

8/22

ПРЕПРИНТЫ



И. А. Соколов, С. Г. Белев, Т. В. Тищенко
Е. А. Леонов, К. В. Векерле, Е. О. Матвеев

**ВЫЯВЛЕНИЕ ВОЗМОЖНОСТЕЙ
ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»
(РАНХиГС)

Препринт

**ВЫЯВЛЕНИЕ ВОЗМОЖНОСТЕЙ ОПТИМИЗАЦИИ
НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Авторы работы: Соколов И. А., заведующий научно-исследовательской лаборатории РАНХиГС, к.э.н., <https://orcid.org/0000-0002-0431-4993>, sokolov@ranepa.ru; Белев С.Г., старший научный сотрудник РАНХиГС, к.э.н., <https://orcid.org/0000-0003-3962-7428>, belev@ranepa.ru; Тищенко Т.В., старший научный сотрудник РАНХиГС, к.э.н., ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2675-0075> , tishenko-tv@ranepa.ru; Леонов Е.А., научный сотрудник РАНХиГС, к.э.н. leonov-ea@ranepa.ru, <https://orcid.org/0000-0003-2559-8697>; Ве-керле К.В. младший научный сотрудник РАНХиГС, <https://orcid.org/0000-0002-6828-5802> vekerle-kv@ranepa.ru ; Матвеев Е.О., младший научный сотрудник РАНХиГС <https://orcid.org/0000-0002-4732-8818>, matveev-eo@ranepa.ru

Москва 2022

Аннотация

Актуальность исследования обусловлена тем, что вызванные пандемией коронавируса 2020 года проблемы поставили на повестку вопрос о выборе наилучших методов поддержки бизнеса и граждан. Однако оценка и выбор практических шагов упирается во все еще существующую непроработанность методологических аспектов оценки эффективности. Оба инструмента (налоговые и прямые расходы) имеют свои преимущества и недостатки, а их применение должно иметь непосредственную привязку к цели.

Предметом исследования являются перечень и механизмы формирования налоговых расходов, применяемых в рамках мер поддержки.

Целью исследования является определение того, как можно использовать накопленные в научной литературе и международном опыте методологические подходы к определению и оценке налоговых расходов, а также их учёту и управлению ими.

При формировании работы использовались такие **методы** как аргументировано-критический анализ, гипотетико-дедуктивный метод, кейс-методы, метод анализа обобщений и экстраполяции (интерполяции) результатов.

В исследовании были использованы **данные** Федерального казначейства, Росстата и Минфина России, базы GTED. **Научная новизна** исследования состоит в использовании новых данных для анализа структуры налоговых расходов и сопоставление методологий разных стран.

Результатом работы стал отчет, содержащий:

1. Обобщение методологических подходов к определению и оценке налоговых расходов в научных исследованиях
2. Анализ международного опыта по учёту и управлению налоговыми расходами
3. Анализ российской практики предоставления налоговых расходов
4. Оценку эффекта введения бюджетного правила на характер цикличности бюджетной политики в развитых и развивающихся странах
5. Описание возможностей для оптимизации налоговых расходов в Российской Федерации.

Полученные результаты позволили сделать **выводы** о том, что налоговая система России изобилует слишком большим числом отклонений от стандартных правил, которые продуцируют значительный по мировым меркам объем налоговых расходов. Кроме того, заявляемые цели преференций не вполне соответствуют распределению налоговых расходов в разрезе видов налогов. Часть налоговых расходов, генерируемых в рамках косвенных налогов, неявно предполагается в качестве инструмента стимулирования бизнеса и инвестиций. Это создает малопрозрачную систему распределения преференций и сопоставления

их объема (вмененной субсидии) с результатом. В свою очередь это способствует усилению эффекта фискальной иллюзии.

В дальнейшем авторами планируется продолжить исследование эффективности налоговых расходов в России и мире.

НАЛОГОВЫЕ РАСХОДЫ, НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА, НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ,
НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА, ЭФФЕКТИВНОСТЬ РАСХОДОВ

JEL

H7, H72

FEDERAL STATE BUDGETARY EDUCATIONAL INSTITUTION OF HIGHER EDUCATION
"RUSSIAN ACADEMY OF NATIONAL ECONOMY AND PUBLIC ADMINISTRATION
UNDER THE PRESIDENT OF THE RUSSIAN FEDERATION"
(RANEPA)

**DETERMINATION OF THE NATURE OF THE CYCLICAL FISCAL POLICY
OF DEVELOPED AND DEVELOPING COUNTRIES (preprint)**

Authors: Sokolov I. A., Head of the RANEPA Research Laboratory, Ph.D. in Economics, <https://orcid.org/0000-0002-0431-4993> , sokolov@ranepa.ru ; Belev C.G., Senior Researcher at RANEPA, Ph.D. in Economics, <https://orcid.org/0000-0003-3962-7428> , belev@ranepa.ru; T.V. Tishchenko, Senior Researcher at RANEPA, Ph.D. in Economics, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2675-0075> , tishchenko-tv@ranepa.ru; Leonov E.A. Researcher at RANEPA, leonov-ea@ranepa.ru, <https://orcid.org/0000-0003-2559-8697>; Vekerle K.V. Junior Senior Researcher at RANEPA, <https://orcid.org/0000-0002-6828-5802> vekerle-kv@ranepa.ru ; Mar-beev E.O. Junior Senior Researcher at RANEPA, <https://orcid.org/0000-0002-4732-8818>, matveev-eo@ranepa.ru.

Moscow
2022

Abstract

The relevance of the study is due to the fact that, caused by the coronavirus pandemic of 2020, it put on the agenda issues about choosing the best methods to support businesses and citizens. However, the choice, evaluation, and practical choice of steps faces with the still existing lack of elaboration of the methodological aspects of performance evaluation. Both instruments (tax expenditures and direct expenditures) have their own advantages and implementation, their application should be directly linked to the goal.

The subject The subject of the study is the list and mechanisms for the formation of tax expenditures used as part of support measures.

The aim of the study is to determine how to use the methodological approaches accumulated in the scientific literature and international experience to the definition and assessment of tax expenses, as well as their accounting and management.

When forming the work, such **methods** as reasoned-critical analysis, hypothetical-deductive method, case methods, method of analysis of generalizations and extrapolation (interpolation) of results were used.

The study used data from the Federal Treasury, Rosstat and the Ministry of Finance of Russia and GTED Database. The **scientific novelty** of the study consists in the use of new data to analyze the structure of tax expenditures and compare the methodologies of different countries.

The result of the work was a report containing:

1. Generalization of methodological approaches to the definition and evaluation of tax expenditures in scientific research
2. Analysis of international experience in accounting and management of tax expenditures
3. Analysis of the Russian practice of granting tax expenditures
4. Evaluation of the effect of the introduction of the fiscal rule on the nature of the cyclicity of fiscal policy in developed and developing countries
5. Description of opportunities for optimizing tax expenditures in the Russian Federation.

The results obtained allowed us to conclude that the Russian tax system is replete with too many deviations from the standard rules, which produce a significant amount of tax expenditures by world standards. In addition, the stated goals of preferences do not fully correspond to the distribution of tax expenditures by type of tax. Part of the tax expenditure generated under indirect taxes is implicitly intended as a tool to stimulate business and investment. This creates an opaque system for distributing preferences and comparing their volume (imputed subsidy) with the result. In turn, this contributes to the strengthening of the effect of fiscal illusion.

In the future, the authors plan to continue the study of the effectiveness of tax expenditures in Russia and the world.

BUDGET RULES, COUNTERCYCLICAL BUDGET, SOVEREIGN FUNDS, FINANCE

JEL

H7, H72

Содержание

Введение	8
1. Обобщение методологических подходов к определению и оценке налоговых расходов в научных исследованиях.....	9
2. Анализ международного опыта по учёту и управлению налоговыми расходами.....	14
3. Анализ российской практики предоставления налоговых расходов	21
Заключение.....	29
Благодарности.....	33
Список использованных источников.....	34

Введение

Кризис, вызванный пандемией коронавирусной инфекции (COVID-19), обострил ситуацию с бюджетной устойчивостью в развитых и развивающихся странах. Российская Федерация не является исключением в этом ряду стран. Одним из возможных направлений улучшения положения с государственными финансами может выступить оптимизация налоговых расходов. На текущий момент в российской практике единообразного понимания понятия налоговых расходов и подходов к оценке целесообразности их предоставления не выработано.

1. Обобщение методологических подходов к определению и оценке налоговых расходов в научных исследованиях

Понятие налоговых расходов было введено в оборот в юриспруденции в 1960-х годах в рамках анализа законодательной системы США в части бюджетно-налоговой политики. Автором термина стал Стэнли Суррей - автор книги «Направления налоговой реформы. Концепция налоговых расходов», изданной в 1973 году. Первое строгое определение термина было дано в законе (США) «О государственном бюджете и контроле расходования бюджетных средств» 1974 года, с которого началась бюджетная реформа США. Определение звучит следующим образом: «Под термином налоговые расходы понимаются потери бюджета в части федеральных налогов, законодательная формулировка которых предполагает специальные льготы, исключения или вычеты из валового дохода или те, которые предусматривают специальный кредит, льготную налоговую ставку, отсрочку налоговых обязательств; а термин бюджет налоговых расходов означает учет и подсчет таких налоговых расходов». Проблема, однако, состоит в том, что налоговые системы разных стран требуют формирования собственного определения налоговых расходов.

Дискуссия о понимании преференций как неявных расходов и самого термина налоговые расходы долгое время проходила в рамках юридического поля. Большое число исследований этого вопроса посвящено разграничению того, что считать налоговыми расходами, т.е. что следует дополнительно учитывать в явном виде в рамках бюджетного процесса.

Однако внимание экономистов привлекает вопрос влияния налоговых расходов на бюджетно-налоговую систему, благосостояние участвующих агентов и эффективность достижения целей преференций, формирующих налоговые расходы. Таким образом, исследование налоговых расходов распадается на два подхода: глобальный и утилитарный.

Глобальный подход предполагает анализ влияния налоговых расходов на общественное благосостояние и эффективность на макроуровне бюджетно-налоговой политики и всей системы государственных финансов. В рамках утилитарного рассматривается относительная эффективность различных инструментов налоговых преференций с одной стороны и прямых расходов – с другой. При этом исследование этой эффективности часто предполагает анализ на микроуровне. В качестве примеров можно предложить задачу выбора между субсидиями на исследования и разработки и налоговые льготы для компаний, которые их осуществляют. На самом деле попытки состыковать эти два подхода и приводят к неопределенности, что признавать налоговыми расходами.

Но представляется, что наиболее плодотворный путь лежит в следующем разграничении:

– в рамках глобального подхода налоговые расходы – это любые нетехнические налоговые «преференции». Дело в том, что ряд т.н. льготных ставок связаны вовсе не с попыткой создать преференции или уникальные условия, а техническими особенностями налогообложения отдельных видов деятельности. Хорошим примером здесь является нулевая ставка на НДС на международные перелеты;

– в рамках утилитарного подхода налоговые расходы – только те налоговые преференции, которым можно противопоставить прямые расходы (выбор – пониженная ставка и эквивалентная субсидия). С этой точки зрения, например, перенос убытков в рамках налога на прибыль вообще нельзя считать льготой.

Еще одним фактором, является то, что налоговые преференции можно применить только к налогоплательщикам, тогда как субсидии являются более широким инструментом поддержки.

Говоря о глобальном подходе, нужно понимать, что выбор фискального инструмента воздействия является элементом реальной политики. И формироваться этот выбор может не только из соображений общественной выгоды. Важным свойством налоговых расходов является их скрытый характер, непрозрачность и плохая прогнозируемость. Это свойство позволяет политикам и лицам, принимающим решения использовать скрытые механизмы фискального воздействия для достижения своих политических целей. В демократических странах это особенно проблематично в рамках связки «лоббизм – поддержка на выборах», которая может возникать на и на местном, и на региональном, и на федеральном уровнях. Если прямые затраты принимаются парламентом и по крайней мере теоретически подразумевают открытую для общества дискуссию, то преференции влекущие налоговые расходы принимаются отдельными актами, которые часто оказываются на заднем плане обсуждения.

Проблема неравномерности внимания общества к проблемам бюджетно-налоговой системы является одной из ключевых в рамках исследований эффективности государственных финансов.

Т.н. концепция фискальной иллюзии, выросла из попытки проанализировать, что является первичным налогами или расходы государства: налоги индуцируют расходы или, наоборот, необходимость осуществлять расходы бюджета заставляет соответствующим образом выстраивать налоговую политику. Этот вопрос является нетривиальным. Как порой

бывает, проблема пришла из эмпирических наблюдений, и в качестве одной из традиционных работ этой направленности можно привести статью Э.Янга [1], где рассматривается совместная динамика доходов и расходов бюджета с целью выяснения тесноты их связи.

Эта идея фискальной иллюзии может быть распространена и применена к анализу налоговых расходов, что и было сделано в достаточно оригинальной работе Бурмана и Фаупа [2]. Пожалуй, на сегодняшний день это наиболее продуктивный способ формализации налоговых расходов на макроуровне. Поэтому стоит привести идеи данной работы. Однако рассмотрим эту концепцию в более подробном и расширенном варианте, чем в самой работе [2], сравнивая предполагаемые и реальные параметры экономики, а также приводя поясняющие комментарии, актуальные, в том числе, для российской экономики.

Процесс принятия решений описывает модель продуцирования искажений налоговыми расходами. В этой модели предполагается, что общество (избиратели) не замечают часть совокупного налогового бремени, которое на самом деле существует в связи с налоговыми расходами, что искажает их оценку, как уровня налоговой нагрузки, так и его структуры. Исходя из такого состояния, общество оценивает эффективность бюджетно-налоговой политики государства. Зная это, политики формируют бюджетно-налоговую политику так, чтобы добиться максимальной поддержки общества. Это формализуется оптимизационной задачей политика следующего вида (1):

$$\begin{cases} \max_{X,E} V(X, E, \hat{T}) \\ \text{s. t. } \hat{T} = X + (1 - \alpha)E \end{cases} \quad (1)$$

где α – параметр фискальной иллюзии, отражающий то, финансирование какой доли налоговых расходов игнорирует общество (т.е. какую сумму, необходимую для восполнения бюджета, по разным причинам забывает учесть общество или упускает из поля зрения), причем $0 \leq \alpha \leq 1$, в частности $\alpha=0$ характеризует ситуацию полной транспарентности бюджетно-налоговой системы, а при $\alpha=1$ имеет место абсолютная иллюзия. Переменная X обозначает объем расходов бюджета, E – налоговые расходы. Потенциальные налоговые доходы, определяемые стандартными правилами налогообложения, покрывающие как расходы бюджета, так и налоговые расходы, обозначаются через T , и фактически должно выполняться равенство $T=X+E$, представляющее собой реальное бюджетное ограничение. На основе этих стандартных правил общество формирует свои представления о совокупной налоговой нагрузке или в терминах задачи, о предполагаемом объеме совокупных потенциальных доходов, обозначаемом через \hat{T} , который в соответствии с представлениями общества оно платит в бюджет в текущем или в будущих периодах. Главная ошибка, состоит

в неверной, а именно заниженной оценке предполагаемых доходов T^{\wedge} по сравнению с фактическими потенциальными доходами T , в связи с неверной оценкой объема средств, необходимых для компенсации налоговых расходов, так что бюджетное ограничение как раз и приобретает указанный выше вид $T^{\wedge} = X + (1 - \alpha)E$. Поэтому в контексте данной задачи фискальную иллюзию можно отразить через разницу $T - T^{\wedge}$. Содержательные истоки функции V стоит рассматривать через призму потребления в целом. Так в качестве исходной точки, можно предложить максимизируемый целевой функционал вида $[\max]_{T(X,E)} U(X,E,C)$, где потребление связывается соотношением $C = Y - \tau T$, где Y – экзогенные доходы, а τ – доля налоговых доходов, приходящаяся на избирателя (часть доходов может формироваться за счет внешнего сектора, но в целом целесообразность этого параметра и его интерпретация носит дискуссионный характер, которая, однако, не вносит никаких искажений в суть рассматриваемого в данном разделе вопроса). Фиксируя Y и τ как экзогенные параметры, приходим к новой функции полезности $U(X,E,C) = V(X,E,T^{\wedge})$. Эта новая целевая функция V называется функцией голосования и отражает предпочтения избирателей, а именно:

- они стараются избегать налогового бремени, иначе говоря, налоговое бремя уменьшает их полезность),
- ценят прямые расходы и налоговые расходы, то есть льготы и расходы бюджета увеличивают их ощущение полезности.

Условие первого порядка предполагает, что предельная полезность прямых и налоговых расходов равны и соответствуют теневой цене. В неидеальном мире, где избиратели не знают или не учитывают всю информацию о финансировании налоговых расходов, оптимальное состояние согласно условиям первого порядка наступает, когда предельная полезность налоговых расходов равна предельной полезности прямых расходов.

Таким образом, избиратели ошибочно воспринимают относительную стоимость налоговых расходов, которая, по их мнению, меньше единицы, по сравнению с прямыми расходами. Это еще одна сторона фискальной иллюзии, характеризующая уже не размер предполагаемой и реальной налоговой нагрузки, а искажения на макро-уровне.

В целом фискальная иллюзия всегда приводит к большему перекосу структуры бюджетно-налоговой системы в пользу налоговых расходов, при этом увеличивая общий размер бюджета. Наличие издержек администрирования является ключевым условием для роста бюджета (размер государства при прочих равных становится больше), при этом такие издержки слабо наблюдаемы и плохо контролируемы. Важно отметить, что оптимумы, возникающие в условиях фискальной иллюзии являются ложными, причем затраты на администрирование увеличивают степень искажения.

Увеличение размера государства, являющееся результатом искажения, характеризуется двумя последствиями:

- с точки зрения государственных финансов это приводит к увеличению полезности бюро, т.е. его бюджета, а следовательно к росту неэффективности, если базироваться на модели Нисканена;

- с точки зрения макроэкономики, это должно приводить к вытеснению инвестиций за счет увеличения налогового бремени.

Отдельной проблемой является влияние рентных доходов на выбор структуры бюджета. Вопрос состоит в том, существуют ли условия, при которых рентные доходы бюджета компенсируют искажения, не позволяя им негативно влиять на рынок капитала. Здесь требуется анализ с точки зрения моделей общего равновесия.

Другой подход к налоговым расходам, утилитарный, он состоит в противопоставлении налоговых расходов, порожденных льготами, субсидиям, представляющим прямые расходы. Единой теории здесь нет, поскольку эффективность всякий раз зависит от конкретных целей стимулирования. Более часто практический анализ необходимо строить с оценки обоснованности целей. В рамках этого подхода чаще всего применяется инструментарий доказательной политики, хотя спектр работ небогат. В качестве основы для гипотез служит противопоставление прямых и налоговых расходов по основным критериям. Наиболее полное сопоставление двух этих инструментов проведено в работе [5]

2. Анализ международного опыта по учёту и управлению налоговыми расходами

Нормативно-правовая основа управления налоговыми расходами формируется на базе бюджетного законодательства и отдельных нормативно-правовых актов в части понятийного аппарата, методов оценки, субъекта управления, и включают такие функции, как планирование налоговых расходов, организация учета, контроль.

Понятие «налоговые расходы» определяется, как правило, федеральным законодательством и в большинстве развитых и развивающихся стран базируется на определении МВФ как упущенных доходов бюджета, возникающих вследствие реализации некоторых положений налогового законодательства [45]. Однако, кроме критерия упущенных доходов как основного при определении данного термина, в международной практике существуют существенные различия, расширяющие понятие «налоговые расходы», например, с учетом цели установления специальных налоговых положений. Например, ОЭСР [46] определяет налоговые расходы как специальные положения/меры, предусмотренные в законах о подоходном налоге, которые отклоняются от обычной структуры налогообложения и предназначены для оказания предпочтений определенной отрасли, деятельности или категории налогоплательщиков. Некоторые понятия налоговых расходов базируется на их сопоставлении с бюджетными субсидиями. Так в Швеции налоговые расходы - это, по сути, субсидии, возникающие в результате специальных правил в налоговом законодательстве. В Ирландии налоговые расходы представляют собой передачу государственных ресурсов путем снижения налоговых обязательств в отношении базового налога, а не прямых расходов, или положения налогового законодательства, которые уменьшают или откладывают получение дохода для сравнительно узкого круга налогоплательщиков по отношению к налоговой базе. Другие межстрановые особенности признания упущенных доходов к налоговым расходам рассматриваются в разделе 2.2.2.

Планирование налоговых расходов осуществляется при формировании бюджетов в форме среднесрочных и долгосрочных прогнозов их объемов по их основным категориям. Могут вводиться и некоторые ограничения по объему налоговых расходов, поскольку они снижая доходы бюджета и оказывают влияние на устойчивость государственных финансов. Так, в Бразилии, в соответствии со статьей 14 Закона о налоговых льготах, налоговые расходы не должны влиять на руководящие принципы управления бюджетом, которые устанавливают ограничения по объему долга/профицита, или должны компенсироваться соответствующей налоговой мерой.

Для идентификации налоговых расходов используется 2 подхода, основанных на определении «нормы» или «эталона», отклонение от которых признается налоговым расходом. Например, если все коммерческие продажи товаров и услуг должны облагаться ставкой с оборота 25 %, то любое отклонение от этой ставки может быть признано налоговым расходом как не соответствующее «нормативу» (normative) и приводящее к потере доходов; в другом подходе, основанном на «эталоне» или (benchmark) данное отклонение, хотя и приводит к потере доходов, может не признаваться налоговым расходом и учитываться как трансфертный платеж или субсидии для домохозяйств и предприятий. В [48] указано, что нет единых принципов и правил идентификации что можно признать нормальным налоговым режимом. Так, в первом отчете о налоговых расходах, подготовленных казначейством США в 1968 г., налоговые расходы были классифицированы как определенные положения Налогового кодекса отклоняющиеся от всеобъемлющего прогрессивного подоходного налога. Анализируя опыт Канады, следует признать, что эталонная модуль признания налоговых расходов в большей мере согласуется с целями/задачами установленных налоговых преференций, чем нормативная модель, и, как следствие, облегчает принятие решений, какие из преференций можно исключить при необходимости проведения фискальной консолидации для повышения доходов бюджета как фактора устойчивости государственных финансов, а какие нет, например, в отношении льгот для социально уязвимых категорий граждан и домохозяйств с низким уровнем дохода, когда налоговые расходы приравниваются к бюджетным субсидиям.

Организация учета также базируется на нормативно-правовых актах, определяющих администраторов/кураторов налоговых расходов, типы/виды налоговых расходов и основные методики оценки объемов налоговых льгот. В процессе учета осуществляется непосредственная оценка объемов налоговых расходов по итогам бюджетного года, их эффективность и аудит.

Оценка налоговых расходов является общепринятой практикой в странах с развитой системой управления государственными финансами. Так, директива ЕС 2011/85 от 2011 г. требует от стран-членов союза раскрытия информации о налоговых расходах.

В ходе оценки, которая может проводится уполномоченным органом исполнительной власти (как правило, это Министерство финансов), законодателями и государственными аудиторами, проводится расчет полной стоимости (бюджетные расходы и налоговые расходы) затрат на реализацию приоритетов государственной политики, оценка выгод для налогоплательщиков и их влияния на социально-экономическое развитие. Для оценки мо-

гут привлекаться внешние эксперты. Так, в Италии отчетность о налоговых расходах регулируется законодательством, в рамках которого установлено, что для составления годового отчета правительство прибегает к помощи комиссии, созданной министерством финансов и экономики, которая может привлекать экспертов из объединений и ассоциаций реального сектора экономики и профсоюзы. Участие в Комиссии по каким бы то ни было причинам не дает права на вознаграждение или иные компенсации, а также на возмещение расходов.

В США ответственными за сбор данных, оценку и формирование отчетности по налоговым расходам, привязанные к программам, являются соответствующие органы исполнительной власти (министерства и агентства). Для некоторых межпрограммных/территориальных налоговых расходов, ответственных за управление может назначать Конгресс, например, для специального налогового режима в «Зонах возможностей». По мнению государственного аудитора, наиболее подходящим агентством для оценки любых налоговых расходов, которые не связаны непосредственно с программными направлениями, является Казначейство.

В Ирландии анализ налоговых расходов проводится комитетом по бюджетному надзору, созданном при Парламенте, на основе которого формируются рекомендации для Министерства финансов по совершенствованию налоговой политики и предоставления преференций. В 2021 г. Комитет подготовил анализ налоговых расходов на исследования и разработки, и разработал ряд рекомендаций для Министерства финансов, например:

- уделить приоритетное внимание налоговому кредиту на НИОКР, чтобы дать возможность его применению для малых и средних предприятий с увеличением кредита до 30 %;
- обеспечить реализацию упрощенной процедуры утверждения налогового кредита для данных предприятий;
- повысить осведомленность малых и средних предприятий о кредитах на НИОКР.

В Бразилии анализ затрат и выгод по отдельным программам налоговых расходов осуществляет созданный в последние годы Совет по мониторингу и оценке государственной политики (СМАР). Как правило, правительственные отчеты о налоговых расходах предоставляются в пакете документов об исполнении бюджета, и включают положения налогового законодательства идентифицированные как потери бюджета, их объем по видам налогов и налогоплательщиков, оценки их стоимости. В некоторых отчетах предоставляются дополнительные данные, позволяющие оценить эффект налоговых расходов с точки зрения выгод для налогоплательщиков и целей установления специальных налоговых ре-

жимов, в разрезе категорий и отраслей деятельности. В [47] представлена следующая классификация налоговых расходов, используемая в международной практике: налоговая база, бенефициары, по типу налоговых расходов, по функциям и бюджетным категориям.

Однако, не все налоговые расходы подлежат стоимостной оценке. Так, в отчете о налоговых расходах федерального правительства Австралии за 2015 г. указано, что 140 из 290 видов налоговых расходов не поддаются количественной оценке. Так, в исследовании сказано, что в ряде случаев в отчетах правительства по налоговым расходам приводятся аргументы о причинах разрыва между общим количеством налоговых расходов и количеством налоговых расходов, по которым представлены оценки. Одной из причин этого является высокие затраты на расчет упущенных доходов, не сопоставимые со стоимостью предоставленных налоговых преференций. Как следствие, в некоторых юрисдикциях приняты пороговые значения, превышение которых позволяет не оценивать налоговые расходы. Для Канады этот порог составляет 0,5 млн дол., для Франции — 0,5 млн евро, а для Нидерландов — 5 млн евро.

По некоторым налоговым расходам оценки их стоимости не представляется возможным, как по причине отсутствия источников данных, так и сложности методики оценки, например, при предоставлении следующих специальных налоговых режимов:

- вычеты для инвестиционных трастовых фондов и корпораций в сфере недвижимости ;
- амортизация оборудования, переданного для выполнения определенных задач в сфере охраны труда.

Для региональных органов власти в США даны следующие рекомендации по лучшим практикам оценки налоговых расходов :

1. Отчеты по налоговым расходам должны быть неотъемлемой частью бюджетного процесса, подлежащего такому же регулярному рассмотрению и утверждению, как и другие компоненты бюджета. Каждый налоговый расход должен регулярно пересматриваться, причем частота пересмотра должна учитывать компромисс между имеющимися ресурсами для проведения пересмотра и стоимостью налогового расхода.

2. Должна быть ясность в отношении ответственного за формирование отчета, например, специальный законодательный комитет, созданная комиссия или какой-либо другой орган исполнительной власти?

3. Оценки должны основываться на измеримых целях и содержать четкие выводы об эффективности каждого налогового расхода.

4. Оценки должны определять затраты и выгоды от каждого налогового расхода и позволять политикам задавать критические вопросы, включая ответы на такие вопросы, как:

- цель, стоимость и выгода каждого налогового расхода;
- наличие четкие критериев для определения эффективности налоговых расходов;
- в какой степени налоговые расходы повлияли на выбор, сделанный налогоплательщиками;
- баланс выгод от увеличения налогов или сокращения расходов,

5. Правительство и соответствующие законодательные комитеты должны рассмотреть отчеты, чтобы определить, следует ли продолжать, изменить или отменить налоговые расходы. Это должно быть частью обычного бюджетного процесса штата.

Источниками данных для оценки объемов налоговых расходов или стоимости упущенных доходов являются, как правило, налоговые декларации, которые предоставляют непосредственные/прямые суммы вычетов, возвратов, исключений и других налоговых преференций, которыми воспользовались налогоплательщики для снижения налоговой нагрузки. Можно признать, что это один из самых достоверных источников данных для расчета упущенных налоговых поступлений. Так, в ЮАР, большинство оценок личного подоходного налога и налога на прибыль корпораций рассчитаны с использованием административных данных налоговой службы страны (SARS), что позволяет учитывать оценки расходов на основе метода начисления.

Используются также и другие данные, например:

- количество получателей лицензий при определении объемов упущенных доходов при освобождении от платы за лицензионных взносов для определенных категорий налогоплательщиков, например, для людей с ограниченными возможностями;
- ведомственные данные, например, Министерства обороны по количеству семей военнослужащих получающих льготы;
- данные национальных статических учреждений, например, Национального Центра благотворительной статистики в США для оценки налоговых расходов при предоставлении льгот благотворительным организациям;
- базы данных о доходах предприятий малого и среднего бизнеса при определении упущенных доходов от предоставления льгот;
- реестр компаний по взаимному страхованию при определении налоговых расходов, возникающих вследствие предоставляемых им льгот при страховании ущерба фермеров от стихийных бедствий.

В некоторых отчетах дается детальное описание источников данных и методик оценки. Например, в Новой Зеландии, упущенные доходы на благотворительность рассчитываются из корпоративных деклараций по налогу на прибыль по сумме возмещенных затрат с умножением на налоговую ставку в году, когда данные возмещения были сделаны. По налоговому кредиту для физических лиц источником данных для оценки стоимости налоговых расходов также являются декларации, однако, учитывается, что кредит может быть возвращен не год понесенных налогоплательщиком расходов, а позже. При проведении оценки делается предположение, что около 90 % налогоплательщиков будут учитывать кредит в налоговой декларации через 1 год, по которым и проводится расчет стоимости упущенных доходов.

Значимым фактором оценки стоимости упущенных доходов является их достоверность. Примером таких оценок может служить отчеты штата Нью-Йорк, в которых указаны 5 уровней надежности источников данных:

- с проверкой данных деклараций налогоплательщиков;
- без проверки данных деклараций налогоплательщиков;
- на основе данных по средним налоговым ставкам;
- на основе ведомственных данных органов власти или других официальных источников;
- непроверенных данных.

Оценка экономических преимуществ различных групп налогоплательщиков и результативности налоговых расходов представляется в формате отчетов о налоговых расходах, которые содержат основные показатели эффективности налоговых расходов.

С учетом рекомендаций ОЭСР [49] и анализа практики идентификации налоговых расходов выявлены следующие методы оценки эффекта от использования специальных налоговых режимов:

- целевое назначения для целей социально-экономического развития;
- воздействие на деятельность налогоплательщиков, например, для стимулирования инвестиций и коммерциализации НИОКР;
- преимущества и риски отказа от применения специальных налоговых режимов с точки зрения как налогоплательщиков и доходов бюджета.

Одним из направлений оценки эффектов от применения специальных налоговых режимов является их сопоставления с аналогичным воздействием в рамках государственного финансирования, так как некоторые виды налоговых расходов выполняют те же задачи, как

и бюджетные расходы, и если первые заменяются полностью или частично субсидиями, то эффект от их применения может быть нивелирован.

Как правило, налоговые расходы, как и бюджетные ассигнования, подлежат аудиту. Целью аудита (на примере Швеции) является оценка соответствия положению о том, что налоговые расходы должны проверяться в том же объеме и на тех же принципах, как и бюджетные ассигнования. В ходе аудита ставятся 2 вопроса:

- основывается ли отчетность о налоговых расходах на точно определенном контрольном показателе;
- учитываются ли налоговые расходы в бюджетном процессе как и субсидии при анализе расходной части бюджета.

Основания для оценки установлены законодательством и включают следующие положения:

- эталон основан на принципе единообразного налогообложения;
- аналогичные требования к отчетности могут быть предъявлены и к налоговым расходам, и к бюджетным ассигнованиям;
- особые требования могут быть предъявлены при введении новых налоговых отклонений от налогового законодательства, приводящее к налоговым расходам.

Аудит может быть ограничен анализом наиболее крупных по сумме налоговых расходов.

Описанные выше процедуры можно признать основополагающими в международной практике управления налоговыми расходами. Основные межстрановые различия заключаются в подходах к оценке налоговых преференций, которые признаются упущенными доходами. Преференции, обуславливающие потери доходов бюджета, могут включать специальные налоговые режимы, исключения из налогооблагаемой базы, вычеты при расчете налога, применение сниженных налоговых ставок, отсрочки налоговых платежей, налоговые кредиты; в совокупности, все положения налогового законодательства определяются в данной работе как «налоговые преференции», которые решают задачи развития отдельных отраслей, территорий, направлений, поддержки субъектов экономической деятельности, например, для осуществления инвестиций и развития НИОКР.

3. Анализ российской практики предоставления налоговых расходов

Впервые о концепции налоговых расходов в российской практике государственного управления упомянули в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов», выпускаемых Министерством финансов. Бюджетная консолидация 2014–2015 годов поставила вопрос об обеспечении бюджетной устойчивости. В связи с этим в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» наряду с таким сюжетами, как введение в действие нового бюджетного правила, улучшение качества администрирования поступлений в бюджетную систему, повышение эффективности управления государственными компаниями, была сформулирована проблема оптимизации предоставления налоговых льгот и справедливо указывалось, что в сравнении с прямыми бюджетными расходами учёт, контроль и оценка налоговых расходов не была формализована на том же уровне.

В приложении №1 «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» было сформулировано понятие налоговых расходов и даны первые оценки их значений. В качестве отправной точки было использовано определение Международного валютного фонда [45], описанное в подразделе 2.1.1 данной научно-исследовательской работы. Министерство финансов, таким образом, во-первых, в качестве определяющих признаков взяло за основу взаимозаменяемость налоговых расходов прямых бюджетных расходов и, во-вторых, в качестве критерия отличия между налоговыми расходами и иными налоговыми льготами/освобождениями использовало категорию отклонения от «базовой» (или «нормативной») структуры налоговой системы.

Исходя из первого определяющего признака, в том же приложении №1 «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» были сформулированы задачи, задающих требования к содержанию системы учёта налоговых расходов в :

- оценка величины налоговых расходов;
- обеспечение прозрачности в предоставлении налоговых льгот и освобождений;
- аналитическая сопоставимость налоговых и прямых бюджетных расходов, включая группировку и соотнесение налоговых и прямых бюджетных расходов с целями и задачами социально-экономического развития;

- возможность определения альтернатив с выбором инструмента поддержки (налоговых расходов наряду с бюджетными субсидиями, государственными закупками и т.п.);
- улучшение качества прогнозирования поступлений в бюджетную системы;
- обеспечение соответствия налоговой системы признакам эффективности, нейтральности и справедливости при предоставлении налоговых расходов.

Что касается второго определяющего признака (отклонения от «базовой» (или «нормативной») структуры налоговой системы), то здесь стоит отметить, что авторы приложения №1 «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» указывают, что определение и формулировка того, что является базовой структурой налоговой системы, строится на оценочных суждениях. Другими словами, допускает неоднозначность трактовок. В связи с этим здесь интерес представляют собой примеры того, что следует считать налоговыми расходами, а что структурными элементом. По мнению, авторов приложения №1, минимальная граница входа для налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость является элементом базовой структуры, поскольку снижает издержки для субъектов малого предпринимательства по организации и ведению налогового учёта и уменьшает административные издержки государства, потому что отсутствует необходимость администрировать платежи по налогу на добавленную стоимость с субъектов малого предпринимательства.

В качестве метода оценки величины налоговых расходов был рекомендован описанный в подразделе 1.2.1 метод упущенных доходов. Упомянуты и другие два описанных ранее в этой научно-исследовательской работе метода – метод эквивалентных расходов метод восстановленных доходов. Однако в приложении №1 фактически повторяются выводы из первой главы о том, что применение иных методов, чем метод упущенных доходов сопряжено с более трудоёмкой процедурой оценки и требует гораздо большего количества оценочных суждений, закладываемых при расчёте иными методами оценки налоговых расходов. Дополнительным аргументом, упомянутым в приложении №1, выступает то, что на практике используют именно метод упущенных доходов. Как показал обзор в первой и второй главах данной научно-исследовательской работы, справедливость этого утверждения актуальна и по настоящее время.

Основной нормативной базы в данном случае являются Перечень налоговых расходов [63], разъяснения Министерства финансов, а также ведомственные методики оценки налоговых расходов, разработанные на основе требований первых двух нормативных документов. Согласно этим нормативным документам, оценка эффективности налоговых расходов

должна распадаться на оценку целесообразности их применения и результативности их предоставления.

Оценка целесообразности налоговых расходов, во-первых, предполагает удостоверение того, что их предоставление корреспондирует и взаимосвязано с целями государственной политики (в частности, с целями государственных программ), а, во-вторых, требует дачи характеристики востребованности предоставленных налоговых освобождений, преференций или льгот. В случае если налоговый расход не удовлетворяет хотя бы одну из этих двух критериев, то необходимо для куратора налогового расхода предоставить в Министерство финансов мотивированное суждение о том, следует ли сохранять данный налоговый расход и какие трансформации его предоставление должно претерпеть.

Для первой задачи – соотнесения с целями государственной политики - необходимо опираться на утвержденные документы стратегического планирования. Этими нормативными документами допускается ситуация, что один и тот же налоговый расход может соответствовать целям не одной государственной программы.

Характеристика востребованности налоговых расходов строится сопоставлении налогоплательщиков, воспользовавшихся правом на тот или иной налоговый расход, с общим количеством налогоплательщиков, которые могли бы этим правом воспользоваться. При этом данное сопоставление должно проводиться за период в последние пять лет. Если же срок действия налогового освобождения, преференции или льготы меньше 5 лет, то необходимо провести расчёт, исходя из прогнозных значений на количество лет, которые недостаёт до суммарного значения фактических и прогнозных лет равного пяти. Допускается оценка востребованности налогового расхода через другие показатели, например, характеризующие изменение динамики востребованности, сопоставление с плановым значением.

Оценка результативности налоговых расходов строится на выборе показателя(ей) эффективности, оценке вклада налогового расхода в изменение динамика значений этого(их) показателя(ей), оценку бюджетной эффективности и совокупного бюджетного эффекта. Показатели результативности налогового расхода должны хотя бы частично соответствовать показателям целей государственной политики. Вклад налогового расхода определяется как разница в фактическом и предположительном значениях выбранных показателей результативности. Предположительное значение показателя рассчитывается так, если бы налоговый расход не предоставлялся. Для расчёта этого предположительного значения Министерство финансов рекомендует использовать методы математического и финансо-

вого моделирования, корреляционно-регрессионного анализа, сравнение значений показателя для схожего по характеристикам объектам, которым налоговый расход не был предоставлен. Хотя стоит отметить, что в тех же разъяснениях Министерство финансов указывает на допустимость сопоставления значений для конкретного региона и для остальной России. Вообще говоря, такое частное решение не даёт возможности для выделения собственно вклада предоставления налогового расхода.

Оценка бюджетной эффективности подразумевает сравнительный анализ предоставления налогового расходов и возможных альтернативных вариантов обеспечения достижения значений целевых показателей государственной политики. При этом один рубль налоговых расходов и один рубль прямых бюджетных расходов признаются равноправными и одинаковыми единицами измерения. Эффективным для бюджетной системы будет признаваться такой вариант государственной политики, который либо даст больший прирост показателя результативности на один дополнительно затраченный рубль налоговых или прямых бюджетных расходов, либо даст то же значение показателя результативности, но с меньшими расходами (прямыми бюджетными или налоговыми, не имеет значения).

Оценка совокупного бюджетного эффекта предполагает расчёт приведенной стоимости изменения платежей в бюджетную систему. В качестве ставки дисконтирования (приведения в рубли базового периода) предлагается использовать среднесрочную стоимость заимствований (в разъяснения Министерства финансов меняют ставку 7,5% на момент подготовки данной научно-исследовательской работы). Оценку совокупного бюджетного эффекта предписывается Министерством финансов проводить для так называемых «стимулирующих» налоговых расходов, т.е. таких, которые нацелены на стимулирование экономического развития. Ещё выделяют две категории налоговых расходов – «социальные» (направленные на социальную поддержку населения) и «технические» (предназначенные для избежания встречных потоков бюджетных средств).

Далее в рамках данной научно-исследовательской работы проведён обзор практики применения этих методических принципов. Обзор практики оценки величины налоговых расходов в разделе 3.1 данной научно-исследовательской работы показал, что наиболее значимыми налоговыми расходами с точки зрения величины выпадающих доходов за рассмотренные периоды:

- 1) пониженная ставка налога на прибыль организаций для производителей рыбной и сельскохозяйственной продукции (ответственный за данный налоговый расход – Министерство сельского хозяйства);

2) пониженные ставки страховых взносов и иных налогов для участников свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя (ответственный за данный налоговый расход – Министерство экономического развития);

3) пониженные ставки налога на имущество организаций для железнодорожных путей общего пользования (ответственный за данный налоговый расход – Министерство транспорта)

Выбор именно этих налоговых расходов обусловлен дополнительно тем, что по ним, во-первых, доступны результаты оценки эффективности налоговых расходов (например, встречались отчёты ведомств, где те указывали на невозможность оценки из-за недоступности данных). Во-вторых, оценки по каждому из этих налоговых расходов проводились различными ведомствами, что позволяет представить разнообразие ведомственных практик оценки эффективности налоговых расходов. Как показал обзор по оценкам эффективности других налоговых расходов, практика достаточно однообразно внутри ведомств, поэтому все три примера можно рассматривать как типичные и показательные с точки зрения общей картины практики оценки налоговых расходов этими ведомствами. В-третьих, каждый из этих примеров демонстрирует налоговый расход по разным налогам. К сожалению, не удалось найти оценку не стимулирующего, а социального налогового расхода, которая бы покрывала основные пункты требований Перечня и разъяснений Министерства финансов.

Министерство сельского хозяйства в рамках своей оценки эффективности первой налоговой льготы из списка выше в качестве целевого показателя использовало индекс физического объема инвестиций в основной капитал сельского хозяйства в 2025 году по отношению к уровню 2017 года (что соответствует требованию хотя бы об одном из показателей, взятом из целевых показателей государственных программ). Далее оно использовало статистику из формы по налогоплательщикам 5-ЕСХН и 5-П отчетности Федеральной налоговой службы, чтобы оценить востребованность исследуемого налогового расхода. Было установлено, что востребованность составляет около 18% (это величина была рассчитана как отношение тех, кто воспользовался оцениваемой льготой, к тем, кто в целом имел право на неё согласно критериям налогового законодательства). На основе этих данных был проведён расчёт эффекта (вклада) на величину инвестиций в основной капитал от наличия льготы следующим образом: в качестве допущений были взяты предпосылки о том, что, во-первых, доля собственных средств в финансировании инвестиций в основной капитал сельскохозяйственных и рыбных компаний нечувствительна к изменениям величины ставки налога, во-вторых, прибыль компаний также нечувствительная к изменениям величины

ставки налога. Тогда падение чистой прибыли из-за гипотетического повышения ставки налога на прибыль при отмене налоговой льготы снизит величину собственных средств, а следя заложенным предпосылкам, пропорционально и объём инвестиций в основной капитал. Следует подчеркнуть, что исследования показывают, что обе заложенные предпосылки вряд ли хорошо описывают действительность: см., например, исследование [64], отвергающее предпосылку о нечувствительности структуры финансирования инвестиций к ставке налога на прибыль. Что касается оценки бюджетного эффекта, то было проведено сопоставление предоставления данного налогового расхода и бюджетной субсидии как альтернативы. В качестве предпосылки было взято, что из-за административных издержек стоимость субсидии будет точно такой же с поправкой на 5% из-за упомянутых затрат. Неудивительно, что при такой предпосылке налоговая льгота оказалась лучше своей альтернативы.

Министерство экономического развития также использовал данные из статистической отчетности Федеральной налоговой службы. В качестве индикатора использовался показатель «инвестиции резидентов СЭЗ в форме капитальных вложений». Востребованность данного налогового расхода была оценена в 61%, однако откуда было взято число потенциально имевших возможность воспользоваться налоговым расходом раскрыто не было. Оценка эффекта (вклада) на величину инвестиций в основной капитал от наличия льготы происходила следующим образом: было посчитано отношение инвестиций, осуществленных участниками СЭЗ, ко всем инвестициям в данные субъекты России. Другими словами, не было бы специальной экономической зоны в этих регионах, то инвестиции были бы меньше именно на величину вложений резидентов СЭЗ. Тогда падение чистой прибыли из-за гипотетического повышения ставки налога на прибыль при отмене налоговой льготы снизит величину собственных средств, а следя заложенным предпосылкам, пропорционально и объём инвестиций в основной капитал. Тем самым, заложена достаточно сильная предпосылка о том, что инвестиции в целом очень чувствительны к ставке налога на прибыль. Оценка бюджетной эффективности проведена в сопоставлении налоговых расходов с субсидией, однако детали расчёта не раскрываются, единственно, сделан вывод о том, что предоставление субсидии (с учетом дополнительных административных издержек как предпосылки) более затратно для бюджетной системы.

Министерство транспорта также использовало программный показатель - «Индекс физического объема инвестиций в основной капитал по видам деятельности транспортного комплекса». Рассчитан этот показатель был по форме статистического наблюдения П-2, от-

куда был взят объём инвестиций крупных и средних предприятий, чей(ьи) вид(ы) экономической деятельности относился(ись) к сфере железнодорожного транспорта. Расчёт вклада (влияния) отмены налогового расхода был построен на тех же предпосылках, что и у Министерства сельского хозяйства. В отчете указано, что используется субсидия как альтернативный инструмент, однако налоговый расход оказался эффективнее, хотя подробностей этого расчёта не приведено.

Основные выводы и рекомендации по результатам обзора общих методических принципов оценки эффективности предоставления налоговых расходов в Российской Федерации представляют собой следующее. Согласно Перечню налоговых расходов [63] и разъяснениям Министерства финансов, оценка эффективности налоговых расходов должна распадаться на оценку целесообразности их применения и результативности их предоставления. В первом случае требуется проверить предоставляемый налоговый расход на соответствие документам стратегического планирования и подобрать показатель эффективности с корреспондирующей с этим налоговым расходом государственной программой. Это можно охарактеризовать как положительную практику. Помимо этого, предполагается производить оценку востребованности налогового расхода. Однако примеры из проанализированной российской практики показывают, что если числитель этого показателя (получающие налоговые расходы) отчётность Росстата или ФНС отражает, то оценка для знаменателя числа тех, кто мог по законодательству получать налоговый расход, но не делал этого, достаточно неочевидная задача, и говорить об отсутствии возможностей для манипуляции этим показателем со стороны ответственных за налоговый расход не приходится. При оценке бюджетной эффективности требуется соотнести налоговые расходы с альтернативным инструментом бюджетной поддержки, однако анализ показал, что и здесь практика выглядит достаточно манипулятивной со стороны ответственных за налоговые расходы, поскольку предпосылки расчёта бюджетной эффективности во многом определяют они же сами по своему усмотрению. Тем не менее признание равноправными одного рубля налоговых расходов и одного рубля прямых бюджетных расходов соответствует международной практике и означает реализацию заложенных требований к учёту и управлению налоговыми расходами в Российской Федерации. Оценка суммарного бюджетного эффекта выглядит многообещающим методическим новшеством, однако хотелось бы отметить, что фиксирование ставки дисконтирования на определённом значении не очень благоразумно, поскольку ставки достаточно волатильные по характеру своей динамики. Здесь хотелось бы порекомендовать использовать вменённые скользящие ставки заимствований в ретроспек-

тиве и при прогнозировании средние значения кривых доходностей бескупонных государственных облигаций, которые публикует Центральный банк России. Наконец, самой большой проблемой для реализации на практике оказалось выделение вклада налогового расхода. Ведомства фактически не используют рекомендованных методов оценки вклада (за исключением финансовых моделей), в своих обоснованиях не дают указаний на то, как их оценка позволяет избежать проблемы влияния прочих факторов (помимо собственного исследуемого налогового расхода) на динамику целевого показателя.

Заключение

В последние годы в мире оптимизация налоговых расходов рассматривается как инструмент повышения качества управления государственными финансами, в том числе как способ сократить дефицит бюджетной системы. Однако на этом пути возникает ряд сложностей:

- определение налоговых расходов как таковых;
- оценка величины предоставляемых бюджетной системой налоговых расходов;
- подходы к оценке эффективности налоговых расходов.

Российская практика накопила ряд компетенций касательно этих вопросов. В рамках данного исследования российский опыт был соотнесен с мировым и с практикой академических исследований по налоговым расходам. Этот анализ показал следующее. Во-первых, оценка величины налоговых расходов осуществляется Министерством финансов методом выпадающих (упущенных) доходов. Мотивировано это тем, что реализация иных методов на практике требует гораздо большего количества существенных оценочных суждений и допущений, необходимых для такого рода оценки. Как показал обзор мирового опыта и оценки эффективности в академической литературе, примеры практического применения иных методов, помимо метода выпадающих (упущенных) доходов, представляют собой исключительную редкость.

Во-вторых, для определения налоговых расходов, по утверждениям Министерства финансов, используется подход базовой налоговой структуры, который предполагает признавать налоговым расходом только те налоговые льготы, освобождения и преференции, которые отличают текущую налоговую структуру от базовой. При этом мотивированного описания того, почему тот или иной налоговый расход был признан Министерством финансов таковым, найти не удалось. Согласно официальной позиции самого ведомства, сам подход базовой структуры строится на оценочных суждениях. Стоит отметить, что на сегодняшний день нет стран, которые бы чётко провели линии от некоторой налоговой структуры к тем налоговым льготам, которые признаются в этих странах налоговыми расходами. И на самом деле в вопросах отнесения к налоговым расходам ответственные чиновники скорее ориентируются на международный опыт. Возможно, что это обусловлено тем, что сами академические исследователи не могут дать чёткого определения налоговой структуры, которую можно было взять за эталон при определении налоговых расходов. Тем не менее соглашаться с тем, что российская практика может основываться на оценочных суждениях не стоит. Один из интересных опытов продемонстрировала Новая Зеландия, пред-

ложив критериальное определение налоговых расходов. Критерии, применяемые Новой Зеландией, приведены ниже (налоговым расходом признается льгота, если на все вопросы ниже ответ утвердительный)

- соответствует ли преференция целевой группе или виду деятельности;
- приводит к уменьшению налогового обязательства относительно действующего налога;
- преференция не несёт в себе цели снизить издержки на (в т.ч. налоговое) администрирование или предполагает избежания двойного налогообложения;
- преференция не мотивирована целью получения дополнительного дохода.

Данный подход адаптивен с учётом того, что возможны сдвиги в понимании оптимальной налоговой структуры, а ещё и прозрачный с точки зрения отнесения к налоговым расходам. А это важно, поскольку за последние годы отчётность Министерства финансов стала покрывать всё большее число налоговых расходов, в том числе налоговых расходов, предоставляемых не только федеральным бюджетом, но и внебюджетными фондами и консолидированными бюджетами регионов (в части налоговых расходов, устанавливаемых на федеральном уровне, но затрагивающих поступления в региональные бюджеты).

В-третьих, в России к началу 2020-х гг. были разработаны методические принципы оценки эффективности предоставления налоговых расходов. Согласно нормативным требованиям, оценка эффективности налоговых расходов должна распадаться на оценку целесообразности их применения и результативности их предоставления. В первом случае требуется проверить предоставляемый налоговый расход на соответствие документам стратегического планирования и подобрать показатель эффективности с корреспондирующей с этим налоговым расходом государственной программой. Помимо этого, предполагается производить оценку востребованности налогового расхода. Однако примеры из проанализированной российской практики показывают, что если числитель этого показателя (получающие налоговые расходы) отчётность Росстата или ФНС отражает, то оценка для знаменателя числа тех, кто мог по законодательству получать налоговый расход, но не делал этого, достаточно неочевидная задача, и здесь представляется много возможностей для манипуляции. При оценке бюджетной эффективности требуется соотнести налоговые расходы с альтернативным инструментом бюджетной поддержки, однако анализ показал, что и здесь практика выглядит достаточно манипулятивной со стороны ответственных за налоговые расходы, поскольку предпосылки расчёта бюджетной эффективности во многом определяют они же сами по своему усмотрению. Оценка суммарного бюджетного эффекта выглядит многообещающим методическим новшеством, однако хотелось бы отметить, что

фиксирование ставки дисконтирования на определенном значении не очень благоразумно, поскольку ставки достаточно волатильные по характеру своей динамики. Здесь хотелось бы порекомендовать использовать вмененные скользящие ставки заимствований в ретроспективе и при прогнозировании средние значения кривых доходностей бескупонных государственных облигаций, которые публикует Центральный банк России. Наконец, самой большой проблемой для реализации на практике оказалось выделение вклада налогового расхода. Ведомства фактически не используют рекомендованных методов оценки вклада (за исключением финансовых моделей), в своих обоснованиях не дают указаний на то, как их оценка позволяет избежать проблемы влияния прочих факторов (помимо собственного исследуемого налогового расхода) на динамику целевого показателя.

Проведя анализ статистики налоговых расходов на основе данных базы GTED[1] с точки зрения целей, методов предоставления преференций и видов налогов можно прийти к ряду выводов относительно российской налоговой системы. Во-первых, налоговая система России изобилует большим числом отклонений от стандартных правил, среди которых наибольший вес занимают освобождения, применяемые в основном в рамках налога на добавленную стоимость и налога на прибыль. Объем налоговых расходов, измеренный по отношению к ВВП, который генерируют существующие льготы и преференции, является самым большим в мире. Во-вторых, заявляемые цели преференций не вполне соответствуют распределению налоговых расходов в разрезе видов налогов. Основным налогом, в рамках которого возникают налоговые расходы, если опираться на GTED, является НДС. Часть налоговых расходов, генерируемых в рамках НДС, неявно предполагается в качестве инструмента стимулирования бизнеса и инвестиций. Это создает малопрозрачную систему распределения преференций и сопоставления их объема (вмененной субсидии) с результатом. В свою очередь это способствует усилению эффекта фискальной иллюзии, раскручивая маховик раздувания бюджета с переложением нагрузки на другие виды деятельности. При этом отдельный нерешенный пока вопрос состоит в определении того, кто на самом деле платит за дополнительные льготы. В данном контексте основной рекомендацией является анализ обоснованности применения нулевой ставки и освобождений для отдельных видов деятельности с учетом пространственных особенностей экономики. При этом данная рекомендация не касается применения льготной 10% ставки на товары первой необходимости ввиду отсутствия противоречий с целями данного вида налоговых расходов. Отдельным перспективным и довольно трудоемким вопросом (в первую очередь с точки зрения статистики) является анализ эффективности прямых и налоговых расходов, возникающих в рамках ОЭЗ, поскольку существующие методы нельзя признать эффективными с точки зрения

доказательной политики. Последнее условие необходимо для оптимизации предоставления налоговых расходов, как показала практика оценки их эффективности в России.

Благодарности

Материал подготовлен в рамках выполнения научно-исследовательской работы государственного задания РАНХиГС.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Young A.T., "Tax-Spend or Fiscal Illusion?," *Cato Journal*, Vol. 29, No. 3, 2009. pp. 469 - 485.
2. Burman L.E., Phaup M., "Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform," *Tax Policy and the Economy (NBER)*, Vol. 26, No. 1, 2012. pp. 93 - 124.
3. Brixi H.P., Valenduc C.M.A., and Swift Z.L. Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. Washington, D.C.: The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, 2004. 264 pp.
4. Bauger L, "The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation," European Commission, Brussels, European Economy - Economic Papers 523, 2014.
5. Marshall CS et al., "Las Excepciones Tributarias Como Herramienta de Política Pública," Centro de Estudios Públicos, Santiago de Chile, Estudios Públicos 102, 2006.
6. OECD;, "Tax expenditures in OECD countries," OECD, OECD Publishing 2010.
7. Redonda A, "Tax Expenditures and Sustainability. An Overview.," CEP, CEP Discussion Note 2016/3, 2016.
8. Australian Treasury, "The 2015 Tax Expenditures Statement," Australian Treasury, 2016.
9. Rosen H.S., "The measurement of excess burden with explicit utility functions," *Journal of Political Economy*, Vol. 86, No. 2, 1978. pp. 121-135.
10. Devarajan S., Fullerton D., and Musgrave R.A., "Estimating the distribution of tax burdens: a comparison of different approaches," *Journal of Public Economics*, Vol. 13, No. 2, 1980. pp. 155-182.
11. Goolsbee A., "Does government R&D policy mainly benefit scientists and engineers?," *American Economic Review*, Vol. 88, No. 2, 1998. pp. 298-302.
12. Stebbing A., Spies-Butcher B., "Universal welfare by 'other means'? Social tax expenditures and the Australian dual welfare state," *Journal of Social Policy*, Vol. 39, No. 4, 2010. pp. 585-606.
13. Marron D., Toder E., "Tax policy issues in designing a carbon tax," *The American Economic Review*, Vol. 104, No. 5, 2014. pp. 563-568.

14. Bond S., Meghir C., "Dynamic Investment Models and the Firm's Financial Policy," *Review of Economic Studies*, No. 61, 1994. pp. 197–222.
15. Marr C et al., "EITC and Child Tax Credit promote work, reduce poverty, and support children's development," Center on Budget and Policy Priorities, 2015.
16. Kobayashi Y., "Effect of R&D tax credits for SMEs in Japan: a microeconomic analysis focused on liquidity constraints," *Small Business Economics*, Vol. 42, No. 2, 2014. pp. 311-327.
17. Cronin JA, "U.S. Treasury Distributional Analysis Methodology," Office of Tax Analysis Technical Paper 8, 2022.
18. Cronin J.A., Lin E., Power L., and Cooper M., "Distributing the Corporate Income Tax: Revised U.S. Treasury Methodology," *National Tax Journal*, Vol. 66, No. 1, March 2013. pp. 239-262.
19. Hanappi T, "Corporate Effective Tax Rates: Model Description and Results from 36 OECD and Non-OECD Countries," OECD Publishing, Paris, OECD Taxation Working Papers 38, 2018.
20. Saez E., "The Desirability of Commodity Taxation under Non-Linear Income Taxation and Heterogeneous Tastes," *Journal of Public Economics*, Vol. 83, No. 2, 2002. pp. 217–230.
21. Белев С.Г., Векерле К.В., "Анализ эффективности налоговых расходов в России на примере имущественного налогового вычета и льготной ставки НДС," *Ars Administrandi (Искусство управления)*, Т. 10, № 4, 2018. С. 610–630.
22. Borselli F., Chiri S., and Romagnano E., "Patterns of reduced VAT rates in the European Union," *International VAT Monitor*, Vol. 23, No. 1, 2012. pp. 13-21.
23. Benzarti Y and Carloni D, "Do prices respond differently to increases and decreases in consumption taxes?," Working Paper 2016.
24. Benzarti Y., Carloni D., "Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France.," *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 11, No. 1, 2019. pp. 38-63.
25. Saez E., "The optimal treatment of tax expenditures," *Journal of Public Economics*, Vol. 88, No. 12, 2004. pp. 2657-2684.
26. Sheils J., Haight R., "The cost of tax-exempt health benefits in 2004," *Health Affairs*, February 2004.

27. Gruber J, "The tax exclusion for employer-sponsored health insurance," National Bureau of Economic Research, NBER Working Paper 15766, 2010.
28. Stebbing A., Spies-Butcher B., "Universal welfare by 'other means'? Social tax expenditures and the Australian dual welfare state," *Journal of Social Policy*, Vol. 39, No. 4, 2010. pp. 585-606.
29. Zwick E., Mahon J., "Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior.," *American Economic Review*, Vol. 107, No. 1, 2017. pp. 217-248.
30. European Commission, "A study on R&D Tax incentives. Final report.," European Commission, European Economy, Directorate-General for Taxation and Customs Union 2014.
31. OECD, "R&D Tax incentive country profile 2015: France," OECD, Measuring R&D tax incentives 2016.
32. Bloom N., Griffith R., and Van Reenen J., "Do R&D tax credits work? Evidence from a panel of countries 1979-1997," *Journal of Public Economics*, Vol. 85, No. 1, 2002. pp. 1-31.
33. Lennox C et al., "Tax aggressiveness, R&D spending, and firms' claims for R&D tax deductions: evidence from China," Mimeo Working Paper 2015.
34. Lokshin B., Mohnen P., "How effective are level-based R&D tax credits? Evidence from the Netherlands," *Applied Economics*, Vol. 44, No. 23, 2012. pp. 1527-1538.
35. Kosonen T., "More and cheaper haircuts after VAT cut? On the efficiency and incidence of service sector consumption taxes," *Journal of Public Economics*, Vol. 131, 2015. pp. 87-100.
36. van den Berge W., Jongen E., and van der Wiel K., "The effects of a tax deduction for lifelong learning expenditures.," *International Tax and Public Finance*, May 2022.
37. Dechezleprêtre A et al., "Do tax Incentives for Research Increase Firm Innovation? An RD Design for R&D.," National Bureau of Economic Research, NBER Working Paper 22405, 2016.
38. Белёв С.Г., Ветеринаров В.В., Сучкова О.В., "Территории опережающего развития и производительность в российских городах," *Экономический журнал ВШЭ*, Т. 25, № 1, 2021. С. 9–41.
39. Белёв С.Г., Ветеринаров В.В., Козляков Г.С., Сучкова О.В., "Территории опережающего развития как инструмент поддержки предприятий в российских

- моногородах," *Финансы: теория и практика / Finance: Theory and Practice*, Т. 25, № 6, 2021. С. 54-67.
40. Briant A., Lafourcade M., and Schmutz B., "Can tax breaks beat geography? Lessons from the French Enterprise Zone experience," *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 7, No. 2, 2015. pp. 88-124.
41. Goda G., "The impact of state tax subsidies for private long-term care insurance on coverage and Medicaid expenditures," *Journal of Public Economics*, Vol. 95, No. 7, 2011. pp. 744-757.
42. Giles C and McCrae J, "TAXBEN: the IFS microsimulation tax and benefit model," IFS Working Paper 1995.
43. Feenberg D., Coutts E., "An introduction to the TAXSIM model," *Journal of Policy Analysis and Management*, Vol. 12, No. 1, 1993. pp. 189-194.
44. Sutherland H., Figari F., "EUROMOD: the European Union tax-benefit microsimulation model," *International Journal of Microsimulation*, Vol. 6, No. 1, 2013. pp. 4-26.
45. МВФ; "Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере," Международный валютный фонд, 2007. 104 с.
46. OECD. OECD Home Centre for Tax Policy and Administration. Glossary of Tax Terms 2022. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 10.05.2022).
47. National Conference of State Legislatures. The Forum for America's Ideas // Tax Expenditure Budgets and Reports: Best Practices. 2014.
48. Redonda A and Neubig T, "Assessing tax expenditure reporting in G20 and OECD economies," CEP, CEP Discussion Note 2018/3, 2018.
49. Nordic working group. Nordic Tax Economist meeting in Oslo // Tax Expenditures in the Nordic Countries. Oslo. 2009.
50. // Tax Policy Center Briefing Book/Some Background: What are tax expenditures and how are they structured?: [сайт]. [2022]. URL: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-tax-expenditures-and-how-are-they-structured> (дата обращения: 11.05.2022).
51. OECD, "OECD Inventory of Support Measures for Fossil Fuels: Country Notes," Organisation for Economic Co-operation and Development, Report 2022.

52. McCulloch N and Dom R, "What are 'Tax Expenditures' and How Big are Energy-related Tax Expenditures?," International Centre for Tax and Development at the Institute of Development Studies, ICTD Summary Brief 18, 2019.
53. Solberg's Government. Publisher Ministry of Finance. // The petroleum tax system. 2022. URL: <https://www.norskpetroleum.no/en/economy/petroleum-tax/> (дата обращения: 20.04.2022).
54. González D. The special tax regimes for small taxpayers in LA: the pending challenge // CIAT. 2022. URL: <https://www.ciat.org/the-special-tax-regimes-for-small-taxpayers-in-la-the-pending-challenge/?lang=en> (дата обращения: 11.02.2022).
55. Grant Thornton. Updates to Italian special tax regime for inbound individuals // GLOBAL MOBILITY SERVICES. 2022. URL: <https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/italian-special-tax-regime-for-inbound--updates/?hubId=1569396> (дата обращения: 11.03.2022).
56. Joint Committee on Taxation. Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2016-2020 // JCT. 2022. URL: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4971> (дата обращения: 03.04.2022).
57. U.S. Department of the Treasury. U.S. Department of the Treasury Office of Tax Analysis // Tax Expenditures. 2022. URL: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-FY2022.pdf> (дата обращения: 10.02.2022).
58. California Department of Finance. Finance Glossary of Accounting and Budgeting Terms // California Department of Finance. 2022. URL: <http://www.dof.ca.gov/fisa/bag/documents/GlossaryofBudgetTerms.pdf> (дата обращения: 11.02.2022).
59. NYS Department of Taxation and Finance, "Annual report on New York State Tax Expenditures Report," NYS Department of Taxation and Finance and the Division of the Budget, New-York, Annual Report 2017.
60. Department of Finance Canada, "Report on Federal Tax Expenditures - Concepts, Estimates and Evaluations 2021," Department of Finance Canada, Annual Report 2022.
61. Department of Finance Canada, "Finance Canada: Report on Federal Tax Expenditures. Concept, Estimate and Evaluation," Department of Finance Canada, Annual Report 2017.
62. Government of New Zealand, "2021 Tax Expenditure Statement," The Treasury, Annual Report 2021.

63. Правительство Российской Федерации. Постановление Правительства Российской Федерации от 12 апреля 2019 года N 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» (с изменениями на 8 февраля 2022 года).
64. Gordon, Roger. Presentation at IMF Technical Workshop on Tax-Induced Debt Bias (4 March) // *Taxation and Corporate Use of Debt*. Washington DC. 2011.
65. Hashimzade N et al., "The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs," National Audit Office, London, Technical paper 2014. 1 - 75 pp.
66. Klemm A, "Allowances for Corporate Equity in Practice," IMF, IMF Working Paper 06/259, 2006.
67. Conesa J.C., Kitao S., and Krueger D., "Taxing Capital? Not a Bad Idea after All!," *American Economic Review*, Vol. 99, No. 1, 2009. pp. 25-48.
68. HM Treasury. Magenta Book. Central Government guidance on evaluation. 2020.
69. Gorodnichenko Y., Martinez-Vazquez J., and Sabirianova K.P., "Myth and Reality of Flat Tax Reform: Micro Estimates of Tax Evasion Response and Welfare Effects in Russia," *Journal of Political Economy*, University of Chicago Press, Vol. 117, No. 3, 2009. pp. 504-554.
70. Leachman M and Mazerov M, "State Personal Income Tax Cuts: Still a Poor Strategy for Economic Growth," Center Budget and Policy Priorities, Report 2015.

В СЕРИИ ПРЕПРИНТОВ
РАНХиГС РАССМАТРИВАЮТСЯ
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ
И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ
К СОЗДАНИЮ, АКТИВНОМУ
ИСПОЛЬЗОВАНИЮ
ВОЗМОЖНОСТЕЙ
ИННОВАЦИЙ В РАЗЛИЧНЫХ
СФЕРАХ ЭКОНОМИКИ
КАК КЛЮЧЕВОГО УСЛОВИЯ
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ



РАНХиГС

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ