

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

*На правах рукописи*

**Жаруллина Эльнара Ильдаровна**

# **ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит»

**ДИССЕРТАЦИЯ**  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель –  
доктор экономических наук  
профессор Маршавина Л.Я.

Москва, 2017

## Оглавление

<b>Введение</b> .....	3
<b>Глава 1. Содержание понятия «налоговая льгота»</b> .....	10
1.1. Мониторинг налоговых льгот как направление совершенствования налоговой политики.....	10
1.2 Эволюция отечественных и зарубежных взглядов на налоговые льготы .....	23
1.3 Классификация налоговых льгот в российской налоговой системе .....	45
<b>Глава 2. Методология оценки эффективности налоговых льгот</b> .....	51
2.1 Методологические основы оценки налоговых льгот.....	51
2.1.1 <i>Эффективность и эффекты применения налоговых льгот</i> .....	51
2.1.2 <i>Выработка критериев оценки эффективности налоговых льгот</i> .....	57
2.2 Подходы к анализу эффективности налоговых льгот.....	66
2.2.1 <i>Концепция налоговых расходов бюджета</i> .....	66
2.2.2 <i>Отечественные методики мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот</i> .....	73
2.2.3 <i>Предложения к оценке налоговых стимулирующих механизмов</i> .....	80
<b>Глава 3. Апробация алгоритма оценки эффективности инновационных налоговых льгот</b> .....	85
3.1 Государственная поддержка инновационной деятельности в России и за рубежом .....	85
3.1.1 <i>Стимулирование НИОКР</i> .....	85
3.1.2 <i>Технологическая модернизация посредством амортизационной политики</i> 95	95
3.2 Инвентаризация инновационных льгот в российской налоговой практике..	101
3.2.1 <i>Государственный мониторинг налоговых льгот для инноваций</i> .....	101
3.2.2 <i>Определение источников информации для оценки льгот</i> .....	107
3.3 Расчет оценки эффективности амортизационных налоговых льгот .....	115
<b>Заключение</b> .....	125
<b>Список использованной литературы</b> .....	134
<b>Приложения</b> .....	147

## Введение

**Актуальность темы исследования.** С наступлением мирового финансового кризиса и в посткризисном периоде многие государства столкнулись с проблемой замедления динамики налоговых поступлений и растущим дефицитом бюджета. Возникла острая необходимость ограничения расходной части бюджета, в том числе за счет применения механизмов оптимизации и повышения эффективности бюджетных расходов. Это характерно и для нашей страны. Так, при подготовке федерального бюджета на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов Минфин России особое внимание обратил на налоговые расходы. Такое понятие сейчас законодательно не определено, но Минфин России, ФНС России и Счетная палата идентифицируют налоговые расходы с налоговыми льготами. Предоставление налоговых льгот ведет к опосредованному финансированию налогоплательщиков из бюджета, к уменьшению налоговых поступлений. Если бы налоговые льготы отсутствовали, то социально-экономические задачи возможно было бы решать посредством дополнительных налоговых доходов бюджета. Следовательно, налоговые льготы аналогичны бюджетным расходам и могут быть идентифицированы с налоговыми расходами.

По оценке Минфина России, сумма налоговых расходов бюджета составляет порядка 2 трлн. рублей в год. Такие значительные объемы предопределяют необходимость обязательного мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот. Так, в 2017 году Минфином России запланирована разработка подходов к систематизации налоговых расходов, внедрению их полноценного учета в рамках бюджетного процесса, оценке их эффективности и принятию решений об отмене или изменении существующих налоговых льгот. В этой связи Правительством Российской Федерации рассматривается вопрос о конкретных решениях в отношении налоговых расходов: законодательных (введение понятия «налоговые расходы» в Бюджетный кодекс Российской Федерации), методологических (разработка общих методических подходов к оценке эффективности налоговых льгот) и практических (проведение оценки эффективности налоговых льгот с целью

принятия решения об их корректировке или отмене).

Актуальность темы исследования, таким образом, обусловлена проводимой государственной политикой по оптимизации налоговых расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Оценка налоговых расходов – трудная и комплексная задача. Налоговые льготы относятся к числу недостаточно изученных и дискуссионных вопросов в мировой налоговой теории. Термин льгота не получил пока еще однозначного определения, а неверная трактовка налоговых льгот может привести к ошибке в оценке налоговых расходов бюджетной системы Российской Федерации и создать неправильные ориентиры налоговой политики.

**Степень научной разработки темы исследования.** За последние 7 лет изучением эффективности налоговых льгот активно занимаются как научное сообщество, так и государственные органы. Свидетельством тому служит появление научных трудов на данную тематику, например, докладов НИФИ Минфина России об оценке эффективности налоговых льгот; различных методик оценки эффективности налоговых расходов, подготовленных государственными ведомствами (региональные методики, Методика мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот, разработанная Минэкономразвития России совместно с Минфином России); отчетов Счетной палаты по проведению оценки эффективности налоговых стимулирующих механизмов; отчетов экспертных групп РАНХиГС и НИУ ВШЭ, содержащих итоги анализа эффективности расходов федерального бюджета, научный труд Института экономической политики им. Е.Т. Гайдара по анализу зарубежной и российской практики по оценке налоговых льгот (освобождений); а также множество конференций, семинаров и публикаций в СМИ. В связи с высокой сложностью пока не удалось утвердить методику оценки эффективности льгот.

Дискуссионным вопросом также является отсутствие однозначного определения понятия налоговая льгота. В научных трудах и статьях ученых-экономистов (В.Г. Пансков, Д.Г. Черник, И.В. Горский, И.А. Майбуров, Н.П. Мельникова, Ю.Б. Иванов, Т.А. Малинина, Н.С. Землянухина), посвященных исследованию сущности налоговых льгот, предлагаются самые разнообразные признаки налоговых льгот, критерии разграничения льгот и освобождений, а

также соотношения понятий льгот, преференций, освобождений и других особых условий налогообложения. Несмотря на многочисленные попытки и предложения, пока никто не смог представить конкретный перечень налоговых льгот, существующих в российском налоговом законодательстве, так как это серьезнейшая научно-исследовательская работа, сопряженная с титаническим трудом. Встает вопрос о целесообразности такой работы. Представляется, что теоретические исследования безусловно должны приносить пользу научному сообществу, но они также должны иметь важное практическое значение.

Актуальность и недостаточная научная разработанность вопросов, связанных с определением понятия налоговой льготы и оценкой эффективности льгот, предопределили цель, основные задачи, предмет и объект исследования.

**Цель диссертационного исследования** – определение понятия налоговая льгота и оценка эффективности льгот.

Для достижения поставленной цели в работе решались следующие **задачи**:

- на основе изучения отечественных и зарубежных взглядов на налоговые льготы, обобщения современных подходов к трактовке данного понятия и проведения систематизации налоговых льгот дать определение понятия налоговая льгота, раскрывающее сущность института налоговой льготы;
- посредством изучения передового опыта по анализу эффективности налоговых стимулирующих механизмов определить общие методические подходы для проведения объективной оценки эффективности налоговых льгот на практике;
- выявить налоговые льготы, которые целесообразно оценить в первоочередном порядке, и разработать алгоритм по определению их эффективности;
- провести практическую апробацию разработанного алгоритма и сделать выводы об эффективности отдельных налоговых льгот.

**Предметом изучения в диссертационном исследовании** является совокупность экономических отношений, возникающих в связи с предоставлением и применением налоговых льгот. В качестве **объекта исследования** выступают налоговые льготы и оценка их эффективности в

Российской Федерации.

**Область исследования диссертационной работы** соответствует требованиям Паспорта ВАК Минобрнауки РФ по специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит» (экономические науки), а именно: п. 2.5 «Налоговое регулирование секторов экономики», п. 2.8 «Оптимизация бюджетного процесса: совершенствование системы управления доходами и расходами бюджетной системы и внебюджетных фондов», п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы».

**Теоретической и методологической основой диссертации** послужили труды экономистов в области налогообложения и финансов, таких как Ф. Нитти, К.Эрберга, В.Г. Панскова, Д.Г. Черника, И.В. Горского, И.А. Майбурова, Н.П. Мельниковой, Ю.Б. Иванова, В.М. Зарипова, Т.А. Малининой, Н.С. Землянухиной, А.З. Дадашева, И.Н. Рыковой, А.М. Соколовской, Й. Ланга, Д. Стиглица и других, а также исследования специалистов Организации экономического сотрудничества и развития (A. Shick, D.-J. Kraan).

В диссертации применялись следующие методы общенаучного познания: аналогия, логическое обобщение, синтез, системный подход, статистический и графический анализ, индукция и дедукция.

**Информационной базой работы** послужили законодательные и нормативные правовые акты, статистические и аналитические данные Росстата и Федеральной налоговой службы за 2011-2016 годы, научные монографии, статьи в научных журналах по исследуемой теме, электронные ресурсы сети Internet, массив информации, собранный в процессе исследования, а также собственные расчеты.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке подхода к определению сущности налоговых льгот и алгоритма оценки их эффективности в рамках проведения государственной политики по мониторингу и оптимизации налоговых расходов бюджетов всех уровней в современных экономических условиях.

Наиболее существенные **результаты, определяющие научную новизну исследования**, полученные лично автором и выносимые на защиту, заключаются

в следующем:

- выявлены качественные признаки, характеризующие понятие налоговая льгота (тождественность с налоговыми преимуществами, определенность льготируемой категории налогоплательщиков и законодательных способов снижения налогового бремени), позволяющие на практике классифицировать и инвентаризировать налоговые льготы в целях количественной оценки их эффективности;

- классифицированы требования к предоставлению налоговых льгот и оценке их действия, содержащие методические, математические, организационные и экспертные критерии, устанавливающие системный подход к мониторингу налоговых льгот и повышающие точность расчетов их эффективности;

- разработана унифицированная методика расчета эффективности инновационно ориентированных льгот, включающая поэтапный порядок и методы ее оценки (группировка льгот по направлениям стимулирования инновационной деятельности, корреляция с социально-экономическими эффектами их действия, установка точки отсчета и временного периода, определение способов дисконтирования и расчетных формул), и обоснована целесообразность ее использования в качестве типовой по оценке иных групп налоговых льгот;

- на основе апробации разработанной методики выявлена неэффективность существующих амортизационных налоговых льгот, при отмене которых бюджет дополнительно получит не менее 300 млрд. рублей для прямого бюджетного финансирования модернизации российской экономики.

**Теоретическая значимость полученных научных результатов** заключается в развитии теоретико-методических основ определения налоговой льготы и оценке эффективности льгот при высокой сложности разработки единой, обязательной для использования при оценке эффективности налоговых льгот методики.

**Практическая значимость результатов исследования.** Разработанные в ходе исследования научные и практические рекомендации могут быть использованы при определении, систематизации, инвентаризации и оценке

эффективности налоговых льгот органами исполнительной власти, ответственными за оптимизацию налоговых льгот в рамках соответствующих государственных программ, а также заинтересованными лицами научного сообщества. Результаты проведенных расчетов эффективности наиболее значимых в фискальном отношении налоговых льгот дают возможность оптимизировать расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Рекомендации по определению понятия налоговая льгота и выявлению инновационных налоговых льгот, которые целесообразно оценивать в первоочередном порядке, а также алгоритм проведения оценки их эффективности использованы в аналитической работе Федеральной налоговой службы.

Результаты, полученные в ходе исследования, использованы в отчете научно-исследовательской работы ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по теме «Экономические последствия реализации норм налогового законодательства для субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в части получения субсидий из бюджета», а также в учебном процессе ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» при преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Планирование и прогнозирование в налогообложении», «Организация и методика налоговых проверок».

Основные положения и результаты научного исследования обсуждены и одобрены на научных и научно-практических конференциях, в частности: Круглом столе «Налогообложение и учет в системе управления затратами и финансами предприятия» с темой доклада «Основные требования, необходимые для мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот» (Москва, 2017); VII Международной конференции «Совершенствование налоговой политики в условиях реиндустриализации» с темой доклада «Налоговые льготы как способ стимулирования инновационной деятельности: мониторинг и оценка результативности» (Москва, 2015); Международной научно-практической конференции «Современная экономика: концепции и модели инновационного развития» с темой доклада «Оценка эффективности налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационных процессов» (Москва, 2014); V Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы

налоговой политики» с темой доклада «Современная трактовка понятия налоговых льгот» (Москва, 2013).

**Публикации.** Основные результаты исследования изложены в 7 опубликованных статьях общим объемом 2,28 п.л., в том числе в 4 статьях в изданиях, рекомендованных ВАК, объемом 1,73 п.л.

**Структура работы.** Структура диссертации построена с учетом логической последовательности изложения материалов проведенного исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Глава 1. Содержание понятия «налоговая льгота»

### 1.1. Мониторинг налоговых льгот как направление совершенствования налоговой политики

После резкого изменения внешнеэкономической конъюнктуры в 2014 году, на фоне геополитической напряженности, снижения цен на нефть и ослабления рубля перед Россией остро встал вопрос грамотной антикризисной политики. В непростых условиях повышенной неопределенности благодаря накопленным в докризисные годы резервам, проведению ответственной денежно-кредитной, бюджетной и налоговой политики, а также своевременной реализации пакета антикризисных мер в целом удалось сформировать необходимые условия для завершения процесса адаптации российской экономики, основное бремя которого пришлось на 2015 год<sup>1</sup>.

Текущая экономическая ситуация в России характеризуется последовательным замедлением экономического спада (Таблица 1). В 2015 году ВВП составил 80 804 млрд. рублей, что на 3,7% ниже уровня предыдущего года. В соответствии с прогнозом социально-экономического развития Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов, подготовленного Минэкономразвития России, в целом за 2016 год снижение ВВП замедлилось и составило уже 0,6%. Благодаря развитию импортозамещения и повышению конкурентоспособности отечественной продукции прогнозируется восстановление экономического роста: в 2017 году темп роста ВВП составит 0,6%, в 2018 году повысится до 1,7%, а в 2019 году – до 2,1 процента.

По оценке Минэкономразвития России показатель инфляции в среднем за 2016 год замедлился и составил 107,1% против 115,5% за 2015 год. В 2016 году курс доллара вырос с 61,0 до 67,5 рублей за доллар США. Динамика инвестиций в основной капитал по итогам 2016 года не смогла перейти в положительную

---

<sup>1</sup> Владимиров Н.А. Федеральный бюджет Российской Федерации на 2016 год и его антикризисная направленность // Современные научные исследования и инновации. 2015. № 12. С. 46

область вследствие сохранения низких цен на нефть на уровне 41 долл. США/барр. и неуверенности инвесторов, но сокращение на 3,7% гораздо лучше показателя 2015 года (-8,4%).

Таблица 1 – Изменение основных макроэкономических показателей в 2016 г.

Показатели	2016 год		Справочно
	факт	в % к 2015г.	2015г. в % к 2014г.
Валовой внутренний продукт, млрд. руб.	82 815	99,4	96,3
Курс доллара, рублей за доллар США	67,5	110,7	160,6
Индекс промышленного производства	–	100,4	96,6
Оборот розничной торговли, млрд. руб.	28 215	95,4	90,0
Индекс потребительских цен	–	107,1	115,5
Объем импорта, млрд. долл. США	176,7	62,3	91,8
Объем экспорта, млрд. долл. США	279	81,7	68,7
Цена на нефть Urals, долл. США/барр.	41	80,1	52,3
Инвестиции в основной капитал, млрд. руб.	15 161	96,3	91,6
Реальные располагаемые денежные доходы	–	94,4	95,7
Реальная заработная плата работников	–	100,3	91,0
Общая численность безработных, млн. человек (в среднем за месяц)	4,3	100,0	109,6

*Источник: составлено автором по данным Минэкономразвития России (базовый вариант прогноза социально-экономического развития Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов)*

Складывающаяся макроэкономическая ситуация напрямую влияет на налоговые поступления во все уровни бюджетов бюджетной системы. Например, фактор конечного потребления оказывает влияние на поступления НДС. Так, по итогам 2015 года снижение доходов населения и заработной платы привело к сокращению покупок товаров и приобретения услуг. Сжатие потребительского спроса вызвало снижение оборота розничной торговли на 10%. Ожидание

возможных негативных последствий санкций и контрсанкций заставило население отказываться от приобретения многих видов товаров. Все это создало атмосферу неуверенности в будущем и заставило домашние хозяйства менять модель поведения от потребления к сбережению. В течение 2016 года внутренний спрос также остается слабым. В условиях снижения доходов население продолжает ограничивать текущее потребление, что отражается на динамике оборота розничной торговли. По оценке МЭР оборот розничной торговли в целом за 2016 год снизится на 4,6%, что на 5,4 процентных пункта выше показателя 2015 года. Замедление падения оборота торговли положительно скажется на поступлениях налога на добавленную стоимость – основного налога, формирующего налоговые доходы федерального бюджета.

Одновременно в соответствии с распоряжением Правительства Российской Федерации для обеспечения стабильности, нивелирования кризисных явлений и развития экономики с 2015 года были введены значимые налоговые льготы, что привело к снижению поступлений по налогу на добавленную стоимость<sup>1</sup>: 1) по внутренним воздушным перевозкам применяется ставка 10% (бюджетные потери в 2015 году по оценке составили 25 млрд. рублей); 2) по пригородным железнодорожным перевозкам применяется ставка 0% (потери от применения льготы по оценке составили 9 млрд. рублей за 2015 год).

В сформированных условиях социально-экономического развития страны в целях постепенного возобновления экономического роста бюджетная политика ставит перед собой новые задачи.

После временного перехода к однолетнему бюджетному планированию возвращение к трехлетнему на 2017 год и на плановый период 2018-2019 годов будет способствовать снижению уровня неопределенности, обеспечит большую прогнозируемость макроэкономических условий. Бюджетная политика в ближайшие три года будет нацелена на целевую траекторию дефицита федерального бюджета на уровне 3%, 2% и 1% ВВП в 2017, 2018 и 2019 годах соответственно, что обеспечит переход российской экономики к низкой инфляции (Таблица 2).

---

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства Российской Федерации от 27 января 2015г №98-р

Таблица 2 – Основные характеристики федерального бюджета на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов

*млрд. рублей*

Показатели	2015 год	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год
	(отчет)	Оценка	Прогноз	Прогноз	Прогноз
<b>Доходы, всего</b>	<b>13 659,2</b>	<b>13 368,6</b>	<b>13 487,6</b>	<b>14 028,5</b>	<b>14 844,8</b>
<i>%% к ВВП</i>	16,9	16,1	15,5	15,2	15,0
<b>Расходы, всего</b>	<b>15 620,2</b>	<b>16 403,0</b>	<b>16 240,8</b>	<b>16 039,7</b>	<b>15 987,0</b>
<i>%% к ВВП</i>	19,3	19,8	18,7	17,4	16,2
<b>Дефицит (-) / Профицит (+)</b>	<b>-1 961,0</b>	<b>-3 034,4</b>	<b>-2 753,2</b>	<b>-2 011,2</b>	<b>-1 142,2</b>
<i>%% к ВВП</i>	-2,4	-3,7	-3,2	-2,2	-1,2

*Источник: составлено автором в соответствии с федеральным законом от 19.12.2016 № 415-ФЗ «О Федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов»*

Ключевыми решениями, направленными на снижение инфляции и недопущение бесконтрольного увеличения дефицита бюджета, являются системная оптимизация расходов федерального бюджета, позволяющая выполнить поручение Президента Российской Федерации по реализации его Послания Федеральному собранию Российской Федерации от 4 декабря 2014 г. «обеспечить сокращение в 2015–2017 годах расходов федерального бюджета ежегодно не менее, чем на 5 процентов в реальном выражении за счёт снижения неэффективных затрат»<sup>1</sup>.

В текущих экономических условиях важно оптимизировать как прямые, так и косвенные расходы. Направление бюджетных средств путем опосредованного финансирования налогоплательщиков происходит в виде предоставления налоговых льгот. Поэтому оптимизация существующей системы налоговых стимулирующих механизмов путем отмены неэффективных льгот крайне актуальна для нашего государства.

Как известно, налоговая политика страны служит, с одной стороны, для

<sup>1</sup> URL <http://www.kremlin.ru/events/president/news/53379>

сохранения бюджетной устойчивости, а с другой стороны, для поддержки налоговой конкурентоспособности путем стимулирования предпринимательской и инвестиционной деятельности.

Целенаправленное снижение налоговой нагрузки организаций повышает налоговую конкурентоспособность России, улучшает инвестиционный климат и стимулирует приход новых инвестиций. Это должно вести к росту налоговых поступлений в бюджет, так как увеличиваются объем выпускаемой продукции и налоговая база, предприятия становятся более привлекательными для инвестиций и у них появляются финансовые ресурсы на инновации и повышение заработной платы. Передовые разработки, в свою очередь, обеспечивают «высокую производительность труда и качество продукции, низкую ресурсоемкость производства»<sup>1</sup>. Налоговое бремя на экономическую систему должно постепенно снижаться путем равномерного его распределения на экономических агентов, прежде всего, за счет отмены необоснованных, неэффективных льгот. Неслучайно на протяжении ряда лет мониторинг и оценка эффективности налоговых льгот и налоговое стимулирование инвестиционной деятельности значатся среди основных задач в Основных направлениях налоговой политики.

Так, в 2014 году Минэкономразвития России совместно с Минфином России разработали Методику мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот (нормативным актом не утверждена), положения которой признано целесообразным использовать при рассмотрении государственных программ Российской Федерации Правительственной комиссией, которая курирует вопросы по повышению эффективности и оптимизации расходов бюджета. Ответственным исполнителям государственных программ Российской Федерации необходимо проводить оценку эффективности налоговых льгот и преференций, влияющих на формирование результатов выполнения таких программ<sup>2</sup>.

Подходы к установлению налоговых льгот значатся в Основных

---

<sup>1</sup> Хазипова Э.Ф. Управление налоговой нагрузкой в системе финансового менеджмента // Современные научные исследования и инновации. 2016. № 4. С.57

<sup>2</sup> Поручение Аппарата Правительства РФ от 23.10.2014 № П13-51329

направлениях налоговой политики среди мер по обеспечению бюджетной устойчивости. Так, необходимо соблюдать определенные условия при стратегическом планировании (на текущую и среднесрочную перспективы) налоговой политики:

- в обязательном порядке при установлении и введении новых налоговых преференций должны быть определены плановые индикаторы для последующего анализа их достижения и соответствующей оценки эффективности этих льгот в бюджетном, экономическом и (или) социальном направлении. В этих целях налоговые льготы требуется вводить только в рамках ограниченного срока, который зависит от характеристики и цели введения льготы (5 лет и более). Пролонгация срока или прекращение действия льготы возможны только после проведения оценки ее эффективности. Соответственно только по результатам оценки возможно принимать решения об отмене, корректировке или продлении налоговых льгот;
- при введении новых налоговых льгот требуется установить финансовый источник в размере, сопоставимом оценке выпадающих доходов от ее применения (соответствующие значения должны быть приведены в – материально-экономическом обосновании введения льготы). Например, источником может выступать отмена (ликвидация) неэффективных льгот.

Необходимо, чтобы вышеуказанные положения нашли отражение в Основных направлениях налоговой и бюджетной политики, а также вошли в бюджетный процесс на очередной финансовый год и плановый период в части оценки структуры и динамики налоговых расходов бюджета<sup>1</sup>.

Правительство также обозначает конкретные меры относительно налогового стимулирования инвестиционной деятельности. Например, на территории Дальнего Востока и Забайкалья с 1 января 2014 года начали действовать нормативные положения, которые создают благоприятный налоговый режим для реализации региональных инвестиционных проектов (далее – РИП) в целях стимулирования инвестиционной активности и поддержки

---

<sup>1</sup>Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов

высокотехнологичных предприятий. Так, участник РИП при наличии определенных условий (доля доходов от продажи товаров и услуг, полученных в результате реализации РИП, в общей величине доходов, признаваемых в налоговом учете, составляет не менее 90 процентов) может в течение ограниченного срока использовать льготные налоговые ставки к налоговой базе по налогу на прибыль организаций:

- в части федерального бюджета на срок, не превышающий 10 лет, ставка устанавливается в размере 0%;
- в части совокупного регионального и местного бюджетов (консолидированный бюджет субъектов РФ) на первоначальный срок, не превышающий 5 лет, ставка составляет не более 10%, а на последующий пятилетний срок ставка составит уже не менее 10%.

Льготные положения также затрагивают налог на добычу полезных ископаемых. Так, в зависимости от срока начала использования льготной нулевой ставки по налогу на прибыль организации участником РИП ставка налога в части твердых полезных ископаемых корректируется на коэффициент от 0 до 1, который учитывает территориальный признак (географию добычи твердого полезного ископаемого). Вне зависимости от сроков включения организаций в реестр участников РИП предусмотренные налоговые льготы сохраняются до 1 января 2029 года<sup>1</sup>.

Кроме Дальнего Востока и Забайкалья, резиденты РИП также зарегистрированы в Карачаево-Черкесской Республике и Пермском крае. По данным Управления налогообложения юридических лиц ФНС России по состоянию на 01.01.2017 года в реестр участников региональных инвестиционных проектов включено 52 такие организации. Наибольшее количество резидентов зарегистрировано в Карачаево-Черкесской Республике: 10 в секторе промышленности, 7 в сельском хозяйстве и 3 в туристическом секторе.

Приведем основные результаты их деятельности по итогам 2016 года (по экспертной оценке ФНС России):

---

<sup>1</sup>Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов

- объем инвестиций, привлеченных для реализации соответствующих проектов, составил 66 479,6 млн. рублей, из них основные суммы приходятся на резидентов Пермского края: 25 508,7 млн. рублей на проект по созданию промышленного производства «Усольский калийный комбинат», 24 724,6 млн. рублей на новую линию выпуска хлористого калия; на втором месте – на резидентов Камчатского края в сумме 1 682,2 млн. рублей: добыча золотой руды Озерновского месторождения и добыча драгоценных металлов из месторождения Аметистовое;
- суммы недопоступления налогов в связи с представлением льгот участникам РИП составили 1 785,9 млн. рублей, из них по налогу на добычу полезных ископаемых 1 784,7 млн. рублей. Наибольшая сумма выпадающих доходов приходится на Амурскую область в размере 592,1 млн. рублей на освоение Албынского золоторудного месторождения и на Камчатский край в размере 594,1 млн. рублей.

Благодаря праву по установлению налоговых льгот у региональной власти есть реальная возможность поддержать экономическое развитие хозяйствующих субъектов на своей территории. В настоящее время разработан проект федерального закона, где регионам предоставляется право по установлению льгот для новых производств (гринфилдов). Отличие налоговых льгот для «гринфилдов» от уже существующих льгот в рамках реализации региональных инвестиционных проектов состоит в том, что новые льготы смогут предоставлять не отдельные, а все регионы в России. Согласно основным направлениям налоговой политики Российской Федерации для предотвращения рисков необоснованного перемещения финансового результата в центр прибыли, расположенный в субъекте Российской Федерации, где действуют указанные льготы, требуется повысить эффективность налогового администрирования<sup>1</sup>. Так, предусматривается предоставление права по снижению до 10% региональной ставки налога на прибыль организаций, а федеральная ставка налога на прибыль организаций будет установлена в размере 0%. При разработке законопроекта предполагалось, что объем средств, сэкономленных

---

<sup>1</sup>Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов

налогоплательщиком от получения указанной налоговой льготы, сможет полностью покрывать осуществленные им капитальные затраты.

Еще одним инструментом региональной власти для развития своей экономики и увеличения налоговой базы стало создание территорий опережающего социально-экономического развития. Законодательные положения для таких территорий установлены Федеральным законом от 29.12.2014 N 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации». Важным аспектом выступает то, что организации-участники РИП не смогут стать резидентами указанных территорий.

Территория опережающего социально-экономического развития (далее – ТОР) входит в географию региона и с правовой точки зрения подразумевает собой особый «режим осуществления предпринимательской и иной деятельности в целях формирования благоприятных условий для привлечения инвестиций, обеспечения ускоренного социально-экономического развития и создания комфортных условий для обеспечения жизнедеятельности населения».<sup>1</sup> Территория опережающего социально-экономического развития создается на 70 лет по решению Правительства РФ.

Представляется интересным, что количество зарегистрированных резидентов ТОР превышает количество резидентов РИП. По состоянию на 01.01.2017 года в реестр участников ТОР включено 128 таких организаций. Наибольшее количество резидентов зарегистрировано в Приморском крае (31 резидент), в Хабаровском крае (23 резидента) и в Камчатском крае (19 резидентов).

Приведем основные результаты их деятельности по итогам 2016 года (по экспертной оценке ФНС России):

- объем инвестиций, привлеченных для реализации соответствующих проектов, составил 24 608,1 млн. рублей, из них основные суммы приходятся на резидентов Приморского края в размере 18 274,1 млн. рублей (ТОР «Надеждинская», ТОР «Михайловский», ТОР «Большой

---

<sup>1</sup> Федеральный закон от 29.10.2014 № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации»

камень») и на резидентов в Сахалинской области в размере 2 850,2 млн. рублей (ТОР «Южная», ТОР «Горный воздух»);

- объем налогов, уплаченных резидентами ТОР, в консолидированный бюджет РФ, составил 270,4 млн. рублей;
- суммы недопоступления налогов в связи с представлением льгот участникам ТОР составили 159,6 млн. рублей, из них по налогу на прибыль организаций 37,7 млн. рублей, по налогу на имущество организаций 112,5 млн. рублей и по земельному налогу 9,4 млн. рублей. Наибольшая сумма выпадающих доходов приходится на Хабаровский край в размере 49,7 млн. рублей (ТОР «Хабаровск», ТОР «Комсомольск»), на Приморский край в размере 46,9 млн. рублей и на Республику Татарстан в размере 46,3 млн. рублей (ТОР «Набережные Челны»).

Также по состоянию на 01.01.2017 года 116 резидентов зарегистрировано по Свободному порту Владивосток (Приморский, Хабаровский и Камчатский края, а также Сахалинская область и Чукотский автономный округ). Объем полученных льгот резидентами свободного порта (объем недопоступивших налогов) в 2016 году составил 44,6 млн. рублей, в том числе 19,0 млн. рублей по налогу на прибыль организаций, 24,4 млн. рублей по налогу на имущество организаций и 1,2 млн. рублей по земельному налогу.

Необходимо учитывать, что объем недопоступления по резидентам РИП, ТОР и свободного порта Владивосток для расчета бюджетной эффективности также требуется оценивать и по страховым взносам. Так, например, объем полученных резидентами ТОР льгот по страховым взносам во внебюджетные фонды в 1 квартале 2017 года составил 316,2 млн. рублей, из них 227,4 млн. рублей на обязательное пенсионное страхование, а резидентами свободного порта Владивосток 40,0 млн. рублей, из которых на пенсионное страхование – 28,0 млн. рублей.

Среди территорий с особым, льготным режимом налогообложения можно выделить особые экономические зоны (далее – ОЭЗ). По состоянию на 01.01.2017 года в реестр резидентов ОЭЗ включено 668 таких организаций. Среди 19 регионов лидером по количеству зарегистрированных резидентов конечно выступает Московская область – 117 резидентов, из которых 112

резидентов зарегистрировано в зоне «Дубна». В ОЭЗ Магаданской области зарегистрировано 124 резидента, а в Калининградской области – 123 резидента. В Республике Татарстан функционирует 61 предприятие, из которых 51 в зоне «Алабуга».

По итогам 2016 года резиденты ОЭЗ продемонстрировали следующие результаты деятельности:

- объем инвестиций, привлеченных для реализации соответствующих проектов, составил 30 935,5 млн. рублей, из них основные суммы приходятся на резидентов Республики Татарстан (8 048,5 млн. рублей), Калининградской области (7 884,1 млн. рублей) и Санкт-Петербурга (4 453,3 млн. рублей);
- объем налогов, уплаченных резидентами ОЭЗ, в консолидированный бюджет РФ, составил 49 297,9 млн. рублей, что превышает вложенные капитальные инвестиции;
- суммы недопоступления налогов в связи с представлением льгот участникам ОЭЗ составили 11 350,3 млн. рублей, из них по налогу на прибыль организаций 7 512,3 млн. рублей, по налогу на имущество организаций 2 058,3 млн. рублей, по земельному налогу 54,5 млн. рублей и по налогу на добычу полезных ископаемых 1 723,6 млн. рублей.

Учитывая результаты, можно сделать вывод о том, что в настоящий момент с точки зрения бюджетной эффективности резиденты ОЭЗ демонстрируют положительную эффективность и налоговую отдачу, так как величина налоговых доходов опережает вложенные инвестиции и налоговые расходы. В этой связи важно отметить, что оценка эффективности налоговых льгот должна проводиться за определенный отрезок времени, который зависит от характеристики преференций. Если оценить результаты резидентов ОЭЗ только по итогам первого года их действия, то их деятельность будет неэффективной, так как объем недопоступления налогов будет превышать величину налоговых доходов. В целях системной оценки эффективности необходимо также проанализировать экономическую и социальную эффективность, так как создание ОЭЗ преследовало задачи притока инвестиций, увеличения рентабельности, создания рабочих мест, роста заработной платы,

производительности труда и другие задачи.

Среди налоговых аспектов улучшения инвестиционного климата в Российской Федерации также можно выделить комплекс мероприятий, направленных на упрощение, ускорение, удешевление процедур по ведению бизнеса. Такие комплексы мероприятий оформляются в виде дорожных карт. Например, дорожной картой «Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта» предусматривалась оптимизация прохождения экспортных процедур<sup>1</sup>. После согласования с заинтересованными ведомствами, в статью 165 Налогового кодекса Российской Федерации были внесены соответствующие изменения (с 1 октября 2015 года введены реестры документов в электронной форме, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость).

Еще одной реализованной мерой дорожной карты по поддержке доступа российских компаний на мировой рынок стало налоговое стимулирование производителей, поставляющих не сырьевые товары. С 1 июля 2016 года изменился порядок вычета НДС для экспортеров не сырьевых товаров, которым предоставлено право применения налогового вычета «входного» НДС в общем порядке (т.е. без сбора подтверждающего пакета документов для применения налоговой ставки 0%). Новый порядок налоговых вычетов применяется налогоплательщиками с третьего квартала 2016 года и уже несет риски бюджетных потерь для федерального бюджета в краткосрочной перспективе.

Вышеуказанные меры налогового стимулирования должны способствовать улучшению инвестиционного климата в России и росту совокупных налоговых поступлений в бюджетную систему в среднесрочной и долгосрочной перспективах.

На наш взгляд, перспективным направлением совершенствования налоговой политики станет мониторинг льгот по страховым взносам. В соответствии с Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ «О внесении в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование»

---

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства Российской Федерации от 29 июня 2012 г. N 1128-р

полномочия по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование передаются ФНС России с 01.01.2017 года. Одной из первых мер может стать налоговая поддержка интернет-компаний. Рассматривается вопрос о возможности применения льготной ставки по страховым взносам – 14 % (действующая ставка для IT-компаний, у которых доля выручки от реализации программного обеспечения, баз данных и от оказания услуг по разработке программного обеспечения, его модификации и адаптации составляет не менее 90%<sup>1</sup>). На данный момент интернет-компании применяют стандартную ставку 30%, при этом основной статьей их расходов является оплата труда, которые выше, чем у сопоставимых по выручке компаний традиционных отраслей. В результате высокого финансирования сумм страховых взносов молодые компании могут достаточно долго не иметь выручки и вынуждены сворачивать инвестиции. Для применения данной льготы следует внести в Налоговый кодекс Российской Федерации данное нормативное положение и расширить его в части учета доходов, полученных интернет-компаниями от высокотехнологичных услуг, оказанных с помощью разработанного программного обеспечения. Такая льгота позволит сэкономить на взносах и оставить средства в распоряжении интернет-организаций.

Рассматривая основные направления совершенствования налоговой политики, можно сделать вывод, что перед экономикой нашей страны основной задачей является не снижение уровня налоговых изъятий, а избирательное и эффективное стимулирование отдельных видов экономической деятельности, которое поддерживает реальное производство, увеличивает инвестиции в основной капитал и способствует росту ВВП и налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации. Эффективно «настроенное» налоговое регулирование обладает большим мультипликативным эффектом: от роста средней заработной платы и увеличения количества персонала в отдельном предприятии до дальнейшего развития территории субъекта Российской Федерации и государства в целом. В свою очередь, регулирующую функцию

---

<sup>1</sup> Подпункт 4 пункта 2 и подпункт 2 пункта 2.1 статьи 57, подпункт 6 пункта 1 статьи 58 Федерального закона № 212-ФЗ от 24.07.2009 г.

налогов призваны выполнять прежде всего налоговые льготы.

Таким образом, при сложившихся неблагоприятных экономических условиях изучение налоговых льгот в аспекте их использования как инструмента налоговой политики является довольно своевременным и полезным. Однако отношение различных зарубежных и отечественных экономических школ к налоговым льготам весьма неоднозначно. Сущность налоговых льгот относится к числу недостаточно изученных и дискуссионных вопросов в мировой налоговой теории. Термин льгота не получил пока еще единообразного определения, а неправильная идентификация налоговых льгот искажает оценку бюджетных потерь и создает неправильные ориентиры для налоговой политики. Поэтому в первую очередь необходимо определить понятие налоговой льготы.

## **1.2 Эволюция отечественных и зарубежных взглядов на налоговые льготы**

Цель льгот заключается в гармонизации разносторонних интересов отдельного гражданина, социальных групп и государства. Льготы распределяют социальные блага и содействуют развитию как отдельной личности, так и общества в целом. Несмотря на благую цель льготы, невозможно проигнорировать неоднозначное к льготам отношение. Оно обуславливается тем, что льготы – это средства, недополученные бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, и по этой причине являются «злом», которое нужно повсеместно ликвидировать.

Существует мнение, что применение льгот сопряжено с несправедливостью. Директор Института налогового права Кельнского университета Й. Ланг считает, что «Широкая дифференциация внутри налогового права отнюдь не служит справедливости, а нарушает налоговое равенство, нанося тем самым вред и справедливости».<sup>1</sup> Аналогичного мнения придерживается Дж. Стиглиц (нобелевский лауреат), он делает следующее

---

<sup>1</sup> Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С.3

заклучение: «Каковы бы не были достоинства того или иного специального положения, их совокупность вылилась в систему налогообложения, пронизанную несправедливостями и неэффективностями».<sup>1</sup>

Обратимся к первому принципу А. Смита, именуемого принципом справедливости или равномерности. Он заключается в том, что каждый обязан платить налоги сообразно своему достатку. Ссылаясь на данный принцип, Ф. Нитти считал, что: «Все граждане должны быть привлекаемы к обложению... Никто, ни физические, ни юридические лица, не должен быть исключением... Имеются, однако, некоторые исключения..., когда от налога освобождаются мелкие доходы, особенно служащие очень большим семьям». Ф. Нитти выделял значимую социально-экономическую функцию налогов: «Налог слишком мощное оружие, чтобы оставаться замкнутым в небольшом арсенале чисто финансовых законов».<sup>2</sup> Несмотря на осторожное отношение автора к налоговым льготам, он все же допускает возможные корректировки налогообложения как исключение из правил.

Скептический взгляд на льготы можно найти у немецкого экономиста К. Эберга. Тем не менее, раскрывая принцип справедливости, он отмечал, что налоговые льготы не всегда ощущаются как противоречия, требующие устранения. По его мнению, нельзя подвергать обложению тех людей, чьих доходов хватает лишь на поддержание жизни.<sup>3</sup>

Ф.А. Меньков, развивая взгляды К. Эберга, Ф. Нитти, приходит к выводу, что льготы для социально незащищенных групп населения и приоритетных отраслей промышленности могут быть оправданы и поэтому имеют место во всех налоговых системах современных государств.<sup>4</sup>

Ключевым в принципе справедливости является не только то, что все обязаны платить налоги, но и то, что налоги должны уплачиваться соразмерно финансовым возможностям. Данный принцип содержит как правило, так и возможное исключение из него. Так, налоговые льготы в пользу наименее обеспеченных налогоплательщиков предоставляются за счет наиболее

---

<sup>1</sup> Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора. М.: ИНФРА-М, 1997. С.513

<sup>2</sup> Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С.241, 261

<sup>3</sup> Эберг К. Т. Курс финансовой науки. СПб., 1913. С.169

<sup>4</sup> Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. М., 1924. С.87

обеспеченных, что можно сравнить с законом сообщающихся сосудов.

Налоговые льготы выступают «добром» благодаря своей социальной функции, нацеленной на уменьшение налоговой нагрузки социально незащищенных граждан. Нельзя забывать и о значимой стимулирующей функции налоговых льгот, которая объективно необходима для развития бюджетообразующих, стратегических отраслей и экономики в целом.

Таким образом, льготы исправляют этические пороки существующего социального и экономического неравенства в обществе, их существование не нарушает, а, напротив, подкрепляет принцип справедливости. Льготы устанавливаются для тех социальных групп, которым объективно необходимо предоставление защиты в рамках исключения из общих правил (пожилые, дети, люди, работающие в цехах с тяжелыми условиями труда и пр.), а также для тех предприятий, чья хозяйственная деятельность отвечает стратегическим целям государства.

Рассуждения о неэффективности налоговых льгот без проведения соответствующей оценки преждевременны. Налоговые льготы являются действенным инструментом налоговой политики любого государства, в тяжелое финансовое время многие страны прибегают к данному инструменту для нивелирования негативных последствий. Другой вопрос, что система налоговых преференций требует высокой организации администрирования со стороны территориальных налоговых органов, иначе возникают риски применения злоупотреблений, агрессивной оптимизации и схем уклонения от налогообложения<sup>1</sup>. Поэтому льготам требуются их систематизация, проверка обоснованности применения и оценка эффективности. Так, Контрольное управление ФНС России рекомендует при анализе налоговых льгот использовать все материалы камеральных налоговых проверок, что позволяет сделать выводы о полноте представленных налогоплательщиком документов и правомерности применения права на освобождение от налогообложения. При отсутствии полного пакета документов, подтверждающих льготу, следует дать рекомендацию проверить в ходе проведения выездной налоговой проверки

---

<sup>1</sup> Горский И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 21

обоснованность применения льгот.

Проведение оценки эффективности налоговых льгот невозможно без установления единообразного определения понятия налоговая льгота. Среди отечественных подходов к определению понятия налоговая льгота можно встретить как частные трактовки, так и определение, закрепленное на законодательном уровне. Многие исследователи считают правовую дефиницию налоговых льгот недостаточно конкретной, двусмысленной и неточной. В существующих частных подходах к определению понятия налоговая льгота, обозначенных в таких работах экономистов, как Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. «Налоговые льготы. Теория и практика применения» (монография), Малинина Т.А. «Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика» (научный труд № 146Р), Красавин В.И. «Понятийный аппарат льгот по налогам и сборам: теоретические подходы и нормативное закрепление» (статья), Пансков В.Г. «Налоговые льготы: целесообразность и эффективность» (статья), И.В. Горский «О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях» (статья), в основном все сводится к уточнению отдельных положений, замене отдельных слов их синонимами, расширению определения или исключению понятия из налоговой практики.

Предпосылкой для иного определения данного термина послужило двоякое трактование в Налоговом кодексе понятия «налоговая льгота»: в первой его части, в статье 56, установлено конкретное определение, во второй же части преобладают иные трактовки (например, освобождения и пониженные ставки). Из всех налогов и сборов только по четырем, в фискальном отношении незначительным, введено данное понятие в качестве факультативного элемента налога (налог на имущество физических лиц, государственная пошлина, земельный налог, налог на имущество организаций).

Федеральные органы исполнительной власти также неоднократно в своих письмах и отчетах создавали почву для дискуссий по вопросу отнесения тех или иных преференций к налоговым льготам. Например, исходя из отчета Счетной палаты установление субъектом РФ в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом, налоговой ставки в пониженных размерах (в том числе равной нулю)

не может отождествляться с установлением налоговой льготы.<sup>1</sup> Ведомством приводится следующий аргумент: налоговая ставка является обязательным элементом налогообложения, который должен быть определен при установлении каждого налога, а налоговая льгота не является обязательным элементом. Тогда, исходя из этой логики, вообще отсутствуют налоговые льготы, так как все налоговые преференции так или иначе «привязаны» к обязательным элементам налога.

В налоговой теории возникает естественный вопрос, как же «из всего сегмента идентичных понятий, связанных с исключением из общих налоговых правил и сокращающих налоговые доходы бюджетов всех уровней, выделить именно налоговые льготы?»<sup>2</sup> В существующих различных подходах к определению налоговых льгот можно констатировать уход от законодательно определенного понятия налоговой льготы. Распространено мнение, что оно не позволяет отобрать именно налоговые льготы.

Практика предоставления и применения налоговых льгот давно опередила теорию. Налоговые льготы – это многолетний действующий инструмент государственного регулирования социально-экономических процессов. Назрела острая необходимость оценить масштаб такого инструмента, проанализировать, имеет ли он пользу или напротив обратный эффект от применения. В этой связи, при проведении оценки льгот важно наличие определения, закрепленного на законодательном уровне. Поэтому предлагая иную дефиницию налоговых льгот, необходимо осознавать, что речь идет не только о другой трактовке, но и о внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации.

Следует отметить тот факт, что ни один орган исполнительной власти, ответственный за оценку эффективности налоговых льгот в рамках своей государственной программы Российской Федерации, не обратился за разъяснениями о том, что же считать налоговыми льготами и, соответственно, что подвергать оценке. Таким образом, ответственные исполнители

---

<sup>1</sup> Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций» //Бюллетень Счетной палаты РФ. 2013. № 7 (187)

<sup>2</sup> Пансков В.Г. О некоторых теоретических аспектах понятия «налоговая льгота» // Финансы и кредит. 2014. №4. С. 44

осуществляли соответствующие оценки исходя из законодательного определения налоговых льгот, так как Методика мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот не предусматривает иного определения.

Безусловно, неправильное определение понятия налоговая льгота может создать неверные ориентиры для налоговой политики, поэтому в диссертационной работе ставится задача анализа определения льготы, закрепленного на законодательном уровне, на предмет его полноты и корректности. Необходимо раскрыть сущность льготы, ее принципы и провести систематизацию налоговых льгот.

Переходя к изучению сущности налоговой льготы, определим особенности льготы по сравнению с близкими по значению терминами. В теории познания особое место занимает слово. Слово есть средство образования понятия. Ключевым словом в понятии налоговая льгота является льгота. Рассмотрим значение слова льгота и его синонимов.

Согласно толковому словарю С.И. Ожегова льгота – это «преимущественное право, облегчение, предоставляемое кому-нибудь как исключение из общих правил»<sup>1</sup>.

В советском энциклопедическом словаре льгота – это «предоставление каких-либо преимуществ, частичное освобождение от выполнения установленных правил, обязанностей или облегчение условий их выполнения».<sup>2</sup>

В современном экономическом словаре под льготами понимают особые права, преимущества перед другими<sup>3</sup>.

Н.С. Землянухина считает, что «льгота есть исключение из общих правил, выражающееся в облегчении или улучшении условий их выполнения и распространяющееся на определенную категорию граждан, личные качества, особенности жизни и деятельности которых выступают источником социально-

---

<sup>1</sup>Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений/Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. 4-е изд., доп. М.: Азбуковник, 1999. С.335

<sup>2</sup> Советский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1990. С. 741

<sup>3</sup> Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2011. С.176

экономического неравенства»<sup>1</sup>.

В.И. Красавин определяет льготу как «законодательно определенное особое, более лучшее, выгодное правило или условие в соответствующей сфере отношений, в области жизнедеятельности государства, различных территориальных единиц, хозяйствующих субъектов и индивидов»<sup>2</sup>.

Таким образом, под льготой по большей части понимают преимущество, которое предоставляется определенным юридическим или физическим лицам, иными словами определенной группе или категории лиц (Приложение 1).

Слова льгота и преимущество являются абсолютными синонимами. Среди других положительных синонимов можно выделить: выгода, предпочтение, скидка, упрощение, фора, преобладание, плюс, легкость, положительный момент, уступка и др., а среди негативных синонимов – поблажка, потакание, потворство, вольность.

В Большом экономическом словаре А. Борисова термин «льгота» включен в синонимический ряд термина «преференция». Последняя, в частности, определяется как «преимущества, предпочтения, льготы, предоставляемые отдельным государствам, предприятиям, организациям для поддержки определенных видов деятельности; осуществляются в форме снижения налогов, скидок с таможенных пошлин, освобождения от платежей, предоставления выгодных кредитов».<sup>3</sup>

Льгота не должна быть идентифицирована с таким внешне схожим понятием, как привилегия. Общие между ними заключается в том, что они являются исключениями из общих правил, которые позволяют улучшить положение субъекта. В то же время, если льгота направлена на стимулирование деятельности хозяйствующих субъектов и поддержку социально незащищенных граждан, то привилегии улучшают положение людей, зачастую обладающих властным статусом. Поэтому в силу социальных процессов, которые происходили в нашей стране на различных этапах исторического развития

---

<sup>1</sup>Землянухина Н.С. Социально-экономическая теория льгот в контексте конкурентоспособности трудовых ресурсов: учеб. пособие. Саратов. гос. техн. ун-т, 2011. С.13

<sup>2</sup>Красавин В.И. Понятийный аппарат льгот по налогам и сборам: теоретические подходы и нормативное закрепление. Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов//Санкт-Петербургский государственный экономический университет. 2011. № 1. С.3

<sup>3</sup>Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 1999. С. 566

общества, в общественном сознании привилегия является отрицательным явлением. Широко известное словосочетание «борьба с привилегиями» подтверждает это. С помощью привилегий чиновники стремятся создать для собственных интересов максимально возможные благоприятные условия. На этот случай даже существует народная поговорка: «кто у власти, тот и у сласти».

Массу привилегий в настоящий момент имеют руководители, депутаты, представители всех разновидностей власти и даже их близкие родственники: бесплатный или льготный отдых в пансионатах, выделение служебной мобильной связи, транспорта, софинансирование покупки квартир, медицинское обслуживание в государственных поликлиниках, больницах и другое.

Безусловно некоторые привилегии устанавливаются за выдающиеся заслуги перед государством, городом, областью и т.д., но их предоставление носит достаточно случайный, нерегламентированный характер. Также в мире можно встретить привилегии, которые предоставляются исходя из классовой принадлежности, уроженцам. Например, в истории есть случай, когда родным Ивана Сусанина за его подвиг были предоставлены определенные привилегии: «Михаил Федорович, узнав в 1619 году о подвиге своего крестьянина, тут же подписал жалованную грамоту наследникам героя, к примеру «Богдашке» Сабинину половину деревни Деревище за подвиг его тестя Ивана Сусанина. Все последующие цари и императоры подтверждали привилегии, данные роду Сусаниных».<sup>1</sup>

Следовательно, понятие привилегия чаще используется в негативном смысле, а позитивные исключения из правил, обусловленные гуманистической моралью, поддержкой населения, а также стимулированием хозяйствующих субъектов, обозначаются термином льгота.

Льготу также важно отличать и от такой категории, как гарантия. В нормативных правовых актах довольно часто льготы установлены в разделах, главах и статьях, посвященных гарантиям. Например, в главе 11 «Государственные гарантии на гражданской службе» Федерального закона от 31.07.1995 N 119-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» закреплены различные льготы для данной категории людей,

---

<sup>1</sup> URL <http://portal-kultura.ru/articles/country/2791-zhizn-za-tsarya/>

призванные обеспечить правовую и социальную защищенность, а также повысить мотивацию эффективного исполнения ими своих должностных обязанностей. Однако кроме льгот понятие гарантия также включает и другие средства: поощрения, наказания, обязанности, запреты и т.п. Таким образом, термин гарантия является более широким по своему объему.

Льготы нельзя полностью идентифицировать и с компенсациями, так как наряду с компенсаторной функцией существует и стимулирующая. Через последнюю функцию льготы посредством создания благоприятных условий стимулируют к выполнению определенных видов деятельности как физическими лицами (общественно полезная деятельность), так и юридическими (бюджетообразующие, стратегические отрасли).

Таким образом, изучив понятие льгота и сравнив его с близкими по значению терминами, можно сделать вывод, что льгота есть преимущество, предоставляемое определенной категории граждан и/или хозяйствующих субъектов как исключение из общих правил. Льготы как исключения лишь подтверждают наличие системы правил.

Отсюда вытекает, что, с налоговой точки зрения, льгота, а именно налоговая льгота – это преимущество как исключение из общих правил налогообложения в форме облегчения налогового бремени, предоставляемое отдельным группам налогоплательщиков. Если для какого-то правила предусмотрены исключения, то они должны быть прописаны неотделимо от самого правила. Все налоги закреплены на законодательном уровне. Налоговая льгота является факультативным элементом налога. Определение налоговой льготы, как исключение из общих правил, в обязательном порядке также должно быть закреплено законодательно.

Обратимся к определению налоговых льгот, установленному п. 1 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации: «Льготами по налогам и сборам признаются 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».

Ключевыми словами в определении являются: категории, законодательство, преимущества, сравнение, возможность, неуплата или уплата в меньшем размере. Раскроем данные слова в контексте налоговых льгот.

Большинство словарей значение слова «категория» поясняют «как группу лиц, предметов, явлений, объединенных общностью каких-нибудь признаков», «соответствующих определенным условиям». Привязка налоговых льгот к категориям также свидетельствует о том, что льготные положения не должны носить индивидуального характера.

Однако уже здесь у противников законодательной трактовки возникают претензии в виде законодательной привязки льгот к категориям: «почему налоговая льгота не может быть предоставлена конкретному налогоплательщику?»<sup>1</sup> Например, для предоставления налоговой льготы по земельному налогу предприятиям мясоперерабатывающей отрасли в законодательстве данного субъекта РФ прописываются соответствующие нормы. А такое предприятие в регионе единственное, значит, налоговая льгота носит индивидуальный характер.

На наш взгляд, наличие слова «категория» в определении налоговой льготы как раз и вызвано необходимостью ликвидации коррупционной составляющей в налоговом законодательстве. Нужно проводить мониторинг количества льготополучателей. Чтобы правило не носило «формальный» характер, должны подключаться соответствующие структуры по борьбе с коррупцией.

Другим доводом к исключению категории из определения является положение, что абсолютное большинство льгот не имеет прямого отношения к категориям налогоплательщиков<sup>2</sup>. Например, от налогообложения НДС освобождена реализация определенной социально значимой продукции, например, «реализация медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской

---

<sup>1</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговые льготы. Теория и практика применения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. С. 20

<sup>2</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговые льготы. Теория и практика применения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. С. 20

Федерации»<sup>1</sup>. За 2016 год подано 26 572 таких деклараций, сумма выпадающих доходов составила 33,2 млрд. рублей<sup>2</sup>.

На наш взгляд, в соответствии с распространенным определением понятия «категория» налогоплательщиков можно разделить на группы исходя из сферы их деятельности (объединены общими интересами). Поэтому указанная льгота по НДС относится к категории налогоплательщиков, реализующих важнейшие медицинские товары.

В отдельную категорию можно также выделить организации, занимающиеся научно-исследовательской деятельностью. Например, освобождается от налогообложения НДС «выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей Федеральным законом от 23 августа 1996 года № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров»<sup>3</sup>. За 2016 год подано 7 964 таких деклараций, сумма выпадающих доходов составила 96,2 млрд. рублей<sup>4</sup>.

В соответствии с трактовкой категории налогоплательщиков также можно относить к группам, если они отвечают определенным условиям. Соответствие условиям необходимо документально подтвердить. Примером отнесения льготы к категории плательщиков сборов может служить установление 50% освобождения от уплаты госпошлины для инвалидов I и II групп. Налоговым кодексом Российской Федерации именно в отношении госпошлины введено понятие налоговая льгота. Если задуматься, то с нравственной точки зрения такую льготу сложно считать исключением, так как она социально необходима для незащищенных слоев населения. Однако в налоговой теории никто не

---

<sup>1</sup> Подпункт 1 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации

<sup>2</sup> Приложение 1 к форме № 1-НДС по состоянию на 01.01.2017 г. (по декларациям за IV квартал 2015 года, I-III кварталы 2016 года)

<sup>3</sup> Подпункт 16 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации

<sup>4</sup> Приложение 1 к форме № 1-НДС по состоянию на 01.01.2017 г. (по декларациям за IV квартал 2015 года, I-III кварталы 2016 года)

оспаривает, что данное нормативное положение является льготным. На наш взгляд, частичное освобождение инвалидов относится к налоговой льготе, так как это все же исключение, его можно отменить или скорректировать, например, предоставив полное освобождение. Само же правило по своей сути не изменчиво, например, исторически заложено, что с полученных доходов граждане обязаны уплачивать налоги для финансового обеспечения выполнения государственных задач.

Рассмотрим спорную ситуацию относительно отнесения к налоговым льготам вычетов по НДФЛ. Минфин России считает все налоговые изъятия из законодательства о налогах и сборах налоговыми льготами. Выпадающие доходы бюджета государством не рассчитываются, так как это социально необходимые налоговые льготы, которые не будут подвергаться оценке эффективности. Аналогичная ситуация и с частичным освобождением инвалидов по госпошлине. Спор возникает в связи с тем, что такие вычеты положены всем физическим лицам, а всех физических лиц сложно отнести к отдельной категории налогоплательщиков.

На официальном портале Федеральной налоговой службы [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) в разделе «Получение налогового вычета» предусмотрен подраздел «Жизненные ситуации», где перечислены наиболее часто встречающиеся ситуации: «У меня есть дети», «Я приобрёл недвижимость», «Я получаю образование», «Я оплачиваю лечение или покупаю медикаменты», «Я занимаюсь благотворительностью или делаю пожертвования» и другие. Такие ситуации можно встретить практически у каждого гражданина. Однако налоговыми вычетами пользуются не все физические лица, а отдельные группы физических лиц, соответствующих определенным условиям. Так, для подтверждения получения льготы необходимо собрать пакет документов: заявление, декларация, выписки, свидетельства, справки, чеки контрольно-кассовой техники, приходно-кассовые ордера, платёжные поручения и т.д., например, для получения стандартного налогового вычета на ребенка подтверждающие документы различаются как по статусу ребенка (рождение, усыновление, наличие инвалидности, форма обучения), так и по статусу родителей (брак, опекуновство,

попечительство).<sup>1</sup> Если ребенок является студентом, но обучается на очно-заочном (заочном) отделении, то родители не смогут получить налоговый вычет. Если ребенок является студентом очного отделения и подтвердил это справкой из образовательного учреждения, но родители не состоят в официальном браке, то они также не смогут воспользоваться преимуществом в виде снижения налогового обязательства. Для студентов очной формы обучения можно встретить не только налоговые, но и иные преференции: льготный проезд в наземном и подземном видах транспорта, скидки в музеях, театрах, кинотеатрах и другое. Стандартный налоговый вычет на ребенка является налоговой льготой для той категории физических лиц, которая отвечает определенным требованиям (наличие полного пакета документов, подтверждающих льготу).

Таким образом, к категориям льготополучателей (налогоплательщиков или плательщиков сборов) можно отнести множество групп, объединенных общими интересами или отвечающих установленным критериям: пенсионеры, инвалиды, граждане, занимающиеся благотворительностью, медицинские организации, религиозные организации, компании, занимающиеся научно-исследовательской деятельностью, и другие. Следовательно, на наш взгляд, логично оставить слово «категория» в определении. Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит определение понятия «категория», поэтому в силу исключения спорных ситуаций Минфину России следует опубликовать письмо с разъяснениями относительно трактовки данного термина.

Перейдем к ключевому слову преимущество, с которым отождествляется льгота. Исключение из общих правил не всегда связано с экономией денежных средств, которые налогоплательщики сохранили в результате использования льготы, или с суммами, которые им были возвращены. К таким налоговым льготам можно отнести отсрочку и рассрочку уплаты налоговых обязательств. Спорным моментом здесь выступает то, что изменение срока уплаты не снижает налоговое обязательство, а переносит его на будущее. Однако если анализировать это нормативное положение в рамках налогового (отчетного) периода, то данная льгота снижает налоговые обязательства. Преимуществом здесь выступает то, что субъекту предпринимательской деятельности

---

<sup>1</sup> URL [https://www.nalog.ru/rn77/fl/interest/tax\\_deduction/fl\\_deti/](https://www.nalog.ru/rn77/fl/interest/tax_deduction/fl_deti/)

предоставляется отсрочка уплаты налога на прибыль организаций в целях увеличения его финансовых ресурсов в рамках определенного периода для осуществления инвестиций, например, в инновационные программы. Впоследствии налогоплательщик компенсирует отсроченные суммы в виде дополнительных поступлений налога, являющихся следствием общего роста прибыли, который будет получен в результате реализации указанных программ. Относительно отсрочки и рассрочки уплаты налоговых обязательств необходимо отметить, что они могут также выступать не преимуществом того или иного налогоплательщика, а составляющими механизма налогового администрирования как инструменты предотвращения возникновения или накопления налогового долга перед бюджетом.

Относительно анализа преимущества в рамках определенного периода также следует остановиться на амортизационных льготах. Например, если рассматривать применение амортизационной премии за весь амортизационный период, то выпадающих доходов для бюджета нет. Преимущество в виде снижения налога на прибыль организаций у юридических лиц также отсутствует. Однако если проводить анализ в рамках налогового (отчетного) периода по налогу, то сразу имеем и налоговый расход для государства, и преимущество для налогоплательщика в виде сэкономленных средств, которые он может инвестировать в расширение производства.

Для каждого налога Налоговым кодексом Российской Федерации устанавливается налоговый (отчетный) период. Поэтому рассматривать, было ли снижение налогового обязательства по налогу, нужно в рамках предусмотренных периодов, максимальным из которых является год. По НДС, например, можно рассматривать выпадающие доходы федерального бюджета за отдельный квартал или нарастающим итогом за несколько кварталов в году.

Следует отметить, что амортизационная премия считается самой значимой в фискальном отношении налоговой льготой (выпадающие доходы бюджета в связи с применением льготы составляют порядка 12% от общей суммы в год).<sup>1</sup> Снижение или незначительная динамика поступлений по налогу на прибыль

---

<sup>1</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов

организаций зачастую объясняются региональными Управлениями ФНС России именно применением в отчетном (налоговом) периоде организациями амортизационной премии. В целях нивелирования налоговых расходов по амортизационной премии Федеральная налоговая служба восстанавливает суммы данной льготы при расчете налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций по территориальным налоговым органам (налоговая нагрузка является одним из основных индикаторов эффективности деятельности налоговых органов и выступает аналитическим показателем при распределении им средств материального стимулирования). Поэтому в целях оптимизации бюджетных расходов амортизационную премию как значимую налоговую льготу необходимо подвергнуть оценке эффективности.

При анализе положений Налогового кодекса на предмет отнесения их к льготным следует убедиться, что налогоплательщик действительно получит преимущество, выгоду от их применения.

Например, льготные положения по налогу на прибыль организаций могут заключаться в том, что отдельные доходы предприятия могут не учитываться при определении налоговой базы. Аналогичная ситуация с расходами: отдельные расходы, в частности, не направленные на получение дохода, могут вычитаться из налоговой базы.<sup>1</sup> Чтобы понять, являются ли эти положения льготными, необходимо оценить другие нормы, касающиеся смежных событий и операций. Если присутствует смежное положение о невключении в расходы, то освобождение такого дохода не следует принимать в качестве налоговой льготы. Например, в качестве симметричных положений выступают пп. 24 п. 1 ст. 251 и п. 46 ст. 270 НК РФ (разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости).

К числу спорных положений по НДС можно отнести освобождение от налога финансовых операций. Банки – это отдельная категория налогоплательщиков. Многочисленные банковские операции не являются объектом обложения НДС. Таким образом, банки как отдельная категория получает преференции в виде освобождения. Если соотнести эту норму с

---

<sup>1</sup> Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: Ин-т Гайдара, 2010. С.101-102

качественными признаками, характеризующими понятие налоговая льгота, то имеем два признака из трех: определенность льготлируемой категории налогоплательщиков (банки) и законодательных способов снижения налогового бремени (полное освобождение). Однако отсутствует тождественность с налоговыми преимуществами, поскольку предусмотренная преференция диктуется спецификой банковской деятельности, так как определить величину создаваемой добавленной стоимости, а также распределить её между участниками сделки затруднительно и технически очень сложно. Неслучайно данное положение повсеместно применяется в международной практике, т.е. не является налоговым преимуществом.

Рассмотрим специальные налоговые режимы. Это альтернативная система налогообложения преимущественно для субъектов малого предпринимательства, которая заключается в замене нескольких налогов одним. В соответствии со статьей 18 Налогового кодекса Российской Федерации специальные налоговые режимы «предусматривают особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов». Исходя из этого, специальные налоговые режимы не являются налоговой льготой, так как существуют наравне с общей (традиционной) системой налогообложения.

Разложив законодательное определение на ключевые составляющие, можно выделить основные признаки налоговых льгот:

- льготы отождествляются с преимуществами;
- преимущественные права предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сбора);
- существуют два основных способа получения таких преимуществ:
  - полное освобождение от уплаты налогов и сборов,
  - частичное освобождение от уплаты налогов и сборов;
- налоговые льготы должны быть установлены законодательством.

Мы считаем, что вышеперечисленные признаки являются достаточными для определения понятия налоговая льгота. Законодательная трактовка налоговой льготы представляется нам полной, корректной и обоснованной. Повторимся, что существуют точки зрения, что изложенное в норме Налогового

кодекса определение является двусмысленным и неточным.

Например, И.А. Майбуров считает, что вышеперечисленные признаки не являются достаточными для определения налоговых льгот, поскольку не все освобождения от уплаты налогов могут трактоваться как льготы. Он определяет налоговую льготу следующим образом:<sup>1</sup>

«Налоговая льгота – это предусмотренное законодательством о налогах и сборах отклонение от нормативных требований налогообложения, позволяющее отдельным категориям налогоплательщиков получить преимущества, состоящие в полном или частичном освобождении их от уплаты налога (сбора) или в освобождении от выполнения отдельных обязательств и правил».

Вопрос разграничения налоговых льгот и нормативных положений налогообложения рассматривается и в западной экономической литературе. Характерно, что там она обсуждается в рамках дискуссии о концепции налоговых расходов, которые трактуются как потери бюджета в результате предоставления налоговых льгот.

В самом общем виде налоговые льготы представляют собой отклонения от базовой (нормативной) структуры налога. В зарубежной практике такую структуру также называют «нормальной», «эталонной», «стандартной». Исходя из этого, для определения сущности понятия налоговая льгота необходимо определить, что представляет собой базовая (нормативная) структура налога. Единообразного подхода к определению базовой структуры налога в мировой практике не существует.

И.А. Майбуров определяет нормативную (базовую) структуры налога как «совокупность структурных элементов (норм) и отклонений от них, обеспечивающих в целом такую конструкцию налога, которая адаптирована к практической реализации в условиях действующей национальной системы налогового администрирования и при этом в наибольшей степени соответствует принципу минимизации административных расходов».<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С.128

<sup>2</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Тарангул Л.Л. Экономика налоговых реформ. К.: Алерта, 2013. С.215

Организация экономического сотрудничества и развития выделяет следующие базовые (стандартные) характеристики налога: стандартную ставку налога, стандарты бухгалтерского учета, правила определения налоговой базы. Соответственно отклонение от нормативной базы и является налоговой льготой. Например, это применение «налоговых ставок отличных от стандартной», «упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности»; «освобождение от налогообложения (применение нулевой ставки) экспортно-импортных операций, кроме освобождений, предусмотренных международными налоговыми соглашениями»; «налоговые вычеты и скидки, обуславливающие уменьшение налоговой базы по сравнению с ее величиной, рассчитанной в соответствии с установленными правилами»<sup>1</sup>.

Существующие определения базовой структуры налога, которые можно было бы положить в основу разграничения налоговой льготы от прочих преференций, не всегда приводят к однозначным выводам. Например, американское сообщество считает ускоренную амортизацию налоговой льготой, тогда как правительство придерживается иной позиции и относит амортизационные послабления к нормативным. В России заинтересованные ведомства (Правительство РФ, Минфин России, Счетная палата РФ, ФНС России, Минэкономразвития России) принимают повышающие коэффициенты амортизации и амортизационную премию в качестве налоговых льгот и рассчитывают выпадающие доходы бюджетов всех уровней от их применения. Рассмотрим другой спорный пример. ОЭСР относит к налоговой льготе применение нулевой ставки по экспортным операциям. В России для экспортной деятельности предусмотрена нулевая ставка по НДС. Это позволяет организациям при расчете НДС, подлежащего уплате в бюджет, учитывать суммы налоговых вычетов, уплаченных поставщикам материальных ресурсов, для выпуска экспортной продукции (4 раздел декларации по НДС). На наш взгляд, это не является налоговой льготой, так как положение о применении нулевой ставки по экспортным операциям повсеместно в мировой практике. Это неотъемлемая характеристика данного налога в любой стране. Это не

---

<sup>1</sup> Tax Expenditures: Recent Experiences. Paris: OESD, 1996. – P.55-60

исключение из правила, а само правило, т.е. не является преимуществом. Однако если нулевая или пониженная ставки являются исключением из общих правил, то их следует относить к льготам. Если бы нулевая ставка для экспортных операций была установлена по налогу на прибыль организаций, то такое положение является льготой. Реальным примером может служить налоговая льгота по НДС, введенная с 2015 года на ограниченный срок в качестве антикризисной меры: услуги по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении облагаются по ставке 0 %<sup>1</sup>. Ввиду разности в ставках у бюджета образовались выпадающие доходы: вычет по НДС исчисляется исходя из ставки 18%, начисленная сумма налога – исходя из ставки 0%. За 2016 год подано 111 таких деклараций с налоговыми вычетами на сумму 9,8 млрд. рублей<sup>2</sup>.

Таким образом, единого целостного подхода к пониманию того, что можно считать нормативными требованиями налогообложения, нет. Повторимся, что определение налоговой льготы как факультативного элемента налога, выступающего исключением из общих правил, в обязательном порядке должно быть закреплено законодательно. Для внесения изменений в определение понятия налоговая льгота необходимо разработать единообразные критерии стандартных характеристик налога, доказать, что именно эти характеристики налога стандартны, внести их в НК РФ и обосновать смысл этого законодательного нововведения. Поэтому дополнять определение Налогового кодекса Российской Федерации спорными терминами не считаем целесообразным.

Согласно мнению В.М. Зарипова, налоговые льготы можно определить «как предусмотренное законодательством о налогах и сборах освобождение организации или физического лица от уплаты налога или сбора», т.е. автор предлагает исключить из определения налоговой льготы понятие преимущество. Он задается вопросом, можно ли серьезно говорить, например, о преимуществах лиц, получивших лучевую болезнь в результате ликвидации катастрофы на

---

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства Российской Федерации от 27 января 2015г №98-р

<sup>2</sup> Приложение 2 к форме № 1-НДС по состоянию на 01.01.2017 г. (по декларациям за IV квартал 2015 года, I-III кварталы 2016 года)

Чернобыльской АЭС, перед остальными гражданами. На его взгляд, определение налоговых льгот как преимуществ означает попытку дискредитации самой идеи налоговых льгот. Более того, В.М. Зарипов полагает, что статью 56 НК РФ необходимо дополнить следующей нормой: «Льготы по налогам и сборам считаются установленными лишь в том случае, когда определены объект льготирования и основание использования льготы. При установлении льгот по налогам и сборам могут предусматриваться отдельные категории налогоплательщиков и плательщиков сборов, имеющие право на льготу, а также порядок и условия использования льготы, размер льготирования и иные элементы налоговой льготы».<sup>1</sup>

На наш взгляд, это полезный, но крайне трудоемкий процесс. Поэтому по вопросам порядка и условия использования льгот целесообразнее обращаться в Федеральную налоговую службу или территориальные налоговые органы по месту постановки на учет, а также поискать разъяснения в письмах Службы и Министерства финансов Российской Федерации.

Продолжая исследование современных подходов к определению налоговых льгот, нельзя не отметить, что их часто идентифицируют с термином «налоговые расходы». За последние несколько лет данный термин стал широко применяться в научных исследованиях иностранных и отечественных экономистов. Возрастающий интерес к концепции налоговых расходов со стороны развивающихся стран обусловлен следующими обстоятельствами.

Во-первых, установление за налоговыми расходами такого же контроля, как за прямыми расходами бюджета, способствует более ответственному отношению к предоставлению налоговых льгот, повышению эффективности их использования. В России на 2017 год запланированы разработка подходов к систематизации налоговых расходов и внедрению их полноценного учета в рамках бюджетного процесса. В новой редакции Бюджетного кодекса будет предусмотрено обеспечение оценки величины и динамики предоставленных государством налоговых расходов.<sup>2</sup> В настоящее время федеральный бюджет

---

<sup>1</sup> Зарипов В.М. Понятие и структура налоговой льготы//Налоговед. 2012. № 10. С.19-27

<sup>2</sup> Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов

сформирован и исполняется в «программном» формате с классификацией налоговых расходов по государственным программам.

Во-вторых, инвентаризация налоговых льгот и оценка потерь бюджета вследствие их предоставления позволяют определить целесообразность отдельных мер налоговой политики.

В-третьих, осуществление сравнительного анализа эффективности налоговых и бюджетных расходов как предпосылки для выбора наиболее целесообразного способа государственной поддержки определенных видов деятельности и субъектов хозяйствования способствует переосмыслению задач и роли налоговой политики в достижении социально-экономических целей, пересмотру подходов к управлению бюджетными расходами, увеличению объема и повышению качества предоставляемых государством общественных благ.

Исходным для понимания сущности налоговых расходов является установление их взаимосвязи с налоговыми льготами, результатом чего является определение налоговых расходов как налоговых льгот. Это наиболее общее и широкое определение, открывающее наилучшие возможности для оптимизации системы налоговых расходов.

Если для налогоплательщика применение налоговых льгот снижает налоговую нагрузку, увеличивая тем самым финансовые ресурсы, остающиеся в его распоряжении, то для государства это – упущенные налоговые доходы или налоговые расходы бюджета. Это позволяет говорить о том, что налоговые расходы являются альтернативой прямым бюджетным расходам (субсидиям). Таким образом, налоговые расходы возможно заменить субсидиями и наоборот.

Несмотря на активную оценку и анализ налоговых расходов в большинстве стран, их сущность и определение до сих пор является предметом политических и научных дискуссий. Рассмотрим основные определения налоговых расходов в публикациях международных организаций. Налоговые расходы – это:

- освобождения от налога, снижение налоговых обязательств (вычеты и кредиты) или ставки налога, ниже стандартных<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> Choosing a Broad Base. OECD Tax Policy Studies, 2010. No. 19. 155 p. P. 9

- потери доходов государства в результате отклонений от базовой структуры налога<sup>1</sup>;
- инструмент государственной политики и заменитель (субститут) прямых расходов<sup>2</sup>;
- трансферты публичных ресурсов, предоставленные посредством снижения обязательств по уплате налогов относительно определенного заданного уровня налогообложения (налоговый ориентир), а не посредством прямых государственных расходов<sup>3</sup>;
- доходы, упущенные в результате действия отдельных льготных нормативных положений, которые могут включать изъятия из налоговой базы, установленные вычеты из валового дохода, налоговые кредиты, вычитаемые из налоговых обязательств, применение сниженных налоговых ставок, а также отсрочки налоговых платежей<sup>4</sup>.

Концепция налоговых расходов бюджета, основанная на их отождествлении с налоговыми льготами, расширяет сферу бюджетного контроля, повышает прозрачность налоговой системы и создает предпосылки для проведения более эффективной налоговой и бюджетной политики.

Таким образом, понятия «налоговые расходы» и «налоговые льготы» выступают синонимами. Это обусловлено тем, что налоговые расходы и есть те косвенные расходы бюджета от действия налоговых льгот. В законодательном определении понятия «налоговая льгота» данное положение косвенно отражено, так как налоговая льгота – это не просто преимущество, а преимущество, позволяющее полностью или частично не уплачивать налог (сбор), что и приводит к выпадающим доходам бюджета. Таким образом, определение налоговой льготы, закрепленное в статье 56 Налогового кодекса Российской Федерации, раскрывает сущность института налоговой льготы и может служить источником для их систематизации (классификации) и оценки эффективности.

---

<sup>1</sup> Shick A. Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework // OECD Journal on Budgeting, 2007. P. 10

<sup>2</sup> Kraan D.-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting, 2004. P. 121-142.

<sup>3</sup> Best Practice Guidelines r- Off Budget and Tax Expenditures. Paris: OSED, 2004. P.16

<sup>4</sup> Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Вашингтон (округ Колумбия): Международный валютный фонд, 2007. С. 102, 173.

### 1.3 Классификация налоговых льгот в российской налоговой системе

Стимулирующая и компенсаторная функции налоговых льгот позволяют содействовать реформированию экономики и поддержке социально незащищенных слоев населения, то есть являются полезными и государству, и обществу. Мастерство органов законодательной власти определяется грамотным использованием функциональных ресурсов льгот. Применяемые в современной российской налоговой системе налоговые льготы не следует отменять. Д.Г. Черник справедливо заметил, что «проведение политики ликвидации налоговых льгот означает лишение государства одного из инструментов регулирования экономики – возможности определять и стимулировать приоритетные отрасли»<sup>1</sup>. Поэтому назрела острая необходимость в систематизации льгот, их упорядочении, а также в расчете их экономического и социального эффекта.

Систематизация, упорядочение налоговых льгот есть их классификация, то есть обоснованное разделение налоговых льгот на отдельные группы на основании разграничивающего критерия (признака). Имеющиеся классификации налоговых льгот представляются достаточно громоздкими, поэтому рассмотрим систематизацию льгот по основным классифицирующим признакам (рисунок 1).

С учетом задач, на решение которых направлены налоговые льготы, их можно разделить на:

- компенсаторные;
- гарантирующие;
- стимулирующие;
- воспроизводственные;
- инвестиционные;
- регулирующие;
- социальные.

Остановимся на некоторых из них.

---

<sup>1</sup> URL <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=2830>

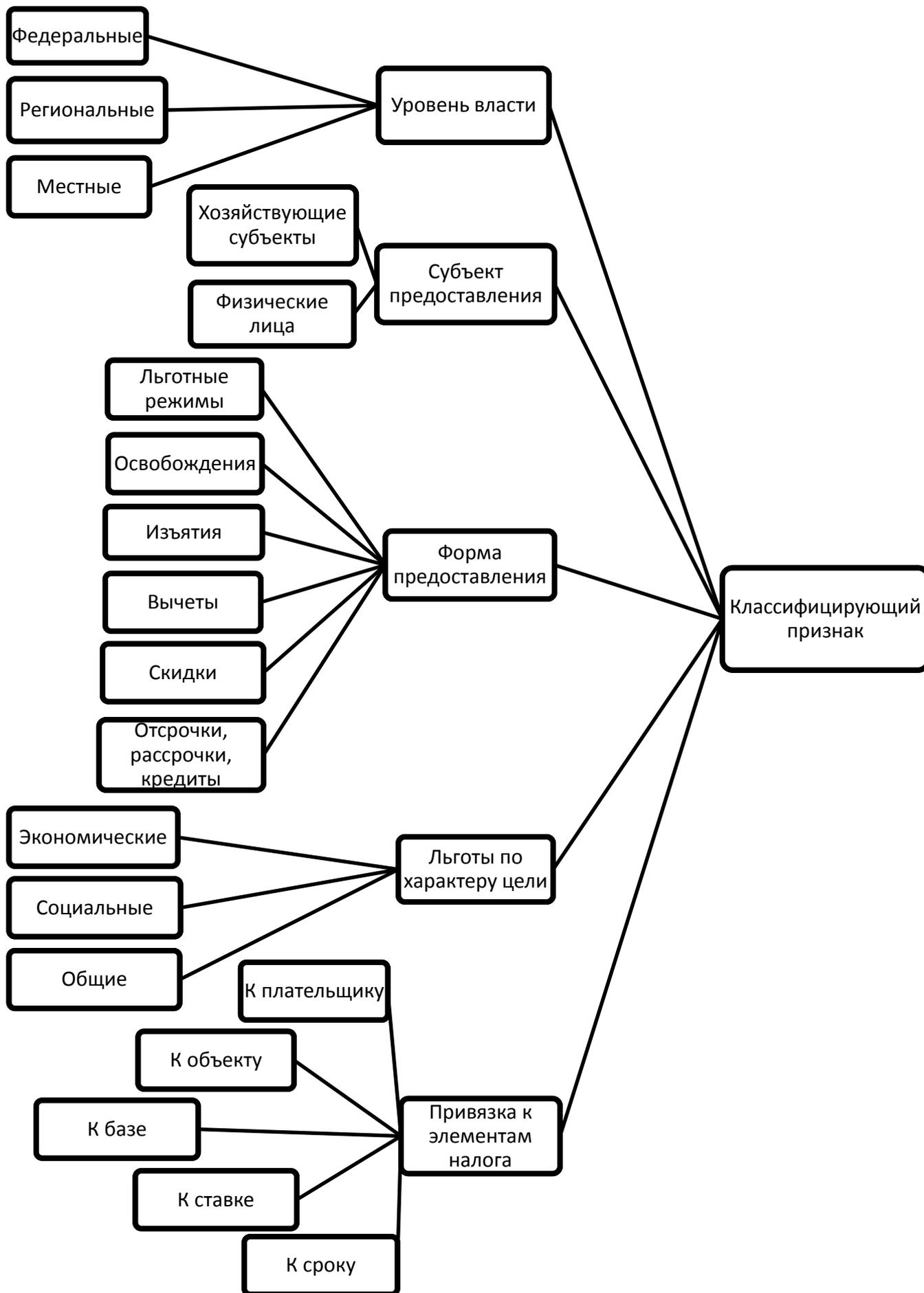


Рисунок 1 – Основные классификации налоговых льгот  
 Источник: составлено автором

Компенсаторная задача налоговых льгот заключается в предоставлении равных благ для малообеспеченных и наименее трудоспособных граждан. Например, невозможно представить профессиональную деятельность незрячих лиц без законодательного установления особых условий труда, то есть без выравнивания их возможностей с остальными гражданами. Следовательно, «льгота – особое право, предоставляемое лицу в дополнение к имеющимся у него правам с целью гарантировать определенный уровень потребления»<sup>1</sup>.

Наряду с компенсаторной льготой можно выделить стимулирующую. Это налоговые льготы, установленные в целях поддержки малого и среднего предпринимательства и привлечения их к стратегическим отраслям экономики.

Система налоговых льгот является инструментом реализации налогами регулирующей функции, так как в результате их действия снижается налоговое бремя определенных категорий налогоплательщиков.

Одна и та же налоговая льгота может попасть в несколько групп, так как это многовекторный инструмент с кумулятивным эффектом.

Поэтому классификацию льгот в зависимости от преследуемой задачи (выполняемой функции) можно проводить по более укрупненным группам:

- 1) экономические – это льготы, направленные на стимулирование производственной, инвестиционной, инновационной деятельности хозяйствующих субъектов, улучшение их финансово-экономического состояния: ускоренная амортизация, инвестиционный налоговый кредит, налоговая амнистия и др.;
- 2) социальные – это льготы, направленные на решение социальных задач, например, на улучшение жилищных условий, повышение образования, здоровья, поддержку социально незащищенных слоев населения;
- 3) общие – это льготы, призванные комплексно решать задачи: льготные режимы налогообложения в особых (свободных) экономических зонах, территориях опережающего развития, сниженные ставки на товары первой необходимости, освобождение от налогообложения реализации важнейших медицинских изделий и др.

---

<sup>1</sup> Землянухина Н.С. Социально-экономическая теория льгот в контексте конкурентоспособности трудовых ресурсов: учеб. пособие. Саратов. гос. техн. ун-т, 2011. С.13

В соответствии с таким разграничением данная классификация крайне важна для оценки и сопоставления льгот (налоговых расходов) в части их социальной и экономической эффективности.

По федеративному признаку устройства государства льготы делятся на:

- федеральные, устанавливаемые исключительно Налоговым кодексом РФ;
- региональные, устанавливаемые законами субъектов РФ;
- местные, устанавливаемые нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Эта классификация тесно связана с аналогичной классификацией налогов, но корреляция неполная. Так, по федеральному налогу на прибыль организаций субъектам РФ предоставляется право понизить ставку. Например, Правительством РФ предлагается предоставить субъектам Российской Федерации право по снижению до 10% ставки налога на прибыль организаций в части, поступающей в бюджет субъекта Российской Федерации, для новых предприятий промышленности, осуществляющих капитальные вложения (гринфилдов). Такая систематизация необходима для оценки вводимых льгот на муниципальном и государственном уровнях власти.

Получателями льгот могут выступать как юридические, так и физические лица. При этом необходимо разграничивать субъектов предоставления преимуществ на получение ими предпринимательского или трудового дохода.

Налоговые льготы разделяются и по форме предоставления. Льготные налоговые режимы – это режимы, создающие более благоприятные условия налогообложения льготируемым категориям налогоплательщиков, в том числе на определенных территориальных образованиях<sup>1</sup>. К таким льготам относятся преимущества в рамках региональных инвестиционных проектов или особый льготный режим для резидентов территорий опережающего социально-экономического развития, создаваемых для привлечения инвестиций и обеспечения ускоренного социально-экономического развития. К данной группе также относятся режимы свободных и особых экономических зон. Сюда не следует относить специальные налоговые режимы, так как они выступают

---

<sup>1</sup> Тиунова А.И. Преимущества свободной экономической зоны // Современные научные исследования и инновации. 2016. № 2. С. 24

альтернативной системой налогообложения, существующей наравне с общей (традиционной).

Льготы в форме частичного или полного освобождения предоставляются определенным категориям налогоплательщиков, объединенных общими интересами или соответствующих определенным условиям (примером неполного освобождения может служить установление 50 % освобождения от уплаты госпошлины для инвалидов I и II групп).

Налоговые изъятия представляют собой освобождение от налогообложения отдельных элементов объекта налога. Например, освобождению от НДС подлежат операции по реализации «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».<sup>1</sup> Другим примером налогового изъятия, стимулирующего категорию строительных организаций, является освобождение от НДС «операции по реализации жилых домов и жилых помещений».<sup>2</sup> За 2016 год сумма выпадающих доходов по первой льготе составила 24,9 млрд. рублей (подано 21 579 деклараций), по второй – 79,5 млрд. рублей (подано 13 046 деклараций)<sup>3</sup>.

Среди льгот по форме предоставления также можно выделить налоговые вычеты. Они могут быть лимитированными (вычет по НДФЛ в связи с новым строительством либо приобретением жилого дома, квартиры<sup>4</sup>) и нелимитированными (вычеты по НДС по ставке 0% при реализации услуг по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении).

В данной группе также можно выделить налоговые скидки или пониженные налоговые ставки. Существуют льготы, которые позволяют получать преимущества по изменению срока уплаты налога: отсрочка

---

<sup>1</sup> Подпункт 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации

<sup>2</sup> Подпункт 22 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации

<sup>3</sup> Приложение 1 к форме № 1-НДС по состоянию на 01.01.2017 г. (по декларациям за IV квартал 2015 года, I-III кварталы 2016 года)

<sup>4</sup> Подпункт 3 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации

(единовременная уплата), рассрочка (поэтапная уплата) и налоговые каникулы.

Можно выделить еще одну льготу, позволяющую на возмездной или безвозмездной основе переносить срок уплаты налога. Это налоговые кредиты. Например, с помощью инвестиционного кредита можно стимулировать инвестиции в капиталоемкие отрасли экономики, благодаря зарубежному налоговому кредиту развивать внешнеэкономическую деятельность и др. В России предусмотрен возмездный инвестиционный налоговый кредит, который фактически не работает, так как льготой воспользовались всего порядка 3-5 организаций. Данный инструмент создавался для поддержки инвестиционной и инновационной активности, но организации в основном не обеспечили целевого использования полученных средств и даже просрочили возврат процентов. В этой связи органы власти его практически не предоставляют.<sup>1</sup>

Льготы, выступая факультативным элементом налога, привязаны к обязательным его элементам, поэтому классификация льгот по признаку привязки к элементам налогообложения практически повторяет вышеуказанную классификацию по форме предоставления.

В заключении главы 1 «Содержание понятия налоговая льгота» отметим, что, исследуя современные подходы к определению налоговых льгот, мы постарались выделить совокупность отличительных и существенных признаков, отраженных в этом понятии. Несмотря на разнообразные подходы к трактовке налоговой льготы, мы придерживаемся определения, закрепленного в статье 56 Налогового кодекса Российской Федерации, считая, что оно достаточно полное, корректное, и раскрывает сущность института налоговой льготы. Льготы уже давно вовлечены в социально-экономическую практику, поэтому крайне необходима детальная проработка проблемы льгот, которая помимо единообразного определения, включает оценку их применения.

---

<sup>1</sup> Попов М.В. Налоговые инструменты стимулирования инвестиций в инновационное развитие экономики. Вопросы современной науки и практики//Университет имени В.И. Вернадского. 2012. № 2(40). С. 208-218

## Глава 2. Методология оценки эффективности налоговых льгот

### 2.1 Методологические основы оценки налоговых льгот

#### 2.1.1 Эффективность и эффекты применения налоговых льгот

Понятие «эффективность» – одно из центральных в экономике. Эффективность объективна по своей сути, так как обусловлена ограниченностью ресурсов. Зная свои предпочтения, доступные ресурсы и технологии для преобразования ресурсов в блага, потребитель мог бы организовать производство таким образом, чтобы максимально удовлетворить свои потребности, т.е. он действовал бы эффективно. Однако на практике экономические процессы затрагивают интересы не отдельного, а многих потребителей, как граждан, так и предприятий, и действует система распределения благ.<sup>1</sup>

Согласно критерию Парето (критерию роста общественного благосостояния), движение в сторону оптимума возможно лишь при таком распределении ресурсов, которое увеличивает благосостояние по крайней мере одного человека, не нанося ущерба никому другому. Эффективность достигается тогда, когда все выгоды от обмена сторон исчерпаны. Эффективность по Парето можно применять для решения всевозможных задач оптимизации систем, в которых требуется улучшить одни показатели при условии, чтобы остальные не ухудшались, например, при планировании развития экономических систем с учетом интересов составляющих их экономических субъектов.<sup>2</sup>

Эффективность любой деятельности связывают с процессом достижения желаемых результатов<sup>3</sup> и, что особенно важно, достижением такого желаемого

---

<sup>1</sup> Масгрейв Ричард А. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009. С.24

<sup>2</sup> Блауг М. Экономическая теория благосостояния Парето. М.: Дело, 1994. С. 540-561

<sup>3</sup> Большая советская энциклопедия. Т.30. М.: Советская энциклопедия, 1978. С.323

или заданного результата с наименьшими издержками<sup>1</sup>. Такие результаты называют эффектами. Для характеристики понятия «эффект» в контексте налоговых льгот можно использовать следующее определение: это достигаемые или планируемые для достижения результаты вследствие предоставления налоговой льготы.

Для целей оценки эффективности необходимо, чтобы эффекты были представлены в виде количественно измеряемых индикаторов (показателей), в противном случае эффективность определяется на основе экспертных оценок. При установлении эффекта (или эффектов) от применения льготы их количественная оценка имеет некоторые ограничения ввиду отсутствия доступной информации, источником которой могут выступать сами налогоплательщики.

Исследованию вопросов эффективности такой меры налогового регулирования как налоговые льготы должны предшествовать установление и оценка возможных эффектов их применения, которые в последующем должны стать основой для разработки подходов к оценке эффективности этих мер. Оценка эффективности заключается в сопоставлении эффекта (результата) какого-либо действия с затратами для его осуществления.

В настоящее время сложность оценки эффективности налоговых льгот сопряжена с изначальным отсутствием в нормативных правовых актах четкой формулировки цели предоставления конкретной налоговой льготы и индикаторов, достижение которых предполагается в результате ее предоставления.

Кроме того, на достижение того или иного эффекта влияние может оказать не только непосредственно предоставление льготы по конкретному налогу, но и льготы по иным налогам или вообще другие экономические инструменты. Так, на достижение одной и той же цели – рост инвестиций, направлены льготы по нескольким налогам. Определить эффекты от предоставления той или иной льготы в чистом виде затруднительно, так как одна и та же льгота может давать разные эффекты, а также ввиду присутствия сопутствующих эффектов. Налог –

---

<sup>1</sup> Барциц И.Н. Социальная эффективность государственного управления: модели, критерии, российский опыт внедрения//Проблемы управления. 2011. № 1(38). С.92

инструмент многовекторного действия, сопоставление налоговых льгот и их эффектов – задача невероятной сложности, «не всегда можно выделить результат действия льготы и сказать, что именно этот результат получен за счет этой льготы. А значит требуются нетривиальные подходы»<sup>1</sup>.

По мнению И.А. Майбурова, допускается применение простого подхода: общий прирост анализируемого показателя по соответствующему виду эффекта необходимо разделить на число льгот, формирующих этот прирост.<sup>2</sup> На наш взгляд, погрешность такого подхода может быть значительной, поскольку здесь подразумевается, что все льготы, формирующие этот прирост, оказали равнозначное влияние. Если на достигнутый эффект повлияла группа льгот, то оценке необходимо подвергнуть всю группу. Если же стоит конкретная задача по определению эффекта от действия отдельной льготы, то необходимо определить ее значимость. Мы считаем, что такую значимость можно определить через удельный вес данной льготы в сумме значений по всей группе льгот, формирующих достижение искомого эффекта. Таким образом, важной проблемой оценки эффектов является обоснованная увязка возникающих эффектов с действием той или иной льготы.

При рассмотрении эффектов с точки зрения поставленной цели предоставления налоговой льготы можно выделить такие их виды как прямые и косвенные эффекты. Прямые эффекты являются непосредственным результатом предоставления льготы. Так, при рассмотрении льгот инвестиционного характера прямой эффект должен проявляться через увеличение стоимости активов (в частности, основных средств). Однако в результате произведенных инвестиций в основной капитал должны возникать и косвенные эффекты в виде увеличения объемов производства, создания дополнительных рабочих мест, роста прибыли и т.д. Полученная в результате произведенных инвестиций прибыль может быть вновь reinvestирована (а может и нет, в зависимости от преследуемых налогоплательщиком целей). Следствием увеличения занятости является рост доходов населения, который в свою очередь предполагает повышение уровня

---

<sup>1</sup> Горский И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях. // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 22

<sup>2</sup> Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот // Общество и экономика. 2013. № 4. С. 87

платежеспособного спроса, что становится дополнительным косвенным эффектом и фактором экономического развития, создания рабочих мест, роста налоговых поступлений в бюджет.

И.А. Майбуров, характеризуя эффекты в зависимости от области реализации, предлагает подразделять их на четыре вида:<sup>1</sup>

- 1) фискальный эффект – представляет собой прирост последующих налоговых доходов над текущими налоговыми расходами;
- 2) социальный эффект – проявляется в повышении уровня жизни населения, сохранении и создании новых рабочих мест и других показателях. При этом, как справедливо отмечается, сложность точной оценки данного эффекта заключается в отсутствии единого оценочного показателя и совокупном влиянии на улучшение социальных показателей не только налоговых льгот, но и бюджетного финансирования социальных программ, а также общего естественного фона повышения уровня жизни населения;
- 3) экономический эффект – проявляется через увеличение финансовых ресурсов, остающихся в распоряжении налогоплательщика в связи с уменьшением или отсутствием налоговых платежей, которые (ресурсы) могут быть направлены на приобретение основных средств, расширение и обновление производства и технологий и, как следствие, создание новых рабочих мест, увеличение прибыли;
- 4) бюджетный эффект – представляет собой интегральный показатель трех перечисленных выше эффектов и проявляется через увеличение доходов бюджета от расширения налоговой базы и экономии бюджетных средств, требуемых для решения социально-экономических задач.

На наш взгляд, выделяемый автором фискальный эффект тождественен бюджетному эффекту, так как оба они проявляются в соотношении будущих налоговых поступлений от действия льготы (например, увеличение налоговых поступлений от расширения налоговой базы) и текущих налоговых расходов в результате её применения налогоплательщиками. В складывающейся практике оценки (в том числе региональной) формулы по этим показателям идентичны.

---

<sup>1</sup> Майбуров И.А. Иванов Ю.Б., Тарангул Л.Л. Экономика налоговых реформ. Монография. К.: Алерта, 2013. С.221-225

Наименование бюджетного эффекта как эффекта, достигаемого в результате достижения фискального, экономического и социального эффектов, не совсем корректно. Скорее, если и выделять такой эффект, то называть его следует как интегральный.

Таким образом, обобщение опыта оценки эффективности налоговых льгот (в том числе регионального) свидетельствует о наличии трех групп эффектов в зависимости от области их реализации: бюджетные, социальные и экономические.

Бюджетный эффект представляют собой результаты действия налоговых льгот на формирование доходов бюджета и выражаются на практике через такие показатели, как:

- прирост будущих доходов бюджета в связи с последующим расширением налоговой базы от предоставления налоговых льгот (текущие налоговые расходы в перспективе положительно влияют на налоговые поступления);
- оптимизация расходов бюджета в результате введения льготы вместо применения альтернативных вариантов организации поддержки (например, сравнение косвенных расходов от применения льгот и прямых расходов в виде субсидирования);

Наибольшее распространение получил первый показатель – прирост налоговых платежей, которые возникнут в результате применения льготы. Источником данных о величине налоговых поступлений по видам налогов и сборов, поступающих в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также фискальных платежей, поступающих во внебюджетные фонды Российской Федерации, является форма статистической налоговой отчетности ФНС России №1-НМ. Источниками данных о величине недополучения налога по данной льготе являются:

- для льгот по налогу на добавленную стоимость – форма статистической налоговой отчетности ФНС России №1-НДС;
- для льгот по налогу на прибыль организаций – форма статистической налоговой отчетности ФНС России №5-П;
- для льгот по единому сельскохозяйственному налогу – форма статистической налоговой отчетности ФНС России №5-ЕСХН;

- для льгот по акцизам – формы статистической налоговой отчетности ФНС России №5-НП, №5-ПВ, №5-АЛ, №5-АМ, №5-ТИ;
- для льгот по налогу на добычу полезных ископаемых – форма статистической налоговой отчетности ФНС России №5-НДПИ;
- для льгот по налогу на имущество организаций – форма статистической налоговой отчетности ФНС России №5-НИО;
- для льгот по водному налогу – форма статистической налоговой отчетности ФНС России №5-ВН;
- для льгот по транспортному налогу – форма статистической налоговой отчетности ФНС России №5-ТН;
- для льгот по местным налогам – форма статистической налоговой отчетности ФНС России №5-МН;
- для льгот по сбору за пользование объектами водных биологических ресурсов – форма статистической налоговой отчетности ФНС России №5-ВБР.<sup>1</sup>

При расчете бюджетного эффекта также могут быть использованы данные налоговых деклараций.

Социальные эффекты представляют «собой социальные последствия налоговой льготы, определяемые показателями, отражающими значимость поддерживаемой с помощью налоговой льготы деятельности налогоплательщика, либо показателями, подтверждающими создание благоприятных условий развития инфраструктуры социальной сферы и повышение социальной защищенности населения».<sup>2</sup>

В качестве показателей, выражающих социальные эффекты, выступают результаты, отражающие развитие социальной сферы, например, поддержка наименее трудоспособных граждан. При оценке обычно применяются прирост в абсолютном выражении или темпы роста по сравнению с периодом до предоставления льготы (либо периодом, предшествующим отчетному периоду) или по сравнению с плановыми показателями:

---

<sup>1</sup> URL [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/)

<sup>2</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговые льготы. Теория и практика применения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. С. 172-173

- расходов предприятий на социально значимые цели;
- размеров средней заработной платы, выплаченной налогоплательщиками (в основном организациями);
- приросту прожиточного минимума;
- количества новых рабочих мест;
- стоимости предоставляемых организациями услуг населению.

В отношении льгот налогоплательщикам – физическим лицам в качестве отражающих эффект показателей обычно применяются такие, как рост рождаемости, улучшение жилищных условий нуждающихся лиц, рост трудоустройства наименее трудоспособных граждан и др.

Экономический эффект проявляется через результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятий, которым предоставлена льгота: рост объема производства и выручки от продаж, снижение себестоимости, расширение ассортимента продукции, разработка ноу-хау, увеличение прибыли, прирост инвестиций в основной капитал<sup>1</sup>.

Таким образом, основная задача при проведении оценки эффективности налоговых льгот и последующей их отмены (корректировки) – правильное определение результата применения льготы и издержек, которые были понесены для достижения поставленных целей, и их приведение в сопоставимый вид. Важность данного вопроса обусловлена тем, что в зависимости от степени достижения эффекта, который планировался при предоставлении налоговой льготы, возможно судить об ее эффективности.

### ***2.1.2 Выработка критериев оценки эффективности налоговых льгот***

Выработка критериев оценки эффективности налоговых льгот связана со значительными проблемами, возникающими при попытках провести такую оценку на практике. Более того, распространено мнение, что разработка научно

---

<sup>1</sup> Троянская М.А. Ключевые положения оценки налоговых льгот // Известия Уральского государственного экономического университета. 2015. № 2. С. 76

обоснованной методологии оценки эффективности применения льгот очень сложна. В этой связи необходимо определить и классифицировать основные требования (критерии) при проведении государственной оценки льгот. Обозначим их.

*Первая группа. Методические критерии:*

- определение понятия налоговая льгота. В настоящее время отсутствует единообразный подход к определению понятия «налоговая льгота». На наш взгляд, при проведении оценки эффективности налоговых льгот следует руководствоваться определением, установленным в статье 56 Налогового кодекса Российской Федерации. Из всего многообразия различного рода налоговых преференций и псевдоисключений из общих правил налогообложения необходимо выделить собственно налоговые льготы. Проводить инвентаризацию всех налоговых льгот нецелесообразно, так как ряд налоговых льгот для поддержки населения, носящих исключительно социальный характер, не требуют анализа эффективности;
- определение цели введения налоговой льготы. Для успешной оценки эффективности налоговых льгот должны четко и ясно определяться конкретная цель ее предоставления, а также результаты (индикаторы), планируемые к достижению от ее применения. Совершенно очевидно, что в сегодняшних условиях указанный критерий не выполняется. Конкретные цели и тем более индикаторы по большинству видов налоговых льгот при рассмотрении их в законодательных органах практически не ставились. Следовательно, это следует сделать экспертным путем на основе или характеристики, или формулировки соответствующей льготы;
- определение публичных (общедоступных) источников информации для анализа налоговых льгот. Следующая проблема при проведении оценки эффективности льгот состоит в том, что информация о предоставляемых налогоплательщику налоговых льготах не всегда прозрачна в силу налоговой тайны. Общая агрегированная статистическая информация по основным налоговым расходам, формируемая Федеральной налоговой службой, уже не первый год представлена в открытом доступе и отражена

в Основных направлениях налоговой политики. Она используется Минфином при прогнозировании поступлений по налогам и сборам для целей бюджетного планирования. Информационная база Росстата также может служить источником для анализа эффективности льгот. Подробнее источники рассмотрены в разделе 3.2.2 «Определение источников информации для оценки льгот» диссертации;

- выработка общего алгоритма по проведению мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот. Одним из важных вопросов по методическому обоснованию оценки эффективности льгот выступает отсутствие утвержденной на федеральном уровне методики. В настоящее время Минэкономразвития России совместно с Минфином России такая методика разработана, согласована заинтересованными ведомствами, однако законодательно не утверждена, что неудивительно. Зарубежная практика проведения работы по анализу эффективности налоговых расходов (так в большинстве развитых экономик обозначены налоговые льготы) показала, что сделать это достаточно сложно (большое разнообразие льгот и их целей).

*Вторая группа. Математические (расчетные) критерии:*

- идентификация лага проявления эффекта после введения налоговой льготы. Определение времени необходимо, чтобы правильно соотносить периоды проявления бюджетных, экономических и социальных эффектов (результатов действия льготы) с соответствующими налоговыми расходами;
- приведение сопоставляемых величин к одному периоду времени посредством дисконтирования вследствие разной величины сопоставляемых налоговых расходов с соответствующим эффектом в условиях значительной инфляции;
- эконометрический анализ многовекторного влияния налоговых льгот. Неясно, насколько получаемый эффект от внедрения той или иной льготы очищен от действия других (объективных и субъективных) факторов, которые приводят к образованию аналогичного эффекта вне зависимости

от применения льготы<sup>1</sup>. Получить чистое влияние фактора крайне затруднительно, но, по нашему мнению, определенным решением проблемы при непосредственном проведении оценки эффективности может стать отбор только тех показателей (эффектов), которые имеют с налоговыми льготами наиболее тесную корреляцию. Если применение налоговой льготы практически не оказывает влияние на формирование какого-либо показателя, то при расчете социальной и экономической эффективности его учитывать не надо. Если же индикаторы, планируемые к достижению в результате применения льгот, уже установлены (например, при введении налоговой льгот), и по ним имеются фактические данные за несколько лет (чем больше период, тем чище результат), то необходимо также проанализировать их на корреляцию между налоговой льготой и другими факторами, которые могли привести к образованию достигнутого эффекта, и при отсутствии корреляции по льготе сделать вывод о ее неэффективности, так как введение льготы не повлияло на полученный эффект и не достигло поставленной цели.

Установить такую взаимосвязь поможет уравнение многофакторной регрессии. Задачей регрессионного анализа как эконометрического метода является оценка функциональной зависимости результативного признака ( $y$ ) от факторных ( $x_n$ ). Регрессионный анализ позволяет получить влияние каждого фактора в отдельности, а также совокупное их воздействие на определенный показатель. Такой анализ обычно используется при прогнозировании, когда при заданных параметрах необходимо определить точный результат. Построение уравнения многофакторной регрессии является сложным процессом, состоящим из нескольких шагов, но нас интересует только первый – отбор данных. С помощью программного пакета «Gretl. GNU Regression, Econometrics and Time-series Library» (Библиотека для регрессий, эконометрики и временных рядов) можно рассчитать частные коэффициенты корреляции между факторами и достигаемым показателем. Чем ближе коэффициент корреляции к единице,

---

<sup>1</sup> Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот//Общество и экономика. 2013. № 4. С. 81-82

тем сильнее зависимость между рассматриваемыми переменными. Плюсом является то, что эти коэффициенты рассчитываются не только между зависимой переменной  $X$  (фактором) и результирующей переменной  $Y$  (достижимый эффект), но и между каждой парой самих факторов  $X_n$  и  $X_m$ , что позволяет определить взаимосвязь между ними.

Таким образом, если индикаторы по налоговой льготе изначально не были установлены, то с помощью теоретико-экономического анализа можно самостоятельно провести первичный отбор показателей, на достижение которых могла повлиять налоговая льгота, а с использованием регрессионного анализа установить взаимосвязь между ними. Если взаимосвязь отсутствует, то оценку эффективности налоговых льгот нужно проводить только в части бюджетной эффективности.

*Третья группа. Организационные критерии.*

Третья группа содержит требования к должному организационному оформлению и созданию специализированной структуры, оценивающей эффективность льгот. Проблема оценки эффективности налоговых льгот характерна не только для российской налоговой системы. В последние несколько лет она остро встала практически во всех экономически развитых странах. И для ее успешного решения в большинстве из них были созданы специальные подразделения, основной задачей которых является оценка эффективности налоговых расходов (льгот) и подготовка для правительств предложений по ликвидации неэффективных льгот или корректировке малоэффективных льгот.

В частности, в Великобритании в июле 2010 г. было создано Управление по упрощению налоговой системы. Составив на первом этапе своей деятельности полный список действующих в стране налоговых льгот, данное Управление оценило наиболее крупные с фискальной точки зрения льготы и представило правительству свои предложения по ликвидации или корректировке налоговых льгот. В Германии пошли иным путем: федеральное министерство финансов заказало конкурс на проведение оценки эффективности налоговых льгот у научного сообщества. По результатам конкурса аудитом эффективности льгот занимались три исследовательских группы. Во Франции в 2010 году объединили специалистов отдельных правительственных структур в комитет по оценке

налоговых расходов<sup>1</sup>.

Успешная оценка эффективности налоговых льгот невозможна без создания специализированной структуры. Согласимся с мнением российского государственного деятеля, финансиста Панскова Владимира Георгиевича, что каждый вид налоговых льгот «следует закрепить за соответствующими органами исполнительной власти (министерствами и ведомствами), поручив им осуществлять анализ обоснованности введения, необходимости и целесообразности сохранения каждого из установленного законом перечня» налоговых преференций.<sup>2</sup> Например, Министерство сельского хозяйства Российской Федерации могло бы заниматься мониторингом налоговых льгот, предоставленных для стимулирования производства и переработки сельскохозяйственной продукции, Министерство промышленности и торговли Российской Федерации – направленных на стимулирование инвестиций в приоритетные отрасли экономики (в том числе и в сельское хозяйство). Мониторинг социальных налоговых льгот можно было бы возложить на Министерство социального развития Российской Федерации. Анализом эффективности стимулирующих налоговых механизмов развития малого и среднего предпринимательства могло бы заняться Министерство экономического развития Российской Федерации.

Обобщение предложений министерств следовало бы возложить на Министерство финансов Российской Федерации, которое совместно с Министерством экономического развития Российской Федерации на основе анализа указанных предложений могло бы вносить предложения по изменению налогового законодательства. Проводить мониторинг и аудит эффективности налоговых расходов могла бы также и Счетная палата Российской Федерации.

#### *Четвертая группа. Критерии на основе экспертных оценок.*

В связи с тем, что практический опыт развитых экономик показал сложность выработки однообразного подхода (объективных критериев) к оценке эффективности налоговых стимулирующих механизмов, то в последнюю группу

---

<sup>1</sup> Жердева А.И., Немирова А.С. Налоговые льготы: практика применения в России и за рубежом. // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2015. № 12. С. 14

<sup>2</sup> Пансков В.Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность//Налоги: теория и практика. 2012. № 10. С.35

требований к государственной оценке действия льгот предлагаем дополнительно выделить критерии на основе экспертных оценок.

Так, при введении налоговых льгот перед законодательным их утверждением может предусматриваться предварительное обсуждение экспертным советом (заинтересованные ведомства и специалисты в области действия льготы) следующих вопросов:

- в чем заключается необходимость введения льготы?
- какие существуют доказательства того, что применение налоговой льготы позволит достичь ожидаемых результатов?
- выполнению каких задач и достижению каких целей будет содействовать применение льготы и каким образом ее результативность будет оцениваться?
- в чем заключается преимущество льготы над программой прямого бюджетного финансирования в рамках установленных целей и задач?

Однако экспертов можно привлекать не только при введении налоговой льготы, но и при анализе ее результативности. Среди ключевых вопросов, подлежащих обсуждению, можно выделить следующие (на примере штата Вашингтон):<sup>1</sup>

- «классы индивидуумов, типы организаций, отрасли экономики, чьи налоговые обязательства прямо затрагиваются существующими налоговыми льготами;
- цели государственной политики, которые могут служить обоснованием существующих налоговых льгот (tax preference), включая, но не только, исторические предпосылки, законодательные намерения, возможность стимулирования развития бизнеса, перемещения бизнеса на территорию штата, содействия росту или сохранению высокооплачиваемых рабочих мест;
- доказательства того, что существование налоговых льгот способствовало достижению одной из общественно-политических целей;
- в какой мере продолжение действия налоговой льготы может

---

<sup>1</sup> Davis C. Judging Tax Expenditures. Spending Programs Buried within the Nation's Tax Code Need to be Reviewed//Citizens for tax Justice. 2009. P. 29

- способствовать реализации любой из целей государственной политики;
- в какой мере рассматриваемые налоговые льготы могут предоставить дополнительные (помимо предусмотренных законодательством) преимущества физическим лицам, организациям или отраслям промышленности;
  - в какой степени прекращение налоговой льготы может оказать негативное воздействие на категории налогоплательщиков, которые в настоящее время используют эту льготу, и в какой степени в результате повышения налогов возможно негативное воздействие на занятость и экономику штата;
  - возможность изменения налоговых льгот для обеспечения коррекции или восстановления налоговых преимуществ, которые дает налоговая льгота, в случае, если ее первоначальная цель не была достигнута;
  - фискальные последствия налоговой льготы, в том числе прошлые и будущие, в случае ее сохранения. Для целей настоящего пункта, «финансовые последствия» включают в себя анализ общих эффектов налоговой льготы на экономику штата в целом, включая, но не ограничиваясь, последствиями налоговой льготы на потребление и расходы жителей и предприятий в пределах штата;
  - в какой степени прекращение действия налоговой льготы может повлиять на распределение обязательств по уплате налогов штата;
  - рассмотрение аналогичных налоговых льгот, принятых в других штатах, и потенциальные преимущества, которые могут быть получены при использовании таких мер в штате Вашингтон».

Также для анализа применимости и востребованности налоговых льгот эксперты могли бы воспользоваться результатами опросов организаций, предпринимателей и физических лиц. Так, исходя из опыта ряда европейских стран (например, Канада) при анкетировании можно было бы предложить следующий вопросник по конкретной налоговой льготе:

- какие могут наступить последствия (социально-экономические, политические) в случае отмены или изменения действующей льготы?
- есть ли доказательства, что организации (физические лица) в курсе

существования данной льготы и готовы воспользоваться ею?

- существуют ли административные издержки (сложности) при получении льготы?
- влияет ли льгота на поведение налогоплательщиков (законная оптимизация налогов/агрессивное налоговое планирование)?
- какие социально-экономические, политические основания приводились при введении льготы и сохранили ли они свою силу в современных условиях для достижения поставленной цели? Существуют ли у государства альтернативные формы вмешательства в экономику для достижения аналогичной цели?

Эта оценка, на наш взгляд, должна проводиться в рамках социологического обследования среди налогоплательщиков, возможно на сайте Федеральной налоговой службы или Торгово-промышленной палаты, по крупным в фискальном отношении налоговым льготам. Так, подобные анкетирования проводились компаниями «Большой четверки», «ОПОРА России», РСПП в 2010 году по федеральным налоговым льготам. В ходе опросов анализировалась применяемость льгот за период их действия 2006-2009 гг., были выявлены востребованность ряда льгот, а также основные причины, по которым те или иные льготы не находят широкого применения.<sup>1</sup>

Таким образом, при проведении оценки налоговых льгот первоначально необходимо определить методологические основы такой оценки. В разделе 2.1 нами были изучены основные эффекты вследствие применения налоговых льгот (бюджетный, экономический и социальный), а также выработаны критерии для успешной оценки эффективности льгот (методические, расчетные, организационные и экспертные). Далее рассмотрим основные концепции и методики по оценке эффективности налоговых льгот.

---

<sup>1</sup> Отчет Счетной палаты Российской Федерации «О результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности мер налогового стимулирования инновационной деятельности за 2009-2010 годы»

## 2.2 Подходы к анализу эффективности налоговых льгот

### 2.2.1 Концепция налоговых расходов бюджета

Действие налоговых льгот опосредованно приводит к снижению доходов бюджета, которые могли бы направляться на достижение тех же социально-экономических целей, что и предоставленные льготы. Следовательно, налоговые льготы аналогичны бюджетным расходам и могут быть идентифицированы с налоговыми расходами, а значит, как и прямые расходы, должны подвергаться углубленному анализу в части их прозрачности и эффективности.

Термин «налоговые расходы» (tax expenditures) был введен в оборот налоговой практики специалистом отдела по налоговой политике Министерства финансов США С. Сюрреем (Stanley S. Surrey). В дальнейшем анализ потерь бюджета от налоговых льгот был расширен за счет включения в объект анализа налогов на потребление и собственность. Анализ налоговых расходов преследовал две цели:

- обеспечение всеобъемлющего учета бюджетных расходов (прямых и косвенных) для понимания полноты государственной поддержки тех или иных инициатив или групп налогоплательщиков;
- совершенствование налогового законодательства США для повышения справедливости, эффективности и простоты администрирования налоговой системы.

«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)».<sup>1</sup>

Таким образом, в США наличие выпадающих доходов от применения налоговых льгот являлось поводом для критики налоговой политики. По другому пути развивалась концепция налоговых расходов бюджета в Германии. В середине 1950-х гг. немецкие экономисты стали отождествлять отдельные

---

<sup>1</sup> Forman J. Origins of the Tax Expenditure Budget // Tax Notes, №6, 1986. P. 544–545.

налоговые льготы (вычеты, кредиты) со субсидиями. По их мнению, льготы можно использовать и для нефискальных целей, так как они выступают полезным инструментом налоговой системы для проведения экономической и социальной политики.

В 1959 г. правительство Германии впервые включило информацию по федеральным налоговым льготам в бюджетную отчетность, классифицировав их как косвенные (налоговые) субсидии (*indirect spending*). По их мнению, если бюджетной политикой государства диктуется оптимизация существующих субсидий бюджета, то оценке и тщательному бюджетному контролю необходимо подвергать все виды субсидий, предоставляемых как через прямые расходы, так и через налоговые льготы. 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 косвенным субсидиям необходимо уделять такое же внимание, как и субсидиям, которые предоставляются более явно через прямое расходование бюджетных средств. Новый формат бюджетной отчетности начал формироваться регулярно.

Впоследствии концепция налоговых расходов бюджета и публикация перечня налоговых расходов получили распространение в Канаде, Великобритании (в конце 1970-х гг.) и в других странах – членах Организации экономического сотрудничества и развития (середина 1980-х гг.).

Обобщение зарубежного опыта применения концепции налоговых расходов свидетельствует о том, что методологически ее формирование включает следующие этапы:

- установление целей и задач применения концепции;
- выбор концептуальной основы для определения базовой (нормативной) структуры налога (налоговой системы) и отклонений от нее; формирование перечня налоговых льгот, подлежащих оценке;
- выбор метода/модели учета и оценки налоговых расходов;
- установление порядка (формы, периодичности, целевой аудитории) публичной отчетности о налоговых расходах в бюджетном процессе (бюджетно-налогового надзора);

- определение правил управления налоговыми льготами (правила введения, принципы применения, правила прекращения/продления, формы ограничения расширения и/или увеличения), методик анализа их эффективности и результативности.

Применение концепции налоговых расходов сопряжено с достижением следующих целей:

- интеграции налоговых льгот в бюджетный процесс и включения их в сферу бюджетного контроля;
- предоставления информации обществу;
- обоснованного выбора «между различными вариантами распределения бюджетных средств с учетом изменений доходов и расходов бюджета»<sup>1</sup>, повышения на этой основе обоснованности налоговой и бюджетной политики;
- повышения эффективности использования налоговых льгот;
- пересмотра системы налоговых льгот.

Следует отметить, что не существует единообразного подхода к отнесению льготных положений налогового законодательства к базовой (нормативной, эталонной) структуре налога, что было подробно рассмотрено в разделе 1.2.1 диссертационного исследования. В этой связи различные государства по-своему трактуют базовую структуру и относят нормативные положения к категории налоговых расходов. Термин «базовая структура налога» является еще более спорным в мировой налоговой теории, чем понятие «налоговая льгота». Кроме того, не ясно, какие методы использовать для количественной оценки налоговых расходов. На практике применяются следующие методы оценки налоговых расходов.<sup>2</sup>

*Метод упущенных (потерянных) доходов.* Метод включает в себя определение суммы налогов, которые были бы уплачены при отсутствии налоговых льгот, т.е. исходя из базовой/нормативной структуры налогов (расчет нормативных налоговых обязательств налогоплательщиков при условии их

---

<sup>1</sup> Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: Ин-т Гайдара, 2010. С.55

<sup>2</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговые льготы. Теория и практика применения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. С. 116

неизменного поведения и неизменных доходов от других налогов), и их последующее сопоставление с суммой фактически уплаченных налогов.

*Метод восстановленных доходов.* Методом предусмотрено определение суммы налогов, которые могут быть дополнительно уплачены в бюджет в результате отмены налоговой льготы с учетом изменений в поведении налогоплательщиков и влияния других налогов.

*Метод эквивалентных расходов.* Метод заключается в определении суммы прямых расходов, понесенных государством для достижения такого уровня совокупного дохода налогоплательщика после уплаты всех налогов в условиях замены налоговой льготы прямыми бюджетными расходами в форме субсидий или трансфертов, который у него был бы в условиях применения льготы.

В мировой практике предпочтение отдают первому методу как наиболее простому для проведения расчетов. При втором методе оценка налоговых расходов налога проводится с учетом изменений в поведении налогоплательщиков и влияния других налогов, что требует проведения факторного анализа на широком массиве данных. Третий метод проще второго, но он требует учесть все прямые бюджетные расходы, направленные на достижение аналогичных целей. Мы склоняемся к первому методу, но для этого необходимо иметь определенные знания в методологии формировании статистической налоговой отчетности, на основе которой экспертным путем можно рассчитать выпадающие доходы бюджетов всех уровней в связи с применением налоговых льгот. Следует отметить, что в целях проведения оценки налоговых льгот и качественного аудита Счетной палаты РФ статистическая налоговая отчетность ежегодно корректируется в части добавления новых сведений по объемам предоставленных налоговых льгот.

Что касается порядка отчетности о налоговых расходах в бюджетном процессе, то следует выделить три наиболее распространенные модели.

*Общая бюджетная модель администрирования* (Австралия, Австрия, Канада, Франция, Испания, США) – использование унифицированных счетов для различных видов налоговых расходов и периодические публикации ежегодных отчетов, интегрированных в общую бюджетную отчетность. К отличительным свойствам модели можно отнести следующие:

- модель применяется в странах с длительной историей оценки и анализа налоговых расходов, устоявшимися налоговыми системами;
- информация о налоговых расходах в бюджетных отчетах подается отдельно и является стандартизированной;
- анализ применения налоговых льгот является важным элементом принятия решений правительством;
- отчеты о налоговых расходах подлежат законодательному утверждению и являются компонентами бюджетного отчета.

Квазибюджетная модель администрирования (Германия, Италия, Нидерланды, Португалия) – составление регулярных отчетов только о существенных налоговых расходах, рассмотрение их вне бюджетной отчетности. Отчеты не требуют законодательного утверждения и не привязываются к отчету о бюджете. Здесь можно выделить следующие характеристики модели:

- сравнительно недавняя история применения концепции налоговых расходов (за исключением Германии);
- вопросам налоговых льгот в целом уделяется значительно меньше внимания по сравнению с предыдущей моделью;
- методы статистического учета, анализа и оценки находятся в состоянии постоянного совершенствования;
- существуют различные мнения относительно целесообразности включения отчета о налоговых расходах в бюджетную отчетность.

Модель неинституционального надзора и контроля. Отдельные страны ОЭСР и страны с развивающимися рынками предпочитают осуществлять непостоянный, периодический контроль определенной группы налоговых расходов. Отличительные характеристики данной модели:

- анализ налоговых расходов является добровольным, выборочным, без применения последовательных методов статистического учета и оценки, уровень администрирования и контроля относительно слабый;
- правительство проводит внутренний анализ и оценку без рассмотрения и

утверждения отчета законодательным органом.<sup>1</sup>

На наш взгляд, формирование информации по налоговым расходам (льготам) выступает необходимым инструментом для решения отдельных задач бюджетно-налоговой политики. Так, информация о количественной оценке налоговых расходов служит первоочередным источником для анализа бюджетной эффективности налоговых льгот. Нельзя забывать и о связи с бюджетным процессом. Такая информация используется ФНС России и Минфином России при прогнозировании налоговых поступлений, то есть в части бюджетного планирования. Также формирование таких сведений позволяет провести анализ налоговой системы на предмет влияния льгот на распределение налоговой нагрузки в экономике, на законное или агрессивное использование налоговых стимулов налогоплательщиками (оптимизация/агрессивное планирование).

Вопросам количественной оценки величины налоговых льгот в России посвящена работа Института экономической политики им. Е.Т. Гайдара «Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика». В научном труде рассматривается возможность внедрения концепции налоговых расходов в российскую практику. Для выполнения данной задачи необходимо осуществить следующие ключевые мероприятия:

- выделить статьи налоговых расходов;
- количественно оценить выпадающие доходы бюджета от действия налоговых льгот;
- сформировать отчет по величине налоговых расходов бюджета;
- использовать показатели отчета в бюджетном процессе (при прогнозе поступлений налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации).

В настоящее время существуют определенные проблемы для применения концепции в российской практике. Статистическая налоговая отчетность ФНС России не позволяет количественно оценить значительное число статей налоговых расходов, хотя с каждым годом отчетность расширяется и

---

<sup>1</sup> Tax Expenditures: Background and Evaluation, Criteria and Questions // U.S. Governmental Accountability Office. 2013. P. 31-33.

детализируется, в том числе в отношении показателей выпадающих доходов от применения льгот. Необходимая информация в том или ином виде может содержаться непосредственно в налоговой отчетности хозяйствующих субъектов. В рамках масштабного проекта ФНС России по централизации всей отчетности налогоплательщиков на федеральном уровне по технологии АИС «Налог-3» к 2019 году возможно будет анализировать любые показатели, содержащиеся в декларациях, а не только в существующих формах статистической налоговой отчетности. При соответствующей доработке форм налоговых деклараций в части учета всех существующих налоговых льгот будет сформирована полная информация о потерях доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации от использования налоговых преференций. Также на основании учетных данных налогоплательщиков по территориальной и отраслевой принадлежности и данных о величине выручки организаций будет возможно анализировать объемы налоговых расходов по масштабу бизнеса, в разрезе регионов и ключевых отраслей экономики, повысив тем самым чистоту отбора индикаторов (достижимых эффектов льгот) при расчете экономической и социальной эффективности налоговых льгот. Таким образом, с помощью такой базы данных появится возможность количественно оценивать налоговые расходы с достаточной степенью детализации в целях принятия обоснованных управленческих решений по их отмене, сохранении или корректировке.

Мы считаем, на законодательном уровне необходимо устанавливать требования к формированию отчетности по налоговым расходам. На 2017 год Правительством РФ такая работа запланирована. Что касается разработки, утверждения и исполнения бюджета, то информацию о налоговых расходах конечно стоит принимать во внимание. Так, на стадии формирования бюджета такую информацию необходимо учитывать при прогнозе поступлений налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации, а также при выборе между прямыми субсидиями и налоговыми льготами для решения соответствующей государственной задачи. Например, в Канаде такие данные используются в консультациях, предшествующих обсуждению бюджета. При утверждении бюджета отчет по налоговым расходам является дополнительным и может быть

вынесен в приложение к бюджетной документации. Согласимся с выводами работы Института экономической политики им. Е.Т. Гайдара «Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика» (научный труд 146Р), что «в рамках исполнения бюджета налоговые расходы следует подвергать столь же тщательному контролю, как и прямые расходы, включая процедуры оценки их эффективности и результативности»<sup>1</sup>. Результаты эффективности/неэффективности отдельных налоговых льгот можно включать в отчеты об исполнении бюджета.

Таким образом, концепция налоговых расходов бюджета предполагает учет налоговых льгот как налоговых расходов бюджета, что, в свою очередь, влечет необходимость проведения столь же тщательной проверки, как и прямых расходов. Данная концепция получила широкое распространение в зарубежных странах. Определенным минусом данной концепции является то, что налоговые льготы оцениваются только в части их бюджетной эффективности, игнорируя экономический и социальный эффект. Рассмотрев зарубежную концепцию оценки налоговых расходов и возможности для ее внедрения в российскую практику, перейдем к изучению отечественных методик оценки эффективности налоговых льгот.

### ***2.2.2 Отечественные методики мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот***

Оценка эффективности налоговых льгот представляет собой сложный процесс в связи с масштабами Российской Федерации и соответственно большим социально-экономическим разнообразием.

В настоящее время федеральная методика мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот отсутствует, при этом каждый из более чем 60% субъектов Российской Федерации принял свой Порядок оценки обоснованности

---

<sup>1</sup> Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: Ин-т Гайдара, 2010. С.59

и эффективности предоставленных налоговых льгот и ставок. Появление этих Порядков вызвано внедрением в России в 2004-2010 гг. Программы реформирования региональных и муниципальных финансов. В качестве критериев региональной оценки предусмотрены следующие показатели:

- бюджетная эффективность – соотнесение налоговых поступлений и налоговых расходов соответствующего уровня бюджета в регионе, в том числе по категориям налогоплательщиков;
- экономическая эффективность – «оценка динамики финансово-экономических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщиков, которым предоставлена налоговая льгота»;
- социальная эффективность – «оценка степени достижения социально значимого эффекта», которая заключается «в изменении качества и объема предоставляемых услуг в результате реализации налогоплательщиками системы мер, направленных на повышение уровня жизни населения».<sup>1</sup>

Проанализировав ряд региональных Порядков, можно сделать вывод, что они имеют, как правило, одинаковую структуру: определяют три (например, Республика Татарстан, город Москва, Красноярский край, Ханты-Мансийский автономный округ, Республика Тыва, Республика Дагестан, Калининградская область, Волгоградская область, Кировская область) либо два (например, Московская область, Ярославская область, Ленинградская область, Калужская область, Псковская область, Липецкая область, Республика Саха (Якутия), Сахалинская область) из вышеперечисленных критериев. При этом в первую очередь сравнивается увеличение налоговых поступлений вследствие прироста налоговой базы по соответствующим налогам или, напротив, снижение поступлений вследствие роста суммы выпадающих доходов бюджета (количества налогоплательщиков, заявивших налоговые льготы). Кроме того, проводится анализ изменения инвестиционной активности налогоплательщиков, конкурентоспособности вновь выпускаемой продукции, создания новых рабочих мест (в том числе высокопроизводительных), увеличения средней номинальной заработной платы, повышения социальной защищенности наименее

---

<sup>1</sup> Саакян Р.А., Кузьмина Н.А., Тоболева Е.А. Налоговые льготы – только востребованные и эффективные//Налоговая политика и практика. 2012. № 9. С.25

трудоспособных граждан и др.

Обобщая региональные методики, можно сказать, при расчете экономической и социальной эффективности учитывается изменение следующих индикаторов:

- выручка от реализации товаров, работ, услуг (за вычетом косвенных налогов);
- себестоимость продаж;
- расходы на оплату труда работникам, учитываемым при расчете среднесписочной численности;
- валовая/чистая прибыль;
- рентабельность (продаж, затрат, активов);
- среднесписочная численность работников;
- среднемесячная номинальная (реальная) заработная плата.

«По всем показателям за исключением себестоимости положительная динамика каждого отдельного показателя оценивается баллом 1, отрицательная динамика – баллом 0. По показателю себестоимости положительная динамика оценивается баллом 0, отрицательная – баллом 1»<sup>1</sup>.

Коэффициенты экономической и социальной эффективности рассчитываются соответствующими региональными ведомствами по формуле:

$$K = K_p / K_o \quad (1)$$

где:  $K$  — коэффициент экономической (социальной) эффективности;

$K_p$  — сумма положительных баллов;

$K_o$  — общее количество экономических (социальных) индикаторов (эффектов налоговых льгот).

Если значение коэффициента ( $K$ ) превышает 0,8, то налоговые льготы имеют положительную экономическую (социальную) эффективность.

При расчете коэффициента бюджетной эффективности определяется эффект для соответствующего уровня бюджета в регионе (консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации, доходы местных бюджетов), выражающийся в увеличении поступлений налогов по сравнению с величиной

<sup>1</sup> Саакян Р.А., Кузьмина Н.А., Тоболева Е.А. Налоговые льготы – только востребованные и эффективные//Налоговая политика и практика. 2012. № 9. С.26

выпадающих доходов бюджета (налоговых расходов) в связи с действием налоговых льгот.

Рассмотрим результаты оценки бюджетной эффективности по местным налогам на примере муниципального образования, например, города Ижевска. Оценка эффективности налоговых льгот проводится с 2012 года Управлением экономики и развития города Администрации города Ижевска в соответствии с утвержденным Порядком<sup>1</sup>. По предоставленным налоговым льготам на конец отчетного года оценка производится не позднее 15 октября года, следующего за отчетным. Вначале производится инвентаризация налоговых льгот по отдельным категориям налогоплательщиков и формируется их реестр. Затем Управление экономики и развития города Администрации города Ижевска производит оценку недополученных доходов бюджета на основе данных, полученных от налоговых органов и налогоплательщиков, и рассчитывает коэффициент бюджетной эффективности по следующей формуле:

$$\text{Эфф} = ((\text{НП}_t - \text{НП}_{t-1}) + (\text{Н}_t - \text{Н}_{t-1})) / \text{Л}_t \quad (2)$$

где: Эфф – коэффициент бюджетной эффективности;

$\text{НП}_t$  – сумма начисленных налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет за оцениваемый период;

$\text{НП}_{t-1}$  – сумма начисленных налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет за период, предшествующий оцениваемому;

$\text{Н}_t$  – сумма начисленных страховых взносов на фонд оплаты труда за оцениваемый период;

$\text{Н}_{t-1}$  – сумма начисленных страховых взносов на фонд оплаты труда за период, предшествующий оцениваемому;

$\text{Л}_t$  – сумма недополученных доходов бюджета от предоставления налоговых льгот за оцениваемый период.

Коэффициент бюджетной эффективности рассчитывается отдельно по каждой категории налогоплательщиков. Если его значение больше или равно 1, то льгота эффективна, если меньше, то неэффективна. По неэффективным льготам принимаются решения по их отмене.

Особенностью данного расчета является то, что по категориям

<sup>1</sup> Постановление Администрации города Ижевска от 27.01.2012 года № 64

плательщиков учитываются их начисленные суммы, а не фактически поступившие. Налоговые обязательства налогоплательщика зачастую разнятся с фактической уплатой, в этой связи при оценке поступлений налоговых доходов в бюджет применяют показатель собираемости налогов (отношение уплаченных сумм налога к начисленным). Также отметим, что в расчете участвуют начисленные суммы по страховым взносам, т.е. рассматриваются не налоговые, а фискальные платежи в бюджет. Вместе с тем, данный метод приобретает особую актуальность в связи с передачей с 2017 года администрирования страховых взносов Федеральной налоговой службе.

Результаты оценки эффективности ежегодно публикуются на официальном сайте города Ижевска. Так, по оценке, проводимой за 2015 год, бюджетная эффективность рассчитывалась по 2 категориям плательщиков по земельному налогу (органы местного самоуправления; организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги по проведению физкультурно-оздоровительных, спортивно-массовых мероприятий и использующие земельные участки, сформированные под эксплуатацию стадионов и крытых демонстрационных катков). Все льготы признаны эффективными<sup>1</sup>.

Проведенный анализ показал, что региональные и местные методики оценки эффективности налоговых льгот отличаются от опыта развитых странах в части учета социальных и экономических эффектов, но метод расчета бюджетной эффективности совпадает с одним из популярных методов оценки (метод упущенных доходов), который применяется зарубежными странами в Концепции налоговых расходов бюджета.

На федеральном уровне сегодня не ведется системной работы по анализу эффективности применения налоговых льгот: оценка льгот осуществляется Минфином России совместно с ФНС России только с позиций бюджетной эффективности, т.е. с точки зрения выпадающих доходов бюджета. Как известно, в утвержденных Правительством РФ еще в августе 2011г. «Основных направлениях налоговой политики РФ на 2012—2014 годы» было предусмотрено осуществить аудит эффективности действующих налоговых льгот. В соответствии с этим Правительством РФ 12 декабря 2011 г. было поручено

---

<sup>1</sup> URL <http://www.izh.ru/i/info/17665.html>

Минэкономразвития России совместно с Минфином России в срок до 1 марта 2012 г. с участием заинтересованных федеральных органов исполнительной власти разработать методику оценки эффективности налоговых льгот. Эта методика, исходя из данного поручения, должна учитывать не только величину выпадающих доходов бюджетной системы (налоговых расходов), но и «создание благоприятных условий для инвестирования, а также результаты реализации налогоплательщиками полученных преимуществ»<sup>1</sup>.

Безусловно, разработанная Методика мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот может служить аналитической основой для проведения оценки эффективности налоговых льгот. Конкретные формулы и подходы, используемые в методике, будут рассмотрены в разделе 3.3.

*Из преимуществ методики можно отметить следующие:*

- методика реализует попытку комплексного подхода к оценке эффективности налоговых льгот как синтез балльного подхода, применяемого в той или иной мере в субъектах Российской Федерации, и экспертного подхода, являющегося отражением лучших международных практик;
- первичное группирование льгот по целевому признаку предоставляет возможность дать оценку эффективности различных типов льгот. В методике выделяются: технические, социальные и стимулирующие льготы;
- фокус на нескольких аспектах льгот (бюджетном, экономическом и социальном) должен позволить учесть при проведении оценки интересы различных экономических агентов (бизнеса, населения, государства);
- предложение к использованию в оценке широкого спектра экономических показателей, включая макроэкономические, может служить основой для более глубокого анализа эффективности ряда льгот в части их экономических и социальных эффектов.

*Из наиболее существенных недостатков можно отметить следующие:*

- методика не дает четкого понимания, к каким налоговым льготам и/или

---

<sup>1</sup> Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления и применения налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций» // Бюллетень Счетной палаты РФ. 2013. № 7 (187). С.2

иным налоговым преференциям она применяется: целесообразно рассматривать и подвергать соответствующей оценке весь комплекс изъятий из установленных правил налогообложения;

- методика не подходит для оценки универсальных льгот, в частности, в блоке «стимулирующих мер» акцент делается на стимулирование отдельных видов деятельности, территорий, проектов, но не экономики в целом;
- предлагаемые формулы расчета и присвоения баллов не рассчитаны на долгосрочные/бессрочные льготы (каковых в настоящее время большинство), так как учитывают эффект от применения льгот только по итогам первого года, кроме того, по многим льготам, действующим с начала введения соответствующих глав Налогового кодекса РФ, нет возможности произвести сравнение с периодом, в котором льгота не действовала, в силу иных правил и ставок;
- вызывает вопросы подход, представленный в методике, согласно которому при отсутствии статистических данных по двум из трех коэффициентов эффективности, коэффициент интегральной эффективности может быть определен по оставшемуся, например, по бюджетной эффективности, данные для которой получить существенно проще, чем для оценки экономической или социальной эффективности.

Следует также отметить, что последняя редакция методики (объединена с Методикой оценки эффективности налоговых расходов Минфина России), которая в целом учитывает замечания и предложения заинтересованных ведомств, представляется нам наиболее затруднительной в использовании. Данная редакция, хоть и более расширенная, но менее четкая, например, не ясно, как выбирать направления (поднаправления) оценки и какие показатели использовать. Вследствие этого, «оценщик» может субъективно использовать второстепенные показатели оценки или вовсе использовать такие показатели, которые «подгонят» результаты эффективности льготы в зависимости от воли «оценщика». Поэтому, на наш взгляд, нужен реальный механизм привлечения экспертов в области действия льготы для предотвращения таких ситуаций, а именно четкий порядок отбора экспертов (включая предпринимательское

сообщество) и их привлечения к оценке льгот.

Таким образом, методика не может применяться в текущем варианте, нуждается в существенной доработке. Однако насколько целесообразна такая доработка. Учитывая зарубежный и отечественный опыт оценки налоговых льгот, можно констатировать, что разработка единой, обязательной для использования при оценке всех налоговых стимулирующих механизмов, представляется невозможной.

По результатам совещания в Департаменте экономики и финансов Правительства Российской Федерации по вопросу организации работы по оценке эффективности налоговых льгот было признано целесообразным использовать разработанную Минэкономразвития России и Минфином России методику при рассмотрении Правительственной комиссией по оптимизации и повышению эффективности бюджетных расходов государственных программ Российской Федерации: развитие сельского хозяйства, здравоохранения, образования, промышленности, культуры и туризма, науки, лесного хозяйства, охрана окружающей среды, воспроизводство природных ресурсов, социальная поддержка граждан и другие. На наш взгляд, в целом представленная методика является достаточно продуманным и полным документом, направления и подходы, предложенные в методике, довольно интересны и безусловно могут служить аналитической основой для проведения оценки эффективности налоговых льгот.

### ***2.2.3 Предложения к оценке налоговых стимулирующих механизмов***

В зарубежных странах подготовительным этапом при анализе эффективности налоговых расходов является выявление тех из них, которые целесообразно оценивать в первоочередном порядке. Это должны быть значимые в фискальном отношении льготы и отвечающие стратегическим целям государства. В целях проведения оценки эффективности определим льготы в соответствии с данными условиями.

Начиная с 2014 года федеральный бюджет сформирован и исполняется в «программном» формате с классификацией расходов по государственным программам и подпрограммам. Это означает, что достижение целей стратегического планирования осуществляется в рамках программ государственной политики в соответствующих сферах. Структура расходов федерального бюджета в 2014-2017 годах представлена в Приложении 2<sup>1</sup>.

Как видно из приложения, удельный вес расходов по направлению «Инновационное развитие и модернизация» (включает 17 программ) составляет порядка 25 %. Вместе с тем в 2015 - 2016 годах предполагается снижение расходов на 1,4% и на 2,3% по отношению к предыдущему году соответственно, с дальнейшим ростом расходов к 2017 году на 0,3% по отношению к 2016 году. Однако по отношению к 2014 году объем расходов по указанному направлению в 2017 году сократится на 3,3%. На наш взгляд, планируемое снижение бюджетных расходов государственных программ по данному направлению может свидетельствовать об их оптимизации, которая, в свою очередь, связана с повышением эффективности программных расходов.

В соответствии с поручением Аппарата Правительства Российской Федерации от 23 октября 2014 года № П13-51329 необходимо проводить оценку эффективности налоговых льгот и преференций, влияющих на формирование результатов выполнения государственных программ Российской Федерации, ответственными исполнителями по таким программам.

В этой связи, в рамках данного направления бюджетных расходов следует оценивать льготы, направленные на стимулирование инновационных процессов в экономике. Оценка эффективности налоговых льгот (преференций) и налоговое стимулирование инновационной деятельности включены в состав необходимых мер в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации.

Далее экспертным путем на основании статистической налоговой отчетности определим, насколько «инновационные» налоговые льготы фискальны для бюджета, т.е. сколько недопоступает в бюджет в связи с применением этих льгот (Таблица 3).

---

<sup>1</sup> Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов

Таблица 3 – Влияние налоговых льгот по налогу на прибыль организаций и НДС на доходы консолидированного бюджета Российской Федерации в 2014-2015 гг.

млн. рублей

Показатели	Выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы РФ		
	2014 год	2015 год	темп роста, %
<b>Налог на прибыль организаций (по форме 5-П, 1-НМ)</b>			
Налоговые льготы всего	534 981	639 377	119,5
Налоговые льготы, стимулирующие инновационную деятельность	319 103	307 940	96,5
<i>удельный вес инновационных налоговых льгот в общей сумме выпадающих доходов по налогу, %</i>	59,6	48,2	X
<i>в том числе по основным видам инновационных налоговых льгот</i>			
расходы на НИОКР	8 821	8 749	99,2
амортизационная премия	217 866	222 746	102,2
повышающие коэффициенты к основной норме амортизации	84 960	69 096	81,3
Поступило налога	2 372 843	2 598 848	109,5
<i>удельный вес всех налоговых льгот в поступлениях по налогу, %</i>	22,5	24,6	X
<b>Налог на добавленную стоимость (по форме 1-НДС, 1-НМ)</b>			
Налоговые льготы всего	507 415	565 010	111,4
Налоговые льготы, стимулирующие инновационную деятельность	105 468	111 954	106,1
<i>удельный вес инновационных налоговых льгот в общей сумме выпадающих доходов по налогу, %</i>	20,8	19,8	X
<i>в том числе по основным видам инновационных налоговых льгот</i>			
освобождение от налогообложения реализации исключительных прав на ноу-хау (изобретения, полезные модели, промышленные образцы и т.д.) и патентов	18 572	21 976	118,3
освобождение от налогообложения выполнения НИОКР	86 895	89 978	103,5
Поступило налога	2 181 420	2 448 348	112,2
<i>удельный вес всех налоговых льгот в поступлениях по налогу, %</i>	23,3	23,1	X

Источник: составлено автором по данным статистической налоговой отчетности по формам 1-НМ, 1-НДС, 5-П (по состоянию на 01.01.2015, 01.01.2016)

Сумма выпадающих доходов бюджетной системы в связи со всеми установленными налоговыми льготами в 2015 году по налогу на прибыль

организаций составила 639 млрд. рублей с ростом на 20% относительно 2014 года, по НДС – 565 млрд. рублей с ростом на 11%. В поступлениях это составляет в среднем 23% по налогу на прибыль организаций и НДС. По итогам 2015 года налоговые льготы, стимулирующие инновационную деятельность, составили 308 млрд. рублей по налогу на прибыль организаций и 112 млрд. рублей по НДС. Как видно, суммы выпадающих доходов в связи с инновационными налоговыми льготами довольно значительны. По оценке Минфина, общая сумма выпадающих доходов по всем налоговым льготам составляет порядка 2 трлн. рублей в год. Значит только по налогу на прибыль организаций инновационные льготы составили 15,4% в общей сумме выпадающих доходов по итогам 2015 года<sup>1</sup>.

Таким образом, инновационные налоговые льготы являются довольно значимыми в фискальном отношении, а также отвечают стратегическим целям государства. Целесообразно оценивать такие льготы в первоочередном порядке.

Предлагаем следующий алгоритм (методику) оценки налогового стимулирования инновационной активности: 1) изучение зарубежного и российского опыта поддержки инновационной активности (прямой и косвенной); 2) инвентаризация налоговых стимулов по инновациям в России, отвечающих качественным признакам понятия налоговая льгота; 3) определение источников информации для мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот; 4) проведение балльной и экспертной оценки эффективности налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационных процессов.

Поэтапный порядок и расчетные методы, указанные в методике, являются универсальными и могут быть применимы при оценке иных групп налоговых льгот ответственными исполнительными ведомствами.

В свою очередь, заключительный этап предлагается проводить по группам льгот в зависимости от направления поддержки инновационной деятельности, т.е. от преследуемой цели (технологическая модернизация, приобретение/реализация патентов и лицензий, стимулирование научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ (далее – НИОКР), повышение квалификации персонала). Оставшиеся льготы,

---

<sup>1</sup> URL [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/)

направленные на стимулирование инновационной активности в целом, следует выделить в отдельную группу. Методика мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот, разработанная Минфином России и Минэкономразвития России, рекомендует в целях всесторонней оценки налоговых льгот проводить их экспертную оценку и расчет коэффициентов эффективности. Учетм это предложение в четвертом этапе. Оценку налоговых льгот следует проводить в следующем порядке:

- оценка льгот в целом на основе экспертного подхода путем опроса экспертов в отношении эффективности льготы. При явном расхождении мнений экспертов допускаются проведение процедуры согласования и выработка общей экспертной рекомендации. В экспертную группу могут входить свыше десятка представителей научно-исследовательских групп, заинтересованных органов исполнительной власти и специалистов в области инноваций. Так, во Франции в экспертную комиссию по оценке налоговых расходов входят 18 человек;
- углубленный анализ инновационных налоговых льгот. Расчет коэффициентов эффективности (социальной, бюджетной, экономической и/или интегральной) на основе оценки уровня и динамики изменения социально-экономических показателей, характеризующих отдельные этапы инновационной деятельности или в целом инновационную активность: инвестиции в основной капитал; оборот организаций; объем производства инновационной продукции; уровень занятости в данной сфере; размер среднемесячной заработной платы; затраты на производство и реализацию инновационной продукции и пр. В случае существенного расхождения между результатами оценки, полученной данным методом, и оценки на основе экспертного подхода допускается уточнение перечня и весов показателей, используемых для расчета коэффициентов.

По результатам мониторинга и оценки льгот, направленных на стимулирование инновационного сектора экономики, необходимо принять решение о пролонгации, пересмотре или отмене отдельных преференций. Такой же анализ должен проводиться для вновь вводимых налоговых льгот.

Таким образом, в связи со значительным объемом инновационных льгот и сумм выпадающих доходов, а также планируемой оптимизацией бюджетных расходов в рамках государственных программ по направлению «Инновационное развитие и модернизация экономики» целесообразно оценить такие льготы в первоочередном порядке. Разработанный алгоритм учитывает особенности оценки инновационных налоговых льгот в силу стимулирования различных этапов инновационной деятельности. Задачу оценки эффективности льгот как инструмента стимулирования развития инновационного сектора экономики нужно решать в контексте общей работы по мониторингу эффективности налоговых стимулирующих механизмов.

### **Глава 3. Апробация алгоритма оценки эффективности инновационных налоговых льгот**

#### **3.1 Государственная поддержка инновационной деятельности в России и за рубежом**

##### ***3.1.1 Стимулирование НИОКР***

В течение нескольких лет в политической повестке дня в России ключевым направлением выступает переход на инновационный сценарий развития. Инновации играют ключевую роль в устойчивом развитии национальной экономики. Инновационная продукция отличается качественным ростом, появлением новых потребительских свойств, поэтому она «выигрывает» в условиях жесткой конкуренции и даже в условиях кризиса. Рассмотрим участие России в мировой инновационной системе (Таблица 4).

В таблице представлены фактические сведения за 2014-2016 годы на основе данных Международного союза электросвязи, Всемирного банка и Росстата, а также прогнозные показатели Стратегии инновационного развития Российской Федерации до 2020 года.

Таблица 4 – Участие Российской Федерации в мировой инновационной системе

Показатели	Факт			Прогноз
	2014 год	2015 год	2016 год	2020 год
Место РФ в международном рейтинге по индексу развития информационных технологий	В числе 45 ведущих стран	В числе 45 ведущих стран	В числе 10 ведущих стран	В числе 10 ведущих стран
Доля экспорта российских высокотехнологичных товаров в мировом объеме экспорта, %	0,4	0,5	1,1	2
Доля ученых в возрасте до 39 лет в общей численности ученых, направленных на стажировку в зарубежные научные организации, %	50	46,7	48,5	50
Доля новых для мирового рынка инновационных товаров (работ, услуг), в общем объеме отгруженных товаров, выполненных работ, услуг организаций промышленного производства, %	0,0	0,3	0,12	0,28

*Источники: составлено автором на основе:*

1) URL <http://gtmarket.ru/ratings/ict-development-index/ict-development-index-info>

2) URL <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=2&country=RUS>

3) URL [gks.ru/free\\_doc/new\\_site/business/nauka/ind\\_2020/prill](http://gks.ru/free_doc/new_site/business/nauka/ind_2020/prill)

4) Приложение 3 к Стратегии инновационного развития Российской Федерации до 2020 года

Полученные данные дают неоднозначную картину. Например, фактическая доля экспорта российских высокотехнологичных товаров в мировом объеме экспорта в 2016 году в 2 раза выше показателя 2015 года, а место России в международном рейтинге по индексу развития информационных технологий превышает значение 2015 года на целых 35 позиций. При этом фактически сложившаяся доля новых для мирового рынка инновационных товаров превышает даже прогнозные значения 2020 года, а доля направленных на стажировку ученых практически соответствует прогнозу.

Основные направления стимулирования инновационной деятельности (государственной поддержки) определяются в рамках «Стратегии инновационного развития Российской Федерации до 2020 года», разработанной

Минэкономразвития России в 2011 году. Стратегия среди своих основных задач выделяет выпуск высокотехнологичной продукции и поддержку инновационных производств. Для реализации Стратегии требуется серьезная финансовая поддержка. Необходимо понимать, что, в мировой практике не существует универсальной модели поддержания национальной инновационной системы, во-вторых, любая<sup>1</sup>.

К мерам государственной поддержки развития инновационной деятельности относятся:

- прямое финансовое обеспечение через субсидии, гранты, кредиты, взносы в уставный капитал, государственные заказы (Франция, Швеция, Великобритания, Дания, Германия, США, КНР, Норвегия, Индия);
- косвенная поддержка через налоговое стимулирование инноваций (Польша, Великобритания, США, Испания, Франция, Индия, КНР, Греция);
- обеспечение инновационной инфраструктуры через создание технопарков и технологических инкубаторов (Германия, Дания, Индия, КНР, Швеция);
- предоставление информационной и методической поддержки (Великобритания, Германия, США, Швеция).

Ни одна из перечисленных мер не является самодостаточной для стимулирования инновационной активности. В России в той или иной степени используются все перечисленные формы поддержки. Например, налоговое стимулирование инновационной деятельности и поддержка модернизации экономики на протяжении нескольких лет выступают среди основных задач государственной налоговой политики.

Во многих странах используют льготное налогообложение инновационных процессов. Льготы стали фактором ускоренной переориентации экономики на высокие технологии. Например, во Франции налоговые расходы по налоговому исследовательскому кредиту, предоставленному на стимулирование научных исследований и разработок, превышают величину прямой государственной поддержки французских компаний в данной сфере. В Израиле, напротив,

---

<sup>1</sup> Ильчиков М.З. Проблемы инновационного развития экономики России. Теоретические аспекты: монография. М.: КНОРУС, 2015. С. 28

суммарные государственные субсидии на инновационное развитие в разы превышают налоговые расходы, а налоговые льготы выступают второстепенным инструментом. Такое положение объясняют сложностью оценки корреляции налоговых льгот с приростом наукоемкого производства<sup>1</sup>.

При помощи налоговых льгот государства стремятся стимулировать научные исследования и разработки, поддерживать инновационный потенциал, укреплять научно-техническую базу в приоритетных секторах экономики. Налоговые льготы не являются единственным инструментом, но они доказали свою действенность. Какие же налоговые послабления предусмотрены для стимулирования научных исследований и разработок – важнейшей области инновационной деятельности.

В основном в развитых странах за основу определений НИОКР взяли международный стандарт ОЭСР «Руководство Фраскати» (1993): НИОКР – «это термин, относящийся к трем видам деятельности: фундаментальные исследования, прикладные исследования, экспериментальные разработки». Таким образом, НИОКР выступают основным видом инновационной деятельности, который включает в себя деятельность от фундаментальных исследований до последних стадий экспериментальных разработок инновационных продуктов.

В мировой практике также широко используются определения американского Бюро стандартов финансовой отчетности:

«Научные исследования (research) – это запланированные исследования или критическое рассмотрение с целью открытия нового знания в надежде, что такое знание окажется полезным при разработке нового продукта или услуги (далее именуемого продукт) или нового процесса или метода (далее именуемого процесс) или приведет к значительному усовершенствованию уже существующего продукта или процесса».

«Опытно-конструкторские разработки (development) – это перевод научных открытий или другого знания в план, проект, схему нового продукта или процесса или значительного усовершенствования уже существующего продукта

---

<sup>1</sup> Самарский М.А. Оценка эффективности налогового регулирования инновационной деятельности. // Финансы и кредит. 2014. №10. С. 29

или процесса, предназначенного как для продажи, так и для использования».

Сфера НИОКР требует больших финансовых и материальных затрат, а также очень высокой квалификации работников. Поэтому в значительных масштабах она представлена лишь в наиболее развитых странах мира. Так, по уровню финансирования НИОКР Россия отстает от США в 17 раз, от стран ЕС - в 12 раз, от Китая - в 6,4 раза.<sup>1</sup> Стимулируя расходы на НИОКР, государство может преследовать следующие цели:

- стимулирование всех компаний в осуществлении НИОКР вне зависимости от масштаба деятельности и отраслевой принадлежности;
- стимулирование научных исследований в высокотехнологичных отраслях. Например, в Великобритании был введен научно-исследовательский кредит в размере 50% в области исследований по разработке лекарства (вакцин) от смертельных болезней, таких как СПИД, малярия, туберкулез;<sup>2</sup>
- стимулирование малых предприятий в осуществлении НИОКР. В экономически развитых государствах «малый бизнес обеспечивает до 40–45 % внутреннего валового продукта»<sup>3</sup>, малый инновационный бизнес как локомотив роста создает новые идеи для воплощения инновационных продуктов и услуг. Ему должна оказываться приоритетная поддержка. Например, в Великобритании и Норвегии именно малые предприятия сначала получили право на специальный исследовательский налоговый кредит, и лишь потом эта льгота стала доступна крупному бизнесу. Особая роль при поддержке малого бизнеса отводится молодым инновационным компаниям. В ЕС на семинаре, посвященном налоговому стимулированию развития высокотехнологичных отраслей, ввели правила установления статуса молодой инновационной компании и регистрации в этом статусе (Young Innovation Company - YIC). Так, компания должна быть не старше 6 лет с занятостью не более 50 человек. Инновационную направленность

---

<sup>1</sup> Суховой А. Ф. Инновационная инфраструктура как инструмент развития социально-экономической системы региона // Экономика региона. 2013. № 2. С. 120

<sup>2</sup> Иванова Н.И. Налоговое стимулирование инновационных процессов. М.: ИМЭМО РАН, 2009. С.16

<sup>3</sup> Черник Д. Г. Пути реформирования налоговой системы // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 1. С. 58

компания определяет внешний эксперт на основе бизнес-плана. Деятельность организации должна предусматривать разработку и выпуск продукта с технологической новизной. Расходы компании на научные исследования должны составлять не менее 15 % от годового оборота.<sup>1</sup> Таким компаниям предоставляются существенные налоговые льготы, что позволяет им снижать свои операционные издержки и направлять сэкономленные ресурсы на развитие инновационных проектов, приобретение оборудования для научных исследований;

- повышение квалификации персонала;
- поощрение сотрудничества частного бизнеса с научными учреждениями в фундаментальных исследованиях.

Налоговые льготы для стимулирования НИОКР в основном затрагивают налогообложение капитала компаний. Так, льготы по налогу на прибыль корпораций можно разделить на следующие группы.

*Специальные механизмы амортизации.* К таким льготам относят амортизационную премию, стимулирующую капитальные расходы на отдельные виды оборудования, а также специальные коэффициенты при амортизации основных средств, используемых исключительно для осуществления научно-технической деятельности. В России амортизационная премия позволяет до 30 % капитальных вложений относить на расходы по налогу на прибыль организаций. В отличие от других стран такая премия необязательно предоставляется только в отношении оборудования и основных средств, используемых в научно-исследовательской деятельности. В отечественной практике также предусмотрен специальный повышающий коэффициент при ускоренной амортизации – не выше трех. Это относительно высокий показатель в мире.

*Уменьшение размера налоговой базы.* По международным оценкам, текущие расходы занимают до 90 % всех расходов на НИОКР, поэтому все развитые страны позволяют организациям их списывать в тот год, когда они производились (остальные 10 % представляют капитальные расходы, связанные со стоимостью машин, оборудования и помещений, используемых в научно-

---

<sup>1</sup> Report “How can tax incentives boost the competitiveness of European high tech industry”. Stockholm. P.12-15

исследовательской деятельности). Кроме полного списания текущих расходов на НИОКР налоговая практика предусматривает дополнительный вычет сверх полного списания. В России 150% расходов на определенные виды НИОКР по перечню Правительства (содержит наиболее перспективные виды научных исследований), в том числе не давшие положительного результата, списываются единовременно при расчете налога на прибыль организаций. Коэффициент 1,5 можно считать налоговым стимулом к проведению высокорисковых исследований. Сверхвычеты из налоговой базы определяются не только объемными (Великобритания, Бельгия, Дания), но и приростными показателями расходов на НИОКР. Часто используются комбинированные льготы, например, в Австралии базовая скидка расходов на НИОКР составляет 125 % от их объема, а дополнительная скидка – 175 % от их прироста (изменения по сравнению с предыдущим периодом).

*Вычет из суммы налога (налоговый исследовательский кредит).* Налоговый исследовательский кредит позволяет вычитать часть затрат на НИОКР, определяемую ставкой кредита, из суммы налога на прибыль корпораций. Ставки кредита в основном дифференцированы в зависимости от масштаба бизнеса компаний. Например, в Норвегии для крупного бизнеса предусмотрена ставка 18 %, а для малого и среднего сегмента – 20 %. Как и в случае с льготами по списанию расходов на НИОКР из налогооблагаемой базы, выделяют две формы налогового кредита: объемный и приростный. Вторая форма поощряет прирост расходов на НИОКР, но как для компаний, так и для налоговых органов существуют проблемы в определении базового уровня, по отношению к которому и определяется прирост. Данная форма имеет недостатки, так как не учитывает циклический характер научных исследований, переход от фундаментальных исследований к прикладным. Если расходы на НИОКР значительны, но стабильны, то организация лишается этой налоговой льготы. В этом случае компании предпочитают первую форму налогового кредита, которая является более дорогой для государства, так как заявки на кредит могут подать все компании, осуществляющие научные исследования. Также в мировой практике выделяют смешанные формы кредита. Так, «к 30% от базового размера расходов на НИОКР добавляется 50% на прирост по отношению к базовому

среднему за период уровню расходов на НИОКР».<sup>1</sup> На практике в основном отдают предпочтение базовой и смешанной формам. Так, базовый полнообъемный кредит (R&D Volume-based Tax Credit) используется в Норвегии, Италии, Канаде, смешанная форма применяется в Испании и Франции. Приростный налоговый кредит (R&D Tax Incremental Credit) предоставляют только четыре страны (США, Мексика, Южная Корея, Япония).

В США в силу федеративного устройства наряду с федеральным налоговым кредитом предоставляют региональный. Так, в Калифорнии предусмотрены более привлекательные налоговые кредиты по сравнению с соседними штатами. Это вызывает приток мобильной части научной деятельности, вследствие чего Калифорния характеризуется высокой концентрацией научно-исследовательских компаний.

В указанных странах кредит в налоговых целях выдается компаниям в заявительном порядке при условии подтверждения их исследовательской деятельности. Для установления права на указанную налоговую льготу государству приходится увеличивать административные издержки на создание дополнительных подразделений в налоговых инспекциях, обучение налоговых инспекторов, разработку инструкций для организаций и налоговых консультантов по составлению заявки на кредит. Например, Великобритания проводила широкие общественные консультации по квалифицированию деятельности как исследовательской в налоговых целях. В Канаде в помощь налоговым инспекторам привлекают экспертов по науке и технике, а в особо трудных случаях создается отдельная комиссия, независимая от налоговых служб, которая определяет соответствие деятельности организаций исследовательской.

В Норвегии, в отличие от большинства стран, компания подает заявку на налоговый кредит до того, как она осуществила расходы на НИОКР, то есть до начала инновационного проекта. Это связано с тем, что право на налоговую льготу получают только те компании, чьи проекты одобрил Научный Совет Норвегии. Проекты рассматриваются на предмет соответствия критериям

---

<sup>1</sup> OECD. Tax incentives for research and development trends and issues. Paris 2010. P.88

расходов на НИОКР и значимости для инновационного развития страны. Налоговая льгота нацелена на стимулирование НИОКР прежде всего в малом бизнесе: 85 % из утвержденных проектов осуществляются малыми предприятиями. Таким образом, в Норвегии заявки рассматриваются в едином центре. Безусловно, при данной модели существуют риски коррупционного давления организаций на членов Совета, поэтому эксперты должны быть в высокой степени независимы.<sup>1</sup>

Мировая практика неоднократно в налоговых целях уточняла терминологию в отношении определения квалифицируемых/соответствующих исследований. Несмотря на это, до сих пор существуют сложности с определением права на применение налогового исследовательского кредита. Ряд компаний получают кредиты незаслуженно, так как с помощью хороших налоговых консультантов составляют грамотную заявку на кредит, а у государственных органов отсутствует возможность проверить истинность информации. В российском налоговом законодательстве расходами на НИОКР в налоговых целях «признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления» (статья 262 НК РФ).

*Инновационное/патентное окно («innovation/patent box»)*. Данная льгота позволяет уплачивать по пониженной ставке налог на прибыль организаций, полученную от продажи товаров, работ и услуг, для производства которых потребовалось проведение НИОКР. Цель указанной льготы – стимулирование коммерциализации результатов научных исследований и разработок. В России эта льгота не применяется<sup>2</sup>.

Кроме вышеперечисленных налоговых льгот по налогу на прибыль организаций существуют и иные льготы для стимулирования НИОКР:

- освобождение от НДС либо применение пониженной ставки к НИОКР. В

---

<sup>1</sup> Иванова Н.И. Налоговое стимулирование инновационных процессов. М.: ИМЭМО РАН, 2009. С.24

<sup>2</sup> Воскобойник В.О. Оценка использования налоговых льгот инновационными предприятиями // Актуальные вопросы экономических наук: материалы III междунар. науч. конф. Уфа: июнь, 2015. С. 33

России, например, освобождены от обложения НДС операции по выполнению НИОКР, отвечающих критериям новизны и высокотехнологичности (подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- инвестиционный налоговый кредит. Предоставление на несколько лет отсрочки по уплате налога на прибыль организаций (в том числе имущественных налогов) в части сумм, потраченных на инновационную деятельность, на условиях возвратности (начисляются проценты). Применяется во Франции, Испании. В России данная льгота на законодательном уровне закреплена практически во всех регионах. Однако на практике льгота практически не применяется ввиду излишне бюрократизированного процесса и избыточных нормативных требований федерального и регионального уровней;
- «налоговые каникулы». В течение определенного срока инновационным предприятиям дают возможность не уплачивать один или несколько налогов в безвозмездном порядке. Например, во Франции компаниям, расходы на НИОКР которых превышают 15% оборота, предоставляют «налоговые каникулы» на 8 лет;
- налоговые льготы для «бизнес-ангелов». Это пониженные ставки подоходных налогов (обычно в 2 раза в сравнении со стандартной ставкой) для физических и юридических лиц, инвестирующих собственные средства в компании на ранних стадиях научных исследований или в стартовые проекты молодых инновационных фирм.

Таким образом, в России и зарубежных странах предусмотрено множество инструментов государственной поддержки инноваций. Ключевой в инновационной деятельности выступает сфера НИОКР, которая включает в себя деятельность от фундаментальных исследований до последних стадий экспериментальных разработок инновационных продуктов. В большинстве стран основную ставку при стимулировании научных исследований и разработок делают на налоговые льготы. Снижение затрат на проведение НИОКР вследствие применения компаниями налоговых льгот ведет к дополнительным инвестициям в разработку высоких технологий и производство инновационной продукции. Налоговые льготы – это действенный инструмент в стимулировании НИОКР и активизации инновационной деятельности.

### ***3.1.2 Технологическая модернизация посредством амортизационной политики***

Изучение основных налоговых льгот, стимулирующих инновационное развитие и технологическую модернизацию, и их значения среди мер государственной поддержки инновационного предпринимательства, проводится в целях апробации начального этапа предлагаемого подхода к оценке эффективности инновационных налоговых льгот (прежде чем приступить к измерению явления, необходимо постичь его суть). Инновационные налоговые льготы предоставляются для технологической модернизации и внедрения инноваций. Производство инновационных продуктов зависит от качества технологической базы, а существующая технологическая база нуждается в существенном обновлении. Так, в России отношение разницы полной учетной и остаточной балансовой стоимости основных фондов (накопленного износа) к полной учетной стоимости в 1990 году составляло 35,6%, в 2000 году – 39,3%. В 2010 году степень износа основных фондов составила уже 45,7%. В новом десятилетии тенденция продолжила ухудшаться – 48,2% по итогам 2015 года<sup>1</sup>.

Рассмотрим состояние материально-технической базы в высокотехнологичных отраслях, выпускающих инновационные продукты. Евростатом разработан перечень высоко-, средне- и низкотехнологичных видов экономической деятельности. Так, к высокотехнологичным отраслям относятся следующие виды деятельности: «Производство фармацевтической продукции», «Производство электронных компонентов, аппаратуры для радио, телевидения и связи», «Производство медицинских изделий; средств измерений, контроля, управления и испытаний; оптических приборов, фото- и кинооборудования; часов», «Производство офисного оборудования и вычислительной техники» и «Производство летательных аппаратов, включая космические». В нашей стране в новом десятилетии износ основных фондов в отраслях, выпускающих высокотехнологичную продукцию, ежегодно снижался и снизился с 50,2% в 2011 году до 44,0% в 2015 году. Для сравнения, показатель износа основных фондов в

---

<sup>1</sup> URL [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/economydevelopment/](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/economydevelopment/)

низкотехнологичных отраслях (производство пищевых продуктов, табачных изделий, одежды, обуви, древесины, целлюлозы и другое) в 2011 году составил 41,7% и вырос к 2015 году до 48,0%.

Таким образом, в инновационно ориентированных видах экономической деятельности наблюдается положительная тенденция в состоянии материально-технической базы, однако показатель износа остается высоким, что негативно влияет на выпуск инновационных продуктов.

Модернизация и техническое перевооружение требуют как частных, так и государственных инвестиций: прямых через субсидии и косвенных через налоговые механизмы. Как в России, так и за рубежом основным налоговым механизмом стимулирования технологической модернизации выступает амортизация. Предназначение амортизационных отчислений – это замена физически изношенных и морально устаревших основных фондов.

По мере усиления налоговой поддержки государства через механизм налоговых льгот доля собственных финансовых ресурсов, направляемых на инвестиции в основной капитал, снижалась до 2011 года, но к 2015 году доля собственных средств превысила долю привлеченных (51%) (Таблица 5).

Таблица 5 – Доля собственных средств в источниках финансирования капитальных вложений

Период	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Удельный вес собственных средств в структуре финансирования инвестиций, %	47,5	44,5	41,0	41,9	44,5	45,2	45,7	51,1

*Источник: составлено автором по данным Росстата (сборник «Россия в цифрах»)*

Профессор Финансового университета при Правительстве РФ В.Г. Пансков считает, что высвобождающиеся от предоставления налоговых льгот средства, как правило, идут не на развитие производства и совершенствование технологий. Он подчеркивает, что суммы прироста прибыли и финансовых ресурсов, высвобождающиеся в связи с предоставлением льгот, во все возрастающих

масштабах направляются на приобретение ценных бумаг, вклады в уставный капитал других организаций и делаются иные вложения, не связанные с прямыми инвестициями в основной капитал. В частности, профессор рассматривал использование отчислений. Так, по прямому назначению (на инвестиции в основной капитал) амортизационные отчисления использованы в среднем на 60%. Механизм стимулирования через ускоренную амортизацию и применение повышающих коэффициентов носит пассивный характер. Если в «промышленно развитых странах доля амортизации в источниках финансирования инвестиций в основной капитал составляет в среднем около 65%»<sup>1</sup>, то в России такая доля составляет чуть более 20%. Причинами являются отсутствие целевой направленности стимулирующих амортизационных механизмов, контроля со стороны государства за целевым расходованием средств начисленной амортизации и финансовой ответственности за их нецелевое применение. Проводимая государственная амортизационная политика не обязывает предприятия использовать начисленную амортизацию по ее прямому назначению – восстановление основных фондов.

В.Г. Пансков предлагает ввести в целях налогообложения обязательное целевое использование налогоплательщиками начисленных сумм амортизационных отчислений с запретом вложения указанных средств в ценные бумаги и другие финансовые активы. Для обеспечения качественного контроля налоговых органов за начислением и целевым использованием амортизации в целях налогообложения следовало бы обязать налогоплательщиков вести соответствующий налоговый учет. При этом в затраты предприятий при исчислении налога на прибыль организаций должны включаться суммы не начисленной амортизации, а фактически направленной на финансирование инвестиций. Одновременно с этим в Налоговом кодексе Российской Федерации должны быть установлены соответствующие финансовые санкции за нецелевое использование средств амортизационных отчислений. Следует отметить, что предлагаемое В.Г. Пансковым положение о целевом использовании предприятиями начисленных сумм амортизационных отчислений действует во

---

<sup>1</sup> Пансков В.Г. Стимулирование модернизации российской экономики посредством налоговых механизмов. // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 1. С. 64-71

всех экономически развитых странах. На наш взгляд, при введении условия целевого использования средств амортизационных отчислений следует разрешить налогоплательщикам использовать их на создание новых и более производительных основных средств, то есть на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.

Одним из эффективных инструментов стимулирования инвестиций в технологическую модернизацию выступает прямая инвестиционная льгота. В России до 2002 года регулирующая роль налога на прибыль организаций осуществлялась именно через данную льготу. Она позволяла до 50 % прибыли направлять на финансирование капитальных вложений. Сумма, направленная на развитие собственного производства, освобождалась от налога. Для инноваций нужна как необходимость, так и возможность. Главное преимущество данной льготы заключалось в том, что она давала возможность для осуществления инноваций, она напрямую стимулировала единый процесс создания инновации: инвестиции – разработка – процесс внедрения – получение качественного улучшения.

Одним из направлений налоговой реформы, начавшейся в 2000 году, стала ликвидация налоговых льгот с одновременным снижением налоговых ставок в отношении налога на прибыль организаций. Так, в 2002 году ставка налога на прибыль организаций была снижена до 24 %. Прямая инвестиционная льгота была отменена и заменена снижением ставки и новой амортизационной политикой: 1) изменен порядок амортизации внеоборотных фондов (основных средств и нематериальных активов), 2) предложено использование укрупненных амортизационных групп вместо дифференцированной системы амортизационных норм, 3) введен механизм ускоренной, нелинейной амортизации, который позволяет организациям в начальный период эксплуатации амортизируемого имущества относить на расходы по налогу на прибыль организаций значительную часть его стоимости.

Через отмену инвестиционной льготы государство «наказало» тех, кто активно инвестировал прибыль на обновление основных фондов, ввод новых мощностей и цехов, соответственно многие ученые и официальные представители бизнеса (Российский союз промышленников и предпринимателей,

Торгово-промышленная палата РФ) выступили с критикой. В целях компенсации отмены в 2005 году была введена амортизационная премия. Амортизационная премия была введена как одна из мер регулирования экономики через необходимое и возможное увеличение инвестиционного потенциала прежде всего российской промышленности и стимулирования отечественных промышленников в направлении накопления инвестиционных ресурсов на техническое перевооружение производства. По мнению Д.Г. Черника, отмена инвестиционной льготы губительно сказалась на инвестиционной активности предприятий: после введения 25-й главы НК РФ начал снижаться удельный вес инвестиций в основной капитал за счет собственных средств. Отмена льготы повлияла на снижение инвестиционной активности отечественных компаний<sup>1</sup>. Действительно данный показатель превысил уровень 2000 года только в 2015 году, т.е. для восстановления потребовалось целых 15 лет.

Таким образом, снижение налоговой ставки и новая амортизационная политика не компенсировали отмену прямой инвестиционной льготы. Сегодня эти средства направляются на другие цели, не связанные с воспроизводством основных фондов, так как хозяйствующие субъекты предпочитают использовать их как временно свободные денежные ресурсы.

Инвестиции и инновации неразрывно связаны друг с другом в рамках сегодняшнего производственного процесса независимо от масштабов бизнеса. Вливание капитала в инновации преследует цели введения новых технологических решений в деятельность компаний. Амортизационный механизм мог бы стать эффективным инструментом, если бы выполнялось условие целевого использования амортизационных отчислений, что соответствует мировой практике. Стоит упорядочить механизм амортизации: высвободившиеся в процессе применения амортизационных льгот финансовые ресурсы должны в обязательном порядке направляться на инвестиции в основной капитал, которые компания затем сможет потратить на внедрение новых технологий, приобретение наукоемкого оборудования, то есть на

---

<sup>1</sup> Черник Д.Г. Пути реформирования налоговой системы. // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 1. С. 54

технологическую модернизацию и поддержку инновационной деятельности.

Наличие амортизационных льгот должно не только создавать финансовые ресурсы, но и увеличивать инвестиции в основной капитал, без которых невозможны инновации. Необходимо осуществлять реальные капитальные вложения, создавать условия для спроса на инновационную продукцию, для инвестиций в новые технологии. С другой стороны, для производства ноу-хау не хватит только амортизационных средств, ведь оно должно быть обеспечено соответствующим уровнем материально-технической базы в высокотехнологичных отраслях, высококвалифицированными научными кадрами, высокопроизводительными рабочими местами и др. Так, еще в 2012 году президент Российской Федерации Владимир Путин поручил, чтобы в российской экономике насчитывалось не менее 25 миллионов высокопроизводительных рабочих мест к 2020 году (квалифицированные сотрудники, производящие высокопродуктивные позиции). Однако согласно расчетам Общероссийского народного фронта «За Россию» достигнуть этого показателя не удастся даже к 2025 году (в соответствии с результатами программы «Стратегия роста», курируемой Уполномоченным при Президенте Российской Федерации по защите прав предпринимателей Б.Ю. Титовым). Также на фоне геополитической напряженности и санкций существует проблема сокращения объема импорта новых видов оборудования.

Таким образом, для реального стимулирования инновационной деятельности амортизационными льготами необходимо привлечь средства для прямого бюджетного финансирования модернизации российской экономики. Только после обеспечения необходимой базы можно будет говорить о реальном потенциале амортизационных льгот для стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности с учетом целевого использования амортизационных отчислений.

## **3.2 Инвентаризация инновационных льгот в российской налоговой практике**

### ***3.2.1 Государственный мониторинг налоговых льгот для инноваций***

Следующим этапом оценки эффективности является инвентаризация российских налоговых льгот, стимулирующих активизацию инновационной деятельности, а также определение источников информации для их анализа и мониторинга.

Впервые государственная инвентаризация налоговых стимулирующих механизмов в области инноваций была проведена в 2010 году. Причиной тому послужило Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 12 ноября 2009 года. Там указывалось, что примитивная структура экономики, унижительная сырьевая и экспортная зависимость тормозят инновационное развитие, «многие элементы государственной политики, в том числе в бюджетной и налоговой сферах, не в полной мере настроены на стимулирование инновационного развития страны». Необходима систематизация и оценка действующих льгот, а также инвентаризация льгот, стимулирующих модернизацию производства и внедрение инноваций.

На этом основании регулярное проведение анализа эффективности установленных мер налогового стимулирования стало одной из основных задач Основных направлений налоговой политики Российской Федерации, так как увеличение объема предоставляемых льгот без проведения оценки их результативности дискредитирует саму идею их предоставления.

Инвентаризацией и оценкой эффективности инновационных налоговых льгот в основном занимались такие ведомства, как Минэкономразвития России, Минфин России и ФНС России. Так, Министерству финансов Российской Федерации совместно с Федеральной налоговой службой было поручено проанализировать предоставленные в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах налоговые льготы и определить перечень

налоговых льгот, направленных на стимулирование осуществления научных исследований, опытно-конструкторских разработок и инновационной деятельности<sup>1</sup>. По мнению Минфина России, проведение мониторинга эффективности предоставленных налоговых льгот возможно на основе статистической налоговой отчетности, формируемой на базе налоговых деклараций. В целях своевременного исполнения поручения Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России разработал План-график работ по мониторингу применения и востребованности налоговых стимулирующих механизмов.

Перечислим основные мероприятия указанного План-графика:

- определение перечня подлежащих мониторингу на соответствующий период действующих налоговых стимулирующих механизмов с выделением механизмов, направленных на развитие инноваций (далее – Перечень), и подготовка предложений по их включению в налоговые декларации на очередной год;
- подготовка изменений в формах налоговых деклараций, учитывающих необходимость мониторинга применения и востребованности налоговых стимулирующих механизмов;
- подготовка предложений по внесению изменений в форму статистической налоговой отчетности на очередной год, учитывающих отражение в отчетности информации о стоимостных и количественных показателях в части действующих налоговых стимулирующих механизмов.<sup>2</sup>

В конце 2010 года указанный Перечень был сформирован Минфином России совместно с ФНС России и содержал 25 налоговых льгот (Приложение 3). В свою очередь, Федеральная налоговая служба утвердила новую форму налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и новую редакцию статистической налоговой отчетности по форме 5-П «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций», включив в них показатели для проведения мониторинга налоговых льгот. В отношении

---

<sup>1</sup> Пункт 8 раздела I Протокола заседания Правительственной комиссии по высоким технологиям и инновациям от 03 марта 2010 г. № 1

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 28.10.2010 № 03-01-13/6-399

имущественных налогов были присвоены коды налоговых льгот, что позволило налогоплательщикам отражать их суммы в налоговых декларациях. Результаты указанной работы способствовали получению представления как о количестве налогоплательщиков, применяющих те или иные налоговые льготы, так и о суммах недопоступивших в бюджетную систему доходов вследствие использования налоговых льгот.

В целом Перечень подлежащих мониторингу налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационной деятельности, представляется нам корректным. Конечно, ряд налоговых льгот, например, целевые поступления на содержание НКО, необязательно стимулируют именно инновационную деятельность. Или не во всех особых экономических зонах деятельность носит инновационный характер. Но исключать их на этом основании нецелесообразно, так как косвенно такая деятельность все же стимулируется.

Также отметим, что перечень инновационных налоговых льгот представлен не полностью. Например, отсутствует инвестиционный налоговый кредит. Причина кроется в поставленной задаче: нет необходимости перечислять все льготы, следует инвентаризировать только те налоговые льготы, которые подлежат мониторингу и оценке эффективности исходя из данных статистической налоговой отчетности. Например, информацию по инвестиционному налоговому кредиту возможно получить только в «ручном» режиме через запрос сведений с местного уровня. В отчете Счетной палаты РФ «Проверка эффективности мер налогового стимулирования инновационной деятельности за 2009-2010 годы» сказано, что в 2009 году такой кредит был предоставлен одной организации по налогу на имущество на сумму 0,3 млрд. рублей. Скорее всего, данная льгота не содержится в налоговой отчетности, а соответственно и в Перечне, в силу её не востребоваемости.

Проведем актуализацию Перечня подлежащих мониторингу налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационной деятельности, новыми льготами, введенными после составления Перечня Минфином России. Результаты обновленного Перечня содержатся в Приложении 4.

В представленном Минфином России Перечне указаны налоговые льготы для по налогу на имущество организаций и земельному налогу. Однако льготы

для инновационного центра «Сколково» также заявлены по налогу на прибыль организаций и НДС.

Информация о суммах таких налоговых льгот крайне актуальна в связи с проведением в 2016 году Счетной палатой РФ совместно с Федеральной службой безопасности РФ контрольного мероприятия по проверке использования средств федерального бюджета, направленных на реализацию мероприятий, связанных с созданием и обеспечением функционирования инновационного центра «Сколково» в 2013-2015 годах.

На каком основании они исключены из Перечня. Согласно статьям 145.1 и 246.1 Налогового кодекса Российской Федерации, организации, получившие статус участников проекта «Сколково», имеют право на освобождение от обязанностей налогоплательщиков, связанных с исчислением и уплатой НДС, а также на освобождение в течение 10 лет от исполнения обязанностей налогоплательщиков налога на прибыль организаций. Однако применение организацией права на освобождение от обязанностей налогоплательщика освобождает её и от представления в налоговые органы налоговых деклараций по указанным выше налогам. Соответственно, у налоговых органов отсутствует информация об объектах налогообложения у таких организаций и, следовательно, статистическая налоговая отчетность затребованных сведений не содержит.

Вместе с тем необходимо отметить, что организация утрачивает право на освобождение от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций, если годовой объем выручки от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) превысил 1 миллиард рублей. Организация, прекратившая использовать право на освобождение от обязанностей налогоплательщика по указанному основанию, исчисляет налог на прибыль по налоговой ставке 0 процентов до года, в котором совокупный размер прибыли, исчисленный нарастающим итогом после утраты права на освобождение, превысит 300 миллионов рублей<sup>1</sup>.

Для налоговых деклараций таких налогоплательщиков предусмотрен специальный код «225». В случае представления в налоговый орган указанных

---

<sup>1</sup> Пункт 5.1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации

деклараций, данные о сумме недопоступления налога на прибыль организаций и количестве налогоплательщиков, представивших такие декларации, будут отражены в статистической налоговой отчетности по форме № 5-П «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций».

Данные отчета по форме № 5-П на 1 января 2017 года свидетельствуют о том, что в настоящее время участники проекта «Сколково» ещё не начали применять нулевую налоговую ставку<sup>1</sup>. В этой связи дополнять Перечень налоговыми льготами для инновационного центра «Сколково» по налогу на прибыль организаций и НДС нецелесообразно.

Также хотелось бы отметить, что заинтересованные ведомства неоднократно предлагали внести изменения в статистическую налоговую отчетность в части мониторинга инновационных налоговых льгот в зависимости от масштабов бизнеса и отраслевой принадлежности. Однако указанные изменения не были реализованы. В настоящее время информация в разрезе ОКВЭД представлена только в отчетности по форме 1-НОМ «Начисление и поступление налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности», где данные по поступлениям и начислениям налогов сгруппированы по достаточно укрупненным видам экономической деятельности.

Тем не менее, в Федеральную налоговую службу неоднократно поступали запросы о представлении сведений по налоговым льготам в разрезе отраслей. Так, в целях выполнения поручения Правительства Российской Федерации от 28.11.2014 № ИШ-П13-8782 о проведении оценки эффективности налоговых льгот Минфин России запрашивал у ФНС России информацию о выпадающих доходах бюджетной системы Российской Федерации вследствие применения законодательно установленных налоговых льгот в разрезе видов экономической деятельности за период 2011-2013 годов. Информация запрашивалась по подразделам, классам, группам и подгруппам всех разделов Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2001.

Представляется, что указанные сведения можно сформировать из совокупности налоговых деклараций по отдельным налогам с соответствующим

---

<sup>1</sup> URL [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/)

кодом деятельности. Такая трудоемкая работа частично проводилась Федеральной налоговой службой лишь в 2011 году по утвержденному Перечню инновационных льгот. Для формирования аналитической справки по инновационным налоговым льготам Службой были отобраны организации с выручкой свыше 60 млн. рублей и расходами на НИОКР не менее 0,5 млн. рублей (по итогам 2010 года). Анализ проводился по следующим видам деятельности: «связь», «добыча полезных ископаемых», «производство и распределение электроэнергии, газа и воды», «обрабатывающие производства», «разработка программного обеспечения и консультирование в этой области», «научные исследования и разработки в области естественных и технических наук», «деятельность по созданию и использованию баз данных и информационных ресурсов». Подведомственными научно-исследовательскими организациями был разработан скрипт по подъему сведений с местного уровня (более 1 000 инспекций) и их обработки в информационном ресурсе налоговой службы «Мониторинг предприятия/отрасли».

По результатам подъема инновационные льготы рассматривались на предмет их востребованности, объема и выпадающих доходов в связи с их применением. Интересным представляет тот факт, что наибольший удельный вес по рассматриваемым показателям заняла отрасль «научные исследования и разработки в области естественных и технических наук». Это подтверждает целевую направленность инновационных налоговых льгот.

Таким образом, в целях выявления основных инновационно ориентированных налоговых льгот с 2010 года организован государственный мониторинг таких налоговых стимулирующих механизмов. Так, была проведена инвентаризация инновационных налоговых льгот, а также внесены изменения в налоговую отчетность в целях оценки их объема. Основными направлениями налоговой политики на 2011 год и плановый период 2012 и 2013 годов указанный мониторинг предусматривался на постоянной основе. Однако последний раз он проводился в 2012 году. Предположительно, непроведение мониторинга в дальнейшем было связано с отсутствием методики для дальнейшей оценки таких льгот.

### ***3.2.2 Определение источников информации для оценки льгот***

В проверяемый период сложность организации мониторинга эффективности инновационных налоговых льгот также заключалась в отсутствии общепринятого определения инновационной деятельности. В рамках определения аспектов инновационной деятельности 21 июля 2011 года был принят федеральный закон № 254-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике».

Рассмотрим ряд таких определений. Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» определяет «инновации как введенный в употребление новый или значительно улучшенный продукт (товар, услуга) или процесс, новый метод продаж или новый организационный метод в деловой практике, организации рабочих мест или во внешних связях». Что понимать под новым продуктом, должен ли он обладать принципиально новыми потребительскими свойствами или же допускается наличие аналогов. Насколько улучшения должны быть значительны, чтобы трактовать их инновационными. К сожалению, при отсутствии четких критериев оценки инноваций усиливается ее субъективный характер.

Закон определяет, что осуществление инноваций происходит через реализацию комплекса мероприятий, в том числе по коммерциализации научно-технических результатов. Такие мероприятия включаются в инновационный проект. В Законе также определено понятие «инновационная деятельность». Это «деятельность (включая научную, технологическую, организационную, финансовую и коммерческую деятельность), направленная на реализацию инновационных проектов, а также на создание инновационной инфраструктуры и обеспечение ее деятельности». Инновационную инфраструктуру обеспечивают предприятия, которые реализуют инновационные проекты, включая предоставление материально-технических, управленческих, финансовых, кадровых, информационных, организационных и консультационных услуг.

За рубежом Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) разработала систему понятий, определяющую типы инноваций и

связанные с ними процессы, а также методологию их измерения. Такая информация отражена в Рекомендациях по сбору и анализу данных по инновациям («Руководство Осло») – основном методологическом документе для стран-членов ОЭСР, а также для ряда стран Латинской Америки, Восточной Европы, Африки и Азии.

В соответствии с Руководством, инновационная деятельность включает «целый ряд видов деятельности, не входящих в понятие «исследования и разработки», таких, как подготовка к началу производства, само производство, распределение продукции, всевозможные разработки с меньшей степенью новизны, вспомогательная деятельность, такая, как обучение персонала и предпродажная подготовка в случае продуктовых инноваций, разработка и внедрение новых маркетинговых или организационных методов»<sup>1</sup>.

Как и российское законодательство, Руководство определяет инновации как значительные изменения. Стоит отметить, что для совместной методической проработки ключевых аспектов инновационной деятельности А.А. Фурсенко, Помощник Президента РФ, неоднократно призывал российских специалистов к участию в разработке «Руководства Осло».

Таким образом, в настоящее время отсутствует четкий понятийный аппарат в области инноваций. Определения носят абстрактный характер, что скорее всего связано с многогранностью данного явления. На наш взгляд, только совместное сотрудничество с зарубежными специалистами в сфере постижения и измерения инноваций решит массу методологических проблем, характерных для российской практики.

Перейдем к рассмотрению потенциальных источников информации для проведения мониторинга и оценки инновационных налоговых льгот. Три международные организации занимаются разработкой методологии статистики науки и инноваций: ОЭСР, ЮНЕСКО и Евростат. Так, большая работа в этом направлении ведется Организацией экономического сотрудничества и развития. Организацией выработаны следующие индикаторы, характеризующие эффективность развития инноваций:

---

<sup>1</sup> «Руководство Осло: Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям». М.: ЦИСН, 2010. С.31

- динамика численности персонала, занятого НИОКР, и количества исследователей. Показатель косвенно характеризует развитие сектора НИОКР. Наиболее динамичный прирост характерен для Китая – ежегодно численность научных работников в среднем прирастает на 13%, численность персонала, занятого в НИОКР, - на 10%;
- динамика количества тройственных патентов. Это наиболее ценные патенты, зарегистрированные Европейским патентным агентством, Патентным агентством Японии и Агентством США по патентам и торговым маркам. По этому показателю лидерами являются Швейцария, Япония, Швеция, Германия, Израиль, Нидерланды, Финляндия, Дания, Австрия, США. В обзорах ОЭСР указано, что количество патентов как индикаторов изобретений является объективным показателем оценки эффективности инвестиций государства и бизнеса в НИОКР, в том числе и предоставляемых государством налоговых льгот;
- количество научных публикаций. Количество опубликованных научных статей является показателем интенсивности фундаментальных исследований и научных открытий, и публикации традиционно являются индикаторами научной продуктивности университетов, государственных научных учреждений.

Также в документах Организации экономического сотрудничества и развития широко применяется показатель B-index. Он показывает объем собственных средств организации, занимающейся НИОКР, затраченных на осуществление расходов на инновационную деятельность. Например, организация осуществляет расходы на НИОКР в размере 1 млн. долларов. При этом за счет собственных средств финансирует 700 тыс. долларов. Считается, что оставшаяся часть финансируется за счет налоговых льгот. В этом случае, показатель B-index равен 0,7, а показатель налоговых расходов, рассчитываемый как  $1 - B\text{-index}$ , равен 0,3. Отрицательное значение показателя B-index свидетельствует о том, что организации несут дополнительное налоговое бремя, инвестируя средства в инновационную деятельность.

В целом среди потенциальных источников информации для проведения мониторинга налоговых льгот и оценки их эффективности выступают

нормативно-правовые источники, арбитражная практика, статистические данные и научные разработки. Как выяснено в главе 1 «Содержание понятия налоговая льгота» источником для идентификации налоговых льгот выступает Налоговый кодекс Российской Федерации. Для расчета выпадающих доходов в связи с применением налоговых льгот необходимо использовать формы статистической налоговой отчетности по соответствующим налогам.

Отчетность формируется как по России в целом, так и в региональном разрезе и общедоступна на официальном портале ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) в разделе «Статистика и аналитика» – «Данные по формам статистической налоговой отчетности». Если статистическая налоговая отчетность не предполагает наличие требуемых показателей, то информацию можно собрать программными средствами через запрос данных налоговых деклараций с местного уровня с дальнейшей экспертной оценкой бюджетных потерь. Однако чистота таких сведений остается под вопросом, так как налоговые инспекторы часто ошибаются с единицей измерения при внесении данных в АИС «Налог-3». Поэтому для повышения чистоты потребуется разработать алгоритм проверки масштаба обозначаемых данных (например, через контрольные соотношения с показателями бухгалтерской отчетности).

Условия применения инновационных налоговых льгот можно встретить и в законах регионального уровня. Например, в соответствии с Законом Республики Татарстан от 28.11.2003 г. №49-ЗРТ «О налоге на имущество организаций» имущество научно-исследовательских, конструкторских учреждений (организаций), опытных и опытно-экспериментальных предприятий независимо от организационно-правовых форм и форм собственности облагалось по ставке 1,1% до 2015 года, если научно-исследовательские, опытно-конструкторские и экспериментальные работы составляли не менее 70% в общей сумме доходов организации, полученных в налоговом (отчетном) периоде (ч. 3, ст. 3, п. 6 ст.5 Закона).

Безусловно, важным источником информации для мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот являются письма Минфина России, Минэкономразвития России и Федеральной налоговой службы, а также отчеты Счетной палаты. Стоит также отметить такой документ, как «Основные

направления налоговой политики Российской Федерации». В настоящее время в одном из приложений к данному документу представлена детальная информация о налоговых расходах бюджетов бюджетной системы Российской Федерации по видам налогов за 2011-2013 гг.<sup>1</sup> Так, с 2011 года по 2013 год сумма налоговых расходов увеличилась в 1,3 раза – с 1 491,5 млрд. рублей до 1 930,5 млрд. рублей. При этом самой значимой налоговой льготой выступает амортизационная премия и повышенные коэффициенты амортизации по налогу на прибыль организаций (216,6 млрд. рублей). По НДС следует отметить освобождение от налогообложения выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов (71,4 млрд. рублей). Выходит, что самые крупные налоговые льготы по основным бюджетобразующим налогам являются инновационными. Среди льгот, не направленных на стимулирование инновационной активности, можно выделить применение при расчете НДС понижающих коэффициентов (185,8 млрд. рублей), а также льготы по налогу на имущество организаций по инфраструктурным объектам (162,7 млрд. рублей).

В целом можно отметить, что вышеуказанные нормативно-правовые источники для мониторинга налоговых льгот в основном не содержат ни целей введения льгот, ни индикаторов для измерения эффекта от применения льгот, ни срока действия льгот (за исключением льгот для резидентов особых экономических зон), что является отличительной чертой от зарубежной законодательной практики.

Основные ориентиры инновационной деятельности можно встретить в Стратегии инновационного развития Российской Федерации до 2020 года, утвержденной в 2011 году. Достижение целей Стратегии предполагается за счет реализации государственных программ Российской Федерации «Развитие образования», «Развитие науки и технологий», «Информационное общество» и «Экономическое развитие и инновационная экономика». Так, общие целевые индикаторы Стратегии предусмотрены за 2010, 2013, 2016 и 2020 годы. Индикаторы сгруппированы по целевому признаку – инновационный бизнес, эффективная наука, инфраструктура инноваций, участие в мировой

---

<sup>1</sup> Основные направления налоговой политики на 2016 год и на период 2017 и 2018 годов

инновационной системе и др. В свою очередь, более детальные, ежегодные индикаторы содержатся в государственных программах.

Следует отметить, что финансовое обеспечение Стратегии формируется исходя из всех уровней бюджетов: от расходов федерального бюджета (по государственным программам), до расходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации (включая бюджеты муниципальных образований), а также из внебюджетных источников. Остановимся на государственной программе «Экономическое развитие и инновационная экономика»<sup>1</sup>. Так, объем расходов федерального бюджета на реализацию программы составляет в среднем 115,8 млрд. рублей в год. Выходит, что только косвенные расходы федерального бюджета в части освобождения от налогообложения НДС выполнения НИОКР составляют более половины от указанных прямых расходов. К тому же, прямые расходы в рамках данной государственной программы предусмотрены не только на инновационное развитие, но и на экономическое развитие в целом:

- формирование благоприятной инвестиционной среды;
- развитие малого и среднего предпринимательства;
- создание благоприятных условий для развития рынка недвижимости;
- совершенствование государственного и муниципального управления;
- стимулирование инноваций;
- повышение эффективности функционирования естественных монополий и иных регулируемых организаций и развитие стимулирующего регулирования;
- кадры для инновационной экономики;
- совершенствование системы государственного стратегического управления;
- формирование официальной статистической информации;
- создание и развитие инновационного центра «Сколково».

Каждое направление развития содержит собственные целевые индикаторы. Например, для направления «Стимулирование инноваций» это количество вновь

---

<sup>1</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2014 г. № 316

созданных малых инновационных предприятий, доля заявок на государственную регистрацию интеллектуальной собственности, доля организаций, осуществляющих инновации, и т.д.

Недостижение указанных целевых индикаторов может свидетельствовать о неэффективности как прямых, так и косвенных расходов бюджета. Однако данный аспект не должен стать решающим при анализе эффективности, так как значения самих индикаторов могут быть спрогнозированы некорректно. Более того, при установлении индикаторов скорее учитывалось влияние прямого финансирования для реализации государственных программ, неизвестно, отводилась ли какая-либо роль налоговым расходам бюджета. Например, в 2009 году при проверке эффективности результатов деятельности особой экономической зоны Калининградской области с учетом использования налоговых льгот аудиторы Счетной палаты РФ пришли к выводу, что экономический рост и улучшение социальных показателей были вызваны скорее реализацией федеральной целевой программы развития Калининградской области, чем эффективностью налоговых льгот.

Стратегические ориентиры инновационного развития могут быть положены в основу показателей, планируемых к достижению при введении новых налоговых льгот. Более того, такие ориентиры необходимо установить и для действующих льгот. Тогда можно было бы сопоставлять фактически складывающиеся значения в инновационной сфере с базовыми показателями, предусмотренными при введении или действии налоговых льгот. Такие показатели необходимо отделять от показателей, планируемых к достижению в связи с реализацией целевых государственных программ. Конечно, это должно быть обеспечено сложными эконометрическими расчетами, но именно так и сравнивается эффективность прямых и налоговых расходов бюджета за рубежом – через сопоставление предусмотренных для них базовых индикаторов с фактическими. Впоследствии, после проведения такой оценки и принимаются решения в части сохранения или изменения стимулирующих механизмов для создания оптимального баланса между налоговыми расходами и бюджетными расходами как источником прямого финансирования инноваций. Как уже было сказано, в настоящее время в нашей стране такие целевые индикаторы не

устанавливаются, вследствие чего возникают сложности при оценке результативности налоговых льгот.

В качестве показателей для оценки экономической и социальной эффективности налоговых льгот также могут быть использованы фактические данные Федеральной службы государственной статистики. Росстат разработал несколько форм государственного статистического наблюдения в отношении инновационного сектора экономики: 4-инновация «Сведения об инновационной деятельности организации», 2-наука «Сведения о выполнении научных исследований и разработок», 2-МП Инновация «Сведения о технологических инновациях малого предприятия (организации)», 1-технология «Сведения о создании и использовании передовых производственных технологий». Так, необходимые для оценки показатели содержатся в таких разделах официальной статистики Росстата, как «Технологическое развитие отраслей экономики» и «Наука и инновации»<sup>1</sup>. Статистические данные представлены на длинных ретроспективных периодах в целом по России, по субъектам, по видам экономической деятельности, что особо ценно при анализе эффективности налоговых льгот. В случае отсутствия требуемых сведений в открытом доступе можно обратиться непосредственно к специалистам Управления статистики образования, науки и инноваций Центрального аппарата Росстата. Дополнительно официальная статистическая информация содержится в ресурсе ЕМИСС (Единая межведомственная информационно – статистическая система), введенном в эксплуатацию в 2010 году в рамках Федерального плана статистических работ Росстата.

Таким образом, основными источниками для оценки инновационных налоговых льгот выступают формы статистической налоговой отчетности (для оценки бюджетной эффективности), а также статистическая информация Росстата (для оценки экономической и социальной эффективности).

В заключении раздела 3.2 «Инвентаризация инновационных льгот в российской налоговой практике» отметим, что в рамках очередного этапа оценки эффективности инновационных налоговых льгот была проведена инвентаризация российских налоговых механизмов, стимулирующих активизацию

---

<sup>1</sup>URL:[http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/science\\_and\\_innovations](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/science_and_innovations)

инновационной деятельности, а также определены источники информации для их анализа и мониторинга. Так, за основу был взят «Перечень подлежащих мониторингу налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационной деятельности», подготовленный Минфином России и ФНС России в 2010 году. Указанный Перечень был дополнен неучтенными ведомствами налоговыми льготами, а также актуализирован в соответствии с текущим налоговым законодательством. Была выявлено наличие широкой статистической базы на длинных временных рядах, что позволяет провести адекватную оценку налоговых льгот. Заключительным этапом апробации предлагаемого алгоритма является проведение оценки налоговых льгот с расчетом коэффициентов эффективности.

### **3.3 Расчет оценки эффективности амортизационных налоговых льгот**

Перед апробацией заключительного этапа оценки следует уточнить ряд методологических нюансов. Во-первых, в целях повышения объективности оценки эффективности налоговых льгот необходимо перед проведением непосредственного расчета соответствующих коэффициентов – бюджетной, экономической и социальной эффективности – оценить налоговые стимулирующие механизмы «по-крупному» на основе экспертного подхода. Синтез балльного и экспертного подходов является отражением лучших международных практик.

К сожалению, в настоящее время эксперты к оценке эффективности инновационных налоговых льгот не привлекаются. Кроме того, реальный механизм отбора и привлечения экспертов необходим не только для оценки льгот «по-крупному», но и для проведения углубленного анализа в части выбора показателей для расчета. «Оценщик» может субъективно использовать второстепенные показатели оценки или вовсе использовать такие показатели, которые «подгонят» результаты эффективности льготы в зависимости от воли «оценщика».

Во-вторых, выделить исключительное воздействие налоговой льготы на конечный результат достаточно сложно. Например, при оценке бюджетной эффективности следует учитывать, что прирост/снижение поступлений налогов может быть связан не только с эффектом от предоставления налоговой льготы, но и с иными факторами: изменение законодательства, кризисные явления и т.д. Очистить результат от влияния прочих факторов теоретически возможно через проведение эконометрического анализа на длинных рядах анализируемых показателей. Однако применение эконометрики такого уровня также требует привлечения соответствующих специалистов или использования программных продуктов, таких как «Gretl. GNU Regression, Econometrics and Time-series Library» (Библиотека для регрессий, эконометрики и временных рядов).

В-третьих, самостоятельное установление весов (значимости) коэффициентов ведет к повышению субъективизма оценки. «Игра» с весами может привести к противоречивым результатам.

Успешная оценка эффективности налоговых льгот невозможна без должного организационного оформления, без создания специализированных структур. Это должна быть экспертная оценка, дополненная при необходимости расчетами бюджетной, социальной и экономической эффективности. Результаты экспертной оценки должны быть общедоступны и понятны.

Следует отметить, что непосредственно проведение самого расчета может стать непростой задачей. Для наглядности считаем целесообразным провести такой расчет. Как отмечалось ранее, разработанная Минэкономразвития России Методика оценки эффективности налоговых льгот в целом может служить аналитической основой при решении данной задачи. Поэтому разработанный ниже алгоритм расчета учитывает положения Методики. На наш взгляд, когда экспертная «очистка» показателей от влияния иных факторов производится сложными эконометрическими методами, то сам расчет после таких манипуляций должен быть четким и относительно простым. Иначе его дальнейшая апробация различными категориями пользователей (заинтересованные физические лица, ведомства, научные институты) ставится под сомнение.

Определимся с выбором налоговых льгот, в отношении которых будет

произведен расчет (оценка всех инновационных льгот не является целью диссертационного исследования). В предлагаемом подходе льготы следует оценивать по группам в зависимости от направления инновационной деятельности:

- технологическая модернизация;
- приобретение патентов и лицензий;
- НИОКР;
- обучение, подготовка и переподготовка персонала;
- реализация патентов и лицензий;
- развитие инновационного центра «Сколково», особые (свободные) экономические зоны, территории опережающего социально-экономического развития;
- инновационная деятельность в целом.

Например, по направлению реализации патентов и лицензий предусмотрена только льгота по НДС. Данное направление очень важно, так как оно стимулирует предложение инновационных продуктов, которое, в свою очередь, может привести к стимулированию спроса на такую продукцию. Поэтому за рубежом кроме льготы по косвенному налогу, предусмотрено так называемое «патентное/инновационное окно» исходя из пониженных ставок по налогу на прибыль. В случае неэффективности льготы по НДС, можно рассмотреть вопрос о введении в российскую практику аналога зарубежной льготы. Тогда в обязательном порядке необходимо определиться со ставкой налога и закрепить срок действия льготы. После этого специально созданной группе экспертов потребуется провести оценку предполагаемой эффективности такой льготы (с учетом влияния уже имеющейся льготы по НДС), а также ввести индикаторы для дальнейшего сравнения. Результаты такого анализа должны быть общедоступны в целях дальнейшего мониторинга и постпроверочного анализа эффективности заинтересованными структурами и лицами. Российская практика оценки свидетельствует о том, что хоть и было положено начало инвентаризации, мониторинга и оценки эффективности инновационных налоговых льгот, но соответствующего продолжения не последовало, о чем и

говорится в контрольных отчетах Счетной палаты.

Другое направление – НИОКР – включает в себя довольно значимую льготу по НДС в части освобождения от налогообложения выполнения НИОКР за счет средств бюджетов. В группу льгот, стимулирующих НИОКР, добавим еще одну льготу по НДС: операции по выполнению организациями НИОКР, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, освобождаются от налогообложения, если в состав НИОКР включаются виды деятельности, предусмотренные подпунктом 16.1. пункта 3 статьи 149 НК РФ. Следует отметить, что льготы, стимулирующие направление НИОКР, также предусмотрены и по налогу на прибыль организаций. Выполнение НИОКР как основной сферы инновационной деятельности должно стратегически благотворно влиять как на поступления налога на прибыль, так и НДС, то есть условно оно составляет единую базу обложения.

Методикой предусмотрен расчет бюджетной эффективности только по отдельным налогам<sup>1</sup>. Нами предлагается не оценивать отдельные льготы в разрезе налогов, а оценивать группы льгот в зависимости от направления стимулирования инновационной деятельности. Проводить оценку группы льгот по отдельным налогам целесообразно в случае анализа эффективности какого-либо субъекта РФ. Необходимые статистические сведения в разрезе регионов для этого имеются. В связи с тем, что налоги неоднородно поступают по звеньям бюджетной системы, такая оценка имеет ограничение. Например, группу амортизационных льгот можно оценить как по России, так и по отдельному региону. Во втором случае, для расчета выпадающих поступлений по налогу на прибыль ставка будет приниматься на уровне 18%, а в субъектах, где предусмотрено снижение ставки для отдельных категорий налогоплательщиков, можно использовать среднюю эффективную ставку налога на прибыль. В свою очередь, оценить льготы, стимулирующие НИОКР, можно только в целом по России, так как НДС не поступает в консолидированный бюджет субъектов РФ.

Вернемся к выбору налоговых льгот для проведения углубленного расчета.

---

<sup>1</sup> Письмо Минэкономразвития России от 19.05.2014 № Д13и-263 «О Методике мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот»

Ранее мы условились, что оценке будут подвержены наиболее значимые налоговые льготы. Такими являются амортизационные налоговые льготы, стимулирующие технологическую модернизацию. Безусловно, производство инновационных продуктов зависит от качества технологической базы. Инвестиции в технологическое развитие рассматриваются США, государствами - членами Европейского союза, Японией, Индией, Китаем и Бразилией в качестве ключевой антикризисной меры и фактором внедрения инноваций<sup>1</sup>.

После выбора групп налоговых льгот следует определиться с точкой отсчета и периодом оценки. Так, в Методике предлагается рассчитывать эффект от применения льготы только по итогам первого года. Однако в подавляющем большинстве случаев результаты инновационных процессов проявляются на большом промежутке времени.

Как отмечалось выше, в зарубежной практике в целях оценки результатов экономического развития в обязательном законодательном порядке предусматриваются целевые индикаторы, в том числе для налоговых льгот. В дальнейшем, такие индикаторы становятся базисом при проведении расчетов. В нашем случае, таким определяющим нормативным документом может выступить «Стратегия инновационного развития Российской Федерации до 2020 года», утвержденная в конце 2011 года. В этой связи предлагается начать расчет с 2012 года. В свою очередь, периодом расчета будут выступать 2012, 2013 и 2014 годы. Требуемая статистическая информация за 2015 год имеется, но расчет за данный период проводиться не будет, так как полученная информация может быть искажена вследствие кризисных явлений. В целях нивелирования искажения результатов из-за кризисных явлений в дальнейшем 2015 год возможно исключать из расчетов. Однако именно в отношении инновационных налоговых льгот этого делать не следует. Инновации не должны подвергаться отрицательному кризисному влиянию, напротив, инновационная продукция должна «выигрывать» в условиях жесткой конкуренции и даже в условиях кризиса. Именно высокотехнологичные отрасли должны становиться драйвером роста российской экономики, повышать эффективность общественного

---

<sup>1</sup> Самарский М.А. Оценка эффективности налогового регулирования инновационной деятельности. // Финансы и кредит. 2014. №10. С. 43

производства в целом.

На наш взгляд, расчет оценки эффективности можно производить отдельно за каждый год с дальнейшим усреднением для получения общего результата, а можно провести расчет за период, сравнив его конечные результаты с начальными. В первом случае показатели необходимо индексировать отдельно по каждому году, а во втором – все показатели должны быть приведены к одному базису, например, к 2012 году. В обоих случаях для приведения значений потребуется использование индекса-дефлятора. Это необходимо для сопоставления показателей в стоимостном выражении. Для нестоимостных показателей (натуральных или процентных) индекс-дефлятор не применяется. Необходимо быть внимательным при использовании индекса-дефлятора, так как Росстат зачастую сам производит макроэкономический пересчет в сопоставимые цены.

Мы используем первый метод для оценки группы льгот. Нам кажется это логичным в силу вышеназванных обстоятельств. Так, при расчете эффективности за 2012 год нам потребуются данные и за 2011 и 2010 годы. В свою очередь, именно накануне 2010 года была поднята на высшем уровне остронасущая проблема необходимости стимулирования инновационной деятельности, в том числе посредством налоговых льгот. С 2010 года впервые стали проводить государственный мониторинг эффективности налоговых механизмов, стимулирующих инновационное развитие, была произведена их систематизация. Второй же подход скорее следует применять при оценке отдельной налоговой льготы на длинном ретроспективном периоде. Например, при установлении льготы на определенный срок. Тогда будут сравниваться конечные результаты с показателями на начало действия льготы.

Рассмотрим формулы для расчета. Для расчета коэффициента бюджетной эффективности в Методике предусмотрена следующая формула:

$$\mathcal{E}_6 = \left\{ \begin{array}{l} 1, \text{ если соотношение } \frac{\text{НП}_{t_{0+1}} - \text{НП}_{t_0} \cdot \frac{I_{t_{0+1}}}{100}}{\text{ПБ}_{t_{0+1}}} > 1 \\ 0, \text{ если соотношение } \frac{\text{НП}_{t_{0+1}} - \text{НП}_{t_0} \cdot \frac{I_{t_{0+1}}}{100}}{\text{ПБ}_{t_{0+1}}} \leq 0 \\ 0,3, \text{ если } 0 < \frac{\text{НП}_{t_{0+1}} - \text{НП}_{t_0} \cdot \frac{I_{t_{0+1}}}{100}}{\text{ПБ}_{t_{0+1}}} \leq 1 \end{array} \right. \quad (3)$$

где:

$\mathcal{E}_6$  – коэффициент бюджетной эффективности;

$\text{НП}_{t0+1}$  – величина налоговых поступлений по данному виду налога по итогам первого года, в котором действует льгота;

$I_{t0+1}$  – индекс-дефлятор ВВП в первом году, в котором действует льгота;

$\text{НП}_{t0}$  – величина налоговых поступлений по данному виду налога по итогам года накануне введения льготы;

$\text{ПБ}_{t0+1}$  – величина недополучения налога из-за данной льготы по итогам первого года, в котором действует льгота.

В случае если значение коэффициента  $\mathcal{E}_6$  равно 1, льгота признаётся бюджетно эффективной. В случае если значение коэффициента  $\mathcal{E}_6$  равно 0, льгота признаётся бюджетно неэффективной. В соответствии с Методикой, в случае если значение коэффициента  $\mathcal{E}_6$  равно 0,3, льгота признаётся бюджетно малоэффективной. Исходя из формулы, коэффициент бюджетной эффективности рассчитывается как соотношение прироста налоговых поступлений и суммы выпадающих налоговых поступлений в связи с применением льготы.

Для расчета коэффициентов социальной и экономической эффективности в Методике используется темповый метод. Сравнивается прирост показателей накануне и после введения льготы:

$$\text{Тп}Ai_{t0+1} = \frac{Ai_{t0+1}/\frac{I_{t0+1}}{100} - Ai_{t0}}{Ai_{t0}} \quad (\text{прирост после введения}), \quad (4)$$

где:

$Ai_{t0+1}$  – значение показателя  $Ai$  на конец первого года, в котором действует льгота;

$Ai_{t0}$  – значение показателя  $Ai$  на начало первого года, в котором действует льгота (или на конец года накануне введения льготы);

$I_{t0+1}$  – индекс-дефлятор ВВП в первом году, в котором действует льгота.

$$\text{Тп}Ai_{t0} = \frac{Ai_{t0}/\frac{I_{t0}}{100} - Ai_{t0-1}}{Ai_{t0-1}} \quad (\text{прирост накануне введения}), \quad (5)$$

где:

$Ai_{t0-1}$  – значение показателя  $Ai$  на начало года накануне введения льготы (или на конец предыдущего года);

$I_{10}$  – индекс-дефлятор ВВП в году, накануне введения льготы.

Такое сравнение проводится отдельно по показателям, рост которых свидетельствует о положительной либо отрицательной тенденции. В зависимости от этого каждому показателю присваивается нулевой или единичный балл. Методика рекомендует использовать не менее трех показателей (в целом по позитивным и негативным показателям).

Непосредственно сами коэффициенты социальной и экономической эффективности рассчитываются как среднее арифметическое полученных баллов (баллы по показателям суммируются и делятся на количество всех показателей). Далее для общей оценки Методикой предусмотрен расчет коэффициента интегральной эффективности. Для этого каждому коэффициенту следует установить его вес. Сумма таких весов должна быть равна 1. По льготам стимулирующего характера для коэффициентов бюджетной и социальной эффективности по умолчанию устанавливается вес 0,2, а для экономической эффективности – 0,6. В зависимости от характеристики льготы веса могут быть изменены на основе экспертной оценки. Если не рассчитывается какой-либо из коэффициентов, например, социальной эффективности, то веса пересматриваются в отношении оставшихся. Если значение интегрального коэффициента равно 1, то льгота признается высокоэффективной. Если равно 0, то – неэффективной. Если в пределах от 0 до 1, то – малоэффективной, рекомендуется доработка льготы. При этом расчет интегрального коэффициента является необязательным условием при проведении оценки<sup>1</sup>.

Считаем целесообразным взять за основу предложенные в Методике формулы с учетом ряда поправок. Так, расчет эффективности будет проводиться с 2012 года, то есть года условного «начала» действия льготы. Соответственно годом накануне «введения» льготы будет выступать 2011 год, а предыдущим годом накануне «введения» – 2010 год – год, в котором положено начало систематизации и государственного мониторинга инновационных налоговых льгот. Такой расчет будем повторять для каждого года в рамках выбранного периода оценки.

---

<sup>1</sup> Письмо Минэкономразвития России от 19.05.2014 № Д13и-263 «О Методике мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот»

Ввиду того, что амортизационные налоговые льготы не имеют сильного влияния на достижение социальных показателей в инновационной сфере, рассчитывать коэффициент социальной эффективности нецелесообразно. Коэффициент социальной эффективности следует рассчитывать, например, по льготам, стимулирующим НИОКР. В качестве таких показателей можно выбрать следующие:

- число организаций, выполнявших научные исследования и разработки;
- численность персонала, занятого научными исследованиями и разработками;
- численность исследователей по областям науки;
- среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций в сфере научных исследований и разработок.

Расчет эффективности амортизационных налоговых льгот представлен в Приложении 5. При расчете бюджетной эффективности в поступлениях по налогу на прибыль не учитывались поступления с доходов, полученных в виде дивидендов, в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, с доходов иностранных организаций, не имеющих постоянное представительство, а также поступления при выполнении соглашений о разделе продукции. Такая информация представлена в статистической налоговой отчетности по форме 1-НМ «Начисление и поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации» по соответствующим КБК (кодам бюджетной классификации)<sup>1</sup>. При расчете экономической эффективности были использованы натуральные и процентные показатели, в связи с чем индекс-дефлятор не используется.

Из приложения 5 видно, что коэффициент бюджетной эффективности в 2012 и 2013 годах равен нулю (льгота неэффективна) и только в 2014 году его значение составляет 0,3 (льгота малоэффективна). Коэффициент экономической эффективности за анализируемый период составляет ноль (льгота неэффективна).

---

<sup>1</sup> URL [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/)

Полученные результаты бюджетной и экономической эффективности свидетельствуют о неэффективности амортизационных налоговых льгот. В части бюджетной эффективности только по итогам 2014 года льгота стала демонстрировать низкую эффективность. Таким образом, результаты проведенных расчетов свидетельствуют о возможной оптимизации расходов бюджета в размере 300 млрд. рублей, так как самые значимые в фискальном отношении льготы являются неэффективными и подлежат замене на другие меры поддержки модернизации российской экономики. Это лишний раз подтверждает мнение В.Г. Панскова и Д.Г. Черника. Условно можно сказать, что данными экономистами была произведена экспертная оценка амортизационных льгот в целом, а мы дополнили её углубленной оценкой, рассчитав коэффициенты эффективности.

Таким образом, несмотря на высокую востребованность таких льгот, организации предпочитают использовать экономию от их применения как временно свободные денежные ресурсы или тратить её на другие цели, не связанные с воспроизводством основных фондов. Отсутствие нормативно закреплённого требования целевого использования амортизационных отчислений, с одной стороны, и высокого качества технологической базы, необходимого импортного нового оборудования, высокопроизводительных рабочих мест в ключевых отраслях экономики, с другой, оказывает негативное влияние на развитие инновационной деятельности в России. Амортизационные налоговые льготы являются неэффективными и подлежат отмене в рамках общей проводимой работы по оптимизации налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

## Заключение

Налоговые льготы играют значимую роль, поскольку их установление связано с хозяйственной, предпринимательской, финансовой, социальной, научно-технической и другими сферами жизнедеятельности. Вопрос о налоговых преференциях и их значении среди инструментов регулирования экономики является довольно своевременным и актуальным, а отношение различных зарубежных и отечественных экономических школ к налоговым льготам весьма неоднозначно. Такое отношение порождает многочисленные дискуссии по проблеме отмены, трансформации или сохранения существующей системы льгот. Льготы являются элементом повседневной социальной и экономической практики, поэтому крайне необходима детальная проработка проблемы единообразного определения льготы.

Предоставление налоговых льгот ведет к опосредованному финансированию налогоплательщиков из бюджета, следовательно, налоговые льготы аналогичны бюджетным расходам и могут быть идентифицированы с косвенными налоговыми расходами. Бюджетная политика Российской Федерации в ближайшие три года будет нацелена на целевую траекторию дефицита федерального бюджета на уровне 3%, 2% и 1% ВВП в 2017, 2018 и 2019 годах соответственно, и ключевым инструментом здесь выступает системная оптимизация расходов бюджетов всех уровней, как прямых, так и косвенных (налоговых). Это предопределяет необходимость обязательного мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот.

В диссертационной работе осуществлено исследование острых научных проблем по определению понятия налоговая льгота и проведению оценки ее эффективности на практике.

Сущность налоговых льгот относится к числу недостаточно изученных и дискуссионных вопросов в мировой налоговой теории. Термин льгота не получил пока еще единообразного определения, а неправильная идентификация налоговых льгот искажает оценку бюджетных потерь и создает неправильные ориентиры для налоговой политики. В этой связи в главе 1 «Содержание понятия налоговая льгота» была поставлена задача дать определение понятия налоговая

льгота, раскрывающее сущность института налоговой льготы.

Изучив отечественные и зарубежные взгляды на налоговые льготы, невозможно проигнорировать неоднозначное к ним отношение:

- 1) льготы – это неизбежное «зло», масштаб и результат действия которого необходимо минимизировать;
- 2) льготы – это необходимое «добро», исправляющее существующее социальное и экономическое неравенство в обществе
- 3) применение льгот сопряжено с несправедливостью и неэффективностью;

На наш взгляд, только второе положение является верным, так как льготы преследуют благую цель гармонизации интересов личности, социальных групп и государства. Льготы распределяют социальные блага и содействуют развитию как отдельного гражданина, так и общества в целом. Налоговые льготы объективно необходимы для создания благоприятных условий развития отдельных видов экономической деятельности и экономики в целом. Существование льгот не нарушает, а, напротив, подкрепляет принцип справедливости. Ключевым в принципе справедливости является не только то, что все обязаны платить налоги, но и то, что налоги должны уплачиваться соразмерно финансовым возможностям (первый принцип А. Смита). Данный принцип содержит как правило, так и возможное исключение из него. Так, налоговые льготы в пользу наименее обеспеченных налогоплательщиков предоставляются за счет наиболее обеспеченных, что можно сравнить с законом сообщающихся сосудов. Рассуждения же о неэффективности налоговых льгот без проведения соответствующей оценки преждевременны.

Проведение оценки эффективности налоговых льгот невозможно без установления единообразного определения понятия налоговая льгота. Среди отечественных подходов к определению понятия налоговая льгота можно встретить как частные трактовки, так и определение, закрепленное на законодательном уровне. Многие исследователи считают правовую дефиницию налоговых льгот недостаточно конкретной, двусмысленной и неточной. В существующих частных подходах к определению понятия налоговая льгота, обозначенных в таких работах экономистов, как Майбуров И.А., Иванов Ю.Б.

«Налоговые льготы. Теория и практика применения» (монография), Малинина Т.А. «Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика» (научный труд № 146Р), Красавин В.И. «Понятийный аппарат льгот по налогам и сборам: теоретические подходы и нормативное закрепление» (статья), Пансков В.Г. «Налоговые льготы: целесообразность и эффективность» (статья), И.В. Горский «О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях» (статья) в основном все сводится к уточнению отдельных положений, замене отдельных слов их синонимами, расширению определения или исключению понятия из налоговой практики.

Рассматривая частные подходы и определение налоговых льгот, установленное п. 1 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации были проанализированы основные ключевые слова (категория, законодательство, преимущество, сравнение, неуплата или уплата в меньшем размере) и установлены основные признаки налоговых льгот:

- льготы отождествляются с преимуществами;
- преимущественные права предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сбора);
- существуют два основных способа получения таких преимуществ:
  - не уплачивать налог или сбор,
  - уплачивать налог или сбор в меньшем размере;
- налоговые льготы должны быть установлены законодательством о налогах и сборах.

Мы считаем, что вышеперечисленные признаки являются достаточными для определения понятия налоговая льгота. Законодательная трактовка налоговой льготы представляется нам полной, корректной, обоснованной, раскрывает сущность налоговой льготы и служит основной для их оценки.

Налоговые льготы являются действенным инструментом налоговой политики любого государства, в тяжелое финансовое время многие страны прибегают к данному инструменту для нивелирования негативных последствий. Другой вопрос, что разветвленная система льгот, конечно же, чрезвычайно сложна в налоговом администрировании, порождает многочисленные схемы и злоупотребления, не достигает своих целей, а значит неэффективна. Поэтому

льготам требуются их систематизация, проверка обоснованности применения и оценка эффективности. В этой связи в главе 2 «Методология оценки эффективности налоговых льгот» были определены методологические основы такой оценки: определено понятие эффективности; изучены бюджетный, экономический и социальный эффекты от действия налоговой льготы; выработаны методические, расчетные, организационные и экспертные критерии для проведения объективной оценки эффективности льгот.

Эффективность объективна по своей сути, так как обусловлена ограниченностью ресурсов. Оценка эффективности заключается в сопоставлении результата (эффекта) того или иного действия с потребовавшимися для его осуществления затратами.

Обобщая опыт по анализу эффективности и эффектов применения налоговых льгот, были определены следующие эффекты в зависимости от области их реализации: бюджетные, социальные и экономические.

*Бюджетный эффект* представляет собой прирост последующих налоговых доходов над текущими налоговыми расходами.

*Социальный эффект* проявляется в повышении уровня жизни населения, сохранении и создании новых рабочих мест и других показателях. При этом, как справедливо отмечается, сложность точной оценки данного эффекта заключается в отсутствии единого оценочного показателя и совокупном влиянии на улучшение социальных показателей не только налоговых льгот, но и бюджетного финансирования социальных программ, а также общего повышения уровня жизни населения.

*Экономический эффект* проявляется через увеличение финансовых ресурсов, остающихся в распоряжении налогоплательщика в связи с уменьшением или отсутствием налоговых платежей, которые (ресурсы) могут быть направлены на приобретение основных средств, расширение и обновление производства и технологий и, как следствие, создание новых рабочих мест, увеличение прибыли.

С налоговой точки зрения, сопоставление налоговых льгот и их эффектов – задача невероятной сложности, так как налог является инструментом многовекторного действия. В связи с отсутствием единой методологии оценки

льгот и наличием значительных проблем, возникающих при попытках провести такую оценку на практике, были классифицированы требования государственной оценки налоговых льгот:

*Первая группа. Методические критерии:*

- идентификация понятия налоговая льгота, цели ее предоставления, а также индикаторов, планируемых к достижению от ее применения;
- определение источников для анализа налоговых льгот;
- разработка подходов для мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот.

*Вторая группа. Математические (расчетные) критерии:*

- идентификация временного лага проявления эффекта после введения соответствующей льготы;
- приведение стоимости сопоставляемых налоговых расходов с соответствующим эффектом в условиях значительной инфляции;
- эконометрический анализ многовекторного влияния налоговых льгот.

*Третья группа. Организационные критерии:*

- должное организационное оформление;
- создание специализированных структур, оценивающих эффективность льгот.

*Четвертая группа. Критерии на основе экспертных оценок:*

- предварительное обсуждение экспертным советом (заинтересованные ведомства и специалисты в области действия льготы) при введении налоговых льгот перед законодательным их утверждением;
- привлечение экспертов при анализе результативности налоговых льгот;
- анкетирование организаций, предпринимателей и физических лиц для анализа применимости и востребованности налоговых льгот.

Таким образом, посредством изучения передового опыта по анализу эффективности налоговых стимулирующих механизмов были определены общие методические подходы для проведения объективной оценки эффективности налоговых льгот на практике.

Обобщая мировые и отечественные методики по оценке эффективности

налоговых льгот, были раскрыты их основные характеристики, а также выделены преимущества и недостатки.

В зарубежной практике применяются следующие методы оценки налоговых расходов.

*Метод упущенных (потерянных) доходов.* Метод включает в себя определение суммы налогов, которые были бы уплачены при отсутствии налоговых льгот, т.е. исходя из базовой/нормативной структуры налогов (расчет нормативных налоговых обязательств налогоплательщиков при условии их неизменного поведения и неизменных доходов от других налогов), и их последующее сопоставление с суммой фактически уплаченных налогов.

*Метод восстановленных доходов.* Методом предусмотрено определение суммы налогов, которые могут быть дополнительно уплачены в бюджет в результате отмены налоговой льготы с учетом изменений в поведении налогоплательщиков и влияния других налогов.

*Метод эквивалентных расходов.* Метод заключается в определении суммы прямых расходов, понесенных государством для достижения такого уровня совокупного дохода налогоплательщика после уплаты всех налогов в условиях замены налоговой льготы прямыми бюджетными расходами в форме субсидий или трансфертов, который у него был бы в условиях применения льготы.

В мировой практике предпочтение отдают первому методу как наиболее простому для проведения расчетов. При втором методе оценка налоговых расходов налога проводится с учетом изменений в поведении налогоплательщиков и влияния других налогов, что требует проведения факторного анализа на широком массиве данных. Третий метод проще второго, но он требует учесть все прямые бюджетные расходы, направленные на достижение аналогичных целей. Мы склоняемся к первому методу, но для этого необходимо иметь определенные знания в методологии формировании статистической налоговой отчетности, на основе которой экспертным путем можно рассчитать выпадающие доходы бюджетов всех уровней в связи с применением налоговых льгот. Следует отметить, что в целях проведения оценки налоговых льгот и качественного аудита Счетной палаты РФ статистическая налоговая отчетность ежегодно корректируется в части

добавления новых сведений по объемам предоставленных налоговых льгот.

Рассматривая отечественный опыт, можно сказать, что почти все субъекты Российской Федерации принял свой Порядок оценки обоснованности и эффективности предоставленных налоговых льгот и ставок. Появление этих Порядков вызвано внедрением в России в 2004-2010 гг. Программы реформирования региональных и муниципальных финансов. Проведенный анализ показал, что региональные и местные методики оценки эффективности налоговых льгот отличаются от опыта развитых странах в части учета социальных и экономических эффектов, но метод расчета бюджетной эффективности совпадает с одним из популярных методов оценки (метод упущенных доходов), который применяется зарубежными странами в Концепции налоговых расходов бюджета.

Относительно федерального уровня, в период с 2012 года по 2014 год разработана Методика мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот Минэкономразвития России совместно с Минфином России. В целом методика является достаточно продуманным и полным документом, направления и подходы, предложенные в Методике, довольно интересны и, безусловно, могут служить аналитической основой для проведения оценки эффективности налоговых льгот.

Изучив зарубежный и российский опыт оценки налоговых льгот, можно констатировать, что разработка единой, обязательной для использования при оценке всех налоговых стимулирующих механизмов методики очень сложна. В связи с этим, были даны собственные рекомендации по оценке эффективности налоговых льгот. Так, подготовительным этапом при анализе эффективности налоговых расходов является выявление тех их них, которые целесообразно оценивать в первоочередном порядке. Было определено, что это должны быть значимые в фискальном отношении льготы и отвечающие стратегическим целям государства. В связи со значительным объемом инновационных льгот, а также планируемой оптимизацией бюджетных расходов в рамках государственных программ по направлению «Инновационное развитие и модернизация экономики», было доказано, что целесообразно оценивать такие льготы в первоочередном порядке. Был разработан алгоритм (методика) оценки

эффективности инновационных налоговых льгот, содержащий этапы и способы оценки. Среди основных этапов можно выделить следующие.

*Первый этап.* Изучение зарубежного и российского опыта поддержки инновационной активности.

*Второй этап.* Инвентаризация налоговых стимулов по инновациям в России.

*Третий этап.* Определение источников информации для мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот.

*Четвертый этап.* Проведение экспертной и углубленной оценки эффективности налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационных процессов.

По результатам апробации этапов реализации алгоритма – изучение мирового и отечественного опыта поддержки инновационной активности; инвентаризация инновационных налоговых льгот в российской практике; определение источников информации для мониторинга их эффективности; проведение расчета эффективности – было доказано, что наиболее значимые в фискальном отношении налоговые льготы, стимулирующие технологическую модернизацию, являются неэффективными и подлежат отмене в рамках общей проводимой работы по оптимизации налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Так, результаты расчета показали неэффективность амортизационных налоговых льгот. Коэффициент бюджетной эффективности в 2012 и 2013 годах равен нулю (льгота неэффективна) и только в 2014 году его значение составляет 0,3 (льгота малоэффективна). Коэффициент экономической эффективности за анализируемый период составляет ноль (льгота неэффективна). Условно можно сказать, что В.Г. Пансковым и Д.Г. Черником была произведена экспертная оценка амортизационных льгот в целом, а мы дополнили её углубленной оценкой, рассчитав коэффициенты эффективности.

Таким образом, результаты проведенных расчетов свидетельствуют о возможной оптимизации расходов бюджета, так как самые значимые в фискальном отношении льготы являются неэффективными. Анализируемые льготы подлежат отмене, так как амортизационный механизм не выполняет требования целевого использования амортизационных отчислений, что соответствует мировой практике.

Предложенные подходы к оценке эффективности инновационных налоговых льгот могут быть использованы государством (заинтересованными ведомствами) и научным сообществом.

### Список использованной литературы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2016) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2016) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
4. Федеральный закон от 19.12.2016 № 415-ФЗ «О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
5. Федеральный закон от 29.12.2014 № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
6. Федеральный закон от 31.07.1995 № 119-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
7. Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
8. Федеральный закон от 29.10.2014 № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
9. Закон Республики Татарстан от 28.11.2003 г. №49-ЗРТ «О налоге на имущество организаций» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
10. Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 1 декабря 2016 года

- [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.kremlin.ru>
11. Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 12 ноября 2009 года [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.kremlin.ru>
  12. Поручение Аппарата Правительства РФ от 23.10.2014 № П13-51329 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
  13. Поручение Правительства Российской Федерации от 28.11.2014 № ИШ-П13-8782 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
  14. Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 316 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
  15. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 27.01.2015 № 98-р [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
  16. Письмо Минэкономразвития России от 19.05.2014 № Д13и-263 «О Методике мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
  17. Письмо Минфина России от 01.12.2014 № 06-03-05/61507 «О направлении рекомендаций по направлениям роста доходов и оптимизации расходов при формировании бюджетов субъектов Российской Федерации на 2015 - 2017 годы» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
  18. Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
  19. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
  20. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

21. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
22. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
23. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций» //Бюллетень Счетной палаты РФ. - 2013. - № 7 (187)
24. Абалкин, Л.И. Экономическая энциклопедия/Л.И. Абалкин. - М.: Экономика, 1999. - 803 с.
25. Азрилиян, А.Н. Большой экономический словарь/А.Н. Азрилиян. - 5-е изд., доп. и перераб. - М.: Институт новой экономики, 2002. - 737 с.
26. Артеменко, Г.А. Совершенствование системы налогового администрирования в России: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.10/ Артеменко Галина Анатольевна. - М., 2012. - 25 с.
27. Баландина, А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций/А.С. Баландина//Вестник Томского государственного университета. - 2011. - № 4(16). - С. 19-23
28. Блауг, М. Экономическая теория благосостояния Парето/ М. Блауг. - М.: Дело, 1994. - 284 с.
29. Богачева, О.В., Фокина, Т.В. Управление налоговыми расходами в странах ОЭСР/О.В. Богачева, Т.В. Фокина//Мировая экономика и международные отношения. - 2017. - № 4. - С. 26-35
30. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь/А.Б. Борисов. - М.: Книжный мир, 1999. - 623 с.
31. Вавулин, Д.А., Симонов, С.В. К вопросу о налоговых льготах, предоставляемых инвесторам на региональном уровне/Д.А Вавулин, С.В. Симонов//Финансы и кредит. - 2015. - №1. - С. 34-38
32. Владимиров, Н.А. Федеральный бюджет Российской Федерации на 2016 год и его антикризисная направленность/Н.А. Владимиров//

- Современные научные исследования и инновации. - 2015. - № 12. - С. 13-18
33. Воскобойник, В.О. Оценка использования налоговых льгот инновационными предприятиями/В.О. Воскобойник//Актуальные вопросы экономических наук: материалы III междунар. науч. конф. - Уфа, июнь, 2015. - С.47-49
  34. Гордиенко, М.С. К вопросу о мобилизации собственных налоговых источников местных бюджетов/М.С. Гордиенко//Ученые записки Российской Академии предпринимательства. - 2015. - № 4. - С. 42-47
  35. Горский, И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях/И.В. Горский//Экономика. Налоги. Право. - 2014. - № 3. - С. 18-25
  36. Дадашев, А.З. Формирование налогового механизма стимулирования инвестиций в основной капитал/А.З. Дадашев//Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. - 2008. - №2. - С. 31-37
  37. Дадашев, А.З. Финансовая система России: учебное пособие / А.З. Дадашев, Д.Г. Черник. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 248 с.
  38. Даль, В.Н. Толковый словарь великорусского языка: Современное написание: в 4 т. / В.Н. Даль. - М.: Издательство АСТ, 2004. - 926 с. - 4 т.
  39. Джаарбеков, С. Инвестиции в форме капитальных вложений: налоговое стимулирование/С. Джаарбеков//Налоговый учет для бухгалтера. - 2012. - №9. - С. 18-22
  40. Домбровский, Е.А. Налоговые льготы: практика применения, значение для региональных бюджетов и методы оценки эффективности/ Е.А. Домбровский // Финансы и кредит. - 2011. - № 8(440). - С. 51-59
  41. Жердева, А.И., Немирова, А.С. Налоговые льготы: практика применения в России и за рубежом / А.И. Жердева, А.С. Немирова // Экономика и менеджмент инновационных технологий. - 2015. - № 12. - С. 53-58
  42. Зарипов, В.М. Понятие и структура налоговой льготы / В.М. Зарипов

- // Налоговед. - 2012. - № 10. - С. 24-28
43. Землянухина, Н.С. Социально-экономическая теория льгот в контексте конкурентоспособности трудовых ресурсов/Н.С. Землянухина. - Саратов. гос. техн. ун-т, 2011. - 326 с.
  44. Иванова, Н.И. Налоговое стимулирование инновационных процессов/ Н.И. Иванова. - М.: ИМЭМО РАН, 2009. - 345 с.
  45. Зозуля, В.В. Современная налоговая политика России: проблемы и перспективы развития инновационной деятельности / В.В. Зозуля // Вестник РГТЭУ. - 2012. - № 7. - С. 14-20
  46. Ильчиков, М.З. Проблемы инновационного развития экономики России. Теоретические аспекты: монография / М.З. Ильчиков. - М.: КНОРУС, 2015. - 150 с.
  47. Князев, В.Г., Черник, Д.Г., Дадашев, А.З. Налоги и налогообложение: учебник для вузов / В.Г. Князев, Д.Г. Черник, А.З. Дадашев. - М.: Инфра-М, 2003. - 336 с.
  48. Кондратьев, Н.Д. Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения: избранные труды/ Н.Д. Кондратьев. - М.: ЗАО Издательство «Экономика», 2002. - 767 с.
  49. Красавин, В.И. Понятийный аппарат льгот по налогам и сборам: теоретические подходы и нормативное закрепление/ В.И. Красавин// Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. - 2011. - № 1. - С. 29-35
  50. Кучеров, И.И. Теория налогов и сборов: монография / И.И. Кучеров. - М.: ЗАО «ЮрИнфор», 2009. - 473 с.
  51. Ланг, Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы/ Й. Ланг. - Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. - 234 с.
  52. Львов, Д. С. Развитие экономики России и задачи экономической науки / Д.С. Львов. - М.: Экономика, 2001. - 79 с.
  53. Львов, Д. С. Экономический рост и качество экономики / Д.С. Львов. - М.: Русская книга, 2004. - 111 с.
  54. Лыу, А.М. Налоговый механизм как средство обеспечения

- устойчивости экономического развития: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.10/ Лыу Ань Минь. - М., 2015. - 27 с.
55. Майбуров, И.А., Иванов, Ю.Б. Методологические основы оценки и моделирования эффективности налоговых льгот/ И.А., Майбуров, Ю.Б. Иванов. // Общество и экономика. - 2016. - № 10. - С. 80-96
56. Майбуров, И.А., Иванов, Ю.Б. Налоговые льготы. Теория и практика применения / И.А., Майбуров, Ю.Б. Иванов. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. - 486 с.
57. Майбуров, И.А., Иванов, Ю.Б., Тарангул, Л.Л. Экономика налоговых реформ: монография / И.А., Майбуров, Ю.Б. Иванов, Л.Л. Тарангул. - К.: Алерта, 2013. - 432 с.
58. Майбуров, И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот/ И.А. Майбуров // Общество и экономика. - 2013. - № 4. - С. 71-91
59. Майбуров, И.А., Соколовская, А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 591 с.
60. Малинина, Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. Научный труд № 146Р / Т.А. Малинина. - М.: Ин-т Гайдара, 2010. - 212 с.
61. Маршавина, Л.Я. Налоги как стимулирующий фактор инновационного развития / Л.Я. Маршавина // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. - 2014. - № 10 (76). - С.13-19
62. Маршавина, Л.Я. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография/ Л.Я. Маршавина. - М.: ЮНИТИ, 2014. - 173 с.;
63. Маршавина, Л.Я. К вопросу о налоговых расходах бюджета / Л.Я. Маршавина // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. - 2012. - № 11 (53). - С.31-37

64. Маршавина, Л.Я. Налоги в системе межбюджетных отношений / Л.Я. Маршавина // Налоги и финансовое право. - 2012. - №3. - С. 42-49
65. Мельник, Е.Н. Налоговая политика государства и оценка ее эффективности: дис. канд. экон. наук: 08.00.10/ Мельник Екатерина Николаевна. - М., 2014. - 169 с.
66. Мельникова, Н.П., Пинская, М.Р. Амортизационная политика как инструмент регулирования расширенного воспроизводства: налоговый аспект/Н.П. Мельникова, М.Р. Пинская//Налоги и финансовое право. - 2015. - № 8. - С.155-162
67. Мельникова, Н.П., Башкирова, Н.Н. Инновационная активность бизнеса как объект налогового стимулирования/ Н.П. Мельникова, Н.Н. Башкирова//Налоги и налогообложение. - 2008. - № 1. - С.18-22
68. Меньков, Ф. А. Основные начала финансовой науки / Ф. А. Меньков. - М., 1924. - 303 с.
69. Молотков, Е.О. Налоговое стимулирование инновационной модернизации экономики Российской Федерации: дис. канд. экон. наук: 08.00.10/ Молотков Евгений Олегович. - М., 2013. - 165 с.
70. Немолочнов, Е.В. Налоговые каникулы в России / Е.В. Немолочнов // Политика, государство и право. - 2015. - № 6. – С. 77-81
71. Нестеренко, И.Ю. Региональные налоговые льготы: практика применения и экономическая оценка/ И.Ю. Нестеренко // Финансы и кредит. - 2015. - №1. - С. 55-59
72. Нитти, Ф. Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти. - М., 1904. - 656 с.
73. Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов. - 4-е изд., доп. - М.: Азбуковник, 1999. - 944 с.
74. Пансков, В.Г. О некоторых теоретических аспектах понятия «налоговая льгота» / В.Г. Пансков // Финансы и кредит. - 2014. - №4. - С. 33-40
75. Пансков, В.Г. Стимулирование модернизации российской экономики посредством налоговых механизмов/ В.Г. Пансков // Экономика.

- Налоги. Право. - 2013. - № 1. - С. 67-71
76. Пансков, В.Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность/ В.Г. Пансков //Финансы. - 2012. - № 10. - С. 34-36
77. Пансков, В.Г. Стране нужна амортизационная реформа/ В.Г. Пансков //Налоговый вестник. - 2010. - №11. - С. 42-47
78. Пашкова, Г.Г. Социально-обеспечительные льготы (теоретический аспект): монография / Г.Г. Пашкова. - Томск, 2008. - 288 с.
79. Пинская, М.Р. Оценка эффективности налоговых льгот: анализ имеющихся подходов/М.Р. Пинская//Налоговая политика и практика. – 2014. - №8. – С.24-28
80. Пономарева, Н.В. Оценка эффективности налоговых льгот/ Н.В. Пономарева // Современная Россия в условиях модернизационных процессов: проблемы, реалии, перспективы: материалы всерос. науч.- практич. конф. - Волгоград, февраль, 2013. - С. 28-32
81. Пономарева, Н.В., Голубцова, Е.В. Налоговое стимулирование инновационных предприятий / Н.В. Пономарева, Е.В. Голубцова // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - 2011. - №4. - С. 33-38
82. Попов, М.В. Налоговые инструменты стимулирования инвестиций в инновационное развитие экономики / М.В. Попов // Вопросы современной науки и практики. - 2012. - №2(40). - С. 19-25
83. Прохоров, А.М. Советский энциклопедический словарь / А.М. Прохоров. - М.: Советская энциклопедия, 1990. - 1632 с.
84. Райзберг, Б.А., Лозовский, Л.Ш., Стародубцева, Е.Б. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. - 6-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2011. - 704с.
85. Рыкова, И.Н. Механизм отложенных налоговых платежей как способ финансирования инфраструктурных проектов: монография / И.Н. Рыкова, А.А. Алаев, Т.С. Ремизова, М.А. Смирнов. - М.: Научно-исследовательский финансовый институт, 2016. – 223 с.
86. Рыкова, И.Н. Программы инновационного развития крупнейших

- Российских компаний: методические подходы и оценка/И.Н. Рыкова, Р.С. Губанов // Вестник ИДНК. – 2016. - №1. – С. 49-62
87. Саакян, Р.А., Кузьмина, Н.А., Тоболева, Е.А. Налоговые льготы – только востребованные и эффективные / Р.А. Саакян, Н.А. Кузьмина, Е.А. Тоболева //Налоговая политика и практика. - 2012. - № 9. - С.54-60
88. Савина, О.Н. Оценка эффективности налоговых льгот в условиях действующего российского налогового законодательства и направления ее совершенствования / О.Н. Савина //Налоги и налогообложение. - 2012. - № 9. - С.15-19
89. Самарский, М.А. Оценка эффективности налогового регулирования инновационной деятельности/ М.А. Самарский // Финансы и кредит. - 2014. - №10. - С. 44-48
90. Семенова, Г.Н. Налоговая политика увеличения бюджетных доходов и создания стимулов инновационной активности / Г.Н. Семенова // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. - 2012. - № 11 (53). - С.18-21
91. Семенова, Г.Н. Модернизация экономики России на инновационный путь развития/ Г.Н. Семенова // Сборник трудов IV Международной научно-практической конференции: «Инновационные технологии социально экономического комплекса». - Подольск, май, 2012. - С. 9-12
92. Стиглиц, Дж. Экономика государственного сектора / Дж. Стиглиц. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 720 с.
93. Суховой, А.Ф. Инновационная инфраструктура как инструмент развития социально-экономической системы региона/ А.Ф. Суховой // Экономика региона. - 2013. - № 2. - С. 64-68
94. Тиунова, А.И. Преимущества свободной экономической зоны/ А.И. Тиунова // Современные научные исследования и инновации. - 2016. - № 2. - С. 38-41
95. Товгазова А.А. Налоговое стимулирование инновационной деятельности как фактор диверсификации будущих налоговых

- доходов: дис. канд. экон. наук: 08.00.10/ Товгазова Альбина Анатольевна. - М., 2016. - 164 с.
96. Тохирхужаев, Ш.Р. Теоретические подходы к определению термина «налоговая политика» / Ш.Р. Тохирхужаев // Современные научные исследования и инновации. - 2016. - № 6. - С.62-65
97. Троянская, М.А. Ключевые положения оценки налоговых льгот/ М.А. Троянская // Известия Уральского государственного экономического университета. - 2015. - № 2. - С. 21-26
98. Федосимов, Б.А. Совершенствование налоговой системы российской федерации: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.10/Федосимов Борис Александрович. - М., 2013. - 27 с.
99. Хазипова, Э.Ф. Управление налоговой нагрузкой в системе финансового менеджмента/ Э.Ф. Хазипова // Современные научные исследования и инновации. - 2016. - № 4. - С. 15-18
100. Чайковская, Л.А., Якушев, А.Ж. Налоговое регулирование как инструмент стратегического управления развитием инновационного сектора экономики/ Л.А. Чайковская, А.Ж. Якушев // Налоги и налогообложение. - 2016. - № 1. – С. 15-21
101. Чайковская, Л.А. Оценка инновационной деятельности как существенный инструмент эффективного функционирования предприятия / Чайковская Л.А. // Стратегическое развитие инновационного потенциала отраслей, комплексов и организаций. - 2014. - № 1. - С. 19-26
102. Черник, Д.Г. Пути реформирования налоговой системы/ Д.Г. Черник // Экономика. Налоги. Право. - 2013. - № 1.- С. 54-63
103. Черник, Д. Г. Грамотная налоговая политика стимул и поддержка для бизнеса (интервью) / Д.Г. Черник // Налоговый вестник. - 2010. - №1. - С. 17-23
104. Черник, Д.Г. Размышления о налогах: монография / Д.Г. Черник. – М.: Тончу, 2007. – 256 с.
105. Шелепов, В.Г. Приоритетные инструменты кредитной и налоговой политики в условиях посткризисного развития российской

- экономики: дис. канд. экон. наук: 08.00.10/ Шелепов Владимир Германович. - М., 2014. - 175 с.
106. Шмидт, О.Ю. Большая советская энциклопедия. 30 т. / О.Ю. Шмидт. - М.: Советская энциклопедия, 1978. - 788 с. - 30 т.
107. Штейнберг, К.К. Налоговое стимулирование инновационной деятельности предприятий: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.10/ Штейнберг Константин Константинович. - М., 2012. - 24 с.
108. Эберг, К.Т. Курс финансовой науки / К.Т. Эберг. - СПб., 1913. - 592 с.
109. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере / Вашингтон (округ Колумбия): Международный валютный фонд, 2007. - 145 с.
110. «Руководство Осло: Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям». М.: ЦИСН, 2010. – 107 с.
111. Davis C. Judging Tax Expenditures. Spending Programs Buried within the Nation's Tax Code Need to be Reviewed//Citizens for tax Justice. 2009. - P. 29-37
112. Forman J. Origins of the Tax Expenditure Budget // Tax Notes. 1986. - Vol. 30. No. 6. - P. 544-560
113. Kraan D.-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting, 2004. - P. 121-142
114. Shick A. Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework // OECD Journal on Budgeting, 2007. - P.10-15
115. Best Practice Guidelines r- Off Budget and Tax Expenditures. Paris: OSED, 2004. - 19 p.
116. Choosing a Broad Base // OECD Tax Policy Studies, 2010. - No. 19. - P. 64-69
117. Fiscal Transparency Code. Washington (D.C.): IMF, 2014. - 19 p.
118. Tax incentives for research and development trends and issues. Paris: OECD, 2010. - 120 p.
119. Tax Expenditures: Recent Experiences. Paris: OESD, 1996. - 244 p.
120. Tax Expenditures: Background and Evaluation, Criteria and Questions //

- U.S. Governmental Accountability Office. 2013. - P. 31-33
121. Данные по формам статистической налоговой отчетности. Статистика и аналитика [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/form](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/form)
  122. Индикаторы экономического развития. Сравнительные исследования аналитического портала «Гуманитарные технологии» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://gtmarket.ru/ratings/ict-development-index/ict-development-index>
  123. Информация о социально-экономическом положении России. Официальная статистика [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1140087276688](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1140087276688)
  124. К вопросу об истории налогового консультирования в России / Семинар Палаты налоговых консультантов. - Москва, апрель, 2013. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=2830>
  125. Наука, инновации и информационное общество. Официальная статистика [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/science\\_and\\_innovations/](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/science_and_innovations/)
  126. Прогнозные показатели Стратегии инновационного развития Российской Федерации до 2020 года [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [gks.ru/free\\_doc/new\\_site/business/nauka/ind\\_2020/pril1](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/nauka/ind_2020/pril1)
  127. Прогнозы социально-экономического развития Российской Федерации и отдельных секторов экономики Министерства экономического развития РФ [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/prognoz/>
  128. Технологическое развитие отраслей экономики. Официальная статистика [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/economydevelopment/](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/economydevelopment/)
  129. Уланова, Т.А. Жизнь за царя? [Электронный ресурс] / Т.А. Уланова //

Газета Культура. Духовное пространство русской Евразии. - 2013. - № 2. - Режим доступа: <http://portal-kultura.ru/articles/country/2791-zhizn-za-tsarya/>

130. World Development Indicators. Сравнительные исследования Всемирного банка [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=2&country=RUS>

### Определение понятия «льгота»

Определение льготы	Источник
<b>Энциклопедии и словари</b>	
<p>Льготы – преимущества, дополнительные права, предоставляемые определенным категориям граждан или отдельным организациям, предприятиям и регионам, частичное освобождение от выполнения установленных правил, обязанностей или облегчение условий их выполнения. Такие преимущества могут иметь форму полного или частичного освобождения от уплаты налогов, от внесения других обязательных платежей (например, бесплатный проезд в общественном транспорте), от выполнения общих для всех обязанностей и др. Адресные (именные) льготы предоставляются конкретным лицам или организациям по решению государственных органов.</p>	<p>Абалкин Л.И. Экономическая энциклопедия. Научн. - ред. совет изд-ва «Экономика»: Ин-т экон. РАН, 1999</p>
<p>Льготы – предоставление кому-либо преимуществ, частичное освобождение от выполнения установленных правил, обязанностей или облегчение условий их выполнения, например, налоговые льготы.</p>	<p>Азрилиян А.Н. Большой экономический словарь. 5-е изд., доп. и перераб. М.: Институт новой экономики, 2002</p>
<p>Льгота – простор, свобода, легкота, воля; особые правила, преимущества перед другими.</p>	<p>Даль В.Н. Толковый словарь великорусского языка: Современное написание: в 4 т. М.: Издательство АСТ, 2004</p>
<p>Льгота – это преимущественное право, облегчение, предоставляемое кому-нибудь как исключение из общих правил.</p>	<p>Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений/Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. 4-е изд., доп. М.: Азбуковник, 1999</p>
<p>Льготы – особые права, преимущества перед другими.</p>	<p>Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2011</p>

Определение льготы	Источник
<b>Учебные пособия</b>	
<p>Льгота есть исключение из общих правил, выражающееся в облегчении или улучшении условий их выполнения и распространяющееся на определенную категорию граждан, личные качества, особенности жизни и деятельности которых выступают источником социально-экономического неравенства.</p>	<p>Землянухина Н.С. Социально-экономическая теория льгот в контексте конкурентоспособности трудовых ресурсов: учеб. пособие. Саратов. гос. техн. ун-т, 2011</p>
<p>Льготы – средство юридической дифференциации правового положения субъекта.</p>	<p>Морозова И.С. Правовые льготы: учеб. пособие. Саратов, 2004</p>
<b>Статьи, монографии</b>	
<p>Льгота означает материальное преимущество, предоставляемое определенной категории лиц в денежной или натуральной форме законодательным или административным путем в порядке исключения из общих правил и норм.</p>	<p>Байгереев М.А. Бедность и политика адресной социальной помощи малоимущим семьям//Человек и труд, № 1, 2001</p>
<p>Льгота – это законодательно определенное особое, более лучшее, выгодное правило или условие в соответствующей сфере отношений, в области жизнедеятельности государства, различных территориальных единиц, хозяйствующих субъектов и индивидов.</p>	<p>Красавин В.И. Понятийный аппарат льгот по налогам и сборам: теоретические подходы и нормативное закрепление. Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов// Санкт-Петербургский государственный экономический университет, № 1, 2011</p>
<p>Льготы представляют собой исключения из общих правил, отклонения от единых требований нормативного характера, выступают способом юридической дифференциации.</p>	<p>Малько А.В. Льготы в праве: Общетеоретический аспект//Правоведение, № 1, 1996</p>
<p>Льготы – юридическое средство создания режима благоприятствования для граждан, находящихся в трудной жизненной ситуации, выражающегося в полном или частичном освобождении от исполнения определенных обязанностей.</p>	<p>Пашкова Г.Г. Социально-обеспечительные льготы (теоретический аспект): монография, Томск, 2008</p>

*Источник: составлено автором на основе энциклопедий, словарей, учебных пособий, статей и монографий, содержащих определение понятия «льгота»*

## Приложение 2

### Параметры финансового обеспечения реализации государственных программ в 2014-2017 годах

*млрд. рублей*

Наименование	2014 год		2015 год			2016 год			2017 год		
	Закон 349-ФЗ	%% к общему объему	Проект	%% к общему объему	%% к пред. году	Проект	%% к общему объему	%% к пред. году	Проект	%% к общему объему	%% к пред. году
1	2	3	4	5	6 = 4 / 2	7	8	9 = 7 / 4	10	11	12 = 10 / 7
Расходы федерального бюджета, всего	13 960,1	100,0	15 252,3	100,0	109,3	15 576,1	100,0	102,1	15 986,1	100,0	102,6
из них:											
Расходы на реализацию государственных программ, всего:	8 269,9	59,2	8 411,1	55,1	101,7	8 439,2	54,2	100,3	8 460,7	52,9	100,3
в том числе по направлениям:											
I. Новое качество жизни (12 программ)	3 446,3	41,7	3 437,0	40,9	99,7	3 388,0	40,1	98,6	3 319,4	39,2	98,0
II. Инновационное развитие и модернизация (17 программ), без закрытой части	2 099,9	25,4	2 070,7	24,6	98,6	2 023,9	24,0	97,7	2 030,4	24,0	100,3
III. Обеспечение национальной безопасности (1 программа), без закрытой части	2,6	0,0	1,5	0,0	57,1	1,5	0,0	99,9	1,4	0,0	93,0

Наименование	2014 год		2015 год			2016 год			2017 год		
	Закон 349-ФЗ	%% к общему объему	Проект	%% к общему объему	%% к пред. году	Проект	%% к общему объему	%% к пред. году	Проект	%% к общему объему	%% к пред. году
IV. Сбалансированное региональное развитие (5 программ)	750,3	9,1	795,7	9,5	106,1	794,1	9,4	99,8	804,6	9,5	101,3
V. Эффективное государство (4 программы)	1 099,8	13,3	1 149,6	13,7	104,5	1 198,5	14,2	104,3	1 251,6	14,8	104,4
Расходы на реализацию государственных программ (закрытая часть)	871,0	10,5	956,7	11,4	109,8	1 033,2	12,2	108,0	1 053,3	12,4	101,9
Расходы на непрограммную деятельность, в том числе:	5 690,3	40,8	6 841,2	44,9	120,2	7 136,8	45,8	104,3	7 525,4	47,1	105,4
Финансовое обеспечение развития пенсионной системы	2 305,5	40,5	2 896,0	42,3	125,6	3 099,2	43,4	107,0	3 199,2	42,5	103,2
Закрытые расходы, включая обеспечение обороноспособности страны	2 571,1	45,2	3 072,6	44,9	119,5	3 293,3	46,1	107,2	3 482,3	46,3	105,7
Прочие непрограммные расходы	813,6	14,3	872,6	12,8	107,3	744,3	10,4	85,3	843,8	11,2	113,4

Источник: составлено автором на основе нормативного документа «Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» (таблица 5.16) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

### Приложение 3

*Перечень подлежащих мониторингу налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационной деятельности*

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Форма статистической налоговой отчетности	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
I	Налог на прибыль организаций		
1	<p>Целевое финансирование в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 года N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике", по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации</p> <p>Текущая редакция: в виде средств, полученных из фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 года N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике", на осуществление конкретных научных, научно-технических программ и проектов, инновационных проектов.</p> <p>(в ред. Федерального закона от 20.07.2011 N 249-ФЗ)</p>	5-П	Статья 251, пункт 1, подпункт 14
2	<p>Целевое финансирование в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития</p> <p>Текущая редакция: в виде средств, поступивших на формирование фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 года N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике";</p> <p>(в ред. Федерального закона от 20.07.2011 N 249-ФЗ)</p>	5-П	Статья 251, пункт 1, подпункт 14

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Форма статистической налоговой отчетности	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
3	Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности	5-П	Статья 251, пункт 1, подпункт 22
4	Целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности: на формирование Российского фонда технологического развития Текущая редакция: на формирование фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 года N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике" (в ред. Федерального закона от 20.07.2011 N 249-ФЗ)	5-П	Статья 251, пункт 2, подпункт 1.1
5	Целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности в виде денежных средств, полученных некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций"	5-П	Статья 251, пункт 2, подпункт 13
6	Целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности в виде денежных средств, полученных некоммерческими организациями - собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций"	5-П	Статья 251, пункт 2, подпункт 14
7	Целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности в виде денежных средств, полученных некоммерческими	5-П	Статья 251, пункт 2, подпункт

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Форма статистической налоговой отчетности	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
	организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций"		15
8	Расходы на НИОКР – всего (в т. ч. не давшие положительного результата)	5-П	Статья 262, пункт 2
8а	Расходы на НИОКР (в т. ч. не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством Российской Федерации (в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5)	5-П	Статья 262, пункт 7
9	Расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ	5-П	Статья 258, пункт 9
10	Расходы на капитальные вложения по основным средствам, относящимся к третьей - седьмой амортизационным группам, в размере не более 30 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 30 % в отношении расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ	5-П	Статья 258, пункт 9
11	Предоставление отдельным категориям налогоплательщиков пониженной ставки налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ: для организаций - резидентов особой экономической зоны законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на	5-П	Статья 284, пункт 1

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Форма статистической налоговой отчетности	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
	<p>прибыль от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны. При этом размер указанной налоговой ставки не может быть ниже 13,5 процента.</p> <p>Текущая редакция: При этом размер указанной налоговой ставки не может быть выше 13,5 процента.</p> <p>(в ред. Федерального закона от 23.11.2015 N 321-ФЗ)</p>		
12	<p>Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития (в пределах 1,5 процента доходов (валовой выручки) налогоплательщика)</p> <p>Текущая редакция: в форме отчислений на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике", в сумме не более 1,5 процента доходов от реализации, определяемых в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса.</p> <p>(в ред. Федерального закона от 07.06.2011 N 132-ФЗ)</p>	5-П	Статья 262, пункт 3
		5-П	Статья 262, пункт 2, подпункт 6
13	Расходы организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, на приобретение электронно-вычислительной техники, отвечающей критериям отнесения имущества к основным средствам	5-П	Статья 259, пункт 6
14	Расходы налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика	5-П	Статья 264, пункт 3
15	Налоговые преференции в виде ускоренного списания расходов при применении к основной норме амортизации специального коэффициента: не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности	5-П	Статья 259.3, пункт 1, подпункт 1

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Форма статистической налоговой отчетности	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
16	Налоговые преференции в виде ускоренного списания расходов при применении к основной норме амортизации специального коэффициента: не выше 2 в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты)	5-П	Статья 259.3, пункт 1, подпункт 2
17	Налоговая преференция в виде ускоренного списания расходов при применении к основной норме амортизации специального коэффициента: не выше 2 в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны и (или) туристско-рекреационной особой экономической зоны  Текущая редакция: организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны либо участника свободной экономической зоны;  (пп. 3 в ред. Федерального закона от 29.11.2014 N 379-ФЗ)	5-П	Статья 259.3, пункт 1, подпункт 3
18	Налоговая преференция в виде ускоренного списания расходов при применении к основной норме амортизации специального коэффициента: не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности	5-П	Статья 259.3, пункт 1, подпункт 4
19	Налоговая преференция в виде ускоренного списания расходов при применении к основной норме амортизации специального коэффициента: не выше 3 в отношении	5-П	Статья 259.3, пункт 2,

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Форма статистической налоговой отчетности	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
	амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга)		подпункт 1
20	Налоговая преференция в виде ускоренного списания расходов при применении к основной норме амортизации специального коэффициента: не выше 3 в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности	5-П	Статья 259.3, пункт 2, подпункт 2
II	Налог на добавленную стоимость		
21	Освобождаются от налогообложения операции по реализации 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	1-НДС	Статья 149, пункт 2, подпункт 26
22	Освобождаются от налогообложения операции по выполнению организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются виды деятельности, предусмотренные подпунктом 16.1. пункта 3 статьи 149 НК РФ	1-НДС	Статья 149, пункт 3, подпункт 16.1
III	Налог на имущество организаций		
23	Льгота в отношении имущества организаций, признаваемых управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково"	5-НИО	Статья 381, пункт 19

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Форма статистической налоговой отчетности	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
24	Льгота для организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково"	5-НИО	Статья 38,1 пункт 20
IV	Земельный налог		
25	Льгота для организаций, признаваемых управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково", - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным законом	5-МН	Статья 395, пункт 10

*Источник: составлено автором на основе письма Минфина России от 28.10.2010 № 03-01-13/6-399 и Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2016) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.*

*Дополнение Перечня подлежащих мониторингу налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационной деятельности*

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
I	Налог на прибыль организаций	
1	Налоговая преференция в виде ускоренного списания расходов при применении к основной норме амортизации специального коэффициента: не выше 3 в отношении амортизируемых основных средств, используемых организациями, владеющими лицензиями на пользование участком недр, в границах которого расположено новое морское месторождение углеводородного сырья либо в границах которого предполагается осуществлять поиск, оценку и (или) разведку нового морского месторождения углеводородного сырья, исключительно при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья (норма введена Федеральным законом от 30.09.2013 N 268-ФЗ)	Статья 259.3, пункт 2, подпункт 3
2	Расходы на формирование резервов предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (норма введена Федеральным законом от 07.06.2011 N 132-ФЗ)	Статья 267.2
3	Для организаций - участников Особой экономической зоны в Магаданской области налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов.  (норма введена Федеральным законом от 23.11.2015 N 321-ФЗ)	Статья 284, пункт 1.8
4	Для организаций - участников Особой экономической зоны в Магаданской области законом Магаданской области может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджет Магаданской области от видов деятельности, осуществляемых на территории Магаданской области и определенных соглашением об осуществлении деятельности на территории Особой экономической зоны в Магаданской области, заключаемым в соответствии с Федеральным законом от 31 мая 1999 года N 104-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Магаданской области" При этом размер указанной налоговой ставки не может быть выше 13,5 процента.  (норма введена Федеральным законом от 23.11.2015 N 321-ФЗ)	Статья 284, пункт 1

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
5	Для организаций - участников региональных инвестиционных проектов налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов (норма введена Федеральным законом от 30.09.2013 N 267-ФЗ)	Статья 284, пункт 1.5
6	Предоставление отдельным категориям налогоплательщиков пониженной ставки налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ: для организаций - участников региональных инвестиционных проектов. При этом размер указанной налоговой ставки не может быть ниже 13,5 процента. (норма введена Федеральным законом от 30.09.2013 N 267-ФЗ)	Статья 284, пункт 1
7	Для организаций - резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций - резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов. (норма введена Федеральным законом от 30.11.2011 N 365-ФЗ)	Статья 284, пункт 1.2
8	Для организаций - участников свободной экономической зоны (территория Республики Крым и города Севастополя): налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, от деятельности, осуществляемой в соответствии с договором об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, устанавливается в размере 0 процентов и применяется в течение десяти последовательных налоговых периодов начиная с налогового периода, в котором в соответствии с данными налогового учета была впервые получена прибыль от реализации товаров (работ, услуг), произведенных в рамках договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне; Также для указанных организаций налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, может устанавливаться в пониженном размере. При этом указанная в настоящем абзаце налоговая ставка не может превышать 13,5 процента. (норма введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 379-ФЗ)	Статья 284, пункт 1.7
9	Для организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с	Статья 284, пункт 1.8

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
	<p>Федеральным законом "О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации" либо статус резидента свободного порта Владивосток в соответствии с Федеральным законом "О свободном порте Владивосток", налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов.</p> <p>Также для указанных организаций законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации (норма введена Федеральным законом от 13.07.2015 N 214-ФЗ)</p>	
II	Налог на добавленную стоимость	
10	<p>Освобождение от налогообложения выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей Федеральным законом от 23 августа 1996 года N 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности; освобождение выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров</p>	Статья 149, пункт 3, подпункт 16
III	Налог на имущество организаций	
11	<p>Льгота для организаций - в отношении имущества, учитываемого на балансе организации - резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны, используемого на территории особой экономической зоны в рамках соглашения о создании особой экономической зоны и расположенного на территории данной особой экономической зоны, в течение десяти лет</p>	Статья 381, пункт 17
12	<p>Льгота для организаций - в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации</p>	Статья 381, пункт 21

№ п/п	Наименование налогового стимулирующего механизма	Основание (статья, пункт, подпункт Налогового Кодекса)
	предусмотрено определение классов их энергетической эффективности, в течение трех лет. (норма введена Федеральным законом от 07.06.2011 N 132-ФЗ)	
13	Льгота для организаций, признаваемых управляющими компаниями особых экономических зон и учитывающих на балансе в качестве объектов основных средств недвижимое имущество, созданное в целях реализации соглашений о создании особых экономических зон, в течение десяти лет (норма введена Федеральным законом от 30.11.2011 N 365-ФЗ)	Статья 381, пункт 23
14	Льгота для организаций - в отношении имущества, учитываемого на балансе организации - участника свободной экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории свободной экономической зоны и расположенного на территории данной свободной экономической зоны, в течение десяти лет (норма введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 379-ФЗ)	Статья 381, пункт 26
IV	Земельный налог	
15	Льгота для организаций - резидентов особой экономической зоны - в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет	Статья 395, пункт 9
16	Льгота для организаций - участников свободной экономической зоны - в отношении земельных участков, расположенных на территории свободной экономической зоны и используемых в целях выполнения договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, сроком на три года (норма введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 379-ФЗ)	Статья 395, пункт 12

*Источник: составлено автором на основе Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2016) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>*

Расчет эффективности амортизационных налоговых льгот

Расчет бюджетной эффективности\*

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014
индекс-дефлятор	114,2	115,9	107,4	105,0	107,2
<b>Объем предоставленных налоговых льгот, тыс. рублей</b>					
сумма амортизационной премии в размере не более 10 %	x	123 803 968	151 576 738	210 816 490	182 777 372
сумма амортизационной премии в размере не более 30 %	x	567 862 448	693 719 653	1 083 044 821	906 552 284
повышающие коэффициенты амортизации: не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды	x	186 700 722	404 477 812	599 007 338	587 324 524
не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях повышенной сменности	x	44 079 412	49 554 611	111 740 848	115 685 225
не выше 2 в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков-сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты)	x	71	0	0	0
не выше 2 в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны	x	354 511	420 010	676 199	1 874 481
не выше 2 в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - организаций, имеющих статус резидента туристско-рекреационной особой экономической зоны	x	0	0	0	0
не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации	x	0	1 108 768	1 058 369	1 291 292
не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в законодательстве Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности	x	1 409 383	1 913	3 783	4 394

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014
не выше 3 в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга)	x	66 330 812	94 629 932	102 328 980	107 309 454
не выше 3 в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности	x	957 548	591 395	404 398	258 015
<b>ИТОГО</b>	x	991 498 875	1 396 080 832	2 109 081 226	1 903 077 041
<b>Объем выпадающих налоговых поступлений в связи с применением налоговых льгот, тыс. рублей</b>					
Сумма недопоступления налога на прибыль организаций	x	198 299 775	279 216 166	421 816 245	302 826 252
<b>Объем налоговых поступлений, тыс. рублей</b>					
Сумма поступления налога на прибыль организаций	x	2 149 967 768	2 199 609 292	1 899 846 447	2 128 380 702
Индексированное значение	x	2 309 065 383	2 309 589 757	2 036 635 391	x
<b>Коэффициент бюджетной эффективности</b>					
Соотношение прироста налоговых поступлений и суммы выпадающих налоговых поступлений в связи с применением льготы	x	x	-0,39	-0,97	0,30
<b>Значение коэффициента бюджетной эффективности</b>	x	x	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0,3</b>

\* для расчета бюджетной эффективности данные за 2010 год не требуются

Источник: составлено автором по данным статистической налоговой отчетности по формам 1-НМ, 5-П (по состоянию на 01.01.2012, 01.01.2013, 01.01.2014, 01.01.2015) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/form](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/form)

**Расчет экономической эффективности**

<b>Показатель</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Показатели экономической эффективности</b>					
<b>Позитивные показатели</b>					
Коэффициент обновления основных фондов, %	8,8	11,1	11,4	11,2	9,6
Коэффициент обновления основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности, %	9,6	10,1	11,6	14,0	13,2
Доля машин, оборудования в общем объеме основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности, %	48,4	49,6	50,5	51,7	52,0
Доля инвестиций, направленных на реконструкцию и модернизацию, в общем объеме инвестиций в основной капитал, %	18,8	19,3	19,5	18,8	17,5
Доля инвестиций в машины и оборудование в общем объеме инвестиций в основной капитал, направленных на реконструкцию и модернизацию, %	33,1	32,8	32,3	32,5	29,0
Разработанные передовые производственные технологии, единиц	864	1 138	1 323	1 429	1 409
Разработанные передовые производственные технологии, являющиеся новыми в России, единиц	762	1 028	1 188	1 276	1 245
Принципиально новые разработанные передовые производственные технологии, единиц	102	110	135	153	164
<b>Негативные показатели</b>					
Средний возраст имеющихся на конец года машин и оборудования, лет	11,1	11,2	11,5	11,2	11,2
Степень износа основных фондов, %	45,7	46,3	46,0	46,5	47,3
Степень износа основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности, %	49,3	50,2	50,2	48,1	47,1

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Прирост показателей</b>					
<b>Позитивные показатели</b>					
Коэффициент обновления основных фондов	x	0,26	0,03	-0,02	-0,14
Коэффициент обновления основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности	x	0,05	0,15	0,21	-0,06
Доля машин, оборудования в общем объеме основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности	x	0,02	0,02	0,02	0,01
Доля инвестиций, направленных на реконструкцию и модернизацию, в общем объеме инвестиций в основной капитал	x	0,03	0,01	-0,04	-0,07
Доля инвестиций в машины и оборудование в общем объеме инвестиций в основной капитал, направленных на реконструкцию и модернизацию	x	-0,01	-0,02	0,01	-0,11
Разработанные передовые производственные технологии	x	0,32	0,16	0,08	-0,01
Разработанные передовые производственные технологии, являющиеся новыми в России	x	0,35	0,16	0,07	-0,02
Принципиально новые разработанные передовые производственные технологии	x	0,08	0,23	0,13	0,07
<b>Негативные показатели</b>					
Средний возраст имеющихся на конец года машин и оборудования	x	0,01	0,03	-0,03	0,00
Степень износа основных фондов	x	0,01	-0,01	0,01	0,02
Степень износа основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности	x	0,02	0,00	-0,04	-0,02

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Сравнение приростов показателей</b>					
<b>Позитивные показатели</b>					
Коэффициент обновления основных фондов	x	x	-0,23	-0,04	-0,13
Коэффициент обновления основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности	x	x	0,10	0,06	-0,26
Доля машин, оборудования в общем объеме основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности	x	x	-0,01	0,01	-0,02
Доля инвестиций, направленных на реконструкцию и модернизацию, в общем объеме инвестиций в основной капитал	x	x	-0,02	-0,04	-0,03
Доля инвестиций в машины и оборудование в общем объеме инвестиций в основной капитал, направленных на реконструкцию и модернизацию	x	x	-0,01	0,02	-0,11
Разработанные передовые производственные технологии	x	x	-0,15	-0,08	-0,09
Разработанные передовые производственные технологии, являющиеся новыми в России	x	x	-0,19	-0,08	-0,10
Принципиально новые разработанные передовые производственные технологии	x	x	0,15	-0,09	-0,06
<b>Негативные показатели</b>					
Средний возраст имеющихся на конец года машин и оборудования	x	x	0,02	-0,05	0,03
Степень износа основных фондов	x	x	-0,02	0,02	0,01
Степень износа основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности	x	x	-0,02	-0,04	0,02

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Присвоение баллов</b>					
<b>Позитивные показатели</b>					
Коэффициент обновления основных фондов	х	х	0	0	0
Коэффициент обновления основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности	х	х	1	1	0
Доля машин, оборудования в общем объеме основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности	х	х	0	1	0
Доля инвестиций, направленных на реконструкцию и модернизацию, в общем объеме инвестиций в основной капитал	х	х	0	0	0
Доля инвестиций в машины и оборудование в общем объеме инвестиций в основной капитал, направленных на реконструкцию и модернизацию	х	х	0	1	0
Разработанные передовые производственные технологии	х	х	0	0	0
Разработанные передовые производственные технологии, являющиеся новыми в России	х	х	0	0	0
Принципиально новые разработанные передовые производственные технологии	х	х	1	0	0
<b>Негативные показатели</b>					
Средний возраст имеющихся на конец года машин и оборудования	х	х	0	1	0
Степень износа основных фондов	х	х	1	0	0
Степень износа основных фондов по высокотехнологичным видам деятельности	х	х	1	1	0
<b>Значение коэффициента экономической эффективности</b>	<b>х</b>	<b>х</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

*Источник: составлено автором на основе статистической информации Росстата «Технологическое развитие отраслей экономики» и «Наука и инновации» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/science\\_and\\_innovations/](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/science_and_innovations/)*