

Майбуров І. А.

ПРОБЛЕМА ИДЕНТИФИКАЦИИ И ОЦЕНКИ НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ: МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ПОДХОД К РЕШЕНИЮ

В статье актуализируется проблема идентификации и оценки налоговых расходов. Анализируется степень разработанности данной проблемы. Исследуются разные подходы к пониманию налоговых расходов, дается авторское определение. Исследуется подход к разделению базовой и нормативной структур налога. Обосновывается вывод, что такое разделение очень перспективно для национальных практик оценки. Приводится последовательность этапов оценки налоговых расходов. Приводятся оригинальные формулы для расчета годовых налоговых расходов и налоговых расходов за период проявления эффекта льготы.

Ключевые слова: налоговые расходы, налоговые льготы, базовая структура, нормативная структура, этапы оценки, методы оценки, издержки налогового администрирования, издержки налогового согласования

Рис.: 1. Табл.: 1. Формул: 2. Библ.: 16.

Майбуров Игорь Анатольевич – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, кафедра финансового и налогового менеджмента, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. М. Ельцина (ул. Мира, 19, Екатеринбург, 620002, Россия)

Email: mayburov.home@gmail.com

УДК 336.225.66

Майбуров І. А.

ПРОБЛЕМА ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОЦІНКИ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ: МЕТОДОЛОГІЧНИЙ ПІДХІД ДО ВИРІШЕННЯ

У статті актуалізується проблема ідентифікації та оцінки податкових витрат. Проаналізовано ступінь розробленості даної проблеми. Досліджено різні підходи до розуміння податкових витрат, подано авторське визначення. Досліджено підхід до поділу базової та нормативної структури податку. Обґрунтовано висновок про те, що такий поділ є дуже перспективним для національних практик оцінки. Наведено послідовність етапів оцінки податкових витрат. Наведено оригінальні формули для розрахунку річних податкових витрат і податкових витрат за період прояву ефекту пільги.

Ключові слова: податкові витрати, податкові пільги, базова структура, нормативна структура, етапи оцінки, методи оцінки, витрати податкового адміністрування, витрати податкового узгодження

Рис.: 1. Табл.: 1. Формул: 2. Бібл.: 16.

Майбуров Ігор Анатолійович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри, кафедра фінансового та податкового менеджменту, Уральський федеральний університет імені першого Президента Росії Б. М. Єльцина (вул. Миру, 19, Єкатеринбург, 620002, Росія)

Email: mayburov.home@gmail.com

UDC 336.225.66

Mayburov I. A.

THE PROBLEM OF TAX EXPENDITURES IDENTIFICATION AND EVALUATION: METHODOLOGICAL APPROACH

The problem of identification and evaluation of tax expenditures is actualized in the article. The degrees of elaboration of this problem is analyzed. We investigate different approaches to the understanding of tax expenditures, the author's definition is given. Approach to the separation of the basic tax and regulatory structures is investigated. The conclusion that such separation is very promising for the assessment of national practices is grounded. A series of steps estimates of tax expenditures is shown. The original formulae for calculating annual tax expenditures and tax expenditures for the period of display effect benefits are presented.

Keywords: tax expenditures, tax credits, basic structure, regulatory structure, stages of evaluation, evaluation methods, cost of tax administration, cost of tax harmonization

Pic.: 1. Tabl.: 1. Formulae: 2. Bibl.: 16.

Mayburov Igor A. – Doctor of Science (Economics), Professor, Head of the Department, Department of Financial and Taxation Management, Ural Federal University named after the first President of Russia Boris Yeltsin (ul. Mira, 19, Yekaterinburg, 620002, Russia)

Email: mayburov.home@gmail.com

Введение. Как известно, налоговые льготы не являются идеальным инструментом государственного регулирования и стимулирования приоритетных процессов. Значительное использование налоговых льгот: снижает нейтральность налоговой системы; увеличивает издержки налогового администрирования, а как следствие – снижает эффективность налоговой системы; дифференцирует налоговую нагрузку между разными отраслями и категориями налогоплательщиков, а следовательно, снижает справед-

ливость системы; усложняет конструкцию налогов и саму систему в целом [1, с. 362]. Альтернативным инструментом является прямое бюджетное финансирование (субсидии, гранты, кредиты), который чаще всего демонстрирует большую адресность и гибкость в стимулировании.

Конкуренция между инструментами налогового и бюджетного стимулирования очевидна, она обуславливает необходимость отдачи предпочтения тем или иным инструментам. Но осознанный выбор должен делаться не

на основе теоретических умозаключений и качественных предположений, как это сейчас делается, а в результате сравнительного анализа эффективности действия альтернативных инструментов и количественных оценок (причем оценок не только прямых, но и побочных эффектов).

Кроме задачи сравнительного анализа оценка налоговых расходов крайне необходима для учета их в бюджетном процессе как косвенных расходов. На первый взгляд, непосвященному человеку может показаться такая задача странной, ведь предоставление налоговых льгот, в отличие от бюджетных субсидий, не влечет за собой прямых расходов бюджета. О каких же тогда налоговых расходах или как их еще называют – налоговых субсидиях – идет речь?

Налоговые льготы должны рассматриваться как налоговые расходы бюджета по той простой причине, что они снижают доходы бюджета. Если бы налоговых льгот не было (а это ведь не обязательный элемент налога, его может в принципе и не быть, и конструкция налога без льгот вполне дееспособна), то были бы получены дополнительные доходы бюджета, которые были бы учтены соответствующим образом в бюджете и потрачены на те же самые цели стимулирования социально-экономического развития, что и сами налоговые льготы. И результат стимулирования, в принципе, при этом может быть аналогичным.

Подобная аналогия убедительно показывает, что инструменты налогового и бюджетного стимулирования схожи, но при этом имеют принципиально различные учетные и контрольные процедуры. Следует заметить, что использование инструментов бюджетного стимулирования давно уже сопровождается достаточно действенным контролем за расходованием и оценкой эффективности их использования. Налоговые льготы должны подвергаться аналогичным процедурам учета и оценки, должны быть открытыми для общественного анализа и контроля. Но этого пока ничего нет. Использование налоговых стимулов продолжает обременяться лишь контрольными процедурами со стороны налоговых органов. Квалиметрирование налоговых расходов и оценка эффективности их применения в России, как, впрочем, и в Украине, в отличие от большинства развитых стран, не производится.

В этом вопросе мы кардинально отстаем от передовых бюджетных практик стран ОЭСР. Мы не знаем даже, какие нормы налогов являются льготами, а какие нет? Не знаем, во сколько бюджету обходится введение (продлонгация) той или иной налоговой льготы, какие эффекты достигаются за счет данной льготы? Нужно ли осуществлять эти налоговые расходы или эффективнее использовать их через другие льготы или субсидии? Все эти вопросы и составляют сердцевину анализируемой проблемы идентификации и оценки налоговых расходов.

Актуальность данной проблемы еще более усиливается в связи с долгосрочным сокращением фискального пространства (появлением альтернативных энергоресурсов и перспективным снижением цен на углеводороды, вступлением в ВТО и коррекцией таможенных пошлин, существенным снижением численности экономически активного населения). В связи с этим, задачей номер один для

нашего налогового научного сообщества следует считать решение комплекса проблемных задач, связанных с использованием налоговых льгот. В их числе необходимость приоритетного решения следующих проблем:

- формирование нового понимания сути налоговой льготы;
- выработка нормативных структур по всем налогам;
- идентификация всего перечня отступлений от нормативных структур как налоговых расходов;
- разработка методологии квалиметрии этих налоговых расходов.

Степень разработанности проблемы. Следует признать, что отечественных исследований по данной проблематике пока крайне мало. Хотя интерес к ним за последние несколько лет существенно вырос. Так, на Украинско-Российских налоговых симпозиумах [2, с. 261–272; 3, с. 39–64, 382–394] данная проблема активно обсуждается в последнее время благодаря исследованиям А. М. Соколовской, В. Г. Панскова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул, Д. М. Серебрянского и др. Значительный интерес представляют монографические исследования Т. А. Малининой [4] и коллектива авторов под руководством Н. И. Ивановой [5]. Других отечественных масштабных исследований по данной проблеме нам не известно.

Основным источником теоретических и практических знаний по проблеме оценки налоговых расходов являются труды ученых Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Начиная с США в 1967 г., когда С. Сюррей впервые сформулировал постулаты своей «концепции налоговых расходов» и призвал к составлению «бюджета налоговых расходов», эта проблематика уже не одно десятилетие занимает заметное место в трудах известнейших американских и европейских налоговых ученых. Такие исследователи, как W. Andrews, R. Altshuler, R. Boadway, L. Burman, B. Bittker, P. McDaniel, R. Dietz, J. King, I. Lang, J. Mintz, J. Forman, H. Shannon, D. Shaviro, S. Surrey, Z. Swift, V. Thuronyi, D. Wildasin внесли наиболее заметный вклад в развитие концепции налоговых расходов, разработку базовых (нормативных) структур основных налогов, разработку национальных методик оценки налоговых расходов. Вместе с тем, несмотря на многочисленные западные исследования, множество вопросов методологического характера еще ждут своего решения. При этом каждая страна создает свой методический инструментарий оценки.

Далее будет предложен для обсуждения оригинальный методологический подход к оценке налоговых расходов. Вместе с тем, хочу подчеркнуть, что оригинальность его касается лишь способов оценки расходов. Сам же подход зиждется на упомянутой выше «концепции налоговых расходов», 40-летняя позитивная практика использования которой в США и странах ОЭСР [6] подтверждают необходимость следования развивающимся экономикам в русле данной концепции.

Вообще-то оценка самих расходов и далее оценка их эффективности – это две самостоятельные масштабные проблемы, но они последовательно взаимосвязаны: вторую проблему не решить без первой. Кроме того, эти две

проблемы имеют разный масштаб решения. Они необходимы как для оценки налоговых расходов и их эффективности в целом по стране, так и для оценок по отраслям, регионам и муниципалитетам, а также для оценок по каждой льготе (статье налоговых расходов). При этом решение как первой, так и второй проблемы сопряжено с рядом вопросов, не решенных даже теми странами, которые уже давно реализуют на практике концепцию налоговых расходов, не говоря уже о тех странах, кто недавно присоединился или собирается (как Россия и Украина) присоединиться к данному процессу.

Понятие «налоговые расходы». Разработчик «концепции налоговых расходов» С. Сюррей утверждал, что любой налог состоит из двух элементов (частей). Первая часть представляет собой структурные нормы, необходимые для нормального функционирования налога. Вторую часть представляют нормы, вводящие специальные льготы. Он писал, что «эти нормы, часто называемые налоговыми стимулами (tax incentives) или налоговыми субсидиями (tax subsidies), представляют отступления от нормальной структуры налогов и разработаны в пользу конкретных отраслей, видов деятельности или групп налогоплательщиков. Они принимают множество форм, например, постоянное исключение из налогооблагаемого дохода, вычеты, отсрочка налоговых обязательств, налоговые кредиты или специальные ставки налога. Какой бы ни была их форма, эти отступления от нормативной структуры налогов представляют собой государственные расходы на льготиреу-

емые виды деятельности или группы налогоплательщиков, осуществляемые через налоговую систему, а не через прямые расходы, предоставление займов или других форм государственной помощи» [7, с. 3].

Существует множество определений налоговых расходов – практически каждая страна использует собственное, причем с течением времени отмечается даже некоторое изменение подходов (см. табл.).

Т. А. Малинина провела скрупулезный анализ множества подобных определений (не будем повторять его) и выделила четыре характерных признака. «Налоговые расходы – по мнению Т. А. Малининой:

- 1) представляют собой упущенные налоговые доходы, то есть ведут к снижению доходов бюджета;
- 2) возникают из установленных налоговых льгот и освобождений относительно базовой (нормативной) структуры налогов;
- 3) служат для реализации целей государственной социально-экономической политики;
- 4) являются альтернативой прямым государственным расходам» [4, с. 40].

По нашему мнению, первые два признака видятся действительно необходимыми для идентификации налоговых расходов, последние же два – избыточными. Признак цели избыточен по той простой причине, что он не является идентифицирующим: бюджетные субсидии также служат для реализации целей социально-экономической политики. А признак альтернативности прямым госрас-

Таблица

Примеры подходов к определению понятия «налоговые расходы»

Страна, организация, год	Определение
США, 1996	Налоговые расходы – это оценка упущенного дохода вследствие льгот в структуре налогов [10]
Канада, 2000	Налоговые расходы – это упущенные налоговые доходы в связи со специальными исключениями, вычетами, снижением налоговых ставок, налоговыми кредитами и отложенными платежами, уменьшающими суммы налогов, которые в противном случае подлежали бы уплате [11]
ОЭСР, 2000	Налоговые расходы – это расчетные вычеты из налоговых поступлений, связанные с льготным режимом для некоторых видов функциональной деятельности [8, с. 8]
ОЭСР, 2004	Налоговые расходы – это трансферт общественных ресурсов, достигаемый уменьшением налоговых обязательств относительно базовой структуры налоговой системы, а не прямым расходованием средств [6, с. 10]
МВФ, 2001	Налоговые расходы – это льготы или освобождения относительно «стандартной» структуры налогов, которые ведут к снижению величины собираемых государством доходов, и, поскольку цели государственной политики могли бы быть достигнуты альтернативным способом через предоставление субсидий или производство иных прямых расходов, льготы должны рассматриваться как эквивалент бюджетных расходов [9, с. 85]
Австрия, 2004	Налоговые расходы – это упущенные государственные доходы в связи с исключениями из обычных налоговых норм в пользу экономических агентов в части их частной деятельности, осуществляемой в интересах общества [13]
Австралия, 2009	Налоговые расходы – это налоговые льготы, предоставляющие преимущества определенному виду деятельности или группе налогоплательщиков [12, с. 1]
Германия, 2010	Налоговые расходы – это те налоговые льготы, которые являются специальными отступлениями от центральной концепции налоговых норм, что приводит к сокращению налоговых поступлений [14]
Испания, 2010	Налоговые расходы – это отступления от нормальной структуры налогов, представляющие собой налоговые льготы или налоговые субсидии [14]

ходам подразумевает, что налоговыми, т. е. косвенными расходами могут быть признаны только такие, которые могут быть симметрично заменены на прямые расходы. Причем, симметрия замены этих видов расходов в ряде случаев рассматривается даже как признак эквивалентности условий косвенных и прямых расходов [11, с. 52]. Имеется в виду признание налоговыми расходами только тех, которые полностью эквивалентны прямым расходам не только по достигаемым целям (результатам), но и по величине издержек на администрирование. Подобный признак, без сомнения, будет сужать перечень статей и величину налоговых расходов, поскольку издержки администрирования косвенных и прямых расходов, конечно же, различны.

Вместе с тем, отказываясь от использования этих двух признаков, считаем, что необходим еще один – дополнительный признак – создание каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков. Хотя данный признак и нельзя в полной мере назвать идентифицирующим, поскольку прямые расходы бюджета также создают преимущества получателям этих средств. Но все же это очень важный признак, поскольку позволяет тогда идентифицировать в качестве налоговых расходов только те отклонения от базовой (нормативной) структуры налогов, которые создают указанные преимущества. Соответственно, отклонения не создающие таких преимуществ (например, отклонения, являющиеся следствием применения той или иной техники измерения и контроля) не должны являться статьями налоговых расходов. Кроме того, данный признак позволяет раскрыть сущность базовой структуры налогов, как такой, которая изначально не содержит каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков, представляя собой некую идеальную теоретическую конструкцию налога.

Таким образом, логично будет предложить следующее определение.

Налоговые расходы – это упущенные налоговые доходы бюджетной системы в связи с применением законодательством различных отклонений от нормативной структуры налогов, которые при этом обеспечивают какие-либо преимущества определенным видам деятельности или группам налогоплательщиков.

Разграничение базовой и нормативной структур налога. ОЭСР [6, с. 11] рекомендует различать базовую и нормативную структуры налогов. Данный подход, по нашему мнению, очень перспективен в практическом использовании. Если базовая структура налога должна демонстрировать однозначность и универсальность восприятия для разных стран, то нормативная структура призвана тогда отражать национальную специфику применения налога. Таким образом, нормативную структуру налога будут определять те нормы, которые в данной стране признаются неотъемлемыми элементами данного налога, хотя и не являются таковыми в рамках базовой структуры. И, соответственно, эти нормы не могут считаться налоговыми расходами в данной стране. Такое разграничение

позволяет адаптировать теоретические базовые конструкции налогов к сложившимся национальным практикам их применения, а в итоге – более точному определению того самого эталона, относительно которого производится национальная идентификация налоговых расходов и их более точный расчет.

Например, базовой структурой налога на доходы принято считать полный (всеобъемлющий) доход по модели Шанца-Хейга-Саймонса. На этом, в частности, настаивал С. Сюррей. Данная модель, как известно, предусматривает обложение налогом разницы между доходами и расходами, понесенными в процессе получения этих доходов. Вместе с тем, эта модель предусматривает обложение в равной мере всех доходов, получаемых из всех источников: заработной платы; доходов от предпринимательской деятельности; доходов от капитала (дивидендов, процентов, ренты); наследства, дарения; трансфертов из бюджета (пенсий и социальной помощи); вмененной ренты за пользование собственным жильем; благ, произведенных и потребленных в домохозяйстве или собственной фирме, и других доходов [15, с. 408]. Администрировать на практике такую модель налога вряд ли возможно.

Нормативной же структурой российского налога на доходы можно считать обложение в разной мере (применяются разные ставки) различных видов доходов, а также обложение только части полного дохода по модели Шанца-Хейга-Саймонса. В частности, из полного дохода исключается обложение вмененной ренты за пользование собственным жильем, благ, произведенных и потребленных в домохозяйстве или собственной фирме, т. е. те части дохода, которые практически невозможно администрировать. Соответственно, при использовании в качестве эталона не базовой, а нормативной структуры налога эти отклонения не должны рассматриваться как налоговые расходы (льготы).

Применять нормативную структуру налога для разграничения налоговых льгот и освобождений от элементов не льготного характера рекомендует также А. М. Соколовская. Нормативная структура налога, в ее представлении, – это «совокупность определенных обязательных с точки зрения реализации этой сущности элементов, с одной стороны, и с другой – факультативных элементов, реализующих задачи налоговой политики государства» [3, с. 53].

Конечно, детальные определения базовой и нормативной структур налогов требуют еще значительного массива исследований, в т. ч. применительно к национальной специфике налогообложения, но в качестве рабочих гипотез можно предложить следующие определения.

Базовая структура налога – это совокупность структурных элементов (норм), обеспечивающих в целом такую конструкцию налога, которая не создает каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков и при этом в наибольшей степени соответствует принципу экономической эффективности.

Нормативная структура налога – это совокупность структурных элементов (норм) и отклонений от них, обеспечивающих в целом такую конструкцию налога, которая

адаптирована к практической реализации в условиях действующей национальной системы налогового администрирования и при этом в наибольшей степени соответствует принципам экономической эффективности и минимизации административных расходов.

Оценка налоговых расходов. Итак, оценка налоговых расходов должна производиться по отдельной статье (конкретной льготе), по конкретному налогу, по видам налогов, по всей совокупности налогов и сборов. Ниже представлена последовательность оценки налоговых расходов по конкретному налогу. Такая оценка должна включать несколько последовательных операций (см. рис.).

Общая оценка налоговых расходов будет являться итогом суммирования количественных оценок этих расходов по всей совокупности налогов и сборов.

Что касается выбора метода оценки налоговых расходов, то Обзор лучших практик ОЭСР [6] говорит о возможном использовании трех методов:

1) оценка налоговых расходов по упущенным доходам. Данный метод предполагает оценку налоговых расходов как сумму налоговых доходов, которую бюджетная система недополучит в результате введения (или недополучает в результате действия) той или иной льготы;

2) оценка налоговых расходов по восстановленным доходам. Данный метод предполагает оценку налоговых расходов как сумму налоговых доходов, которую бюджетная система, наоборот, дополнительно получит в результате предполагаемой отмены той или иной льготы. Предусматривает довольно сложный учет поведенческих эффектов экономических агентов, обусловленных отменой льготы;

3) оценка налоговых расходов по эквивалентным расходам. Данный метод предполагает оценку налоговых расходов как сумму прямых расходов бюджета, которую необходимо выплатить всем налогоплательщикам, использующим льготу, чтобы их совокупный доход после налогообложения в условиях замены данной льготы соответствующим трансфертом из бюджета сравнялся бы с тем, который у них был в условиях применения этой льготы.

Наибольшую практическую востребованность имеет метод упущенных доходов. По оценкам специалистов [16, с. 21], он наиболее прост и надежен. Практический способ расчета налоговых расходов по этому методу можно предложить следующий. Для оценки уже действующей льготы необходимо считать разницу между суммой налога, которая была бы получена при отсутствии анализируемой на-

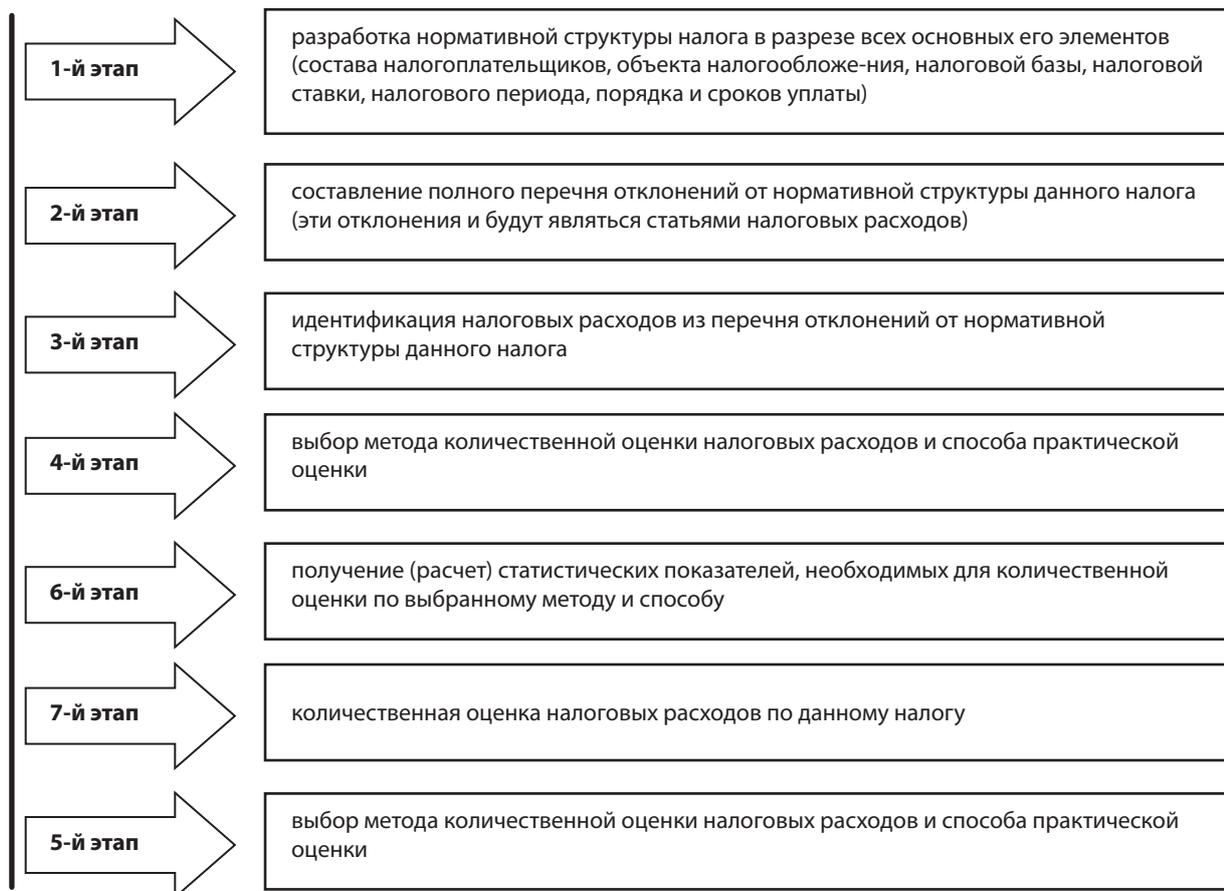


Рис. Последовательность этапов оценки налоговых расходов по налогу

логовой льготы, и фактически получаемой суммой налога, которая поступает в бюджетную систему в условиях действия льготы.

Кроме того, эта разница должна корректироваться на величину дополнительных налоговых издержек. А. П. Киреенко [3, с. 235–246] выделяет две основных группы издержек, определяя их следующим образом.

Издержки налогового администрирования (ИНА) – это издержки, которые несут публично-правовые образования, т. е. государство и органы местного самоуправления в лице своих компетентных органов на установление, введение и взимание налогов и сборов.

Издержки налогового согласования (ИНС) – это дополнительные затраты, которые несут налогоплательщики в связи с уплатой налогов и исполнением требований налогового законодательства.

Мы говорим о необходимости учета дополнительных издержек, возникающих вследствие усложнения конструкции налога и более сложной практикой обслуживания такой конструкции. Таким образом, это издержки налогового администрирования, обусловленные именно администрированием данной льготы, и дополнительные издержки налогового согласования, обусловленные практическим применением этой льготы налогоплательщиками.

Оценка годовых налоговых расходов по анализируемой льготе. Формула для такого расчета будет иметь следующий вид.

$$NP^i = НП_{6/л}^i - НП_n^i + \Delta ИНА^i + \Delta ИНС^i, \quad (1)$$

где NP^i – налоговые расходы i -го года, в котором вводится (действует) данная льгота;

i – год, в котором вводится (действует) данная льгота;

$НП_{6/л}^i$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях отсутствия льготы в i -м году введения (действия) льготы (если используются данные по году $i-1$, необходима их коррекция и приведение к i -м году);

$НП_n^i$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях предоставления льготы в i -м году ее введения (действия);

$\Delta ИНА^i$ – прирост издержек налогового администрирования, обусловленный дополнительными затратами государства на администрирование льготы в i -м году ее введения (действия);

$\Delta ИНС^i$ – прирост издержек налогового согласования, обусловленный дополнительными затратами налогоплательщиков на применение льготы в i -м году ее введения (действия).

Оценка налоговых расходов по анализируемой льготе за период. Годовые оценки нужны для целей бюджетного процесса. Для оценки эффективности годовые оценки мало чем могут быть полезны. Основная причина тому – неопределенность временного лага проявления эффекта после введения соответствующей льготы. Этот временной лаг может быть специфичным для каждой льготы, т. е. не

совсем ясно, когда должен начать проявляться ожидаемый эффект от льготы.

Следует отметить, что наличие значительного временного лага между введением льготы и получением реального эффекта от ее действия является характерной особенностью этого вида преференций. Идентификация временного лага необходима, чтобы адекватно соотносить соответствующие налоговые расходы данного периода (года) с соответствующим эффектом (бюджетным, экономическим, социальным) того периода, в котором начинает проявляться этот эффект. Правильное временное соотношение налоговых расходов и эффектов обязательное (если мы говорим об адекватной оценке) требование для адекватной оценки льгот.

Например, инвестиционный налоговый кредит предоставляется под внедренческую деятельность предприятия в i -м и $i+1$ годах. Даже если непосредственно внедренческий процесс, допустим, идеально перекрывает срок двухлетнего кредита, то разного рода эффекты начнут проявляться с разными временными лагами в силу объективных временных процессов. Реальное расширение налоговой базы начнется существенно позже – после пуско-наладочных работ, выхода на мощность производства, близкую к планируемой, отлаживания логистическо-бытовых операций и т. п. Таким образом, увеличение налоговых поступлений реально начнется, допустим, на 4-й год, а повышение уровня жизни населения данной местности проявится с еще большим лагом в 5–6 лет. Как в этом случае соотносить налоговые расходы и соответствующий эффект? Если производить все расчеты по году осуществления этих расходов, то эффект будет заведомо отрицательным и эффективность тоже, а если правильно идентифицировать временной лаг, то и итоги оценки эффективности могут стать принципиально иными.

Отсюда следует один принципиальный вывод: эффективность льготы может быть определена только за полный период t – от ее введения до конца действия (хотя и этот вывод небесспорен – эффекты могут проявляться и после завершения применения льготы). Учет этого требования станет особенно важным в условиях перехода к тотальному установлению срока действия льгот и оценке эффективности в период их ограниченного применения, с последующей обязательной экспертизой на целесообразность пролонгации их действия.

Таким образом, для целей оценки эффективности действия конкретной льготы необходимо оценивать налоговые расходы не за один год, а за период от ее введения до проявления эффекта – t . Тогда все показатели суммируются по годам. При этом для сопоставимости они приводятся к одному моменту времени дисконтированием. Упрощенная формула будет иметь следующий вид:

$$\sum_{i=1}^t NP^t = \sum_{i=1}^t НП_{6/л}^t - \sum_{i=1}^t НП_n^t + \sum_{i=1}^t \Delta ИНА^t + \sum_{i=1}^t \Delta ИНС^t, \quad (2)$$

где $\sum_{i=1}^t NP^t$ – сумма налоговых расходов за период времени t ;

t – период времени от момента введения до окончания проявления эффекта действия данной льготы;

$\sum_{i=1}^t НП_{\delta/l}^t$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях отсутствия льготы за период времени t ;

$\sum_{i=1}^t НП_n^t$ – сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях предоставления льготы за период времени t ;

$\sum_{i=1}^t \Delta ИНА^t$ – прирост издержек налогового администрирования, обусловленный дополнительными затратами государства на администрирование льготы за период времени t ;

$\sum_{i=1}^t \Delta ИНС^t$ – прирост издержек налогового согласования, обусловленный дополнительными затратами налогоплательщиков на применение льготы за период времени t .

Учет временного лага действия льготы и издержек налогового администрирования, без сомнения, повышают точность оценки. Но даже рассчитанная таким непростым способом сумма налоговых расходов по конкретной льготе будет иметь погрешности. Основные источники этих погрешностей:

- данный способ учитывает лишь первичные последствия предоставления налоговой льготы, учесть ее вторичное влияние на изменение налоговой базы, в частности, вследствие изменения поведения получателей льготы, не представляется возможным;
- не всегда точно можно определить величину налога, которую теряет государство, предоставив налогоплательщикам ту или иную налоговую льготу, особенно если льгота эта действует давно;
- сложность точной оценки времени t в части окончания периода действия льготы может приводить к тому, что в качестве такового периода будут использовать либо срок действия льготы, либо любой протяженный период (например, 5–6 лет), когда заведомо эффект льготы должен проявиться. Все эти допущения будут снижать точность оценки;
- точная оценка прироста издержек налогового администрирования и налогового согласования сама по себе затратная и непростая задача, упрощенные процедуры будут, скорее всего, игнорировать учет этих показателей.

Вместе с тем, расчет за период будет давать существенно более полную картину оценки. В целом же, мы отдаем себе отчет, что это пока лишь поиск, «нащупывание» наиболее адекватного подхода, далекого в целом еще от практического применения, но крайне необходимого практике. Наибольшую сложность в ближайшее время будут вызывать процессы определения нормативной структуры применительно к каждому налогу, а также практическое получение статистических показателей, необходимых для количественной оценки по выбранному методу и способу оценки.

ЛИТЕРАТУРА

1. Toder E. Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference? // National Tax Journal. 2000. September. Vol. 53. № 3. Part 1.
2. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монография / Под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. Киев: Кондор, 2011.
3. Налоговые системы. Методология развития: монография / Под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
4. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: ИЭПП, 2010.
5. Налоговое стимулирование инновационных процессов / Под ред. Н. И. Ивановой. М.: ИМЭМО РАН, 2009.
6. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004.
7. Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. Harvard University Press, 1985.
8. Оптимальные подходы государств – членов ОЭСР к обеспечению прозрачности государственного бюджета. ОЭСР: Комитет по вопросам государственного управления, 2000.
9. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001.
10. Statement of Federal Financial Accounting Standards №7. Accounting for Revenue and Other Financing Sources. FASAB, April 1996. § 192.
11. Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000.
12. Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009.
13. Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004.
14. Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.
15. Майбунов И. А., Соколовская А. М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
16. Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper № 3927. May 2006. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001.
17. Statement of Federal Financial Accounting Standards №7. Accounting for Revenue and Other Financing Sources. FASAB, April 1996. § 192.
18. Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000.
19. Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009.
20. Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004.
21. Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.
22. Майбунов И. А., Соколовская А. М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
23. Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper № 3927. May 2006.