся к минимуму (< 1), можно судить об увеличении налоговых платежей (степени реализации имеющихся на территории налоговых баз в результате применения налоговых льгот). В случае неприменения налоговой льготы, стремление коэффициента к минимуму может отражать, напротив, уменьшение налогового дохода. Следовательно, можно судить об увеличении налоговых платежей только с учетом наличия данных о наличии фактов применения льготы.</p>

Приведенные показатели могут дополняться частными показателями, характеризующими отдельные налоговые льготы по их видам, группам налогов, категориям налогоплательщиков, отраслям, видам деятельности и пр. в зависимости от целей исследования.

Предложения по совершенствованию качества оценки эффективности налоговых льгот.

1. Ввести норму в Налоговый кодекс РФ, устанавливающую виды налоговых льгот и преференций, а также критерии их отбора. Производить оценку эффективности не только по льготам, но и по преференциям.
2. Решить на федеральном уровне проблему взаимодействия органов государственной власти субъектов РФ и территориальных налоговых органов, в отношении доступности информации об объеме и структуре предоставляемых налоговых льгот в разрезе отдельных налогоплательщиков; предусмотреть доступ органов государственной власти субъектов РФ и местного самоуправления к информации о налогоплательщиках в рамках статьи 102 Налогового кодекса РФ.
3. Внести изменения в Налоговый кодекс РФ и законодательно закрепить обязанность налогоплательщиков – организаций и индивидуальных предпринимателей, использующих налоговые льготы и преференции, представлять в налоговые органы и органы исполнительной власти отчетность о результатах и целевом их использовании.
4. Ввести в формы налоговой отчетности информацию о суммах льгот, количестве налогоплательщиков – получателей льгот и объектов налогообложения с детализацией, учитывающей структурный подход к анализу предоставляемых или планируемых льгот.
5. Сделать публичной отчетность по целевому использованию налоговых льгот. Для этого исключить сведения об их суммах из состава налоговой тайны.
6. Оптимизировать федеральные льготы по региональным и местным налогам, закрепив в Налоговом кодексе РФ принцип установления налоговых льгот тем органом, в компетенции которого находится установление соответствующего налога.
7. Разработать и утвердить на федеральном уровне единую типовую методику оценки бюджетной, социальной и экономической эффективности действия установленных и вновь вводимых налоговых льгот и преференций, с учетом специфических особенностей и приоритетов социально-экономического развития регионов и муниципальных образований и учитывающей нарабатанный опыт в субъектах РФ.
8. Разработать единые критерии (показатели) в целях проведения оценки эффективности или выявления эффекта от применения налоговых льгот (эффективность налоговых льгот должна опираться на потенциальную возможность пополнения бюджета как результата роста таких показателей).
9. Дополнить методику оценки эффективности налоговых льгот и преференций едиными критериями экономической эффективности, направленными на модернизацию экономики (в т.ч. с целью поддержки политики субъектов РФ по созданию благоприятных условий для осуществления инновационной деятельности).
10. Исключить случаи извлечения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерного получения налоговой льготы и применения более низкой ставки налога.
11. Установить норму, предусматривающую взыскание возможных потерь бюджета с учредителей организаций в результате их ликвидации или реорганизации после истечения срока для предоставления льгот.
12. По результатам оценки эффективности действующих и планируемых к предо-

ставлению налоговых льгот и прочих инструментов налоговой поддержки составлять аналитическую записку(отчет) за истекший финансовый год для вынесения решения об их отмене или замене на эффективные с детальным обоснованием.

13. Внедрять для поддержки экономики иные инструменты, например, кредитование, государственные социальные выплаты и т.д., которые носят адресный характер, а инструмент налоговых льгот использовать в чрезвычайных условиях.

Библиография:

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Бюджетное послание Президента России о бюджетной политике в 2012–2014 годах
3. Федеральный закон от 19.07.07 № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности».
4. Закон Московской области от 24.11.2004 г. № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области».
5. Приказ Министерства регионального развития Российской Федерации от 19.03.2009 № 64 «Об организации мониторинга финансово-экономического состояния предприятий регионального значения».
6. Постановление Правительства РФ от 12.08.2004 г. № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов».
7. Постановление Правительства Москвы от 26.12.2011 г. № 632-ПП «Об утверждении порядка оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и ставок налогов, установленных законами города Москвы».
8. Постановление главы администрации Волгоградской области от 04.12.2008 г. № 1665 «Об оценке эффективности предоставленных и планируемых к предоставлению льгот по региональным налогам и установления пониженных ставок по налогу на прибыль организаций и при применении упрощенной системы налогообложения»;
9. Постановление Правительства Ярославской области от 11.03.2009 г. № 223-п «Об оценке бюджетной и социальной эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот».
10. Постановление Правительства Кировской области от 28.09.2007 № 107/407 «Об оценке эффективности региональных налоговых льгот»;
11. Постановление Администрации Псковской области от 29.06.2007 г. № 272 «О методике оценки финансовых последствий предоставляемых налоговых льгот»;
12. Постановление Правительства Калининградской области от 28.06.2007 г. № 406 «Об утверждении порядка оценки эффективности налоговых льгот»;
13. Постановление Законодательного собрания Краснодарского края от 20.03.2007 г. № 2993-П «Об утверждении положения об условиях предоставления отдельных видов государственной поддержки при реализации инвестиционных проектов на территории Краснодарского края»; Постановление Правительства Ленинградской области от 16.05.2006 г. № 151 «Об утверждении Методических рекомендаций по оценке эффективности предоставления региональных налоговых льгот в Ленинградской области».