

Орлова Е. Н., Быков С. С.

РОЛЬ НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ В ФОРМИРОВАНИИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА

В статье рассматриваются понятия налоговых расходов (под которыми понимаются налоговые доходы, не поступивших в бюджетную систему в результате применения налоговых льгот и освобождений, установленных на уровне налогового законодательства), описываются их признаки, алгоритм их идентификации и оценки. На основе данных по Иркутской области (Россия) анализируются величина, структура и динамика налоговых расходов местных бюджетов в 2006–2011 годах. Описывается механизм влияния налоговых расходов на налоговый потенциал местных бюджетов. Анализируются проблемы реализации данного механизма в практике предоставления налоговых льгот по налогам, зачисляемым в местные бюджеты.

Ключевые слова: налоговые расходы, налоговые льготы, налоговый потенциал, налог на доходы физических лиц, налоги на имущество
Рис.: 2. Табл.: 7. Библ.: 9.

Орлова Елена Николаевна – кандидат экономических наук, доцент, докторант, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права (ул. Ленина, 11, Иркутск, 664003, Россия)
Email: eorlova@isea.ru

Быков Степан Сергеевич – кандидат экономических наук, доцент, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права (ул. Ленина, 11, Иркутск, 664003, Россия)
Email: bstepan@yandex.ru

УДК 336.221

Орлова О. М., Быков С. С.

РОЛЬ ПОДАТКОВИХ ВИДАТКІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ У ФОРМУВАННІ ПОДАТКОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ

У статті розглядаються поняття податкових витрат (під якими розуміються податкові доходи, які не надійшли в бюджетну систему в результаті застосування податкових пільг і звільнень, встановлених на рівні податкового законодавства), описуються їх ознаки, алгоритм їх ідентифікації та оцінки. На основі даних по Іркутській області (Росія) аналізуються величина, структура і динаміка податкових видатків місцевих бюджетів у 2006–2011 роках. Описується механізм впливу податкових витрат на податковий потенціал місцевих бюджетів. Аналізуються проблеми реалізації даного механізму в практиці надання податкових пільг по податках, що зараховуються до місцевих бюджетів.

Ключові слова: податкові витрати, податкові пільги, податковий потенціал, податок на доходи фізичних осіб, податки на майно
Рис.: 2. Табл.: 7. Бібл.: 9.

Орлова Елена Николаевна – кандидат економічних наук, доцент, докторант, кафедра податків і митної справи, Байкальський державний університет економіки та права (вул. Леніна, 11, Іркутськ, 664003, Росія)
Email: eorlova@isea.ru

Быков Степан Сергійович – кандидат економічних наук, доцент, кафедра податків і митної справи, Байкальський державний університет економіки та права (вул. Леніна, 11, Іркутськ, 664003, Росія)
Email: bstepan@yandex.ru

UDC 336.221

Orlova Y. N., Bykov S. S.

LOCAL BUDGETS TAX EXPENDITURES'S ROLE IN FORMATION OF TAX CAPACITY

The article deals with the concept of tax expenditures (which are defined as tax revenues which not received in the budget system as a result of tax credits and exemptions set out at tax laws) describes their characteristics, an algorithm for the identification and evaluation. Based on the data of the Irkutsk Region (Russia) analyzes the value of the structure and dynamics of the tax expenditures of local budgets in 2006-2011. Describes the mechanism of the effect of tax expenditures on the tax capacity of the local budgets. The problems of the implementation of this mechanism in the practice of providing tax relief on taxes to the local budget.

Keywords: tax expenditures, tax privileges, tax capacity, income tax, property taxes
Рис.: 2. Табл.: 7. Бібл.: 9.

Orlova Yelena N. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Candidate on Doctor Degree, Department of Tax and Customs, Baikal State University of Economy and Law (ul. Lenina, 11, Irkutsk, 664003, Russia)
Email: eorlova@isea.ru

Bykov Stepan S. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Tax and Customs, Baikal State University of Economy and Law (ul. Lenina, 11, Irkutsk, 664003, Russia)
Email: bstepan@yandex.ru

Введение. Одной из целей реализации принятой в 2001 году Программы развития бюджетного федерализма в РФ на период до 2005 года [2] было разрешение проблемы нефинансируемых мандатов – обязательств, возложенных на региональные и местные бюджеты федеральным законодательством без предоставления источников их финансирования. Несмотря на значительный период времени, прошедший с момента принятия Программы, и существенную модернизацию российской системы межбюджетных отношений, проблема нефинансируемых мандатов не утратила своей актуальности: доходов, закрепленных за местными бюджетами на постоянной основе все еще не достаточно для финансирования возложенных на них обязательств. Об этом свидетельствует, в частности, то, что в 2011 году у более чем половины муниципальных образований на территории РФ доля межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций) превышала 70% [2]. Иными словами, декларируемая статьей 12 Конституции РФ самостоятельность местного самоуправления все еще остается лишь декларацией.

Одной из причин продолжающейся неспособности муниципалитетов самостоятельно и в полной мере обеспечивать реализацию закрепленных за ними расходных полномочий, на наш взгляд, является, в том числе, институциональная незрелость российской системы межбюджетных отношений в той ее части, в которой она формируется не на уровне бюджетного, а на уровне налогового законодательства. Под институциональной незрелостью в данном случае мы понимаем наличие единичных, но весьма принципиальных противоречий между налоговым и бюджетным кодексами в части установления базовых принципов регулирования соответствующих отношений.

Несогласованность на уровне принципов правового регулирования столь близких друг к другу по своему предмету отраслей законодательства в конечном счете может привести к дискредитации основной идеи соответствующего принципа, в связи с чем подобные проблемы требуют скорейшего решения не только на уровне научной дискуссии, но и в рамках соответствующих законопроектов. И наиболее актуальной из подобных проблем является в настоящий момент противоречие между закрепленным в статье 31 Бюджетного кодекса РФ принципом самостоятельности бюджетов всех уровней (предполагающим, в том числе, недопустимость установления расходных обязательств, подлежащих исполнению за счет доходов других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации) и положениями пункта 3 статьи 56 Налогового кодекса РФ (предполагающими наличие у федерального уровня законодательной власти полномочий устанавливать налоговые льготы, в том числе, по налогам, зачисляемым полностью или преимущественно в региональные и местные бюджеты¹).

¹ Прежде всего, к ним мы относим налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц, земельный налог, транспортный налог и налог на имущество организаций.

Безусловно, предоставление налоговых льгот по таким налогам не влечет непосредственного расходования средств субфедеральных бюджетов, однако также достаточно очевидно, что подобные меры на практике приводят к уменьшению доходов, потенциально возможных к получению этими бюджетами. В условиях, когда бюджетное финансирование таких льготуемых сфер деятельности не отнесено законодательством к компетенции региональных или местных властей, имеет место фактическое переложение бремени расходов с уровня федерации на субфедеральный уровень. Так, например, обстоит дело с предоставлением льгот по земельному налогу религиозным организациям в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения²: Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» не предусматривает поддержку религиозных организаций в качестве одного из вопросов местного значения (а значит, в силу ст. 86 БК РФ, не относит их финансирование к расходным обязательствам муниципальных образований), тогда как Федеральный закон от 26.09.1997 № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях» в п. 3 ст. 18 прямо предусматривает, что именно государство оказывает содействие и поддержку благотворительной деятельности религиозных организаций, а также реализации ими общественно значимых культурно-просветительских программ и мероприятий. В этой связи, на наш взгляд, уже давно назрела необходимость комплексной оценки эффективности предоставления на федеральном уровне льгот по налогам, зачисляемым, в частности, в местные бюджеты. Причем оценка эта должна, прежде всего, предусматривать выявление льгот, предоставление которых не влечет адекватного роста налогового потенциала на уровне муниципальных образований.

Решение данной проблемы является в настоящий момент одной из стратегических задач реформирования российской налоговой системы. В частности, в Основных направлениях налоговой политики РФ на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов³ предлагается в целях расширения налоговой автономии региональных и местных властей продолжить работу по оптимизации установленных на федеральном уровне льгот по региональным и местным налогам. При этом в направлениях содержится оговорка: «...увеличение количества предоставляемых льгот в отсутствие сведений об их результативности не только приводит к выпадающим доходам бюджетной системы, но и дискредитирует саму идею предоставления налоговых льгот. Необходимо создание системы мониторинга применяемых налоговых льгот и оценки результативности их действия, позволяющей не только принимать решения об их продлении или отмене, а также создание

² П. 4 ст. 395 НК РФ

³ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов: одобрено Правительством РФ 07.07.2011 // Социальный мир. – 2011. – № 35.

системы оценки доходов, не поступивших в бюджетную систему в результате применения налоговых льгот и освобождений, для их учета в качестве *налоговых расходов* бюджетов при подготовке закона о бюджете и отчета об исполнении бюджетов». В рамках Основных направлений налоговой политики РФ на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов данная мысль фактически повторяется в несколько иной формулировке: «...принятие решений по вопросам сохранения тех или иных льгот необходимо осуществлять по результатам анализа практики их применения и администрирования. Введение новых льгот следует производить на временной основе, с тем чтобы по истечении определенного срока решение о пролонгации действия льготы принималось также по результатам проведенного анализа результативности. В части оценки эффективности применения налоговых льгот следует отметить, что экономический механизм такой оценки, так же как и соответствующие критерии и показатели, отсутствуют и нормативно не урегулированы. В целях достижения поставленных задач планируется разработка методики оценки эффективности налоговых льгот, учитывающей наряду с выпадающими доходами бюджетной системы Российской Федерации создание благоприятных условий для инвестирования, а также результаты реализации налогоплательщиками полученных преимуществ».

Упомянутое в Основных направлениях понятие «налоговые расходы» является достаточно новым для практики бюджетного планирования в России, однако далеко не новым для мировой практики бюджетного планирования. Впервые термин «налоговые расходы» (tax expenditures) употребил С. Сюррей в ноябре 1967 г., обращаясь с речью к представителям финансового сообщества [9] и призывая к «бюджету налоговых расходов»⁴.

С тех пор концепция налоговых расходов непрерывно развивалась и разрабатывалась, однако в основном зарубежными авторами. В настоящий момент концепция налоговых расходов предполагает, что налог состоит из совокупности различных по своей природе элементов. Первая группа – это элементы базовой (типовой, стандартной) структуры налога, необходимые с теоретико-прикладной точки зрения для введения в действие и применения конкретного налога (налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога и др.). Вторая группа элементов – это элементы, не являющиеся элементами базовой структуры налога, и прежде всего к ним относят налоговые льготы. Как правило, эти элементы представляют собой отступления от базовой структуры налога и разработаны в пользу конкретных отраслей, видов деятельности или групп налогоплательщиков. Они принимают множество форм (например, исключения из состава налогоплательщиков, исключения из объекта налогообложения, вычеты налоговой базы, пониженные налоговые ставки и др.), однако какой бы ни была их форма,

эти отступления от базовой структуры представляют собой государственные расходы на льготлируемые виды деятельности или группы налогоплательщиков, осуществляемые не посредством прямых расходов бюджета, а через налоговую систему. В последующем эта проблематика развивалась в трудах таких ученых, как П. Макдениэл, Э. Тодер, З. Свифт, Д.-Ж. Краан, К. Ли и других.

В российской экономической науке проблемы идентификации и оценки налоговых расходов наиболее последовательно изложены в работе Т. А. Малининой «Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика» [5]. В частности, в этой работе проведен достаточно подробный анализ точек зрения на понятие налоговых расходов, сформировавшихся за рубежом (табл. 1).

Анализ вышеуказанных определений позволил автору прийти к выводу о том, что налоговые расходы [5]:

- 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.

При этом особое внимания заслуживает, на наш взгляд, аргументация автора относительно последних двух признаков налоговых расходов: «...налоговые расходы представляют собой не просто упущенные доходы государства, а те доходы, от которых государство отказалось для достижения определенных целей социально-экономической политики. Другими словами, это финансовая помощь правительства, предоставляемая в рамках налоговой системы. Альтернативой такой форме помощи являются прямые расходы по государственным программам. ...Предоставление той или иной налоговой льготы не относится к налоговым расходам, если не может быть заменено расходами бюджета на эквивалентных (сопоставимых) условиях⁵... Если налоговая льгота не может быть заменена на эквивалентных условиях прямыми расходами, то она не относится к налоговым расходам, а классифицируется как сокращение налоговых платежей». Иными словами, если предоставляемая льгота не служит достижению какой-либо цели, это не есть расход с точки зрения бюджетного планирования, а есть потеря бюджета, его убыток.

Принимая во внимание вышеизложенное, полагаем, что идентификация и оценка налоговых расходов неизбежно связана со следующими последовательно выполняемыми действиями:

1. Определение субъекта-носителя налоговых расходов – звена бюджетной системы, за счет которого фактически осуществляется предоставление нало-

⁴ Цит. по кн. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. Малинина – М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.

⁵ «Эквивалентные условия» при этом означают, что при замене налоговой льготы на прямые расходы не повышаются затраты на реализацию соответствующей меры и ее администрирование, а также не происходит существенной модификации в распределении благ от нее.

Представления о содержание термина «налоговые расходы»

Содержание, вкладываемое в понятие «налоговые расходы» в зарубежной литературе	Источник
1	2
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 рассматриваются как эквивалент бюджетных расходов	Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2001. С. 85 [7]
Налоговые расходы представляют собой доходы, упущенные в результате действия отдельных положений налогового кодекса. Они могут включать изъятия из налогооблагаемой базы, установленные вычеты из валового дохода, налоговые кредиты, вычитаемые из налоговых обязательств, применение сниженных налоговых ставок, а также отсрочки налоговых платежей (например, в случае использования системы ускоренной амортизации)	Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2007. С. 102-103 [7]
Налоговые расходы – это расчетные вычеты из налоговых поступлений, связанные с льготным налоговым режимом для некоторых видов функциональной деятельности	Оптимальные подходы государств – членов ОЭСР к обеспечению прозрачности государственного бюджета. Комитет по вопросам государственного управления. ОЭСР, 2000. С. 8.
Налоговые расходы могут быть определены как трансферт общественных ресурсов, который достигается уменьшением налоговых обязательств относительно базовой структуры налоговой системы, а не прямым расходованием средств	Руководство ОЭСР по лучшей практике в области внебюджетных и налоговых расходов (Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004. P. 10.)
Налоговые расходы представляют собой 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 (Канада)	Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000 Канаде
Налоговые расходы – это оценка упущенного дохода вследствие льгот в структуре налогов. Они относятся к специальным исключениям, освобождениям, вычетам, кредитам, отложенным платежам и налоговым ставкам, которые отличаются от «базовых». Эти исключения, как правило, направлены на достижение целей социальной политики путем предоставления выгод отдельным лицам или предприятиям или через стимулирование определенных видов деятельности. Они также могут быть направлены на увеличение справедливости налогообложения или сглаживание недостатков налоговой системы (США)	Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 7. Accounting for Revenue and Other Financing Sources. FASAB, April 1996. Par. 192.
Налоговые расходы – это потери дохода, предписанные условиями федерального налогового законодательства, которые разрешают специальные исключения или вычеты из валового дохода или обеспечивают возможность применения специального кредита, налоговой ставки или отсрочки обязательства (США)	The U.S. Congressional Budget and Impoundment Act of 1974 (Public Law 93–344).
Налоговые расходы – это налоговые льготы, предоставляющие преимущества определенному виду деятельности или группе налогоплательщиков (Австралия)	Brixi H., Valencuc C., Swift Z. Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010. Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000. P. 5
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 (Австрия)	Brixi H., Valencuc C., Swift Z. Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.

Окончание табл. 1

1	2
Налоговые расходы – это положения законодательства, которые снижают налоговые доходы, выражаются в отступлениях от базовой структуры налоговой системы, имеют цель способствовать определенному поведению в рамках экономической, социальной деятельности или деятельности в области культуры и могут быть заменены программами прямых расходов (Бельгия)	Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.
Налоговые расходы – это те налоговые льготы, которые являются специальными отступлениями от центральной концепции налоговых норм, что приводит к сокращению налоговых поступлений (Германия)	Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.
Налоговые расходы – это государственные расходы в форме потери или отсрочки поступления налоговых доходов, которые имеют место в связи с положениями, не соответствующими базовой структуре налогового законодательства (Голландия)	Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.
Налоговые расходы – это отступления от нормальной структуры налогов, представляющие собой налоговые льготы или налоговые субсидии (Испания)	Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.
Любая законодательная или административная мера может составлять статью налоговых расходов, если ее применение вызывает потери доходов государства и, следовательно, сокращение налогового бремени на налогоплательщиков в сравнении с тем, которое было бы при «нормальных условиях», представляющих собой основные принципы французского налогового законодательства (Франция)	Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.
Специальные налоговые меры (аналог налоговых расходов бюджета) – это положения, представляющие собой отступления от фундаментальных принципов налогообложения (справедливость, нейтральность и простота), преследующие какие-либо иные цели (Япония)	Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004; Messere K. Tax Policy in OECD Countries, Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, 1993; Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010.

Источник: составлено автором на основе работы Т. А. Малининой «Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика».

- говой «субсидии», размер которой предстоит оценить.
- 2. Определение перечня налоговых доходов, зачисляемых бюджет субъекта-носителя в соответствующим бюджетным законодательством и нормативными правовыми актами, регулируемыми межбюджетные трансферты;
- 3. Описание стандартной структуры по каждому из налогов, зачисляемых в бюджет субъекта-носителя;
- 4. Выявление случаев отступления от стандартной структуры (как правило – налоговых льгот), зафиксированных в законодательства РФ о налогах и сборах;
- 5. Изучение возможности и рациональности предоставления такой льготы посредством прямых расходов бюджета;

- 6. Определение величины налоговых расходов исходя из расчетной величины выпадающих доходов по соответствующему основанию.

С учетом задач настоящей статьи, обратимся к налоговым расходам наименее защищенного в настоящий момент уровня бюджетной системы – бюджетов городских округов, муниципальных районов, городских и сельских поселений.

Анализ данных мониторинга местных бюджетов России, проводимого Минфином РФ (табл. 2), показал, что в 2008–2011 годах наиболее значимыми источниками налоговых доходов местных бюджетов были налог на доходы физических лиц (в среднем 67,15%), земельный налог (в среднем 11,92%) и поступления от специальных налоговых режимов – ЕНВД, ЕСХН и УСН (в среднем около 10%).

Анализ налоговых доходов местных бюджетов в России (2008–2011 годы)

Налог	Доля поступлений по налогу в налоговых доходах местных бюджетов, %				
	2008	2009	2010	2011	В среднем (2008–2011 гг.)
налог на доходы физических лиц	68,59	68,70	65,10	66,20	67,15
земельный налог	10,24	12,30	12,69	12,46	11,92
налоги на совокупный доход	10,52	8,00	10,25	11,02	9,95
другие налоги	9,41	9,00	10,29	9,88	9,64
налог на имущество физических лиц	1,24	2,00	1,67	0,44	1,34

Источник: составлено автором на основе отчетов о результатах мониторинга, содержащихся на сайте Министерства финансов РФ*

* Мониторинги местных бюджетов [электронный ресурс] // URL: http://www1.minfin.ru/ru/reforms/local_government/monitoring/

По всем этим налогам федеральным законодательством предусмотрено значительное количество льгот, эффективность предоставления которых требует оценки, прежде всего, потому, что предоставление льгот не всегда имеет однозначные последствия: предоставление льготы может как сокращать налоговые доходы бюджетов, так и вести в перспективе к расширению налоговой базы, а, следовательно – увеличению будущих налоговых доходов. В последнем случае такие налоговые расходы в полном смысле можно считать налоговыми инвестициями.

Перечень налоговых льгот и освобождений в последние годы имеет тенденцию к расширению. В 2007–2011 гг. Налоговый кодекс РФ был дополнен возросшим числом новых положений, устанавливающих налоговые льготы. Эту тенденцию можно проиллюстрировать включением в ст. 217 НК РФ, определяющую доходы, не подлежащие обложению налогом на доходы физических лиц, новых положений: в 2006 г. перечень таких доходов был дополнен одним новым положением⁶, в 2007 г. – тремя⁷, в 2008 г. – четырьмя⁸, в 2009 г. – шестью⁹, в 2010 г. – четырьмя¹⁰, в 2011 г. – тремя¹¹. При этом тенденцию к росту имеет не только количество предоставляемых освобождений, но и их суммовое выражение. Только по данным, предоставляемым налоговыми агентами, на территории Иркутской области общая сумма налоговых вычетов и доходов, осво-

бождаемых от НДФЛ, возросла с 2007 г. по 2010 г. в 10 раз (с 5 417 180 886,14 руб. до 55 407 512 948,45 руб.) (табл. 3).

Имеющаяся в настоящая время статистическая налоговая отчетность позволяет произвести количественную оценку прямых потерь доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений по налогам, являющимся источниками доходов региональных и местных бюджетов. Так, данные формы «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на доходы физических лиц, удерживаемому налоговыми агентами» (5-НДФЛ) позволяет оценить потери доходов бюджета от налоговых льгот и освобождений, связанных с предоставлением стандартных вычетов, социального и имущественного налогового вычета, предоставляемых по месту работы, а также некоторой части освобождений, предусмотренных статьей 217 Налогового кодекса (рис. 1). Необходимо отметить, что несистематичность публикации еще одной формы отчетности по НДФЛ «Отчет о декларировании доходов физическими лицами» (1-ДДК) и полное отсутствие в налоговой отчетности информации о значительном количестве льгот (например, доходы от продажи продукции личных подсобных хозяйств, доходы членов крестьянских (фермерских) хозяйств в первые 5 лет, проценты по вкладам в банках в установленных пределах и т. д.) не позволяет проследить в динамике суммы налоговых льгот в полном объеме и, соответственно, ведет к занижению полученных значений налоговых расходов. Однако, даже имеющаяся информация свидетельствует о том, что потери бюджета от льгот, предоставленных налоговыми агентами, составляют в последние годы более 21%.

Налоговые расходы по налогу на доходы физических лиц (для которых доступна оценка) в номинальном выражении в 2010 г. по сравнению с 2007 г. выросли, как уже отмечалось, более чем в 10 раза. Налоговые расходы по региональным и местным налогам также имеют тенденцию к росту, как это видно из табл. 4.

При этом в структуре льгот по региональным и местным налогам преобладают льготы, предоставленные федеральным законодательством. Данное соотношение

⁶ Пункт 34 ст. 217 НК РФ введен Федеральным законом от 5 декабря 2006 г. № 208-ФЗ

⁷ Пункт 35 введен Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ, п. 36 – Федеральным законом от 29 ноября 2007 г. № 284-ФЗ и п. 37 – Федеральным законом от 4 декабря 2007 г. № 324-ФЗ

⁸ Пункты 38 и 39 введены Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. № 55-ФЗ, п. 40 – Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ, п. 41 – Федеральным законом от 1 декабря 2008 г. № 225-ФЗ

⁹ Пункт 42 введен Федеральным законом от 28 апреля 2009 г. № 67-ФЗ, пп. 43–46 – Федеральным законом от 3 июня 2009 г. № 117-ФЗ, п. 47 – Федеральным законом от 17 июля 2009 г. № 161-ФЗ, п. 48 – Федеральным законом от 27 сентября 2009 г. № 220-ФЗ.

¹⁰ Пункт 48.1 введен Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ, пункты 49, 50, 51 – Федеральным законом от 30.07.2010 № 242-ФЗ

¹¹ Пункт 52 введен Федеральным законом от 21.11.2011 № 328-ФЗ, пункты 53,54 – Федеральным законом от 30.11.2011 № 359-ФЗ

наблюдается как по совокупности предоставленных организациям и физическим лицам льгот (75–83%), так и в отношении непосредственно физических лиц (около 86–91%) (табл. 5).

Сведения о льготах, предоставляемых федеральным законодательством, включают информацию о суммах недопоставившего земельного налога, налога на имущество физических лиц и налога на имущество организаций. По транспортному налогу отсутствует информация о суммах налоговых расходов, связанных с предоставлением федеральных льгот, поскольку предусмотренные статьей 358 Налогового кодекса освобождения непосредственно не поименованы в качестве льгот. Перечисленные в ней виды транспортных средств не относятся к объекту налогообложения. Статистика не поступивших в этой связи в бюджет сумм налога не ведется. Однако косвенно об этом может свидетельствовать динамика количества транспортных средств, учтенных в базе данных налоговых органов, но по которым транспортный налог не начислен (табл. 6).

Таким образом, количественная оценка прямых потерь бюджетов, формируемых на территории Иркутской области от предоставления льгот и освобождений по НДФЛ и региональным и местным налогам, показала, что в рассматриваемый период (2006–2011 гг.) величина налоговых расходов, по которым доступна оценка, в номинальном выражении демонстрирует рост (табл. 7).

При этом использование льгот и освобождений увеличивается в некоторые годы опережающими темпами по сравнению с ростом начислений по соответствующим налогам.

Так, например, в 2010 г. по сравнению с 2009 г. сумма земельного налога, подлежащего уплате физическими лицами, возросла на 6,26% при росте предоставленных льгот на 38,29% (рост льгот, предусмотренных федеральным законодательством, составил 334,55%).

Однако в рамках данной статьи важно не только количественное расширение льгот и освобождений и их рост в номинальном выражении, но и их роль в реализации социально-экономической политики государства и расширении налогового потенциала в перспективе. Остановимся на некоторых из них.

Одним из наиболее часто встречающихся в мировой практике видов налоговых льгот являются скидки на детей и льготы, учитывающие семейный статус. В российском законодательстве также присутствует такая льгота. В настоящее время стандартный вычет составляет 1400 руб. в месяц на первого и второго ребенка и 3000 руб. в месяц на третьего и последующих детей и предоставляется до уровня дохода, не превышающего с начала года 280 000 руб. Существует мнение, что стандартные вычеты, предусмотренные статьей 218 НК РФ, скорее, представляют собой компенсационные выплаты, нежели налоговые льготы [5]. Однако, с другой стороны, их можно в определенной степени рассматривать в качестве механизма налогового стимулирования развития человеческого капитала. Следует согласиться, что механизм такой льготы практически не

предполагает стимулирование рождаемости и развития семьи. Вместе с тем в последние годы различные виды поддержки семьи и стимулирования рождения детей стали важнейшей социальной задачей, и налоговые льготы здесь, конечно, не являются решающими, но могут использоваться государством для проведения определенной демографической политики.

Использование социальных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 219 НК РФ, включает в себя несколько направлений: на благотворительные цели; на обучение, в том числе своих братьев, сестер, детей в возрасте до 24 лет и подопечных в возрасте до 18 лет; на лечение, в том числе супруга (супруги), своих родителей, детей в возрасте до 18 лет, а также на суммы страховых взносов по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования супруга (супруги), родителей и детей в возрасте до 18 лет, предусматривающим оплату исключительно услуг по лечению; на пенсионные взносы по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и добровольного пенсионного страхования, в том числе в пользу супруга (супруги), родителей (усыновителей), детей-инвалидов (включая усыновленных, находящихся под опекой, попечительством); на дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений». По своей сути социальные налоговые вычеты используются государством в целях стимулирования осуществления налогоплательщиками определенных видов расходов, связанных с поддержкой здоровья и образованности населения, что также можно рассматривать в качестве механизма налогового стимулирования развития человеческого капитала.

Относительно имущественных вычетов, предусмотренных статьей 220 НК РФ, необходимо отметить, что налоговую льготу представляет собой вычет, предусмотренный подпунктом 2 пункта 1 для расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них, а также в сумме расходов на погашение процентов по займам (кредитам), полученным на эти цели. Данный вычет имеет как социальную, так и регулируемую направленность. Последняя проявляется в стимулировании развития жилищного строительства, создании дополнительного спроса на строительные материалы и услуги, новых рабочих мест, а затем и стимулировании потребительского спроса на мебель, бытовую технику. Кроме того, в результате нового строительства расширяется налоговая база по налогу на имущество физических лиц и земельному налогу в отношении предоставленных для индивидуального жилищного строительства земельных участков.

Таблица 3

Динамика предоставленных налоговыми агентами вычетов и освобождений по налогу на доходы физических лиц на территории Иркутской области, млн руб.

Показатель	2007	2008	2009	2010
Общая сумма исчисленного НДФЛ	18 325, 55	23 257, 37	24 199, 99	26 143, 67
Стандартные вычеты	2 107, 93	1 583 349 951,00	5 115, 73	10 330, 07*
Имущественные вычеты (пп. 2 п.1 ст. 220 НК РФ)	1 551, 56	1 709, 47	1 780, 93	2 020, 86*
Социальные вычеты (пп. 4 п.1 ст. 219 НК РФ)	0,00	0,00	0,00	156, 69
Сумма доходов, не подлежащих налогообложению (ст. 217)	1 757, 69	31 353, 89	44 988, 58	42 899, 89
ВСЕГО предоставленных вычетов и необлагаемых доходов	5 417, 18	34 646, 72	51 885, 25	55 407, 51
Суммы недоплатившего НДФЛ в результате предоставления вычетов и освобождений (оценка)	704, 23	4 504, 07	6 745, 08	7 202, 98

* Суммы полагающихся стандартных и имущественных вычетов

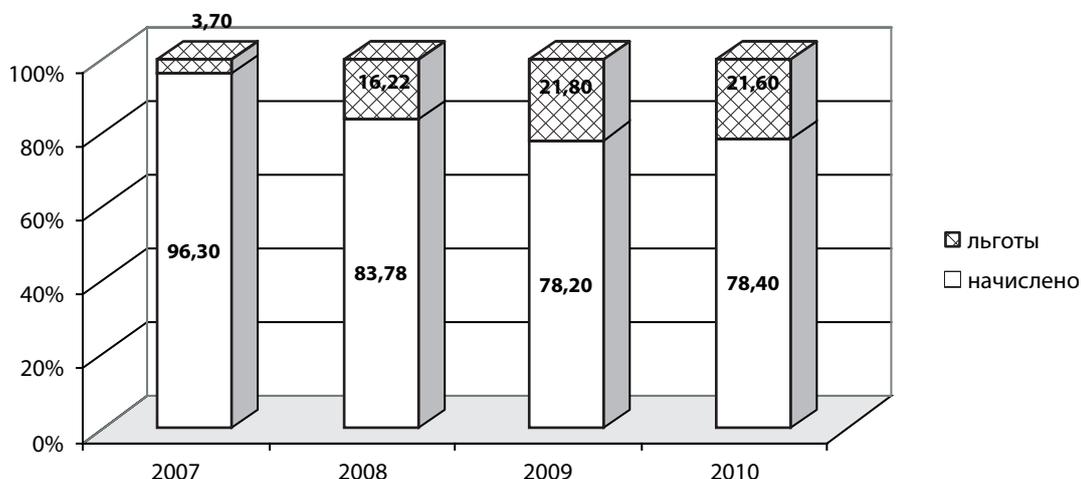


Рис. 1. Потери доходов бюджетов от предоставления льгот и освобождений по налогу на доходы физических лиц в 2007–2010 гг. на территории Иркутской области

Таблица 4

Динамика доли недоплативших региональных и местных налогов на территории Иркутской области в связи с предоставлением льгот

Налог	Показатель	2007	2008	2009	2010	2011
земельный налог с юридических лиц	сумма, тыс. руб.	190 606	232 187	237 585	358 260	402 113
	удельный вес, %	12,03	14,61	10,18	14,41	15,87
земельный налог с физических лиц	сумма, тыс. руб.	2 964	1 963	3 502	4 843	9 046
	удельный вес, %	4,07	2,34	1,79	2,32	3,60
налог на имущество физических лиц	сумма, тыс. руб.	120 665	149 894	231 819	300 079	417 482
	удельный вес, %	31,68	34,03	38,73	38,73	38,95
налог на имущество организаций	сумма, тыс. руб.	3478800	3882660	5501281	6410210	6873 309
	удельный вес, %	46,52	45,22	47,32	48,24	45,97
транспортный налог с физических лиц	сумма, тыс. руб.	16062	22 102	27 019	29 263	41 034
	удельный вес, %	3,10	3,02	3,27	3,44	3,18

Таблица 5

Структура льгот, предоставленных по региональным и местным налогам на территории Иркутской области, по уровню их установления

Год	Показатель	Вид льгот			
		Всего предоставленных льгот		в т.ч. льготы физическим лицам	
		предоставляемые федеральным законодательством	предоставляемые региональным законодательством или нормативными правовыми актами муниципальных образований	предоставляемые федеральным законодательством	предоставляемые региональным законодательством или нормативными правовыми актами муниципальных образований
2007	Сумма, тыс. руб.	3 113 928	695 560	122 020	17 670
	Удельный вес, %	81,74	18,26	87,35	12,65
2008	Сумма, тыс. руб.	3 239 988	1 048 818	150 930	23 029
	Удельный вес, %	75,55	24,45	86,76	13,24
2009	Сумма, тыс. руб.	4 939 190	1 062 016	231 584	30 756
	Удельный вес, %	82,30	17,70	88,28	11,72
2010	Сумма, тыс. руб.	5 898 996	1 203 659	300 451	33 734
	Удельный вес, %	83,05	16,95	89,91	10,09
2011	Сумма, тыс. руб.	6 181 943	1 556 273	425 573	41 989
	Удельный вес, %	79,89	20,11	91,02	8,98

Таблица 6

Динамика количества транспортных средств, учтенных в базе данных налоговых органов Иркутской области, по которым транспортный налог не начислен

Категория плательщиков	Показатель	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Организации	Количество транспортных средств, по которым налог не начислен, ед.	2 024	2 353	2 875	4 444	2 368	0
	Удельный вес в общем количестве учтенных в базе налоговых органов транспортных средств, %	2,76	3,02	3,48	5,62	2,98	0
Физические лица	Количество транспортных средств, по которым налог не начислен, ед.	36 343	36 505	36 679	40 029	40 480	49 960
	Уд. вес в общем количестве учтенных в базе налоговых органов транспортных средств, %	7,23	6,81	5,97	6,41	6,37	6,94

В рамках данной статьи отдельного внимания заслуживает налоговое стимулирование самозанятых членов домохозяйств – индивидуальных предпринимателей. Оно имеет первостепенное значение для наращивания возможностей регионов по увеличению собственного налогового потенциала, эффективной реализации расходных полномочий и социальных обязательств.¹² В целях стимулирова-

ния развития малого бизнеса используются специальные налоговые режимы. Данные режимы сами по себе можно рассматривать в качестве налоговых расходов с учетом того, что местные бюджеты несут потери в связи с недоплатой от индивидуальных предпринимателей налога на доходы физических лиц и налога на имущество.

За период 2007–2010 гг. в Российской Федерации на-

12 Фадеев Д.Е. Актуальные вопросы развития налоговой системы / Д.Е. Фадеев. - М.: Налоговый вестник, 2010. 288 с.

Темпы роста сумм начисленных налогов и предоставленных льгот и освобождений, %

Налог	Показатель	2007/2006	2008/2007	2009/2008	2010/2009	2011/2010
Земельный налог организаций	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	99,01	97,36	154,42	101,54	100,16
	Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением льгот	157,48	121,82	102,32	150,79	112,24
	в том числе предоставляемых федеральным законодательством	185,99	107,05	137,04	366,12	137,49
Земельный налог физических лиц	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	117,25	117,33	234,41	106,26	118,46
	Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением льгот	13,82	66,23	178,40	138,29	137,49
	в том числе предоставляемых федеральным законодательством	7,24	86,73	22,75	334,55	193,04
Налог на имущество физических лиц	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	132,42	111,69	126,21	129,45	137,84
	Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением льгот	125,01	124,22	154,66	129,45	137,49
	в том числе предоставляемых федеральным законодательством	нет данных	124,12	154,49	129,49	139,22
Налог на имущество организаций	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	115,15	117,59	130,25	112,27	117,48
	Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением льгот	146,64	111,61	141,69	116,52	137,49
	в том числе предоставляемых федеральным законодательством	149,28	103,23	152,45	118,17	102,49

блюдается рост сумм налогов, подлежащих уплате в связи с применением индивидуальными предпринимателями – членами домохозяйств таких специальных налоговых режимов, как единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (с 31 746 165 тыс. руб. до 44 652 649 тыс. руб.) и упрощенная система налогообложения (с 29 205 164 тыс. руб. до 48 081 900 тыс. руб.) (рис. 2).- При этом рост наблюдается не только в абсолютном выражении, но и в расчете на одного индивидуального предпринимателя, что в определенной степени свидетельствует о расширении налоговой базы.

Вывод. Налоговые расходы, таким образом, представляют собой механизм косвенного финансирования домашних хозяйств, при котором экономия на налоговых платежах, получаемая в результате использования налоговых льгот увеличивает личные доходы физических лиц. При этом, как показал проведенный анализ, величина налоговых расходов региональных и местных бюджетов за последние пять лет демонстрирует рост, порой, опережа-

ющий по своим темпам рост начислений по соответствующим налогам. Значительный вклад в данный рост вносит предоставление льгот по региональным и местным налогам на федеральном уровне, что приводит к переложению бремени расходов с уровня федерации на субфедеральный и местный уровень. В этих условиях, как представляется, основной задачей должна стать разработка оценочных показателей, позволяющих выявить и сократить установленные федеральным законодательством льготы, предоставление которых не влечет адекватного роста налогового потенциала на уровне регионов и муниципальных образований.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 авг. 2000 г. №117-ФЗ
2. О Программе развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на период до 2005 года: Постановление

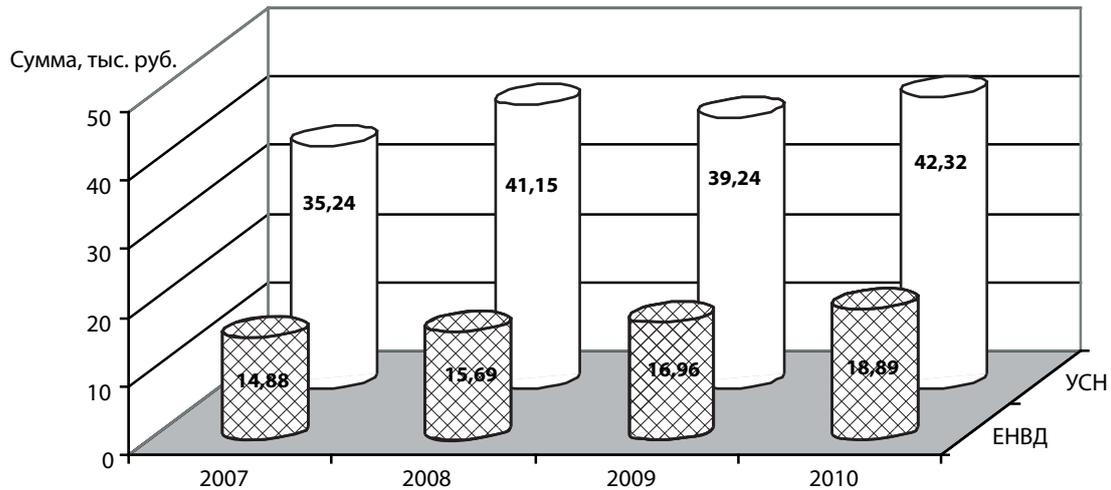


Рис. 2. Динамика сумм налогов, подлежащих уплате при применении специальных налоговых режимов, в расчете на одного индивидуального предпринимателя, предоставившего налоговую декларацию, по данным отчетов ФНС России №5-УСН и №5-ЕНВД

Правительства РФ от 15.08.2001 № 584 // Российская газета. – 2001. – № 161 (21 авг.)

- Мониторинг местных бюджетов за 2011 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/04/otchet_po_monitoringu_mestnykh_budzhetrov_za_2011_god.pdf
- Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов: одобрено Правительством РФ 07.07.2011 // Социальный мир. – 2011. – № 35.
- Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. Малинина – М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.
- Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. – Вашингтон, округ Колумбия: Международный Валютный Фонд, Управление по бюджетным вопросам, [2001]. – 94 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: http://www.budget.kz/upload/Catalogue/open_budget/expert_channel/IMF_manual_rus.pdf
- Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. МВФ, 2007. – 221 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>
- Фадеев Д. Е. Актуальные вопросы развития налоговой системы / Д. Е. Фадеев. – М.: Налоговый вестник, 2010. – 288 с.
- The U.S. Income Tax System – the Need for a Full Accounting. Speech before the Money Marketers. November 15, 1967.