

**МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ
М.В.ЛОМОНОСВА**

ВЫСШАЯ ШКОЛА ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА (ФАКУЛЬТЕТ)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему:

**«Налоговые льготы и преференции: их влияние на доходы бюджетов
бюджетной системы Российской Федерации»
Направление 38.03.01 «Экономика»**

Выполнила: студентка 4 курса
группа № 404
Феликсова В.А

Научный руководитель:
кандидат экономических наук,
доцент Мельникова Н.П.

Москва 2017 год

Содержание

Введение.....	3
Глава 1. Экономическая природа налоговых льгот	
1.1. Налоговые льготы как структурный элемент налога	6
1.2. Классификация налоговых льгот	9
1.3. Налоговые расходы бюджета. Налоговые льготы и преференции	15
Глава 2. Анализ динамики и структуры налоговых расходов бюджетов бюджетной системы РФ	
2.1. Анализ структуры налоговых расходов консолидированного бюджета РФ	19
2.2. Анализ структуры налоговых расходов федерального бюджета	23
2.3. Оценка влияния федеральных налоговых льгот на формирование доходов региональных и местных бюджетов	33
Глава 3. Повышение эффективности налоговых льгот	
3.1 Подходы к оценке эффективности налоговых льгот и преференций	45
3.2. Анализ региональной практики оценки эффективности налоговых льгот.....	52
3.3. Направления повышения эффективности налоговых льгот и преференций.....	63
Заключение	67
Список литературы	71

Введение

В современных условиях налоговые льготы - это важный элемент инструментария стимулирующей налоговой политики. В настоящее время в Российской налоговой системе действует более 300 различных льгот и преференций. Широкое применение налоговых льгот и преференций ведет к выпадению доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Однако в настоящее время всеми признается низкая эффективность существующих налоговых льгот и налоговых преференций. В результате нынешней налоговой политики рост налоговых расходов бюджета не сопровождается экономическим ростом, решением социальных задач. Все это подтверждает актуальность выбранной темы.

Цель данной выпускной квалификационной работы - исследование влияния налоговых льгот и налоговых преференций на формирование доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Для достижения данной цели должны быть решены следующие **задачи**:

- исследование экономической природы налоговых льгот;
- анализ динамики и структуры налоговых расходов бюджетов бюджетной системы РФ;
- исследование проблемы эффективности налоговых льгот и преференций;
- обоснование предложений по повышению эффективности налоговых льгот и преференций в целях роста налоговых доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы. В первой главе подробно исследуются вопросы экономической природы и содержания налоговых льгот. Всесторонне рассматриваются налоговые льготы, как структурный элемент налогообложения. Все существующие в РФ налоговые льготы классифицируются по определенным признакам.

Вторая глава посвящена анализу структуры налоговых расходов консолидированного бюджета. В ней так же дается оценка влияния федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам на формирование доходов региональных и местных бюджетов.

В третьей главе исследуется проблема повышения эффективности налоговых льгот и налоговых преференций.

Глава 1. Экономическая природа налоговых льгот

1.1. Налоговые льготы, как структурный элемент налога.

Государственная власть на протяжении всей истории своего существования нуждается в ресурсах, необходимых для выполнения возложенных на нее функций - социальной, экономической, военно-оборонительной, правоохранительной и др. (учить, лечить и защищать), для чего в первую очередь и используется такой элемент, как налогообложение.

«Определения налога бесконечно разнообразны..» - эти слова, сказанные известным итальянским государственным деятелем и выдающимся исследователем финансов Ф. Нитти¹ более 100 лет назад, остаются актуальными и в наши дни. В современной российской экономической литературе можно встретить различные взгляды экономистов на отличительные черты налогов как вида финансового платежа, на число функций налогов, на трактовку отдельных функций налогов.

Под налогом в соответствии со ст.8 Налогового Кодекса Российской Федерации понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».²

При формировании финансовых ресурсов государства роль налогов заключается в обеспечении доходной базы бюджетов всех уровней власти и управления средствами, необходимыми для обеспечения выполнения возложенных на них бюджетных программ. Налоги представляют собой фундамент системы государственных доходов, позволяют обеспечить бесперебойное поступление финансовых ресурсов, обеспечивая государственные нужды, за счет сбалансированного и периодического

1 Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 240.

2 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) ст.8

поступления налоговых доходов. С помощью налогов правительство осуществляет экономическую политику, корректирует основные направления развития рынка, может контролировать предложение товаров и услуг на определенных сегментах рынка.

В рамках налогового механизма, особое место занимает такой элемент налога, как налоговая льгота, оказывающая воздействие на объем налоговых доходов бюджетов всех уровней и положение налогоплательщиков.

Налоговая льгота – это важный элемент налогообложения и инструмент налоговой политики. Налоговая льгота имеет экономическое содержание и правовое оформление. Правовая форма налоговой льготы как элемента налогообложения закреплена в статье 56 НК РФ.

Согласно ст. 56 НК РФ «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере».³

Из данного определения следует, что налоговая льгота предоставляется и отменяется на основании законодательства. Налоговая льгота представляет собой преимущество, которое дается одной категории налогоплательщиков по сравнению с другой категорией налогоплательщиков.

Налоговая льгота - это право налогоплательщика, т.е. налогоплательщик в праве отказаться от нее или приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено в законодательстве.

Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются НК РФ, а льготы по региональным и местным налогам – НК РФ и (или) законами о налогах субъектов РФ и нормативными правовыми актами о налогах представительных органов муниципальных образований.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) ст.56

Посредством налоговых льгот реализуется регулирующая функция налогов. Налоговые льготы оказывают влияние также на реализацию фискальной функции налогов. Сущность стимулирующей функции заключается в создании дополнительных условий для развития предпринимательства, производства, поддержке отечественных производителей, реализации приоритетных задач социально-экономического развития государства, стимулирования использования средств налогоплательщиков для увеличения объема и качества производства, сдерживание цен на социально значимые товары, услуги и т.д.

Проявление фискальной функции является неотъемлемым элементом формирования финансовых ресурсов государства и создания материальных условий для деятельности государства. За счет того, что в краткосрочном периоде льготы ведут к снижению доходов бюджета, возникает противоречие между фискальной и стимулирующей функцией. В краткосрочном периоде применение налоговых льгот ведет к снижению доходной части бюджета. Вместе с тем, применение налоговых льгот дает налогоплательщикам дополнительные стимулы к развитию. В результате, налоговые льготы в долгосрочном периоде способствуют увеличению доходной части бюджета. Таким образом, в краткосрочном периоде льготы ведут к снижению фискального эффекта, доходов бюджета, а в долгосрочном периоде приводят к экономическому росту и увеличению доходов государства, стимулированию предпринимательской и инновационной активности.

Данное теоретическое положение можно проиллюстрировать на следующем практическом примере. В Послании президента РФ Федеральному Собранию на 2017 год, Путин В.В. обратил внимание на то, что IT-индустрия стала одной из самых быстроразвивающихся отраслей, хотя недавно ее состояние было близко к нулю. «В 2010 году налоговые отчисления IT-индустрии составляли 28 с небольшим миллиардов рублей, а через два года - уже 54 миллиарда рублей. При этом так называемые выпадающие доходы, с учетом льгот, всего 16 миллиардов рублей. То есть

реальный доход даже для бюджета. Чтобы поддержать такую динамику предлагаю продлить эти льготы до 2023 года».⁴ Таким образом, президент выразил уверенность, что есть все возможности сделать IT-индустрию одной из ключевых экспортных отраслей России. Нельзя утверждать, что льготы являлись единственным инструментом в развитии IT-технологий, но они сыграли важнейшую роль, за счет чего экспорт отечественных компаний данной сферы за пять лет вырос вдвое.

Привлекательность налоговых льгот для хозяйствующих субъектов заключается в том, что средства, которые должны уплачиваться ими в бюджет в виде налоговых платежей, в результате предоставления налоговых льгот полностью или частично остаются в распоряжении налогоплательщиков. Тем самым создается эффект косвенной финансовой поддержки, а не прямого бюджетного финансирования, что может, в частности, привести и к иждивенческим настроениям.

1.2. Классификация налоговых льгот

В действующей редакции Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) присутствует определение налоговой льготы, однако нет классификации налоговых льгот. В первом налоговом законе, а именно, Законе РФ № 2118-1 от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», наоборот, отсутствовала дефиниция налоговых льгот, но выделялись следующие их виды⁵:

- необлагаемый минимум объекта налога;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- понижение налоговых ставок;

4 Послание Президента РФ Федеральному Собранию на 2017г

5 Законе РФ № 2118-1 от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»

- вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);
- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);
- прочие налоговые льготы.

НК РФ признал налоговую льготу в качестве самостоятельного, но при этом факультативного элемента налогообложения и впервые в ст. 56 НК РФ закрепил законодательно дефиницию «налоговая льгота», которая уже упоминалась выше. Налоговые льготы представляют собой совокупность налоговых инструментов в виде определенных преимуществ, предоставляемых отдельным категориям налогоплательщиков, при соблюдении ими определенных условий, в целях уменьшения налоговых обязательств.

Основанием для предоставления льгот для налогоплательщиков – физических лиц могут быть:

- наличие особых заслуг граждан перед Отечеством, льготы выступают как поощрение и признание их заслуг; льготы семьям погибших военнослужащих;
- материальное, экономическое положение налогоплательщиков;
- необходимость повышения эффективности развития отдельных сфер и субъектов производства, регионов страны;
 - социальное, семейное положение граждан.

В экономической литературе выделяют следующие критерии классификации налоговых льгот (рис.1):

- по форме предоставления,
- по принадлежности к уровню управления,
- по субъекту предоставления,
- по привязке к элементам налогообложения.

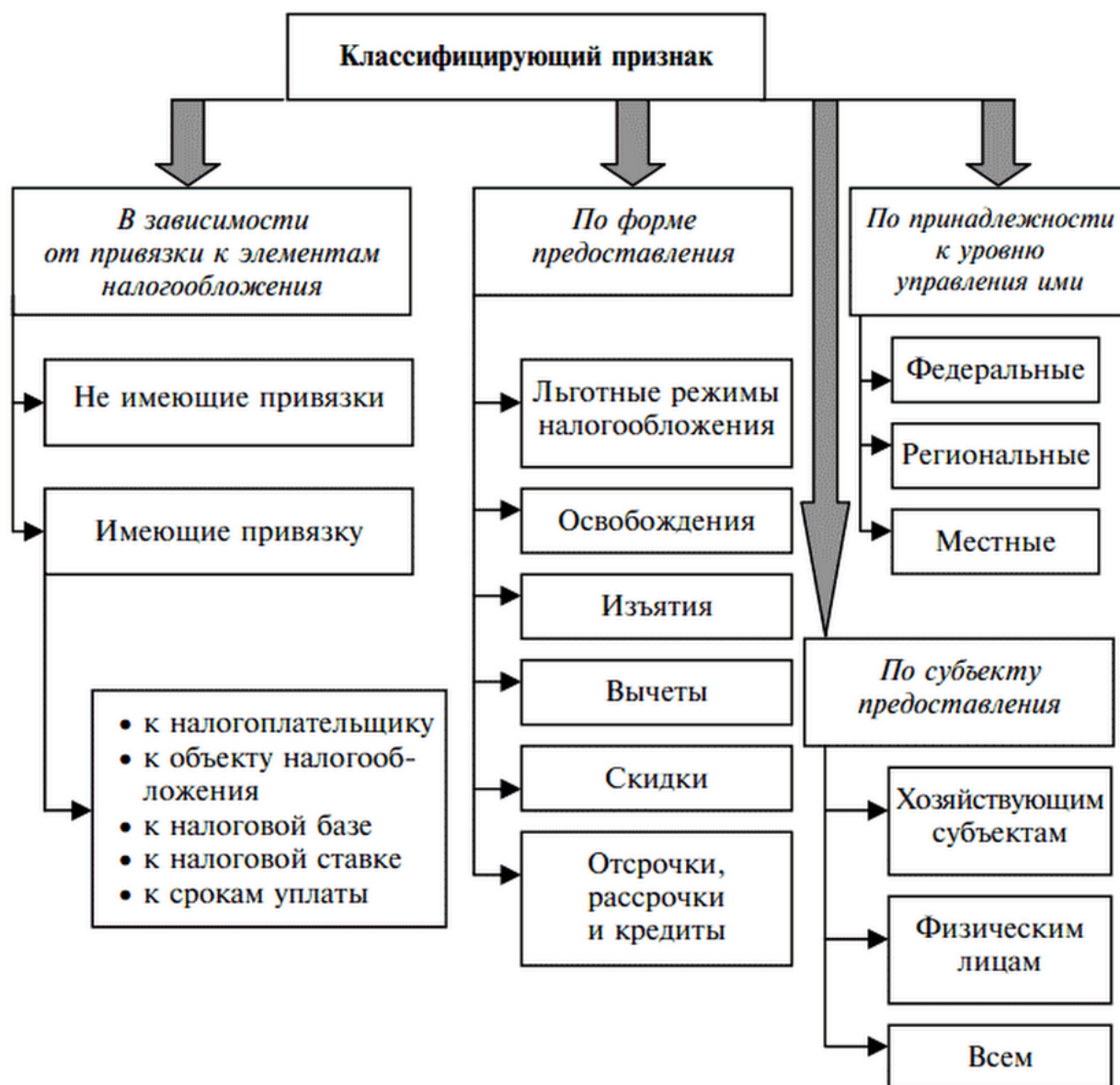


Рис. 1.1 Основные критерии классификации налоговых льгот

I. Классификация льгот по форме предоставления включает в себя следующие классифицирующие признаки:

1. **Льготные режимы налогообложения** - режимы, которые создают наиболее благоприятные и выгодные условия налогообложения для отдельных групп налогоплательщиков, которые соответствуют определенным критериям, видам экономической деятельности, территориальным образованиям. Сюда так же относят специальные налоговые режимы, режимы свободных и особых экономических зон. Однако, говоря о специальных налоговых режимах, следует отметить, что в литературе не сложилось единого мнения, являются ли они налоговой льготой.

2. **Налоговые освобождения** - различные виды налоговых льгот, позволяющие освободить от налогообложения отдельные объекты налогообложения или категории налогоплательщиков. При этом освобождение полное или частичное.

К налоговым освобождениям относятся:

- налоговая амнистия - списание безнадежной задолженности по налогам отдельных групп налогоплательщиков,

- налоговые каникулы - освобождение от какого-либо налога, на определенный срок отдельных групп налогоплательщиков.

3. **Изыятия**- это льгота в виде того, что отдельные части объекта налогообложения не подлежат налогообложению. Например, необлагаемые доходы по НДФЛ, выводящие из налогообложения отдельные объекты налогообложения. Исключение из состава подакцизных товаров лекарств, парфюмерно-косметической продукции.

4. **Налоговые вычеты** – это льготы, направленные на сокращение величины налоговой базы, путем вычета расходов, доходов, имущества. Вычеты могут быть лимитированными (в установленных пределах) и не лимитированными (без установления ограничения). Например, по налогам на имущество физических лиц - вычет из налоговой базы необлагаемого минимума кадастровой стоимости имущества.

Стоит заметить, что не все вычеты из налоговой базы могут считаться льготами. Налоговыми вычетами считаются вычеты, дающие налогоплательщику преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками. Например, вычет из суммы налога при УСН и ЕСХН страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

5. **Скидки** - это льготы, направленные на применение пониженных или нулевых налоговых ставок, сокращение налоговой базы в установленных законом случаях. Например, применение пониженных ставок для определенных категорий налогоплательщиков: пожилых, имеющих малолетних детей и др. Налогоплательщик имеет право уменьшить прибыль,

подлежащую налогообложению, на сумму произведенных расходов, например на цели дополнительной и профессиональной подготовки, переподготовки работников налогоплательщика.

6. Льготы, позволяющие **изменять сроки уплаты** налога, такие как:

- отсрочка, рассрочка,
- налоговый кредит,
- налоговые каникулы,
- инвестиционный налоговый кредит.

II. Классификация льгот по принадлежности к уровню управления.



Рис. 1.2. Классификация льгот по принадлежности к уровню управления

Федеральные налоговые льготы, устанавливаются и отменяются в соответствии с НК РФ. Региональные налоговые льготы устанавливаются НК РФ и законами субъектов. Местные налоговые льготы устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами о налогах представительных органов муниципальных образований.

II. Классификация льгот по субъекту предоставления.

Налоговые льготы подразделяются на льготы, предоставляемые только хозяйствующим субъектам, только физическим лицам или и физическим лицам и хозяйствующим субъектам (рис. 1.3).

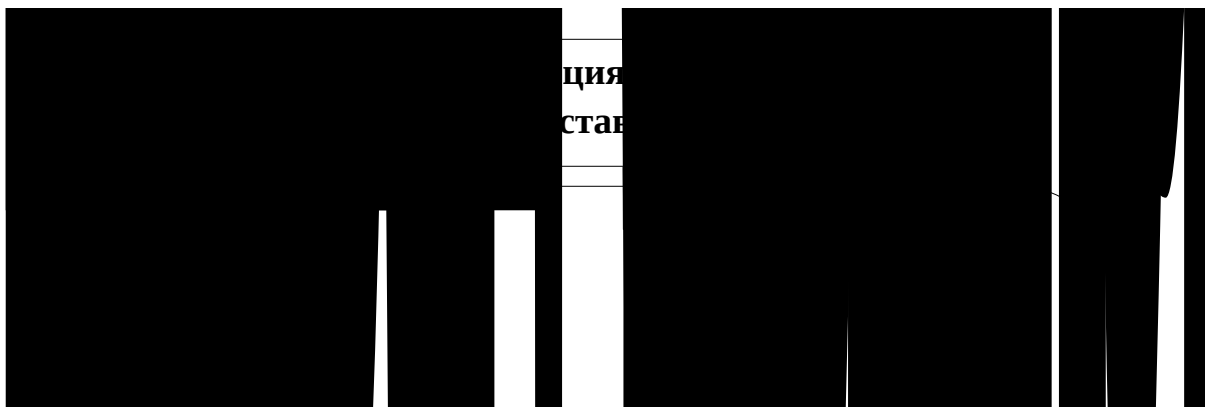


Рис. 1.3. Классификация льгот по субъекту предоставления

Такая классификация льгот имеет иное целевое предназначение, чем предыдущие. Она необходима для анализа сопоставления льгот с экономической направленностью, призванная стимулировать льготы, необходимые для снижения социального дискомфорта, т.е. имеющие социальную направленность, а так же стимулирование определенных форм и видов предпринимательской деятельности.

III. В зависимости от привязки к элементам налогообложения.

В данном случае рассматривается, на какой именно элемент направлена льгота:

- на налогоплательщика, т.е. освобождение от уплаты (пенсионерами налога на имущество)
- на объект налогообложения - это налоговое изъятие. Акцизы на спиртосодержащую продукцию, кроме лекарств.
- на налоговую базу- налоговые вычеты по НДФЛ, социальные, стандартные, имущественные.
- на налоговую ставку- пониженная ставка (НДС 18%, пониженная 10% по лекарствам, детским товарам.)
- на срок уплаты налога- отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит.

1.3. Налоговые расходы бюджета. Налоговые льготы и преференции

В общей теории налогов, а также в российском налоговом законодательстве используется такое понятие как налоговая льгота/налоговые льготы. В последние три-четыре года в российской экономической литературе стало активно использоваться понятие налоговые преференции. В настоящее время понятие налоговые преференции широко вошло в научный оборот. Преференции, в переводе с латинского («*praeferentis* – предпочтения»), так же как и «налоговые льготы», означает преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков для поддержки определенных видов деятельности.⁶ Часто эти понятия считают тождественными, однако, механизмы их предоставления различаются, что видно из таблицы 1.1

Таблица 1.1

Сравнительная характеристика налоговых льгот и преференций.⁷

Характеристики	Налоговые льготы	Налоговые преференции
Цель введения	Снижение налогового бремени	
Момент введения	В любой момент	Вводится вместе с налогом
Применение	Желание (право) налогоплательщика	Обязательный характер
Направление применения	Объект налогообложения	Объект налогообложения Налоговая база Налоговая ставка
Возможность приостановления действия	Есть возможность приостановления (на один или несколько периодов)	Возможность отсутствует

⁶ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. -5-е изд., перераб. и доп.-М.

⁷ А.С. Баландина- Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций.

Штраф за неприменение	Не взимается	Взимается
Характер применения	Экономический Социальный	Экономический Социальный Индивидуальный
Срок применения	Определенный период времени	Не ограничен (бессрочный)

Налоговые льготы и преференции близки по смыслу, цели их предоставления совпадают, но данные понятия не являются синонимами. А.С. Баландина пишет, что «Налоговая преференция – предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств, носящие обязательный характер, на условиях встречных обязательств со стороны налогоплательщика», где основным отличием преференций от льгот выступает их обязательный характер.⁸ Так же следует отметить, что налоговые льготы подлежат контролю со стороны налоговых органов, декларируются в налоговой отчетности налогоплательщиков, тогда как преференции, как правило, не отражаются в отчетности налоговых органов. Однако, проводя оценку эффективности выпадающих доходов, Минфин России учитывает и налоговые льготы и частично налоговые преференции. Таким образом, контроль по использованию налоговых льгот осуществляется тщательнее, чем за налоговыми преференциями, хотя они занимают большую часть выпадающих доходов.

Применение налоговой льготы - преимущества, с помощью которых налогоплательщик может самостоятельно уменьшать свои налоговые обязательства, а государство «знает» размер льготы и размер, уплаченного налога в случае ее отсутствия. Тогда, как налоговые преференции применяются в общем порядке, исходя из установленных данных на каждом этапе расчета налога с учетом налоговых преференций, т.е. не

⁸ Баландина А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского государственного университета.-2011.-№4(16).-С. 45-60.

предусматривается возможности самостоятельного уменьшения налоговых обязательств. Налоговые льготы и преференции требуют четкой регламентации на законодательном уровне, унифицированной методики оценки эффективности, поскольку они являются эффективным рычагом воздействия государства на развитие экономики страны, в том числе, представляют собой долю выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы.

Понятие налоговых расходов бюджета впервые появилось в документе «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годы». Налоговые расходы - это выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы, обусловленные применением налоговых льгот и иных инструментов (преференций), установленных законодательством РФ о налогах и сборах.⁹

По данным Счетной палаты Российской Федерации по состоянию на 01.01.2015 г. в российском налоговом законодательстве было установлено 359 налоговых льгот и преференций. За период 2011 – 2014 г.г. общее количество налоговых льгот и преференций увеличилось на 25 единиц.

Увеличение числа налоговых льгот и преференций сопровождается ростом доли выпадающих доходов к совокупным налоговым поступлениям консолидированного бюджета Российской Федерации. В период с 2011 по 2013 годы эта доля повысилась с 42,8% до 65,1%. В 2014 году она снизилась до 53,5%, что обусловлено, в основном, увеличением объема поступлений НДС в связи со снижением сумм возмещенного НДС при одновременном сокращении объема предоставленных преференций по банковским и страховым операциям.¹⁰ К 2014 году расходы бюджета составили 1,7 трлн. руб. от предоставления льгот Федеральным бюджетом, а оценка стоимости

9 Консультант плюс "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов"- Налоговые расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

10 Мельникова Н.П. «О новых подходах к политике применения налоговых льгот и преференций в целях стимулирования развития экономики» « журнал «Экономика. Налоги. Право», № 2 2017 год.

льгот бюджетов всех уровней, сделанная Счетной палатой, составила 5 трлн. руб.¹¹

Данная ситуация послужила толчком к ужесточению переоценки налоговых льгот в 2016-2017 году. На основании чего Минфин предусматривает новые принципиальные позиции в отношении налоговых льгот. Планируется закрепить понятийную основу и подходы к оценке эффективности налоговых льгот. В августе 2017 года будут объявлены предложения по оптимизации налоговых и неналоговых расходов, к октябрю 2017 года планируется переоформить перечень льгот в реестр налоговых и неналоговых расходов. Соответственно, те льготы, которые окажутся неэффективными, будут отменены.

Таким образом, налоговая льгота является многогранным понятием. Определение данного термина имеет декларативный характер и не позволяет четко разграничить налоговые льготы и налоговые преференции. Также законодательно не установлены отличительные характеристики налоговых льгот и их классификация. Отсутствие понятийного аппарата приводит к злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков, затрудняет осуществление камерального и выездного налогового контроля и не позволяют достоверно осуществлять администрирование налогов. Следует отметить, что предоставление налоговых льгот и преференций напрямую не влечет расходования бюджетных средств, но приводит к сокращению поступлений в бюджет, что, как следствие, ведет к уменьшению ресурсов, направляемых для решения поставленных государством задач.

¹¹ Нетреба П. Налоговые льготы сократят оптом // газета.ru, 2016

Глава 2. Анализ динамики и структуры налоговых расходов бюджетов бюджетной системы РФ

2.1. Анализ структуры налоговых расходов консолидированного бюджета Российской Федерации

Налоговые доходы бюджетной системы РФ составляют большую долю доходов бюджетов всех уровней. Налоговая льгота, являясь частью налога, обеспечивает недопоступление средств в бюджет страны. Высвободившиеся для налогоплательщика средства должны использоваться по целевому назначению и быть эффективными, как для него самого, так и для государства (эффект в поднятии национальной экономики, стимулировании малого бизнеса, развитии инноваций и стимулировании инвестиций, развитии определенных отраслей и территорий и др.). Действуя эффективно, налоговая льгота является наиболее востребованным инструментом налоговой политики государства.

Проведение эффективной бюджетной политики предполагает оценку влияния налоговых льгот на доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Для этого необходим инструментарий, позволяющий обеспечить интеграцию учета налоговых льгот в бюджетный процесс. В мировой практике таким инструментарием является модель управления выпадающими бюджетными доходами, возникающими вследствие предоставления налоговых льгот и преференций. Такие выпадающие доходы, как уже было отмечено выше, получили название налоговых расходов (в среднем ежегодно около 3% ВВП).

Под налоговыми расходами понимают выпадающие налоговые доходы бюджетов бюджетной системы, обусловленные применением налоговых льгот. К налоговым расходам не следует относить осуществляемые за счет соответствующих бюджетов расходы федеральных и региональных органов

государственной власти и органов местного самоуправления на установление, введение и взимание налогов. К таковым, в частности, относятся: расходы органов законодательной власти на подготовку и принятие нормативных правовых актов, расходы органов исполнительной власти на создание и функционирование органов, разрабатывающих методологию налогообложения, администрирующих или предоставляющих налоговую информацию, расходы органов судебной власти по налоговым спорам.

Учитывая динамику и структуру налоговых льгот, предоставленных налогоплательщикам на территории РФ, можно утверждать, что общая сумма налоговых льгот и преференции имеет тенденцию к снижению в 2016 году.¹² Наибольший удельный вес в структуре налоговых льгот занимает НДС: его доля высока и на протяжении всего периода исследования составляет свыше 80 %.

Таблица 2.1

Динамика и структура налоговых льгот в РФ

Наименование показателей	2015 год		2016 год	
	Сумма, в млн. руб.	Удельный вес, %	Сумма, в млн. руб.	Удельный вес, %
Налоговые льготы, всего	7368775	100	6748444	100
В том числе НДС	5135676	80,18	5867865	83,94
НДПИ	312 305	6,3	420 306	5,36
Налог на прибыль организаций	112 086	3,9	179 522	3,02
Водный налог	1 441	0,03	1 285	0,02
Налог на имущество	324 639	7,8	364 447	6,05

¹² Отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности: форма № 1-НОМ [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://www.nalog.ru/tm46/>

организаций				
Транспортный налог	6 896	0,16	7 751	0,12
Земельный налог	51 603	1,24	55 446	1,17
Налог на имущество физических лиц	15 659	0,37	24 303	0,3

По данным Счетной палаты Российской Федерации, в результате предоставления различного рода освобождений от уплаты налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации в 2016 году не поступило доходов на сумму более 6,7 трлн. рублей.



Рисунок 2.1. Сумма предоставленных льгот (преференций) по НДС (млрд. рублей)¹³

В сумме предоставленные льготы (преференции) по НДС составили 5 867,6 млрд. рублей, по налогу на добычу полезных ископаемых – 420,3 млрд. рублей, по налогу на имущество организаций – 191,0 млрд. рублей, по налогу на прибыль организаций – 179,5 млрд. рублей, по земельному налогу – 55,4 млрд. рублей, налогу на имущество физических лиц – 24,3 млрд. рублей. (см.

¹³ Официальный сайт Счетной палаты РФ — <http://www.ach.gov.ru/>

рисунок 2.1.) С 2013 года сумма возросла с 2013 года более, чем в 1,5 раза.
(см. рисунок 2.2)

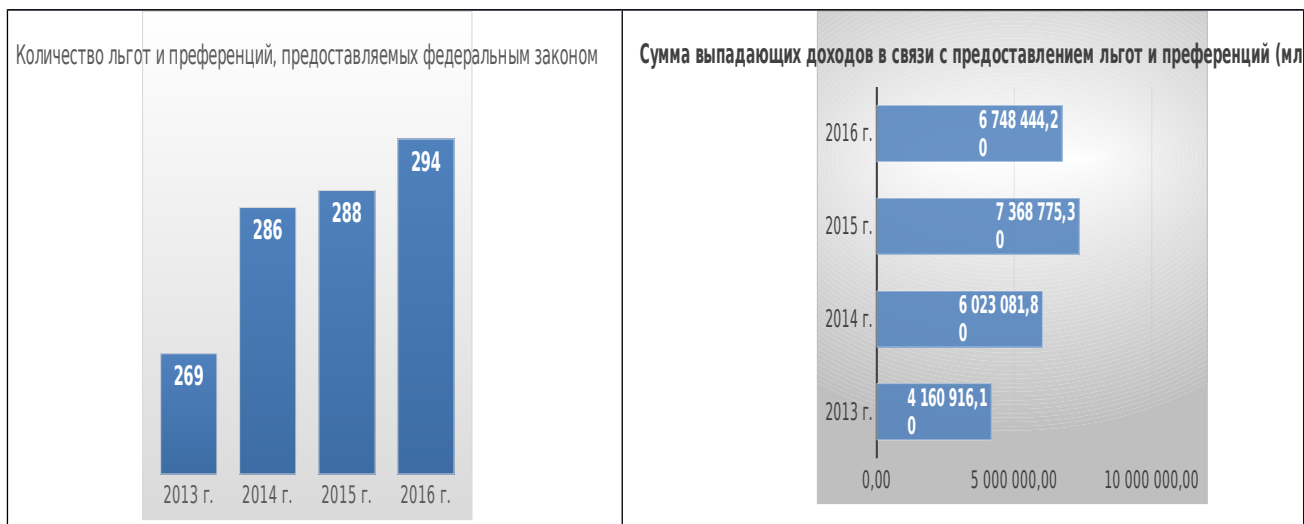


Рисунок 2.2. Количество льгот и преференций, рассматриваемых в ходе экспертно-аналитического мероприятия.

Данные, приведенные на рисунках, свидетельствуют: за анализируемый период наибольший объем «выпадающих» доходов консолидированного бюджета Российской Федерации приходится на долю налоговых льгот по налогу на добавленную стоимость (НДС). Около 70–80% от общего объема льгот и в среднем 35% доходов консолидированного бюджета в 2013 году. В целом, за последние годы в связи с предоставлением налоговых льгот не поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации имеют тенденцию к увеличению: к 2016 г. примерно 60% доходов бюджета.

Согласно данным статистической налоговой отчетности Федеральной Налоговой службы, основную долю в общем объеме выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот и преференций занимают освобождения от налогообложения банковских и страховых операций, которые составили 79,4% в отчетном 2016 году. В 2016 году значительное количество льгот и преференций было предоставлено по налогу на прибыль организаций (108) и НДС (87).¹⁴

¹⁴ Статистическая налоговая отчетность Федеральной Налоговой службы <https://www.nalog.ru/rn77/>

2.2. Анализ структуры налоговых расходов федерального бюджета

В соответствии с действующим устройством налоговой системы Российской Федерации, все налоги подразделяются на федеральные, региональные и местные. Корректировка режима налогообложения на каждом территориальном уровне возможна только для тех налогов, которые закреплены за соответствующим уровнем. Так как предоставление налоговых льгот (преференций) приводит к уменьшению доходов бюджетной системы, проведем анализ потерь федерального бюджета за последние два года.¹⁵ (см.табл.2.2)

Таблица 2.2

Оценка потерь доходов бюджетной системы Российской Федерации в связи с предоставлением налоговых льгот

Показатели	2015 год	2016 год
ВВП, млрд. руб	80 412,5	85 880,6 ¹⁶
Налоговые доходы консолидированного бюджета РФ, млрд.руб.	9 715,2	10 958,2
в % к ВВП	17,5	17,7
Расходы консолидированного бюджета РФ, млрд.руб.	20358	22802
в % к ВВП	36,6	35,9
Налоговые льготы, млрд. руб	7368,8	6748,4
В % к ВВП	7,5	7,2

15 Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Доклад «Об основных направлениях повышения эффективности расходов федерального бюджета» [Электронный ресурс] // URL: <http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/policy/#ixzz3uK0Z0jiq> (дата обращения: 07.05.2017).

16 <https://www.gazeta.ru/business/2017> дата обращения 07.05.2017 г.)

Удельный вес налоговых льгот в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета РФ, в %	42,8	55,0
Удельный вес налоговых льгот в общей сумме расходов консолидированного бюджета РФ, в %	20,4	26,4

Как показывают данные таблицы 3, в Российской Федерации в последние годы проводится политика снижения налоговых льгот, несмотря на это, их размер остаётся достаточно значительным. Так, по отношению к ВВП налоговые льготы в 2015 году составили 7,5%, в 2016 году незначительно снизились до 7,2% к ВВП. Что касается удельного веса налоговых льгот в общей сумме налоговых доходов и расходов консолидированного бюджета РФ, то наглядно данную динамику можно проследить на рисунке 2.3.

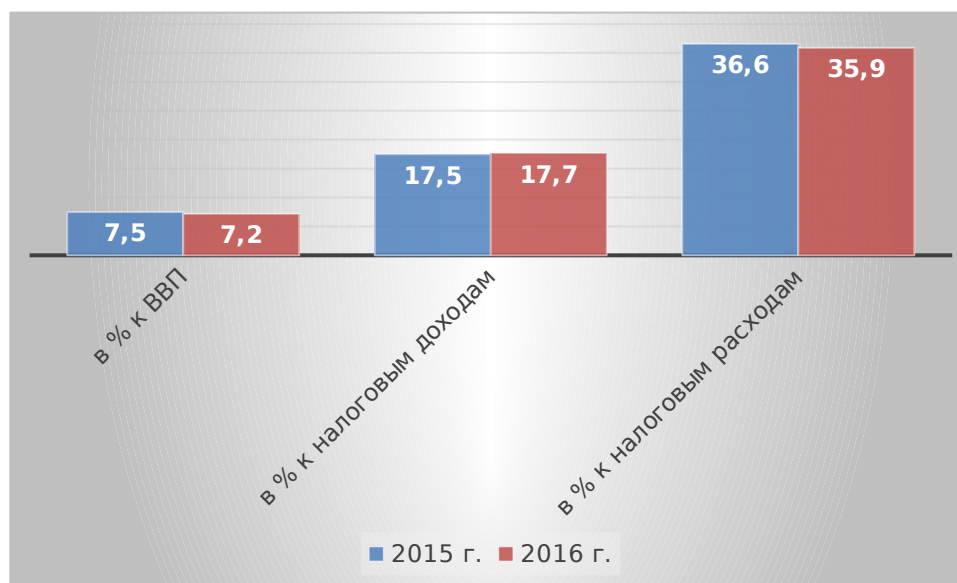


Рисунок 2.3. Удельный вес налоговых льгот в 2015-2016 гг..

Наибольшие потери доходов от налоговых расходов пришлись на федеральный бюджет в 2015 году см. рис.6. Однако, сами доходы бюджета в 2016 году демонстрируют рост (см. таблицу 2.2). В 2015 г. доходы федерального бюджета составили 80 412,5 млрд. руб., а в 2016 г. –85 880,6

млрд. руб. Расходы федерального бюджета по налогам снизились в 2016 году 6748,4млрд. руб. против 7368,8 млрд. руб. в 2015 г.. Это привело к росту федерального бюджета.

Налоговым законодательством предусматриваются возможности по расширению преференций по отдельным категориям налогоплательщиков.

Для разных налогов, существует дифференцированное соотношение преференций, установленных в пределах своих полномочий региональными органами власти, в общем объеме:

- доля льгот по налогу на прибыль составляет около 10%;
- льгот по налогу на имущество организаций – порядка 45%;
- льгот по земельному налогу – более 80%;
- льгот по транспортному налогу – около 95%.

Однако, объемы предоставленных преференций по данным налогам держатся на уровне 10%, по отношению к налоговым поступлениям в бюджет.

Поскольку налоговых льгот существует большое количество и предстают они в разных вариациях, рассмотрим, какие бывают льготы по «бюджетообразующим» налогам: налог на прибыль организаций, НДС, НДФЛ, а так же определим порядок их предоставления. Данные налоговые льготы вызывают интерес, потому что именно их больше всего в количественном и ценовом выражении.

Налог на прибыль организаций.

Обычно льгота по налогу на прибыль организаций скрывается под пониженной налоговой ставкой; стимулирующими механизмами, позволяющими уменьшить налоговую базу при исчислении налога; перечнем доходов, не учитываемых при определении налоговой базы или под учетом расходов для целей налогообложения.

1. Пониженные налоговые ставки

Ставка по налогу на прибыль организаций составляет 20%, из которых в бюджет субъекта РФ зачисляется 18% (17% с 2017 по 2020 гг.), а 2% - в федеральный бюджет (3% с 2017 по 2020 гг.).

Законами субъектов РФ может быть предусмотрено понижение ставки по налогу на прибыль организаций до 13,5% (до 12,5% с 2017 по 2020 гг.) для отдельных категорий налогоплательщиков. Ставка по налогу в части зачисления в федеральный бюджет может быть снижена до 0%.

Таблица 2.3.

Основания установления пониженных налоговых ставок в части зачисления сумм налога в бюджеты разных уровней

Основания предоставления налоговой льготы	Налоговая ставка, зачисляемая в бюджет субъекта РФ	Налоговая ставка, зачисляемая в федеральный бюджет
Налогоплательщики Калужской области, осуществляющие инвестиционную деятельность на территории области: - для инвесторов, реализующих инвестиционные проекты; - для инвесторов программы модернизации производства; - для инвесторов агропромышленного комплекса; - для товариществ собственников жилья. • необходимо предоставить в налоговый орган пакет документов, предусмотренный в законе субъекта в зависимости от вида льготы.	Не более 13,5%	2%
Прибыль организаций-участников особых экономических зон от деятельности на территории ОЭЗ: - ведение раздельного учета доходов и расходов (от деятельности в ОЭЗ и иной деятельности за пределами ОЭЗ).	Не более 13,5%	0% (для участников технико-внедренческой ОЭЗ и туристско-рекреационных ОЭЗ, объединенных в кластер) 2%
Прибыль участников свободной экономической зоны, полученной в соответствии с условиями договора о деятельности в СЭЗ: - ведение раздельного учета доходов и расходов (от деятельности в СЭЗ и иной	Не более 13,5%	0% (в течении десяти последовательных налоговых периодов с моменты

<p>деятельности за пределами СЭЗ); - производство и реализация ТРУ должна осуществляться в рамках договора и исключительно на территории СЭЗ.</p>		<p>получения прибыли от реализации ТРУ в рамках договора) 2%</p>
<p>Прибыль участников региональных инвестиционных проектов: - доходы от реализации товаров, произведенных в рамках РИП, составляют не менее 90% от всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы.</p>	<p>Не более 10% (в течении пяти последовательных налоговых периодов с момента получения дохода) Не менее 10% (в течении следующих пяти налоговых периодов) 18%</p>	<p>0% (в течении десяти налоговых периодов с момента получения дохода) 2%</p>
<p>Организации, получившие статус резидента территории опережающего социально-экономического развития или свободного порта Владивостока: - доходы от деятельности, осуществляемой в рамках соглашения, составляют не менее 90% от всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы; - ведение раздельного учета доходов и расходов (от деятельности в рамках соглашения и иной деятельности).</p>	<p>Не более 5% (в течении пяти последовательных налоговых периодов с момента получения прибыли) Не менее 10% (в течении следующих пяти налоговых периодов) 18%</p>	<p>0% (в течении пяти налоговых периодов с момента получения первой прибыли в рамках соглашения) 2%</p>
<p>Прибыль организаций, осуществляющих медицинскую и образовательную деятельность: - наличие лицензии, на осуществление указанной деятельности; - доходы организации от образовательной и медицинской деятельности, также от НИОКР составляют не менее 90% от всех доходов организации; - сертифицированных специалистов непрерывно работающих в штате организации должно быть не менее 50%; - всего в штате должно числиться не менее 15 сотрудников; - организация не вправе совершать операции с финансовыми инструментами. Для предоставления льготы необходимо каждый налоговый период предоставлять в налоговый орган соответствующие документы, удовлетворяющие условиям.</p>	<p>0%</p>	<p>0%</p>

Также существуют и другие основания для снижения налоговых ставок и условия их предоставления.

2. Амортизационная премия (ст. 258 п.9 НК РФ)

Налогоплательщик вправе отнести на косвенные расходы 10% (30% - для 3-7 амортизационных групп) от первоначальной стоимости основного средства или от расходов, понесенных на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение или частичную ликвидацию ОС. Кроме того, использование амортизационной премии уменьшает первоначальную стоимость ОС.

Чтобы ей воспользоваться, необходимо закрепить данную возможность в учетной политике для целей налогообложения.

3. Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации (ст.259.3 НК РФ)

Специальный коэффициент не более 2 (не более 3) применяется в отношении собственных амортизируемых основных средств. Для каждого коэффициента в Налоговом кодексе предусмотрены основания для его применения. Также, поскольку применение специальных коэффициентов является правом налогоплательщика, то он обязан закрепить в учетной политике возможность их использования, но только одного из коэффициентов. Также налогоплательщик должен документально подтвердить основания использования того или иного коэффициента.

4. Расходы на НИОКР признаются прочими расходами независимо от результата (ст. 262 п.7 НК РФ)

Налогоплательщик, осуществляющий расходы на НИОКР по перечню, установленному Правительством РФ, вправе включать затраты в прочие расходы с коэффициентом 1,5. Для этого по окончании налогового периода, в котором завершены исследования и разработки, он должен представить в налоговый орган отчет о выполненных НИОКР в соответствии с национальными стандартами вместе с налоговой декларацией.

5. Перенос убытков на будущее (ст.283 НК РФ)

Налогоплательщик вправе переносить понесенные убытки, полученные в прошлом (прошлых) налоговом периоде целиком или частично. Исключение составляет период с 2017 по 2020 год, когда налогоплательщик вправе переносить не более 50% суммы убытка. Закрепить данную возможность необходимо в учетной политике, а также необходимо хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка.

6. Возможность использования кассового метода начисления налоговых обязательств

Это также можно считать льготой, поскольку позволяет налогоплательщику уплачивать налог уже с полученной суммы без отвлечения собственных оборотных средств.

Использование данного метода должно быть закреплено в учетной политике организации. Также средняя выручка за 4 предшествующих квартала не должна превышать 1 млн. рублей (не распространяется на участников проекта «Сколково»). Законодательство устанавливает определенный круг лиц, которые не вправе воспользоваться данной льготой.

Налог на добавленную стоимость

Из всего многообразия послаблений для налогоплательщика по НДС трудно вычленить именно льготы. Поскольку освобождение согласно пункту 2 статьи 146 НК РФ гласит о том, что не является объектом налогообложения. Освобождения согласно статье 149 из пунктов 1 и 2 являются обязательными к применению. Статьи 147 и 148 НК РФ определяют, что признается местом реализации товаров, работ и услуг, а что нет. Обязательный характер использования преимущества указывает на то, что это не льгота, а налоговая преференция.

Именно поэтому, на наш взгляд, льготы по налогу на добавленную стоимость предоставляются в виде освобождения от обязанностей налогоплательщика по статье 145 НК РФ, также операции, освобожденные от налогообложения, перечисленные в пункте 3 статьи 149 НК РФ и пониженные налоговые ставки (0% и 10%).

Для того, чтобы воспользоваться льготой по статье 149 НК РФ, необходимо помимо условий, указанных в статье по отношению к конкретной льготе, выполнение общих условий предоставления льготы:

1. предпринимательская деятельность должна осуществляться в интересах своей организации, а не в интересах другого лица: на основании договора поручения, договора комиссии или агентского договора (п. 7 ст. 149 НК РФ);
2. наличие лицензии при осуществлении лицензируемой деятельности в соответствии с законодательством РФ (п.6 ст.149 НК РФ);
3. ведение раздельного учета облагаемых и необлагаемых НДС операций в соответствии со статьей 170 НК РФ (п.4 ст. 149 НК РФ).

Если налогоплательщик желает отказаться от использования льгот, указанных в пункте 3 статьи 149 НК РФ, или приостановить их действие, он должен предоставить соответствующее заявление в ИФНС по месту учета не позднее 1-ого числа налогового периода, в котором он намерен воспользоваться данным правом. Также налогоплательщик должен учитывать, что данное освобождение не предоставляется на срок менее одного года.

Порядок предоставления и применения пониженных налоговых ставок регламентирован статьей 164 НК РФ (п. 1, 2). Применение ставки 0% приводит к возмещению суммы налога из бюджета. Порядок подтверждения данного права регламентирован статьей 165 НК РФ.

Налог на доходы физических лиц

Льготы по налогу на доходы физических лиц предоставляются в виде доходов, необлагаемых НДФЛ и в виде налоговых вычетов.

В статье 217 НК РФ представлен перечень доходов, освобожденных от обложения НДФЛ. Такими доходами являются: пенсии, а также выплаты пенсионных накоплений; алименты; субсидии, связанные с предоставлением в соответствии с законодательством жилых помещений и оплатой коммунальных услуг; вознаграждения донорам за сданную кровь,

материнское молоко или иную помощь; доходы от продажи недвижимости, находящейся в собственности три года или более; вознаграждения, полученные от физических лиц за оказание им услуг по присмотру и уходу за детьми, репетиторству, уборке жилых помещений и другие необлагаемые доходы.

Кроме того, в статье 215 НК РФ содержатся положения о доходах определенных категорий граждан, которые так же не подлежат обложению.

Налоговым кодексом предусмотрено пять групп налоговых вычетов:

1. Стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ). Их можно условно разделить на две группы: вычеты, предоставляемые гражданам («чернобыльцы», инвалиды детства), и вычеты на детей (до месяца, в котором сумма облагаемого дохода, рассчитанная нарастающим итогом не превысит 350 000 рублей). Если налогоплательщик имеет право более чем на один стандартный налоговый вычет, то ему предоставляется максимальный размер вычета. Вычеты на детей предоставляются вне зависимости от других стандартных налоговых вычетов.

2. Социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ): по расходам на благотворительность; на обучение; на лечение и приобретение медикаментов; на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и страхование жизни; на накопительную часть трудовой пенсии. Максимальная сумма расходов в налоговом периоде не должна превышать 120 000 рублей, и налогоплательщик вправе претендовать на налоговый вычет в трех лет с момента уплаты НДФЛ в том налоговом периоде, в котором были понесены указанные выше расходы.

3. Имущественные налоговые вычеты (ст. 220 НК РФ) предоставляются налогоплательщику, реализующему имущество, находившееся в собственности менее минимально установленного срока, а также на приобретение /создание на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты, земельного участка.

4. Профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ) предоставляются, прежде всего, индивидуальными предпринимателям в сумме документально подтвержденных и фактически совершенных расходов на предпринимательскую деятельность.

5. Инвестиционный налоговый вычет в связи с операциями с обращающимися ценными бумагами. (ст. 220.1 НК РФ).

Претендовать на вычет вправе гражданин РФ, который уплачивает подоходный налог 13%, необходимо учитывать, что возврату подлежит не вся сумма заявленного вычета, а только в пределах уплаченного налога. Граждане, освобожденные от уплаты НДФЛ (безработные, ИП на специальных налоговых режимах), не вправе применять налоговые вычеты, поскольку не имеют облагаемого дохода.

Как правило, чтобы получить налоговый вычет, необходимо в течении налогового периода подать в ИФНС по месту жительства налоговую декларацию (3-НДФЛ) с пакетом документов, подтверждающим право на вычет.

Одним из приоритетных направлений развития современной налоговой системы Российской Федерации выступает усиление стимулирующей функции налогов посредством формирования эффективного механизма предоставления налоговых льгот и преференций.

Вопрос об оценке эффективности налоговых льгот остается актуальным и требует детализации и практической аргументации.

В этой связи особое внимание направлено на выработку мер, предусматривающих повышение дохода федерального бюджета Российской Федерации, оптимизации, проведения мониторинга и оценки эффективности от предоставления и действия льгот.

2.3. Оценка влияния федеральных налоговых льгот на формирование доходов региональных и местных бюджетов

Одним из приоритетных направлений развития современной налоговой системы Российской Федерации выступает усиление стимулирующей функции налогов посредством формирования эффективного механизма предоставления налоговых льгот и преференций.

В этой связи особое внимание направлено на выработку мер, предусматривающих повышение доходов бюджетов Бюджетной системы Российской Федерации, оптимизации, проведения мониторинга и оценки эффективности от предоставления и действия льгот, особенно на региональном уровне.

На сегодняшний день, действующее налоговое законодательство предусматривает установление налоговых льгот на федеральном уровне по региональным и местным налогам через нормы Налогового кодекса Российской Федерации, также предусматривается обязательность их применения субъектами Российской Федерации и муниципалитетами. Федеральные налоговые льготы предусмотрены для таких региональных налогов, как налог на имущество организаций, транспортный налог, а также для местных налогов: земельный налог, налог на имущество физических лиц. Установление федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам приводит к сокращению налоговых доходов региональных и местных бюджетов. При этом выпадающие доходы не компенсируются из федерального бюджета. Такой подход рассматривается субъектами Российской Федерации, как подрывающий финансовые ресурсы регионов для решения социально-экономических задач развития региональной экономики.

17

Налоги обеспечивают наполнение значительной части доходной базы региональных и местных бюджетов, поэтому от эффективного управления налоговыми поступлениями зависит выполнение региональными органами государственной власти и органами местного самоуправления своих обязательств перед налогоплательщиками. Рассмотрим выпадающие доходы

17 Мельникова Н.П. «О новых подходах к политике применения налоговых льгот и преференций в целях стимулирования развития экономики» « журнал «Экономика. Налоги. Право», № 2 2017 год.

региональных и местных бюджетов в результате применения федеральных налоговых льгот, связанные с изменением режима налогообложения (ставок налогов, налоговых льгот, базы налогообложения) в пределах установленных полномочий, а также отдельные преференции, принятые на федеральном уровне и утвержденные.

Структура консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации представлена на рисунке 2.4.



Рисунок 2.4. Структура консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации

Консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации главным образом формируются за счет налоговых доходов, что видно на

рисунке 2.5.

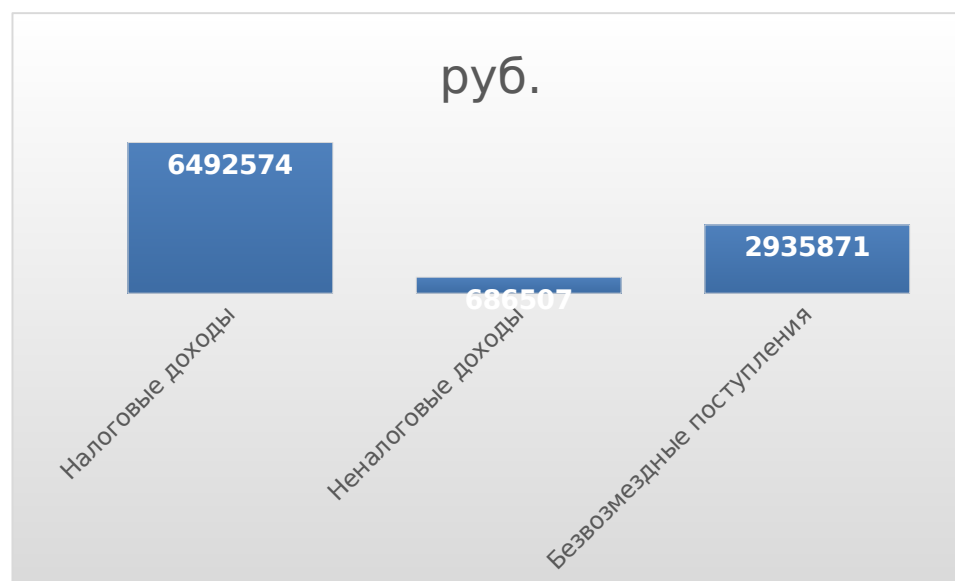


Рисунок 2.5. Соотношение налоговых доходов, неналоговых доходов и безвозмездных поступлений в общем объеме доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации за 2016 г, млн. руб.

Поэтому серьезной проблемой для консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации являются льготы по региональным и местным налогам, установленные федеральным законодательством.

Например, динамика структуры выпадающих доходов по видам налоговых льгот год от года ухудшается: в структуре налоговых льгот по налогу на имущество организаций на долю федеральных льгот приходилось в 2013 году 59,11 %, в 2014 году – 60,07%, в 2015 году – 59,51%, а к 2016 году эта доля достигла 62,43% (см. рис. 2.5).¹⁸

Местный бюджет (бюджет муниципального образования) определяется ст. 15 бюджетного кодекса Российской Федерации, как форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для обеспечения исполнения функций и задач местного самоуправления.¹⁹

¹⁸ Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] / Режим доступа: URL: <http://www.nalog.ru>

¹⁹ "Бюджетный кодекс Российской Федерации" от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 28.03.2017)

Местные бюджеты – это самые многочисленные в бюджетной системе денежные фонды. Каждое муниципальное образование имеет свой бюджет.

Согласно ст. 2 Федерального закона № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», муниципальными образованиями признаются: городские, сельские поселения, муниципальные районы, городские округа и внутригородские территории городов федерального значения.²⁰

В Российской Федерации установлены два местных налога: земельный налог, регулируемый главой 31 Налогового Кодекса РФ, и налог на имущество физических лиц, регулируемый гл. 32 НК РФ, а также один местный сбор, предусмотренный гл. 33 НК РФ.

Земельный налог является местным налогом и регулируется нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательен к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Основными налогоплательщиками налога являются юридические лица.

²⁰ Федеральный закон "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" от 06.10.2003 N 131-ФЗ (последняя редакция)

Таблица 2.4.

Доля выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот и преференций на федеральном и региональном уровнях по земельному налогу

Земельный налог	2015 год	2016 год	Темп роста (снижения)	Отклонение
Поступление в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации	156 553,3	175 299,1	112,0%	18 745,8
Сумма, выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот и преференций	49 279,8	55 404,0	112,4%	6 124,2
в том числе предоставленные:				
федеральным законодательством	9 705,3	10 304,8	106,2%	599,5
доля в общей сумме выпадающих доходов	19,7%	18,6%		-1,1
региональным законодательством	39 574,6	45 099,2	114,0%	5 524,7
доля в общей сумме выпадающих доходов	80,3%	81,4%		1,1

В результате анализа, можно сделать вывод, что сумма выпадающих доходов бюджета по земельному налогу по итогам двух лет увеличилась, в 2015 г. сумма потерь составила 49 279,8 тыс. руб., в 2016 г. произошло увеличение на 6 124,2 тыс. руб. Однако уменьшение связано на федеральном уровне льготы отменялись и сейчас отменяются, но установления таких льгот полностью легло на региональные бюджеты. Поэтому бюджет недополучает только собственные доходы. В сравнении, например, Тюменской области с другими регионами по объему недополученных доходов по региональным налогам в результате действия налоговых льгот за 2010 г., то можно проследить, что они предоставлялись не в таком большом объеме, как в некоторых других регионах.

В соотношении с поступлениями земельного налога, объем выпадающих доходов составляет на 55 404,0 млн. руб. (в 2016 году), причем он увеличился в объеме льгот на 6 124,2 млн. руб. в абсолютном выражении в 2016 году.

Среди регионов, где доля выпадающих доходов по земельному налогу высока – г.Москва и Калужская область, где преференции являются одним из ключевых инструментом инвестиционной политики.

Транспортный налог является региональным налогом и регулируется региональными органами власти.

Таблица 2.5.

Выпадающие доходы с связи с льготами по транспортному налогу

Транспортный налог	2015 год	2016 год	Темп роста	Отклонение
Поступление в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации	106 132,7	117 532,2	110,7%	11 399,5
Сумма, выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот и преференций	8 202,1	9 158,5	111,7%	956,4
в том числе предоставленные:				
федеральным законодательством	474,7	525,8	110,8%	51,1
доля в общей сумме выпадающих доходов	5,8%	5,7%		-0,1
региональным законодательством	7 727,4	8 632,7	111,7%	905,3
доля в общей сумме выпадающих доходов	94,2%	94,3%		0,1

Как видно из таблицы 2.5. доля выпадающих доходов по налогу в 2016 году снизилась по сравнению с 2015 годом на 0,1%. И как видно из рисунка 2.6. основное бремя предоставления льгот ложится на региональный бюджет, который компенсировал в 2015 году 80,3%, то в 2016 году уже 81,4%.

Стоит отметить, что высокий уровень выпадающих доходов зафиксирован в Тюменской области²¹ и Ямало-Ненецкого автономного округа, где от уплаты транспортного налога долгое время были освобождены все владельцы легковых транспортных средств мощностью до 150 л.с. (а это практически 90% автовладельцев). В Сахалинской области высокий объем преференций из-за сравнительно низкого уровня ставок. В Тульской области

²¹ Закон Тюменской области от 19.11.2002 N 93 (ред. от 05.11.2016) "О транспортном налоге" (принят Тюменской областной Думой 13.11.2002)

от уплаты налога освобождены жители «чернобыльской зоны» (более 50% населения).

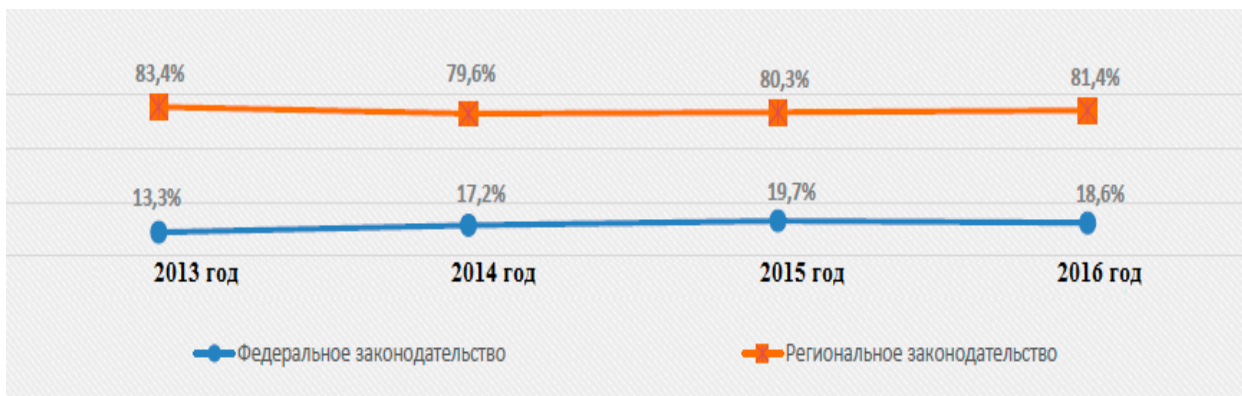


Рисунок 2.6. Доля выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот и преференций на федеральном и региональном уровнях

Регулирующая функция транспортного налога чаще всего используется для достижения определенных социальных целей государства, в частности, перераспределения доходов населения. Большинство регионов Приволжского федерального округа по транспортному налогу предоставляют социальные льготы и льготы на поддержку развития сельского хозяйства.

В случае применения региональных налоговых льгот регионам предоставляет возможность стимулировать те или иные сферы деятельности с учетом социально-экономического развития своей территории.²²

Налог на имущество организаций.

Роль налога на имущество организаций в структуре собственных бюджетных доходов регионов растет: по итогам 2016 года его доля составила 9% (в 2013 – 6%). Это обусловлено рядом причин, в частности, последовательной отменой отдельных льгот по налогообложению инфраструктурных объектов, а также изменением порядка налогообложения (определение налогооблагаемой базы по кадастровой стоимости, а не инвентаризационной). Поскольку переход на кадастровую оценку еще не

²² Н.Д. Стеба, Н.В. Пивоварова, Е.И. Комарова научная статья : «Оценка выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с предоставлением налоговых льгот».

осуществлен в большинстве регионов, в последующие годы объем сборов имущественного налога будет увеличиваться.

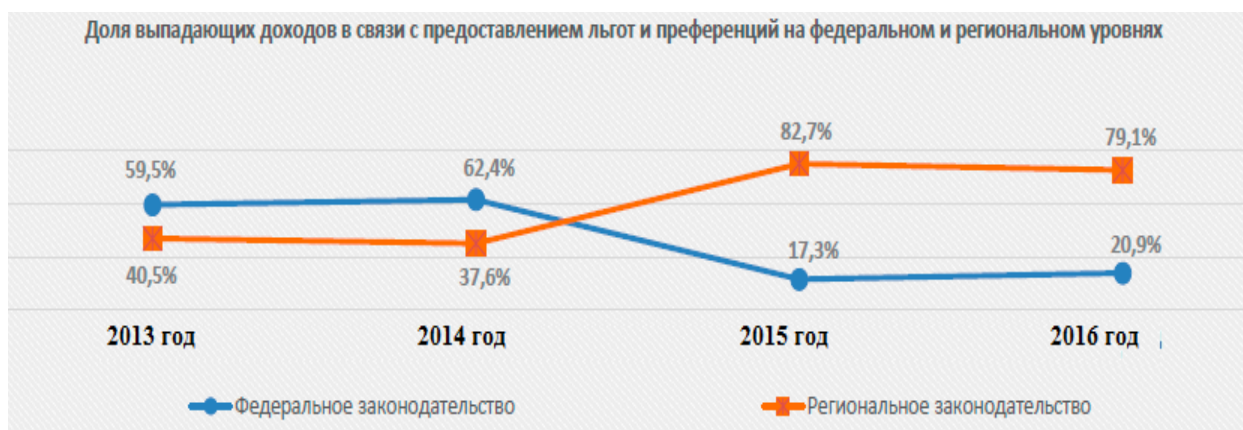


Рисунок 2.7. Льгота по налогу на имущество организаций

В соответствии со статьей 381 НК РФ предусматриваются снижающие изъятие в бюджет налога на имущество организаций по следующим категориям: организации и учреждения уголовно-исполнительной системы, религиозные организации, общероссийские общественные организации инвалидов, научные центры, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации, федеральные автодороги и др.²³

Таблица 2.6

Выпадающие доходы по налогу на имущество

Налог на имущество организаций	2015 год	2016 год	Темп роста (снижения)	Отклонение
Поступление в консолидированные бюджеты субъектов РФ	615 114,2	634 584,7	103,2%	19 470,5
Сумма, выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот и преференций	184 019,5	191 037,0	104,5%	7 017,5
в том числе предоставленные:				
федеральным законодательством	31 912,4	39 959,9	125,2%	8 047,6
доля в общей сумме выпадающих доходов	17,3%	20,9%		3,6
региональным законодательством	152 107,1	151 077,1	100,1%	-1 030,0
доля в общей сумме выпадающих доходов	82,7%	79,1%		-3,6

В соотношении с поступлениями налога на имущество организаций, объем выпадающих доходов составляет порядка 24 (в 2016 году), причем он

²³ "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017)

сократился практически вдвое за исследуемый период (за счет более стремительного роста поступлений налога, объем льгот в абсолютном выражении не сокращался). Одновременно с этим сократилось количество субъектов, в которых объем льгот превышал 50%: с 38 в 2013 году до 7 в 2016 году.

По высокому уровню выпадающих доходов на протяжении последних лет лидируют следующие регионы: Республика Мордовия, Псковская, Ульяновская, Тюменская, Орловская области, а так же Магаданская область и Чечня. Причем в республике Мордовия объемы налоговых льгот и преференций превышали объемы налоговых поступлений в бюджет, что было связано с большим количеством льготополучателей (около 30 категорий), установленным региональным законодательством. В настоящее время этот перечень категорий в республике Мордовия сокращается.

Налоговая политика в области федеральных льгот по региональным и местным налогам требует определенного совершенствования.

Важным аспектом является влияние, которое оказывают федеральные льготы на другие уровни бюджетов. Льгота федеральная, а потери несут бюджеты регионального и местных уровней.

В соответствии с "Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2017год и плановый период 2018 и 2019г." для увеличения доходов субнациональных уровней бюджетной системы Российской Федерации планируется последовательная отмена действующих налоговых льгот, установленных на федеральном уровне по региональным и местным налогам, с передачей соответствующих полномочий на региональный (местный) уровень.²⁴ Субъект Российской Федерации будет иметь право самостоятельно принимать решение о предоставлении на своей территории соответствующей налоговой льготы или отказе от нее.

При этом, надо учитывать, что федеральные налоговые льготы по региональным и местным налогам имеют различную направленность

²⁴ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017-2019 годы
<http://www.duma.gov.ru/>

(экономическую, социальную) и различную значимость с точки зрения Российской Федерации в целом. Поэтому необходим дифференцированный подход к федеральным налоговым льготам по региональным и местным налогам при решении вопроса об их сохранении или отмене.

Ярко выраженную социальную направленность имеет большинство федеральных налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц. Например, освобождаются от налога на имущество физических лиц инвалиды I и II групп инвалидности; инвалиды с детства; пенсионеры, родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей и др. Освобождение таких категорий лиц от уплаты налога на имущество не может зависеть от того, на какой территории они проживают.

В связи с этим предлагаемый полный отказ от федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам является нецелесообразным. Необходимо сохранить социально значимые федеральные налоговые льготы и преференции, имеющие приоритетное значение для развития Российской Федерации. Нецелесообразно отказываться и от введения новых федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам, в которых возникнет необходимость их установления в будущем.

Налоговые расходы региональных и местных бюджетов в связи с применением данной категории федеральных налоговых льгот должны компенсироваться трансфертами из федерального бюджета. При этом целесообразно распространить на федеральные налоговые льготы экономической направленности по региональным и местным налогам применение правила «двух ключей», которое нашло свое применение в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов» в отношении отдельных видов льгот и преференций по налогу на прибыль организаций и НДФЛ.²⁵

25 Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации: <http://minfin.ru/ru/document/>

Федеральные налоговые льготы экономической направленности будут применяться на территории субъектов Российской Федерации только в случае принятия соответствующего решения субъекта Российской Федерации. При этом налоговые расходы регионального бюджета вследствие применения таких федеральных налоговых льгот не будут компенсироваться трансфертами из федерального бюджета.

В отношении действующих в настоящее время федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам, которые не направлены на решение приоритетных экономических задачи или социальную значимость будет предоставлено право выбора субъектам Российской Федерации и муниципалитетам: отказ от применения федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам на подведомственной им территории, или применять эти льготы на подведомственной территории с получением на сумму выпадающих налоговых доходов бюджетов трансфертов из федерального бюджета.

Одной из важных проблем является незаинтересованность субъектов Российской Федерации и муниципалитетов в развитии бизнеса на подведомственной им территории, а так же в привлечении инвестиций. В целях решения данной проблемы возможно формирование механизма налоговой мотивации и повышения заинтересованности муниципалитетов и субъектов Российской Федерации по развитию бизнеса, привлечению инвестиций, в виде перераспределения доходов между различными уровнями бюджета.

В рамках решения проблемы межбюджетных отношений целесообразно предоставить субъектам Российской Федерации и муниципалитетам право выбора в вопросе применения федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам: применение правила двух ключей, получение трансферта из федерального бюджета, или право выбора полного отказа от применения федеральных налоговых льгот. Необходимо продолжить поиск эффективного механизма налоговой

мотивации субъектов Российской Федерации и муниципалитетов для развития бизнеса на своих территориях и привлечению инвестиций.

Глава 3. Повышение эффективности налоговых льгот
3.1. Подходы к оценке эффективности налоговых льгот и преференций

По целям введения налоговые льготы можно разделить на экономические, бюджетные и социальные. Среди них можно выделить те, которые оказывают стимулирующее воздействие на развитие определенных видов деятельности, территорий, решения различных социальных задач и т. п. Из 359 существующих на 01.01.2017 года налоговых льгот и преференций, 152 оказывают стимулирующее влияние на развитие экономики России, а так же 142 налоговые льготы имеют социальную составляющую и (или) не оказывают влияния на развитие экономики (статистические данные Счетной палаты Российской Федерации).²⁶

В Российской Федерации насчитывается более 350 налоговых льгот и преференций, которые в свою очередь оказывают большое влияние на формирование доходов бюджетов всех уровней власти. Увеличение числа налоговых льгот и преференций сопровождается ростом доли выпадающих доходов к совокупным налоговым поступлениям консолидированного бюджета Российской Федерации. Тем самым, появляется актуальная проблема в оценке эффективности, предоставляемых налоговых льгот и преференций.

В настоящее время единая методика оценки эффективности налоговых льгот не утверждена законодательно. В связи с чем, в некоторых регионах предоставление или отмена определённых региональных налоговых льгот является результатом интересов определенных лоббирующих групп. Подобная налоговая политика регионов снижает результативность применения льгот и преференции.

Несовершенство действующих практик по оценке эффективности налоговых льгот состоит в том, что в Налоговом Кодексе Российской Федерации не установлено практически никаких требований по направлению использования налоговых льгот и преференций, а требования органов исполнительной власти по целевому использованию полученных средств не всегда основаны на законе. Отсутствует унифицированная методика, единые

²⁶ <http://www.ach.gov.ru/> [http://www.ach.gov.ru/-](http://www.ach.gov.ru/) Официальный сайт Счетной палаты РФ (дата обращения 07.05.2017 г.)

критерии для определения оценки эффективности, что затрудняет обеспечение мониторинга льгот на всей территории Российской Федерации, а так же, нет законодательно-установленного органа, занимающегося оценкой. С учетом того, что налоговые поступления обеспечивают наполнение значительной части доходов бюджетов бюджетной системы, а предоставление налоговых льгот сопряжено с возникновением выпадающих налоговых доходов (в среднем ежегодно около 3% ВВП), то от эффективного решения задачи оценки и оптимизации налоговых льгот зависит устранение дисбалансов бюджетов. Оценка эффективности налоговых льгот на протяжении долгого времени подвергается обсуждению различными учеными и экспертами, однако, на законодательном уровне данная проблема стала активно обсуждаться лишь в 2000-х годах.

Как уже отмечалось, первым документом на федеральном уровне, в котором был сделан акцент на анализ практики применения и администрирования налоговых льгот, были «Основные направления налоговой политики на 2011 г. и на плановый период 2012 – 2013 гг.». Весной 2011г. вопрос о систематизации налоговых льгот был поставлен в Бюджетном послании Президента России «О бюджетной политике в 2012—2014 годах». Правительство Российской Федерации поручило Министерству Финансов России разработать методику оценки эффективности налоговых льгот. Методика должна была учитывать не только долю выпадающих налоговых доходов, но и возможность создания благоприятных условий для инвестирования и оценивать эффект от полученных налогоплательщиками преимуществ. Однако, до настоящего времени общепризнанная официально-утвержденная методика отсутствует. На данный момент существует ряд различных методик по оценке эффективности, что затрудняет обеспечение мониторинга льгот на всей территории Российской Федерации.

В 2013 г. Министерство экономического развития подготовило проект методики по оценке эффективности налоговых льгот, внедрение которой подразумевалось, как для действующих, так и для вновь вводимых налоговых

льгот. Наряду с методикой Минэкономразвития Счетной палатой Российской Федерации осуществлялись попытки оценки эффективности налоговых льгот. В марте 2013 года Счетной палатой Российской Федерации был утвержден Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления и применения налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций». Рассмотрим проекты обозначенных методик более подробно.

- Проект методики мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот Минэкономразвития. Методика включает в себя два способа оценки эффективности налоговых льгот: экспертный и расчетный. Экспертный подход имеет приоритетный характер, расчетный в свою очередь служит для углубления и дополнения анализа, в случае если по результатам экспертного метода получен неоднозначный результат. На предварительном этапе экспертного подхода определяется общее количество, общий объем в денежном выражении, действующих в России налоговых льгот, доля в процентах к ВВП, бюджетным расходам и налоговым сборам. Классифицируются так же по: виду налога (НДС, НДФЛ, налог на прибыль и пр.), цели введения, виду экономической деятельности, финансовым показателям (объем средств, недополученных бюджетом в результате действия льготы), инструменты воздействия (уменьшение налоговой базы, снижение ставки налога на прибыль, повышение размера налогового вычета и пр.). Далее для каждой льготы разрабатывается оценочный лист, исходя из параметров оценки эффективности налоговых льгот, льгота признается неэффективной- требующей отмены и наиболее эффективной. В том случае, если льгота признается средне- или низкоэффективной, то проводится оценка по расчетному методу. Реализация расчетного подхода оценки эффективности производится на основе коэффициента интегральной эффективности, рассчитываемой как взвешенная сумма интегрированного эффекта (социального, бюджетного и экономического) от введения налоговой льготы, а также показателей востребованности и применимости данной налоговой

льготы. Стоит отметить, что наборы показателей, рассчитываемых для оценки эффективности отдельных налоговых льгот, могут отличаться в зависимости от категории льготополучателей, типа льготы и её целей. Для анализа оценки эффективности налоговых льгот, используются различные критерии, которые составляются на основании налоговой и статистической отчетности, а для вновь вводимых льгот источником выступают проекты бюджетов разных уровней. При оценке эффективности соблюдается определенный порядок действий:

- Выделяются характеристики налоговой льготы (категория льготополучателей- физические юридические лица, срок действия и условия предоставления льготы, элемент налогообложения, на который направлено действие льготы- освобождение, снижение ставки налога, налоговый кредит и пр.)

- Выделяются цели введения льготы, в случае, если цели не установлены законодательно, они определяются исходя из формулировки льготы.

- Цели введения льгот разбиваются на три группы:
 - Технические- заключаются в оптимизации бюджетных платежей и сокращение встречных финансовых потоков,
 - Социальные- направлены на поддержание отдельных групп населения, учитываются реальные располагаемые доходы населения, численность населения, доходы которого ниже прожиточного минимума, коэффициент дифференциации доходов,
 - Стимулирующие- стимулирование определенных видов деятельности, территорий, групп населения, для расчета коэффициента интегральной эффективности используются: экономическая, социальная и бюджетная эффективность.

На ряду с этим, Минэкономразвития рассматривает оценку востребованности и применимости для каждой налоговой льготы, для оценки которых используются следующие показатели:

- Объем недополученных средств по налогу, в связи с применением льготы;
- Объем налоговых поступлений по виду налога.

Если соотношение данных показателей, существенно ниже установленного нормативом, то льгота признается неэффективной со стороны востребованности и применимости. (норматив рассчитывается исходя из положения, что все налогоплательщики имеющие право на применение льгот, пользуются этим преимуществом). По результатам рассчитанных коэффициентов и экспертных оценок составляется заключение об (не)эффективности налоговой льготы.

Основным из достоинств данной методики является возможность обеспечить единый подход к оценке эффективности налоговых льгот в масштабах всей страны. Кроме того, методика позволяет провести предварительную экспертизу последствий от введения налоговой льготы еще до ее установления и введения, а также рассчитать размер выпадающих доходов бюджетов на основе прогнозных оценок. Наличие порядка оценки вновь вводимых налоговых льгот может существенно снизить количество заведомо неэффективных налоговых льгот.

Интересен и методический подход к определению видов налоговых льгот. Несмотря на значительное количество различных целей налоговых льгот, авторами методики выделяются три основных вида льгот: социальные, стимулирующие и технические. Такой подход к типизации налоговых льгот помогает унифицировать порядок оценки их эффективности. К плюсам можно отнести и проведение анализа применимости налоговой льготы налогоплательщиками.

Но при всех видимых плюсах данной методики она не вызывает однозначной положительной реакции среди научного сообщества и экономистов-практиков. Так, наличие экспертной оценки эффективности налоговых льгот в данной методике можно отнести как к ее плюсам, так и к недостаткам. Постановка экспертной оценки в преимущество над расчетом

количественных показателей вызывает негативную реакцию со стороны отдельных экономистов, поскольку в таких действиях усматривается возможность лоббирования отдельных налоговых льгот и продолжения их действия вопреки низким расчетным показателям. Однако в ряде случаев экспертная оценка – единственный способ правильно оценить эффективность налоговой льготы. Сильное влияние возникает в части социально-значимых льгот, что связано со сложностями корректного расчета объема общественной экономии затрат (от использования налоговых инструментов стимулирования поддержки социально незащищенных категорий населения, благотворительной деятельности и др.). При всем многообразии действующих налоговых льгот экспертный анализ является необходимым на стадии отбора показателей, которые могут выявить влияние налоговой льготы. В связи с этим, представляется целесообразным сочетание экспертного и расчетного подхода к оценке эффективности налоговых льгот.

Так же, недостатком является то, что при расчёте коэффициентов эффективности не могут быть использованы одни и те же показатели для разных групп налоговых льгот (например, коэффициент инвестиционной эффективности не может быть использован для оценки социальной льготы). При расчёте коэффициента инвестиционной эффективности налоговой льготы оценивается соотношение общего объёма инвестиций налогоплательщиков в основной капитал к объёму полученной налогоплательщиками налоговой льготы за этот период. В данном случае разработчики данной методики предполагали, что объём инвестиций, в основном, обеспечивается льготой. Данная позиция весьма спорна, поскольку, изменение объёмов инвестиций совсем не обязательно может быть следствием предоставления налоговой льготы. Более того, причин, факторов изменения объёмов инвестиций может быть множество. Предоставленная льгота может оказывать стимулирующее воздействие только на некоторые факторы. Однако её исключительное, воздействие на конечный результат практически исключено. Поэтому простое сопоставление объёма

выпадающих доходов бюджета в результате предоставления налоговой льготы к общему объёму инвестиций явно не отличается корректностью.

К числу недостатков методики можно отнести и некую ориентированность на льготы, установленные на федеральном уровне. В частности, использование данных официальной статистики и макроэкономический характер базового перечня показателей, необходимых для расчета коэффициентов эффективности, затрудняют применение методики в отношении налоговых льгот по региональным и местным налогам, предоставляемых на субфедеральном и муниципальном уровнях.

Теперь рассмотрим более подробно проект Методики Счетной палаты.

В целом, можно сказать, что данной методикой предусмотрена оценка бюджетного эффекта, возникающего в форме выпадающих налоговых доходов бюджета, и экономического эффекта, который оценивается по динамике целевых индикаторов в зависимости от различных макро- и микроэкономических параметров. При этом разработчики данной методики полностью отказываются от оценки социальной эффективности по причине сложности ее выявления.

Для оценки эффективности действующей налоговой льготы, прежде всего, выявляется цель ее введения, а также разрабатываются критерии оценки. Если результаты действия налоговой льготы соответствуют установленным критериям, то делается вывод, что налоговая льгота эффективна. Несоответствие установленным критериям ведет к признанию льготы неэффективной и замене ее на альтернативную меру государственного регулирования или отмене.

Для вновь вводимых налоговых льгот по замыслу авторов методики еще до момента их принятия разрабатывается набор ключевых показателей, характеризующих их эффективное действие, а также в обязательном порядке производится расчет, обосновывающий целесообразность введения данной льготы.

Установление требования об обосновании необходимости введения налоговой льготы можно отнести к безусловным достоинствам методики, равно как и предусмотренную методикой оценку негативных внешних эффектов от ее введения (нарушение принципов конкуренции, создание стимулов и возможностей для получения налоговой выгоды сторонними лицами либо, наоборот, препятствий для проведения институциональных реформ и др.)

К недостаткам методики следует отнести то, что оценка эффективности проводится только по льготам в виде уменьшения налоговой базы или снижения налоговой ставки.

Как видно, оба проекта методик оценки эффективности налоговых льгот обладают как положительными, так и отрицательными чертами. Но самым главным недостатком обеих методик является то, что на данном этапе они все еще являются проектами и в их основу положена оценка федеральных налоговых льгот, что существенно усложняет возможность их применения для анализа налоговых льгот, устанавливаемых на региональном и местном уровнях без соответствующей адаптации.

3.2. Анализ региональной практики оценки эффективности налоговых льгот.

Одним из приоритетных направлений развития Российской современной налоговой системы в настоящее время выступает реализация ее стимулирующей функции посредством формирования эффективного механизма предоставления налоговых льгот и преференций.

В этой связи особое внимание направлено на выработку мер, предусматривающих повышение доходов бюджетов Бюджетной системы Российской Федерации, оптимизации, проведения мониторинга и оценки эффективности от предоставления и действия льгот, особенно на региональном уровне.

Согласно "Основным направлениям налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годы" планируется поэтапная отмена действующих налоговых льгот, установленных на федеральном уровне по региональным и местным налогам, с передачей соответствующих полномочий на региональный уровень.²⁷ Цель поэтапной отмены федеральных налоговых льгот - увеличение доходов субъектов Российской Федерации.

Региональные налоговые льготы представляют собой распространённый и наиболее перспективный инструмент налогового регулирования социально-экономического развития регионов, поскольку диспропорции в экономическом развитии субъектов Российской Федерации возникают ввиду неравномерного распределения между регионами природных, трудовых, инвестиционных и иных ресурсов.

В узком смысле оценка эффективности налоговых льгот и преференций представляет собой анализ:

- достигнутых результатов, где учитываются налоговые поступления;
- затраченных ресурсов, в рамках которых понимаются выпадающие налоговые доходы бюджета.

Тогда, как в широком смысле под оценкой эффективности налоговых льгот и преференций понимается анализ:

- взаимосвязи выпадающих налоговых доходов и налоговых поступлений в бюджет;
- экономических показателей;
- социальных показателей (качество образования, медицинских услуг и пр.)

Рассматривая законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, видно, что система налоговых льгот и преференций лишь отчасти

²⁷ "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017год и плановые 2018 и 2019 годы" <http://www.duma.gov.ru/>

соответствует необходимым требованиям, где оценка эффективности осуществляется эпизодически.

В результате отсутствия на федеральном уровне унифицированной методики оценки эффективности налоговых льгот, обеспечивающей единство нормативно-правовой и методической базы на федеральном, региональном и муниципальном уровнях, большинство из субъектов Российской Федерации разработали собственные методики оценки эффективности налоговых льгот по налогам, зачисляемым в региональные и местные бюджеты, которые основаны на трех типах оценки: бюджетной, социальной и экономической. Однако их практическая реализация, зачастую, осуществляется хаотично.

Как уже отмечалось, выделяют следующие три типа оценки эффективности налоговых льгот:

- **Бюджетный эффект**, который является количественным показателем, при котором сравниваются поступления налогов в бюджет и объем налоговых льгот, их соотношение формирует коэффициент бюджетной эффективности. (Например, в случае если значение коэффициента превышает значение 1, то льгота является эффективной)

- **Экономическая эффективность** - влияние льготы на хозяйственную деятельность налогоплательщика, региона, всей страны (направлена на увеличение производства товаров, внедрения инновационных технологий), при этом понимается положительная динамика показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков

- **Социальная эффективность** предполагает создание благоприятных условий для развития инфраструктуры социальной сферы, в том числе рост и создание новых рабочих мест, увеличение доходов населения. Оценка эффективности налоговых льгот и преференций необходима для выявления уровня результативности налоговой формы стимулирования, при этом неэффективные решения могут привести к другим формам оказания финансовой поддержки.

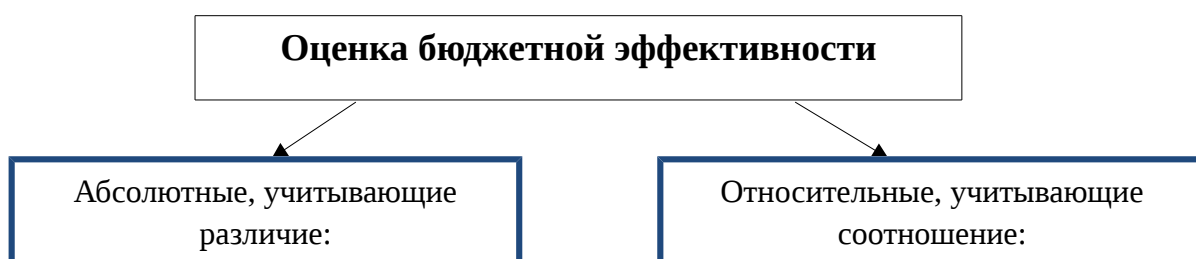
В некоторых случаях, может быть использовано два из указанных показателей, чаще в паре встречаются показатели бюджетной и социальной эффективности. Данный подход к оценке эффективности считается вполне приемлемым, поскольку эффекты от применения налоговых льгот могут иметь различный характер, однако с точки зрения повышения объективности оценки было бы целесообразно проводить дифференциацию таких эффектов в зависимости от направленности налоговых льгот.

Обратимся к некоторым действующим «региональным практикам» оценки эффективности налоговых льгот и прочих налоговых преимуществ.

Расчет бюджетной эффективности, как показывает региональный опыт, может проводиться на основе двух возможных подходов: часть регионов в своих методиках оценки эффективности налоговых льгот предусматривают относительные показатели бюджетной эффективности, а часть – абсолютные, что видно на рисунке 12.

Использование относительных показателей представляется более корректным, поскольку сам показатель эффективности подразумевает под собой соотношение «результат/затраты». В случаях, когда рассчитывается бюджетный эффект использование абсолютных показателей оправдано, однако их применение при оценке эффективности приводит к тому, что выявляются либо лишь результаты предоставления налоговых льгот без сопоставления с «затратами», понесенными на достижение этого результата, либо, наоборот, потери бюджета без сопоставления с результатами.

В основе всех относительных показателей эффективности лежит соотнесение затрат и результата, однако они могут принимать различные формы, см. Рис 3.1. Классификация оценок бюджетной эффективности по виду итогового показателя и по учитываемым при расчете показателям.



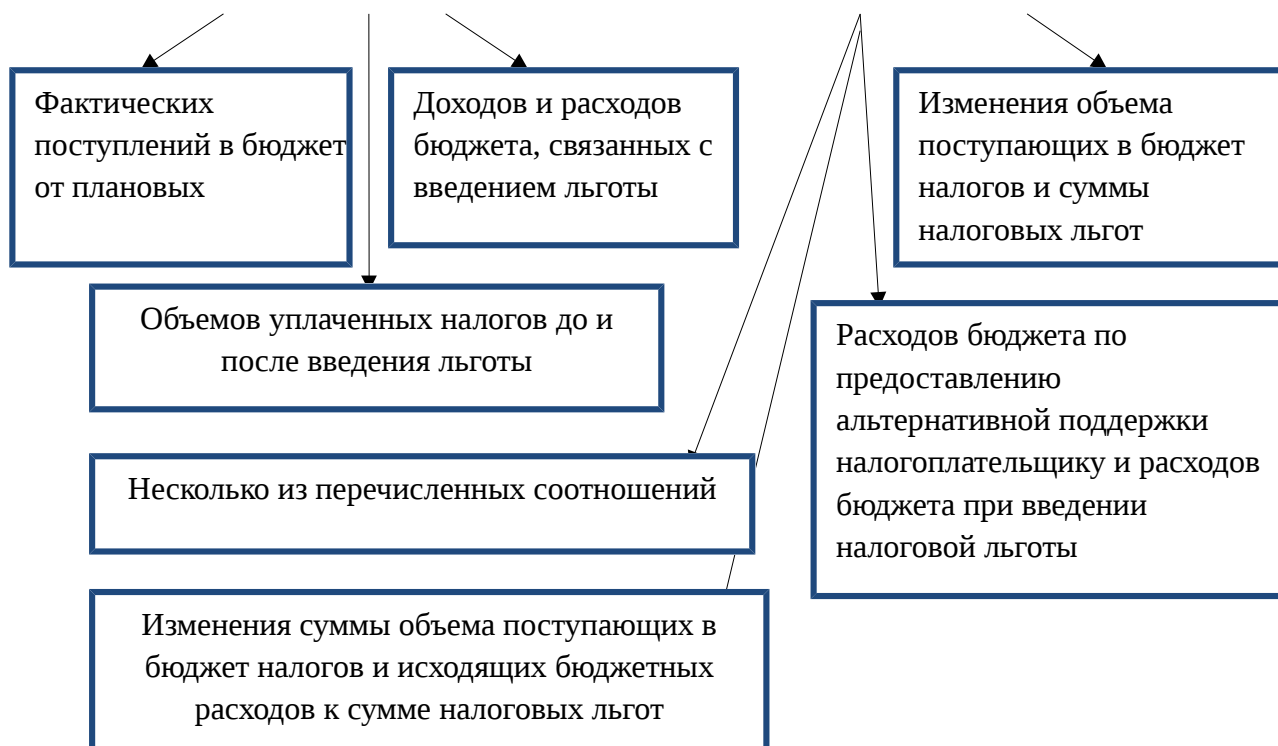


Рис 3.1. Классификация оценок бюджетной эффективности по виду итогового показателя и по учитываемым при расчете показателям.

- Объем прироста налоговых поступлений в бюджет за период и сумма потерь областного бюджета от предоставления налоговых льгот (Волгоградская, Магаданская, Новосибирская, Новгородская, Омская область, Республика Тыва и др.). В некоторых случаях в расчет добавляется индекс потребительских цен (Республика Марий Эл).
- Изменение объема поступающих в бюджет налогов в текущем году по отношению к предыдущему и сумма налоговых льгот (например, Ярославская, Костромская области).
- Объемы налогов, уплаченных в бюджет в текущем и предыдущем году (до и после введения льготы) (Республика Удмуртия, Рязанская область, Ставропольский край и др.).
- Изменение суммы объема поступающих в бюджет налогов и исходящих бюджетных расходов и сумма налоговых льгот (Например, Ивановская область).

В качестве показателя затрат бюджета, связанных с предоставлением налоговых льгот, при расчете бюджетной эффективности большинство

регионов рассматривают два показателя: сумму потерь бюджета от предоставления налоговой льготы, т.е. не только сумму предоставленной налоговой льготы, но и расходы бюджета, связанные с предоставлением льготы или сумму налоговой льготы.

В качестве показателя результата от введения налоговых льгот при проведении оценки бюджетной эффективности регионы используют показатели прироста налоговых поступлений. В некоторых случаях, при описании показателя происходит уточнение, что рассматривается только тот прирост, который возник как результат предоставления налоговых льгот, что существенно повышает потенциальную точность оценки, но на практике возникает проблема расчета данного показателя, поскольку общий прирост налоговых поступлений может являться результатом, например, общего подъема в экономике, и, как следствие, роста налоговой базы региона.

Следует отметить, что оценка бюджетной эффективности в большинстве случаев проводится за период равный 1 году. Исключение составляют только специализированные показатели, рассчитываемые в ряде регионов для субъектов инвестиционной деятельности. Данная ситуация возникает в результате «временного лага» между «затратным» периодом и периодом получения эффекта от введения налоговой льготы, в итоге целесообразно увеличить период проведения оценки эффективности, как минимум до 3 лет (а для льгот в рамках инвестиционных проектов – до срока окупаемости инвестиционных проектов, увеличенного на 3 года).

Абсолютные показатели, применяемые для оценки бюджетной эффективности налоговых льгот в регионах, также как и относительные, чаще всего основаны на сравнении, но сравнение проводится в абсолютной величине и может быть во многих случаях охарактеризовано как прирост того или иного показателя (Рис.12). Так, например, возможно сравнение:

- Сумм налоговых поступлений, ставших результатом предоставления налоговых льгот, и самих сумм предоставленных налоговых льгот (Например, Республика Бурятия).

- Сумм налоговых поступлений в текущем году по сравнению с предыдущим по налогоплательщикам получателям льгот (Курская, Оренбургская область).

- Сумм налоговых поступлений в текущем году по сравнению с предыдущим по налогоплательщикам получателям льгот за минусом выпадающих доходов бюджета, связанных с предоставлением льготы (Белгородская область).

Однако сопоставление исключительно динамических показателей эффекта или затрат, связанных с предоставлением налоговых льгот, как уже отмечалось, не отражает экономическую сущность показателя эффективности.

Расчет социальной эффективности проводит меньшее количество регионов, по сравнению с бюджетной. Большинство регионов выделяют ряд целевых характеристик, улучшение которых должно свидетельствовать о социальной эффективности налоговой льготы.

Порядка 60% регионов, не используют расчетных показателей для оценки социальной эффективности, для оценки приводится перечень показателей, характеризующих социальные эффекты от введения налоговых льгот. Среди таких показателей могут быть названы:

- увеличение среднего заработка;
- создание новых рабочих мест;
- улучшение условий труда;
- расходы на обучение и повышение квалификации сотрудников;
- социальная поддержка незащищенных слоев населения;
- повышение экологической безопасности; др.

Например, в Архангельской области, при высвобождении средств, в результате применения налоговых льгот, средства направляются на один из выше- упомянутых показателей, то льгота считается социально эффективной.

Другие регионы используют расчетные показатели, но и в данном случае довольно часто расчет показателя строится на динамике тех или иных

социально-экономических показателей (например, Тамбовская, Ульяновская, Магаданская область, Хабаровский край).

В Орловской области социальная эффективность рассчитывается только на динамике показателя среднесписочной численности. В Оренбургской области возможны два варианта: по среднесписочной численности и по среднему уровню заработной платы.

В Удмуртии на основе определенных целевых показателей строится коэффициент бюджетной эффективности²⁸: средняя заработная плата, расходы на обучение персонала в расчете на одного работника, суммы отчислений на социальные проекты в расчете на одного работника. Также дополнительно разрешается использовать численные характеристики: улучшения условий и охраны труда, повышение экологической безопасности и др.

Коэффициент социальной эффективности налоговой льготы рассчитывается следующим образом:

$$K_{сэф} = \frac{\sum \Delta ПК}{ПБ_{\text{нл}}/E}, \text{ где:}$$

$K_{сэф}$ - коэффициент социальной эффективности налоговой льготы;

$\sum \Delta ПК$ - сумма прироста вышеуказанных социально-экономических показателей определенной категории налогоплательщиков;

$ПБ_{\text{нл}}$ - сумма потерь консолидированного бюджета Удмуртской Республики за год;

E - среднесписочная численность работников налогоплательщика.²⁹

28 Постановление Правительства УР от 30.06.2008 N 161 (ред. от 21.12.2009) "Об утверждении Порядка оценки бюджетной и (или) социальной эффективности установленных и предлагаемых к установлению налоговых льгот"

29 Постановление Правительства УР от 30.06.2008 N 161 (ред. от 21.12.2009) "Об утверждении Порядка оценки бюджетной и (или) социальной эффективности установленных и предлагаемых к установлению налоговых льгот"

Расчет экономической эффективности, как и социальной, базируется на динамике целевых показателей финансово-экономической деятельности налогоплательщиков. К таким показателям могут относиться, например в Архангельской области:

- рост выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг;
- рост прибыли;
- рост среднемесячной заработной платы;
- рост среднегодовой стоимости основных средств;
- снижение себестоимости единицы основного вида продукции;
- снижение объема платежей организации за негативное воздействие на окружающую среду;
- рост количества новых рабочих мест.³⁰

Показатель экономической эффективности в разных регионах имеет различный пороговый уровень, который рассчитывается, как сумма баллов, присваиваемые в случае улучшения динамики за анализируемый период. Например, в Архангельской области пороговый уровень равен 3, т.е минимум 3 показателя должны улучшить свою динамику.

В отдельных регионах, например, в Рязанской области набор показателей, по которым отслеживается динамика с целью выявления эффективности налоговой льготы, различается для каждого налога. По налогу на прибыль организаций анализируются показатели: выручки от продажи товаров, работ, услуг; прибыли до налогообложения; сумма исчисленного налога на прибыль.

Отдельные регионы помимо показателей социальной, экономической и бюджетной эффективности рассчитывают показатель *интегральной эффективности* налоговых льгот, который рассчитывается, как показатель учитывающий значение всех рассчитываемых показателей эффективности одновременно (в виде их суммы или среднего). В Чувашской республике, Ульяновской области коэффициент социально-экономической эффективности

³⁰ Распоряжение Правительства Архангельской области от 12.04.2011 N 185-рп "Об утверждении Методических рекомендаций по оценке эффективности налоговых льгот, предоставленных инвесторам, реализующим инвестиционные проекты на территории Архангельской области"

(интегральный показатель эффективности) рассчитывается как сумма всех трех оцениваемых видов эффективности: экономической, бюджетной и социальной. В Новосибирской области сводный показатель эффективности рассчитывается как среднеарифметическое от трех рассчитываемых показателей бюджетной, экономической и социальной эффективности.

Пример методики, утвержденной Постановлением Правительства г. Москвы № 632-ПП и Постановлением главы № 214 Борисоглебовского сельского поселения (Владимирская область).

Таблица 3.1

Сравнение действующих методик оценки эффективности применения
налоговых льгот

Наименование показателя.	Методика города Москвы	Методика Борисоглебского сельского поселения
Срок проведения	Не позднее 3х месяцев, после предоставления информации налоговыми органами о средствах, недопоступивших в бюджет г. Москвы	Не позднее 1 июля текущего года.
Наличие этапов проведения оценки эффективности, предоставляемых и планируемых к предоставлению налоговых льгот	Этапы не выделяются.	Оценка эффективности налоговых льгот производится в 4 этапа.
Определение бюджетной эффективности.	Сравнивается эффект от использования налоговой льготы, рассчитываемой, как прирост налоговых поступлений - с суммой потерь от предоставления налоговой льготы Прирост налоговых поступлений может быть вызван увеличением числа налогоплательщиков, расширением налоговой базы по соответствующим налогам.	Предлагается формула оценивания, где ДР - \sum бюджетной эффективности в тыс. рублей налоговых льгот $ДР = ДН * X1 + ДТ * X2 + Э$, ДН – увеличение налогооблагаемой базы по каждой категории налогоплательщиков и виду налоговых льгот; ДТ - увеличение фонда оплаты труда; X1 и X2 - соответствующие ставки налогов; Э - снижение расходов бюджета.
Определение социальной эффективности	Задана формулировка социальной эффективности, но механизмы расчета не приведены. ³¹	$СЕ = (N * Z) + S$, где : N - дополнительные рабочие места, появившиеся благодаря предоставленным налоговым льготам; Z- среднегодовой объем з/п на рабочих местах, установленный в результате предоставленных налоговых льгот; S - сумма предоставленной налоговой льготы. ³²

³¹ Постановлением Правительства г. Москвы № 632-ПП от 26.12.2011

³² Постановлением главы № 214 от 27.12.2011г. Борисоглебского сельского поселения (Владимирская область)

В данной таблице наглядно видна разница между методиками оценки эффективности налоговых льгот, показатели оценки эффективности налоговых льгот сильно дифференцированы между собой и совпадают лишь в рамках номинального названия критериев оценки эффективности налоговых льгот (бюджетная, социальная, экономическая эффективность), а приведенная в таблице ситуация совпадает для многих регионов Российской Федерации.

3.3. Направления повышения эффективности налоговых льгот и преференций.

Как уже упоминалось, в Российской Федерации были разработаны различные методики по оценке эффективности налоговых льгот, однако создание даже совершенной методики, является лишь первым шагом анализа эффективности налоговых льгот. Для начала необходимо теоретически, а затем практически выделить налоговую льготу, даже при наличии методики, оценка эффективности- долгий и сложный процесс. О чем свидетельствует опыт, экономически-развитых стран, где были созданы в составе исполнительных органов специальные структурные подразделения, главной функцией которых была оценка эффективности налоговых расходов (льгот) и подготовке предложений для правительства по отмене неэффективных льгот, изменению условий предоставления других³³.

Например, в Германии оценка эффективности налоговых льгот проводилась тремя исследовательскими группами, выбранными на конкурсной основе, по заказу Министерства Финансов, по результатам которой были представлены предложения по отмене или изменению условий их предоставления.

Во Франции в 2010г. Для оценки эффективности был создан Комитет по оценке налоговых расходов и социальных ниш. По результатам оценки из

385 видов эффективными были признаны лишь 72 вида, мало-эффективными были признаны 171 и неэффективными оказались 42 вида налоговых расходов.

Как показывает опыт ряда стран, проведение успешной оценки эффективности налоговых льгот невозможно без создания специализированных структур, без разработки критериев оценки, утверждения методологии, работы по оптимизации количества предоставляемых льгот, а так же без проведения аналитических мероприятий по последствиям принятия или отмены той или иной льготы.

В соответствии с "Основными направлениями налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов" Правительство РФ предусматривает изменения в отношении отмены и введения налоговых льгот, в том числе предусматривается, что по результатам истечения срока действия льготы должен проводиться анализ эффективности по каждому виду льготы и по полученным результатам будет приниматься решение о продлении или отмене льготы.

В том числе, существует постановление правительства РФ № 1506 от 27.12.2016г. в рамках которого все высшие должностные лица субъектов обязаны заключить с Минфином России соглашение, в соответствии с которым предоставляется отчет о выполнении условий «Соглашения о мерах по повышению эффективности использования бюджетных средств и увеличению поступлений налоговых и неналоговых доходов бюджетов субъектов Российской Федерации», в рамках которого у субъекта Российской Федерации возникают некие обязательства, по осуществлению мер, направленных на снижение уровня дотационности субъекта Российской Федерации и рост налоговых и неналоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации, а именно:

- проведение оценки эффективности налоговых льгот (пониженных ставок по налогам), которые предоставляются органами государственной

власти субъекта Российской Федерации и органами местного самоуправления;

- до 1 июля 2017 года принятие высшими исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации плана по устранению неэффективных льгот (пониженных ставок по налогам) с 2018 года и обеспечение вступления в силу законов субъекта Российской Федерации, направленных на реализацию указанного плана, до 1 декабря 2017 года;

- обеспечение роста налоговых и неналоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации по итогам исполнения консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации за 2017 год по сравнению с уровнем исполнения 2016 года по указанным показателям в сопоставимых условиях (в %).³⁴

В том случае, если данные обязательства будут нарушены, то к субъекту Российской Федерации применяются меры ответственности:

- Сокращение объемов дотаций, направленных на выравнивание бюджетной обеспеченности (путем внесения изменений в распределение указанных дотаций, утвержденное федеральным законом о федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 г., в объеме -не более чем 5% объема дотации, предусмотренной на 2018 г., -не более чем 5% налоговых и неналоговых доходов бюджета субъекта Российской Федерации по данным годового отчета об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации за 2017 год.

Что в итоге будет способствовать проведению мониторинга эффективности действующих и планируемых к введению налоговых льгот, проведению оценки востребованности льгот и их влияния на экономический рост, будет являться сильным стимулирующим механизмом, в том числе

³⁴ Постановление РФ №1506 от 27.12.2016г. "О соглашениях, заключаемых Министерством финансов Российской Федерации с высшими должностными лицами субъектов Российской Федерации (руководителями высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации), получающих дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации, и мерах ответственности за невыполнение субъектом Российской Федерации обязательств, возникающих из указанных соглашений".

в работе по оптимизации количества, устранению неэффективных льгот, что будет носить характер закона субъекта и приведет к росту налоговых и неналоговых доходов бюджета.

Заключение

Проведенные в данной дипломной работе исследования показали важность использования государством налоговых льгот и преференций, затрагивающих экономические интересы физических лиц и хозяйствующих субъектов. Налоговые льготы могут быть использованы государством, как побудительный и стимулирующий рычаг для развития экономики Российской Федерации в целом, а так же отдельных отраслей и территорий. Сложно переоценить роль налогов и налоговых льгот в развитии экономической политики и формировании доходов бюджетов бюджетной системы государства.

Налоговые льготы стали рассматриваться, как элемент налогообложения, закрепляемый законодательно актами федерального, регионального или местного уровня законодательства.

В бюджетной системе Российской Федерации налоговые доходы составляют большую долю доходов бюджетов всех уровней. Налоговая льгота, как часть налога, обеспечивает недопоступление денежных средств в бюджет государства. Высвободившиеся средства налогоплательщика должны использоваться по целевому назначению и быть эффективными, как для самого налогоплательщика, так и для государства (подъем национальной экономики, стимулирование малого бизнеса, развитие инноваций и стимулирование инвестиций, развитие определенных отраслей и территорий и др.). Действуя эффективно, налоговая льгота является наиболее востребованным инструментом налоговой политики государства.

В ходе проведенного в дипломной работе анализа можно выделить ряд проблемных зон современной налоговой системы Российской Федерации, в части касающихся налоговых льгот и преференций, и их влияния на доходы бюджетов бюджетной системы РФ.

Одной из главных проблем налоговой системы России является неэффективность действующих налоговых льгот и преференций, механизма

их введения и корректировки. Необходима доработка законодательной базы и снижения налоговых расходов, введение новых подходов в отношении установления и предоставлении налоговых льгот и преференций, способствующих повышению эффективности их применения, с учетом зарубежного опыта и особенностей российской экономической системы.

Однако наличие избыточного числа налоговых льгот и преференций, рост налоговых расходов бюджета не сопровождается ожидаемыми успехами в социально-экономическом развитии страны, что свидетельствует в том числе и о неэффективности применяемой системы налоговых льгот и преференций в Российской Федерации.

Одним из способов решения данной проблемы является разработка единой комплексной методики оценки эффективности налоговых льгот и преференций. В случае применения подобной методики на стадии законодательного принятия налоговых льгот и преференций можно было бы заранее прогнозировать % эффективности вводимых льгот, а так же оценить фактическую экономическую, социальную и бюджетную эффективность уже применяемых налоговых льгот и преференций. Повышение эффективности налоговых льгот должно сопровождаться отменой неэффективных действующих льгот и введением новых льгот, способных решить злободневные вопросы социально-экономического развития государства.

Еще одной по важности проблемой является установление федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам.

Впервые решение вопроса о постепенной отмене действующих федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам было всесторонне рассмотрено в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 – 2017 годы».

Затем, в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов» запланирована поэтапная отмена федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам, с передачей соответствующих

полномочий на региональный уровень с правом принятия решения о предоставлении на своей территории соответствующей налоговой льготы или отказе от нее.

Необходимо учитывать, что федеральные налоговые льготы по региональным и местным налогам имеют различную направленность (экономическую, социальную) и различную значимость с точки зрения государства в целом (учреждения уголовно-исполнительной системы, общероссийские организации инвалидов и т.п.). Поэтому необходим дифференцированный подход к федеральным налоговым льготам по региональным и местным налогам при решении вопроса об их сохранении или отмене, с использованием для определенных категорий федеральных налоговых льгот компенсации в виде трансфертов из федерального бюджета на сумму выпадающих налоговых доходов бюджетов.

Важной проблемой является вопрос о незаинтересованности субъектов Российской Федерации и муниципалитетов в развитии бизнеса на подведомственной им территории, а так же в привлечении инвестиций. В целях решения данной проблемы возможно формирование механизма налоговой мотивации муниципалитетов и субъектов Российской Федерации по развитию бизнеса и привлечению инвестиций на их территории. В основу данного механизма может быть положено перераспределение доходов между различными уровнями бюджета при соблюдении определенных условий.

Таким образом, на смену неэффективным налоговым льготам и преференциям должны приходиться новые, способные решать новые актуальные задачи в области увеличения бюджета и развития экономической политики государства. В числе первоочередных мер по дальнейшему развитию и укреплению бюджетной и налоговой систем нашей страны необходимо соблюдение строгой адресности предоставления, целевого использования высвобождаемых средств налогоплательщика, усовершенствование амортизационной политики государства, введение инвестиционной налоговой льготы по налогу на прибыль организаций.

В рамках решения проблемы межбюджетных отношений целесообразно предоставить субъектам Российской Федерации и муниципалитетам право выбора в вопросе применения федеральных налоговых льгот по региональным и местным налогам: применение правила двух ключей и получение трансферта из федерального бюджета, либо полный отказ от применения федеральных налоговых льгот. Также следует продолжить поиск эффективного механизма налоговой мотивации субъектов Российской Федерации и муниципалитетов к развитию бизнеса на своих территориях и привлечению инвестиций.

Список литературы

1. Конституция РФ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016).
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 28.03.2017)
4. Закон РФ № 2118-1 от 27.12.1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».
5. Федеральный закон "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" от 06.10.2003 N 131-ФЗ.
6. Постановление Правительства РФ от 27.12.2016 N 1506 "О соглашениях, заключаемых Министерством финансов Российской Федерации с высшими должностными лицами субъектов Российской Федерации (руководителями высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации), получающих дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации, и мерах ответственности за невыполнение субъектом Российской Федерации обязательств, возникающих из указанных соглашений"
7. Постановление Правительства УР от 30.06.2008 N 161 (ред. от 21.12.2009) "Об утверждении Порядка оценки бюджетной и (или) социальной эффективности установленных и предлагаемых к установлению налоговых льгот".
8. Постановление Правительства г. Москвы № 632-ПП от 26.12.2011г.
9. Послание Президента РФ Федеральному Собранию на 2017г.
10. Постановление главы Борисоглебовского сельского поселения (Владимирская область) № 214 от 27.12.2011г.
11. Распоряжение Правительства Архангельской области от 12.04.2011 N 185-рп "Об утверждении Методических рекомендаций по оценке эффективности налоговых льгот, предоставленных инвесторам, реализующим инвестиционные проекты на территории Архангельской области".
12. «Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» //

- <http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/policy/> Официальный сайт
Министерства финансов Российской Федерации.
13. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов»- Налоговые расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. СПС «Консультант Плюс». <http://www.consultant.ru>
14. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и плановый 2018 и 2019 годы». <http://www.duma.gov.ru/>
15. «Об основных направлениях повышения эффективности расходов федерального бюджета» // <http://www.minfin.ru/ru/performance/budget/policy/>
Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации.
16. Официальный сайт Счетной палаты РФ — <http://www.ach.gov.ru/>
17. Соловьева Н.А. Налоговые вычеты и налоговые льготы /Монография, 2016г.
18. Гайдар Е., Главацкая Н., Рогов К., Синельников-Мурылев С., Стародубский В., Фрейкман Л. Расширение возможностей применения льготы по НДС при добыче нефти на месторождениях с высокой степенью выработанности запасов. <http://finance-credit.biz/>
19. Гираев В.К. Проблемы налогового регулирования и стимулирования экономики России // Налоги и налогообложение. 2015. 4.-С. 277-288.
20. Доштаева Е.Д. Практические аспекты налоговой политики России.//Финансы и кредит. 2011. №46(382).-С.42-46.
21. Налоговая политика государства /Учебник и практикум для академического бакалавриата под ред. Н. И. Малис, 2016г.
22. Выгон Г. Налогообложение нефтяной отрасли: от маневров к реформе // Нефтегазовая вертикаль. 2016. № 21–22.
23. Никиткова У.О. Об эффективности практики местного налогообложения // Налоги и налогообложение. 2013. 12. С. 877-884
24. Николаев С.С. Государственная политика модернизации и инновационный процесс в России // Экономические науки. 2010. № 10. С. 26
25. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 240
26. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ / Учебник. 2014г.
27. Савина Е.О. Горизонтальный мониторинг как инструмент эффективного налогового администрирования // Налоги и финансовое право. Екатеринбург, 2014. № 7. С. – 202-206.

28. Стеба Н.Д. Оценка выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с предоставлением налоговых льгот / Н.Д. Стеба, Н.В. Пивоварова, Е.И. Комарова // Экономические науки. 2015. № 8(81). С. 185—188.
29. Тютюгина О.В. Региональные налоговые льготы: оценка эффективности, влияние на экономическое развитие депрессивного региона / Экономическая библиотека - <http://economy-lib.com/>
30. Шакирова Р.К. «О соотношении понятий «налоговые льготы» и «налоговые расходы бюджета» и оценке эффективности» // Налоги и налогообложение. 2015. 2. С. 146-156 Шестакова Е.В. Повторная постановка запасов на госбаланс. Сохранение льготы по НДС // Учет в производстве. 2016. №8.
31. Баладина А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского государственного университета. 2011. №4(16). С. 45-60.
32. Калаков Р.Н. Эффективность налоговых льгот: Анализ современной практики / Научная статья, 2016г
33. Куценко К. А. Льготы по налогу на прибыль организаций // Молодой ученый. 2016. №9. С. 850-852.
34. Мельникова Н.П. Статья «О новых подходах к политике применения налоговых льгот и преференций в целях стимулирования развития экономики», Журнал «Экономика. Налоги. Право». 2017. № 2.
35. Мирошник С. В. Стимулирующие правоотношения// Северо-Кавказский юридический вестник. 2013. № 4.
36. Рудерман Я.Л. Налогообложение в нефтепереработке: сумбур вместо музыки // Всероссийский экономический журнал «ЭКО». 2012. № 8. С. 25-39
37. Савина О.Н., Жажин М.А./ Налоговые льготы по налогу на прибыль организаций, актуальные вопросы оптимизации "Бухгалтер и закон", N 4
38. Ткачева Т.Ю. Актуальные направления мониторинга налоговых льгот на региональном уровне // «Инновации в науке»: сборник статей по материалам XXIV международной научно-практической конференции.
39. Юмаев М.М. Горная рента: распределение налоговой нагрузки между добычей и переработкой // Финансовый журнал. 2011. № 2. С. 65–76.

40. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б./ Современный экономический словарь 5-е издание, переработанное и доп. М., 2010.
41. Слагода В.Г. / Краткий словарь экономических терминов / М.: ФОРУМ, 2010. – 128 с.