

*На правах рукописи*

*Жаруллина Э.И.*

**Жаруллина Эльнара Ильдаровна**

**ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность: 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит»

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание учёной степени  
кандидата экономических наук

Москва – 2017

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и налогообложения федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва.

Научный руководитель      доктор экономических наук, профессор  
**Маршавина Любовь Яковлевна**

Официальные оппоненты:    **Черник Дмитрий Георгиевич**  
доктор экономических наук, профессор,  
Палата налоговых консультантов России,  
Президент

**Мельникова Надежда Петровна**  
кандидат экономических наук, доцент,  
федеральное государственное образовательное  
бюджетное учреждение высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации», Департамент  
налоговой политики и таможенно-тарифного  
регулирования, профессор

Ведущая организация      федеральное государственное бюджетное  
учреждение «Научно-исследовательский  
финансовый институт»

Защита состоится «16» февраля 2018 г. в 12.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.196.02 на базе ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, Стремянный пер., д. 36, корп. 3, ауд. 353.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре им. академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан      «    »      201    г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета Д 212.196.02,  
доктор экономических наук, профессор



Маршавина  
Любовь Яковлевна

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**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 соотнесения 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 диссертационной работы** – 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 диссертации** 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 диссертации** 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 8 опубликованных статьях общим объемом 3,30 п.л., в том числе в 4 статьях в рецензируемых научных изданиях, рекомендуемых ВАК при Минобрнауки России, 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.

## II. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

**1. 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.**

Проведение количественной оценки эффективности налоговых льгот невозможно без установления качественных характеристик данной категории, то есть без определения понятия налоговая льгота. В п. 1 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации дается следующее определение налоговых льгот: «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».

Многие исследователи считают правовую дефиницию налоговых льгот недостаточно конкретной. В существующих подходах к определению понятия налоговая льгота, обозначенных в работах таких авторов, как Пансков В.Г. «Налоговые льготы: целесообразность и эффективность» (статья), И.В. Горский «О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях» (статья), 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), в основном все сводится к уточнению отдельных положений, замене отдельных слов их синонимами, расширению определения.

Если для какого-то правила предусмотрены исключения, то они должны быть прописаны неотделимо от самого правила. Так как все налоги закреплены на законодательном уровне, а налоговая льгота является факультативным

элементом налога, то определение данного понятия как исключения из общих правил в обязательном порядке также должно быть закреплено законодательно. Поэтому необходимо провести анализ определения льготы, закрепленного на законодательном уровне, на предмет его полноты и корректности.

Рассматривая определение налоговых льгот, установленное п. 1 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации, можно выделить следующие ключевые слова: категория налогоплательщиков (плательщиков сборов), законодательство, преимущество, неуплата налогов (сборов) или уплата в меньшем размере. Определив особенности понятия «льгота» как ключевого слова по сравнению с близкими по значению терминами, можно утверждать, что льгота и преимущество являются синонимами. При анализе положений Налогового кодекса на предмет отнесения их к льготным следует убедиться, что налогоплательщик действительно получит преимущество от их применения. Так, по налогу на прибыль организаций необходимо оценивать нормы, касающиеся смежных событий и операций: если присутствует смежное положение о невключении в налоговую базу расходов, то освобождение такого дохода не следует воспринимать как преимущество. 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).

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. 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 дополнительных средств, которые он может инвестировать в расширение производства. Амортизационная премия считается самой значимой в фискальном отношении

налоговой льготой (выпадающие доходы бюджета в связи с применением льготы составляют порядка 12% от общей суммы льгот по всем налогам).<sup>1</sup>

Одним из основных спорных вопросов также выступает наличие в законодательном определении словосочетания категория налогоплательщиков. В соответствии с распространенным определением понятия категория, данным в многочисленных словарях, как группа лиц, предметов, явлений, объединенных общностью каких-нибудь признаков и (или) соответствующих определенным условиям, налогоплательщиков можно разделить на группы исходя из сферы их деятельности (объединены общими интересами). Например, льготу по освобождению от НДС реализации медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, можно отнести к категории налогоплательщиков, реализующих отдельные социально значимые товары.<sup>2</sup> Примером отнесения льготы к категории плательщиков сборов также может служить установление 50% освобождения от уплаты госпошлины для инвалидов I и II групп.<sup>3</sup> Таким образом, к категориям льготополучателей (налогоплательщиков или плательщиков сборов) можно отнести группы, объединенные общими интересами или отвечающие установленным критериям. Привязка налоговых льгот к категориям налогоплательщиков свидетельствует о том, что льготные положения не должны носить индивидуального характера. Чтобы правило не носило «формальный» характер, должны подключаться соответствующие структуры по борьбе с коррупцией. Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит определения понятия категория налогоплательщиков (плательщиков сборов), поэтому в силу исключения спорных ситуаций Минфину России необходимо дать разъяснения относительно трактовки данного термина.

И.А. Майбуров предлагает дополнить законодательное определение налоговой льготы положением о том, что она является отклонением от

---

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

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

<sup>3</sup> Пункт 2 статьи 333.38 Налогового кодекса Российской Федерации

нормативных требований налогообложения (базовой структуры налога). Однако существующие в отечественной и западной литературе 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 США рассматривает все аспекты амортизации как структурные (нормативные). В России заинтересованные ведомства (Правительство Российской Федерации, Минфин России, Счетная палата, ФНС России, Минэкономразвития России) считают повышающие коэффициенты амортизации и амортизационную премию налоговыми льготами и рассчитывают выпадающие доходы бюджетов всех уровней от их применения. Другим спорным примером является применение пониженных ставок налогов. Если нулевая или пониженная ставки являются исключением из общих правил, то их следует относить к льготам. Реальным примером может служить налоговая льгота по НДС, введенная с 2015 года на ограниченный срок в качестве антикризисной меры:<sup>4</sup> услуги по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении облагаются по ставке 0 %. Ввиду разности в ставках у бюджета образуются 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>5</sup>

Таким образом, единого целостного подхода к пониманию того, что можно считать нормативными требованиями налогообложения, нет. Для внесения изменений в законодательное определение понятия налоговая льгота необходимо разработать единообразные критерии стандартных характеристик налога, доказать, что именно эти характеристики налога стандартны, внести их в Налоговый кодекс Российской Федерации и обосновать смысл этого законодательного нововведения, что является нецелесообразным.

---

<sup>4</sup> Распоряжение Правительства Российской Федерации от 27 января 2015г №98-р

<sup>5</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)

Разложив определение на ключевые составляющие, можно выделить основные признаки налоговых льгот (рисунок 1). Приведенные признаки являются достаточными для определения понятия налоговая льгота. Современная законодательная трактовка налоговой льготы представляется полной, корректной, обоснованной, раскрывает сущность налоговой льготы и может служить источником для оценки их эффективности.



Рисунок 1. – Основные признаки налоговых льгот

Источник: составлено автором

**2. 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.**

Необходимость оценки эффективности ресурса обусловлена его ограниченностью. Оценка эффективности заключается в сопоставлении результата (эффекта) того или иного действия с потребовавшимися для его осуществления затратами.

Обобщая опыт по оценке 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

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.

Сопоставление налоговых льгот и их эффектов – задача сложная, так как налог является инструментом многовекторного действия. В связи с отсутствием единой методологии оценки льгот и наличием значительных проблем, возникающих при попытках государственных ведомств провести такую оценку на практике, были классифицированы требования, определяющие критерии к проведению государственной оценки налоговых льгот.

*Первая группа. Методические критерии:*

- определение понятия налоговая льгота. 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 исключений из общих правил налогообложения необходимо выделить собственно налоговые льготы;
- определение цели введения налоговой льготы. Для успешного проведения аудита эффективности налоговых льгот при их введении должны четко и ясно определяться конкретная цель ее предоставления, а также результаты, планируемые к получению от ее применения;
- определение информационных источников для анализа налоговых льгот. Для оценки бюджетного эффекта необходимо рассчитать выпадающие доходы бюджета от применения налоговой льготы на основе статистической налоговой отчетности, общедоступной на портале

- Федеральной налоговой службы. Источником для оценки социального и экономического эффекта может служить информационная база Росстата;
- выработка общего алгоритма по проведению мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот.

*Вторая группа. Математические (расчетные) критерии:*

- определение времени (лага) проявления эффекта после введения соответствующей льготы. Определение временного лага необходимо, чтобы адекватно соотносить соответствующие налоговые расходы данного периода (года) с эффектом (бюджетным, экономическим, социальным) того периода, в котором начинает проявляться этот эффект;
- 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>6</sup> Получить чистое влияние фактора крайне затруднительно, но определенным решением проблемы при непосредственном проведении оценки эффективности может стать отбор только тех показателей (эффектов), которые имеют с налоговыми льготами наиболее тесную корреляцию. Установить такую взаимосвязь возможно с помощью регрессионного анализа (отбор факторов и расчет коэффициентов корреляции применяется на начальном этапе построения уравнения многофакторной регрессии), выполняемого в программном пакете «Gretl. GNU Regression, Econometrics and Time-series Library» (Библиотека для регрессий, эконометрики и временных рядов).

*Третья группа. Организационные критерии:*

---

<sup>6</sup> Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот//Общество и экономика. 2013. № 4. С. 81-82



- должное организационное оформление;
- создание специализированных структур, оценивающих эффективность льгот. Каждый вид налоговых льгот следует закрепить за органами исполнительной власти – министерствами, поручив им осуществлять анализ обоснованности введения, необходимости и целесообразности сохранения каждой из установленного законом перечня налоговых преференций. Такого же мнения придерживается и Пансков В.Г.<sup>7</sup> В частности, за Минсельхозом можно было бы закрепить мониторинг налоговых льгот, предоставленных налогоплательщикам, занимающимся производством и переработкой сельскохозяйственной продукции. За Минпромторгом – все налоговые преференции, направленные на стимулирование инвестиций в приоритетные отрасли экономики (в том числе и в сельское хозяйство). Мониторинг социальных налоговых льгот можно было бы возложить на Минтруд России. Анализом эффективности стимулирующих налоговых механизмов развития малого и среднего предпринимательства могло бы заняться Минэкономразвития. Обобщение предложений министерств следовало бы возложить на Министерство финансов, которое совместно с Минэкономразвития на основе анализа указанных предложений могло бы инициировать изменение налогового законодательства. Проводить мониторинг и аудит эффективности налоговых расходов могла бы также и Счетная палата РФ.

*Четвертая группа. Критерии на основе экспертных оценок:*

- проведение анкетирования хозяйствующих субъектов;
- предварительное обсуждение экспертным сообществом (заинтересованные ведомства и привлеченные специалисты) при введении налоговых льгот перед законодательным их утверждением;
- привлечение экспертов при анализе результативности действующих налоговых льгот.

---

<sup>7</sup> Пансков В.Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность//Налоги: теория и практика. 2012. № 10. С.35

Вышеуказанные критерии (рисунок 2) были выработаны в диссертации в целях повышения объективности проведения расчета эффективности государственными ведомствами.

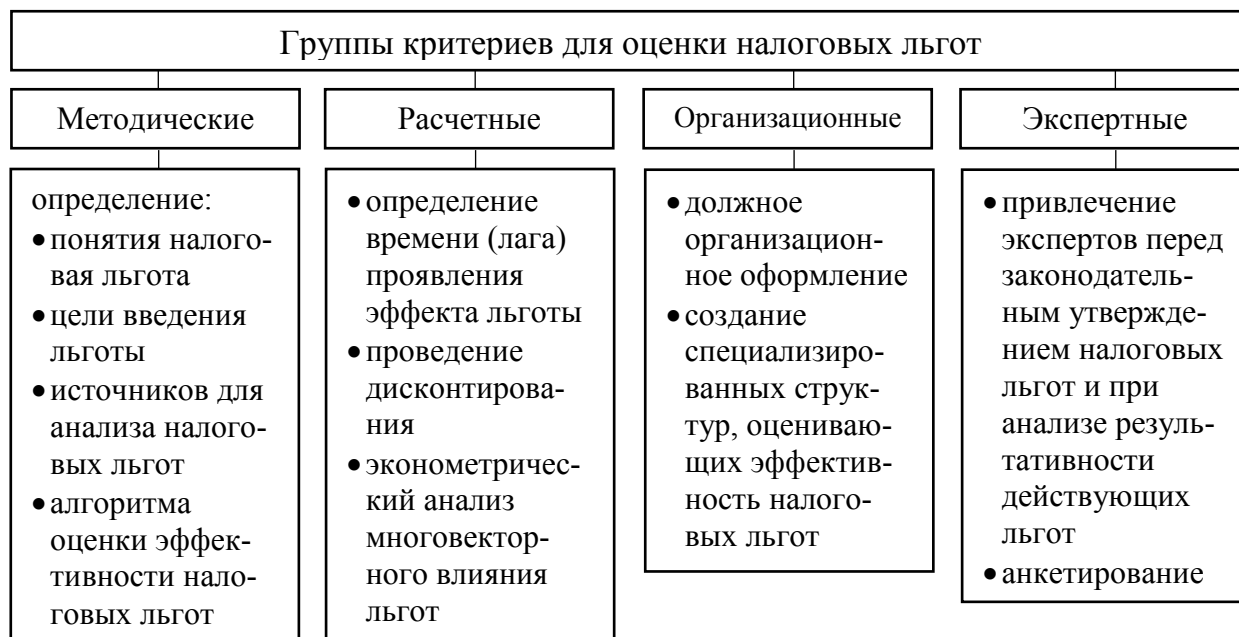


Рисунок 2. – Критерии для оценки налоговых льгот

Источник: составлено автором

**3. 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.**

Обобщая мировые и отечественные методики оценки эффективности налоговых льгот, были выявлены их основные характеристики, 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 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.<sup>8</sup>

В мировой практике предпочтение отдают первому методу как наиболее простому для проведения расчетов. При втором методе оценка налоговых расходов 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. Несмотря на простоту первого метода для его применения необходимо иметь определенные знания в методологии формирования статистической налоговой отчетности, на основе которой экспертным путем можно рассчитать выпадающие доходы бюджетов всех уровней в связи с применением налоговых льгот. В целях проведения оценки налоговых льгот и качественного аудита Счетной палаты РФ статистическая налоговая отчетность ежегодно корректируется посредством добавления новых сведений по объемам предоставленных налоговых льгот.

Изучая отечественный опыт, можно сказать, что почти все субъекты Российской Федерации разработали в 2004-2010 гг. свой Порядок оценки обоснованности и эффективности предоставленных налоговых льгот. Появление этих методик было вызвано внедрением в эти годы Программы

---

<sup>8</sup> Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговые льготы. Теория и практика применения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. С. 116

реформирования региональных и муниципальных финансов. Проведенный анализ показал, что опыт российских регионов и муниципальных образований по оценке эффективности налоговых льгот отличается от методологии оценки, которая используется в 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 Минэкономразвития России совместно с Минфином России разработали Методику мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот. Методика наряду с выпадающими доходами бюджетной системы (бюджетный эффект) учитывает результаты реализации налогоплательщиками полученных преимуществ (социальный и экономический эффекты). Направления и подходы, предложенные в Методике, лишены конкретики, но 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 сложна. В связи с этим в диссертации были даны собственные рекомендации по оценке эффективности налоговых льгот. Так, подготовительным этапом при анализе эффективности налоговых расходов является выявление тех из них, которые целесообразно оценивать в первоочередном порядке. Было определено, что это должны быть значимые в фискальном отношении льготы, отвечающие стратегическим целям государства.

В течение нескольких лет в политической повестке дня в России ключевым направлением выступает стимулирование инвестиций и переход на инновационный сценарий развития. Инвестиции неразрывно связаны с инновациями, так как «инвестиции – разработка – процесс внедрения – получение качественного улучшения» составляют единый процесс создания

инновационной продукции. В этой связи экспертным путем на основании статистической налоговой отчетности в диссертации было определено, насколько инновационно ориентированные льготы фискальны для бюджета, т.е. сколько недопоступает в бюджет в связи с применением этих льгот. 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 (таблица 1).

В связи со значительным объемом инновационно ориентированных 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. В диссертации разработана унифицированная методика расчета эффективности инновационных налоговых льгот, содержащая этапы и способы оценки их действия. Среди основных этапов можно выделить следующие:

- 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.

Таблица 1. – 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>			
Поступило налога	2 372 843	2 598 848	109,5
Налоговые льготы всего	534 981	639 377	119,5
Налоговые льготы, стимулирующие инновационную деятельность, в т.ч.	319 103	307 940	96,5
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
<b>Налог на добавленную стоимость (по форме 1-НДС, 1-НМ)</b>			
Поступило налога	2 181 420	2 448 348	112,2
Налоговые льготы всего	507 415	565 010	111,4
Налоговые льготы, стимулирующие инновационную деятельность, в т.ч.	105 468	111 954	106,1
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

*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)*

Методология разработанного алгоритма зиждется на положениях методики Минэкономразвития России и Минфина России и концепциях зарубежной практики. Методика учитывает специфику оценки инновационных налоговых льгот, стимулирующих различные этапы инновационной деятельности: технологическая модернизация; приобретение патентов и лицензий; НИОКР; обучение, подготовка и переподготовка персонала; реализация патентов и лицензий; развитие инновационного центра «Сколково», ОЭЗ, СЭЗ, территории опережающего социально-экономического развития; инновационная деятельность в целом.

**4. 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.**

При проведении апробации первого этапа алгоритма в диссертации изучен зарубежный и отечественный опыт прямой и косвенной государственной поддержки научных исследований (разработок) и технологической модернизации как основных направлений инновационной деятельности (прежде чем приступить к измерению явления, необходимо постичь его суть). Следующими этапами оценки эффективности являются инвентаризация российских налоговых льгот, стимулирующих инновационную деятельность, а также определение источников информации для их анализа и мониторинга. Так, в целях выделения налоговых льгот по модернизации производства и внедрению инноваций составлен «Перечень подлежащих мониторингу налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационной деятельности». За основу взят перечень, подготовленный Минфином России и ФНС России в 2010 году, и дополнен неучтенными ведомствами налоговыми льготами, а также актуализирован в соответствии с текущим налоговым законодательством.

В рамках изучения источников информации для анализа и мониторинга инновационных налоговых льгот определено, что, в частности, для российских налоговых стимулов таковыми являются: Налоговый кодекс Российской Федерации (для идентификации налоговых льгот); «Стратегия инновационного развития Российской Федерации до 2020 года» (для анализа достижения индикаторов); формы статистической налоговой отчетности по соответствующим налогам/налоговая отчетность (для расчета коэффициента бюджетной эффективности); формы статистического наблюдения в отношении инновационного сектора экономики и разделы статистической информации Росстата «Технологическое развитие отраслей экономики» и «Наука и инновации» (для расчета коэффициентов экономической и социальной

эффективности). Среди потенциальных источников информации для проведения мониторинга налоговых льгот и оценки их эффективности также выделены арбитражная практика, письма Минфина России, Минэкономразвития России и Федеральной налоговой службы, отчеты Счетной палаты, документ «Основные направления налоговой политики Российской Федерации» и иные нормативные правовые источники.

Заключительным этапом апробации предлагаемого алгоритма является проведение оценки амортизационных льгот (амортизационная премия и повышенные коэффициенты амортизации) как наиболее значимых инновационных льгот. Поскольку синтез балльного и экспертного подходов является отражением лучших международных практик, то перед проведением непосредственного математического расчета эффективности амортизационных льгот было изучено экспертное мнение российских ученых В.Г. Панскова и Д.Г. Черника. Льготы, по их мнению, подлежат отмене или доработке в направлении целевого характера использования амортизационных отчислений.

В целях углубленного анализа эффективности был разработан алгоритм математического расчета эффективности инновационных льгот: выделение льгот для расчета; установление точки отсчета и периода расчета; оценка льгот по групповому признаку; регрессионный анализ корреляции льгот и эффектов их действия; определение способов индексации показателей, формул для расчета и прочие ограничения.

Результаты расчета установили неэффективность амортизационных налоговых льгот и недостижение цели инновационного развития экономики. 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 в диссертации она дополнена углубленной оценкой, посредством определения коэффициентов эффективности.



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 материально-технической базы.

**В заключении** диссертационного исследования представлены основные выводы и рекомендации.

**Основные результаты исследования отражены в следующих публикациях:**

***В научных изданиях, рекомендуемых ВАК при Минобрнауки России***

1. *Жаруллина Э.И.* Основные требования, необходимые для мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот // Экономика и управление: проблемы, решения. - 2017. - № 6 (1). - С.31-35. - 0,58 п.л.
2. *Жаруллина Э.И.* Расчет эффективности налоговых льгот, стимулирующих технологическую модернизацию // Налоговая политика и практика. - 2016. - № 8 (164). - С.78-80. - 0,35 п.л.
3. *Жаруллина Э.И.* Определение налоговых льгот как источник для их идентификации и оценки // Налоговая политика и практика. - 2016. - № 1 (157). - С.78-80. - 0,35 п.л.
4. *Жаруллина Э.И.* Оценка эффективности инновационных налоговых льгот // Налоговая политика и практика. - 2015. - № 1 (145). - С.38-41. - 0,45 п.л.

***В других научных изданиях***

5. *Жаруллина Э.И.* Администрирование налоговых льгот, содержащихся в налоговом законодательстве (гл. 8). Налоговое администрирование: учебник / под общ. ред. Л.А. Чайковской, Л.Я. Маршавиной. - М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2017. - 221 с. - 13,75 п.л./1,02 п.л.
6. *Алимжанова Э.И.* Налоговые льготы как способ стимулирования инновационной деятельности: мониторинг и оценка результативности. Сборник «Современная экономика: концепции и модели инновационного развития». М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2015. - С. 135-139. - 0,28 п.л.
7. *Алимжанова Э.И.* Оценка эффективности налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационных процессов. Сборник «Современная экономика: концепции и модели инновационного развития». М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2014. - С. 299-301. - 0,17 п.л.
8. *Алимжанова Э.И.* Современная трактовка понятия налоговых льгот. Сборник «Управление развитием». Харьковский национальный экономический университет, 2013. - № 6 (146). - С. 67-69. - 0,10 п.л.

**Жаруллина Эльнара Ильдаровна**

### **Оценка эффективности налоговых льгот в Российской Федерации**

В исследовании изучены теоретико-методические основы определения налоговой льготы и оценки эффективности льгот. В целях единого понимания института налоговых льгот и проведения их количественной оценки установлен ключевой качественный признак категории налоговая льгота. Разработаны группы критериев государственной оценки налоговых льгот, способствующих повышению объективности расчетов их эффективности. Инвентаризированы инновационные налоговые льготы как наиболее фискальные для бюджетной системы и разработан алгоритм оценки их эффективности, который может быть применен государством при оценке иных налоговых льгот, а также заинтересованными специалистами научного сообщества. Доказана неэффективность налоговых льгот, стимулирующих технологическую модернизацию, которые подлежат отмене в рамках общей проводимой работы по оптимизации налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

**Jharullina Elnara I.**

### **The estimation of tax benefits efficiency in the Russian Federation**

This research studies methodology-theoretical basis of the tax benefit concept and the estimation of its efficiency. In order to provide common definition of tax benefit institution and tax benefit quantitative estimation the key qualitative criterion for tax benefit is determined. The groups of the tax benefit estimation criteria for government that contribute to the increase of the calculation objectivity and its efficiency are proposed. The innovative tax benefits are revealed as the more fiscal for the budget system and the procedure of the estimation of its efficiency that is applied by the government and the scientific community for the other tax benefits estimation is presented. The inefficiency of the tax benefits that stimulate the technological modernization and are subject to adjustment within the framework of the general work on the Russian Federation budgets tax expenses optimization is confirmed.