

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

ВЫСШАЯ ШКОЛА ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА (ФАКУЛЬТЕТ)

Допустить к защите
Заведующий кафедрой

_____ проф. И.В. Захаров
« ____ » _____ 2020 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
«ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ПО НДС»**

Направление 38.04.09 «Государственный аудит»

Выполнила:
Студентка группы
02_ГА магистратуры
Арсланханова Марьям
Адилмурзаевна

Научный руководитель:
кандидат экономических наук,
доцент
Башкирова Надежда Николаевна

Москва 2020

Содержание

Введение	3
Глава 1. Теоретические основы предоставления налоговых льгот по НДС	6
1.1. Понятие и функции налоговых льгот, и их классификация	6
1.2. Социально-экономическая роль НДС и значение льгот, предоставляемых по НДС	18
1.3. Анализ существующей системы налоговых льгот по НДС	28
Глава 2. Оценка эффективности налоговых льгот: подходы в российской и зарубежной практике.....	33
2.1. Основные проблемы предоставления налоговых льгот по НДС в РФ .	33
2.2. Понятие эффективности налоговых льгот и подходы к ее оценке в Российской Федерации.....	45
2.3. Зарубежный опыт оценки эффективности налоговых льгот по НДС...	54
Глава 3. Основные направления повышения эффективности налоговых льгот по НДС.....	61
3.1. Анализ эффективности предоставления налоговых льгот в Российской Федерации.....	61
3.2. Пути повышения эффективности предоставления налоговых льгот....	68
Заключение.....	76
Список литературы.....	80
Приложения.....	86

Введение

С принятием Налогового кодекса произошел кардинальный поворот в проводимой государством налоговой политике. На смену политике максимальных налогов, которая была в 90-ые годы двадцатого века пришла стимулирующая налоговая политика. Основным инструментом современной стимулирующей налоговой политики в России являются налоговые льготы. Заимствуя зарубежный опыт в сфере проведения стимулирующей налоговой политики, Россия имеет и свою специфику. Чрезмерное увлечение налоговыми льготами как инструментом решения различных социально-экономических задач привело к неконтролируемому росту налоговых льгот.

Бессистемное и неоправданное увеличение числа налоговых льгот без оценки их эффективности стало причиной роста налоговых расходов бюджета. В 2019 г. по оценкам Министерства Российской Федерации налоговые расходы бюджета составили 4 трлн. рублей. В тоже время отмечается, что предоставленные налоговые льготы не дают ожидаемого от них эффекта.

В настоящее время государство стало уделять большое внимание оценке целесообразности наличия налоговых льгот, как со своей стороны, так и со стороны получателей льгот. Налоговым законодательство Российской Федерации предусмотрено большое число федеральных налоговых льгот, в том числе по региональным и местным налогам. Полномочия субъектов федерации и муниципальных образований состоят также в установлении своих дополнительных налоговых льгот по региональным и местным налогам. Все это говорит о необходимости оценивать риски государства при использовании такого инструмента налоговой политики как налоговые льготы.

Вместе с развитием общества государства происходит изменение законодательства о налогах и сборах. В ходе таких преобразований должны обеспечиваться гарантии участников налоговых правоотношений и стабильность этих правоотношений.

Одним из основных правовых инструментов, направленных на снижение налогового бремени и обуславливающих соблюдение принципа равенства, равномерного налогообложения, выступают налоговые льготы, позволяющие более полно учесть имущественное положение лица при возложении на него налогового обязательства. При помощи налоговых льгот реализуется право налогоплательщика на оптимальное исполнение налоговой обязанности и уменьшение размера налогового обязательства на законных основаниях.

Налоговые льготы используются для воздействия на определенные процессы развития экономики, на смягчение социальной напряженности. С экономической и социально - политической стороны налоговые льготы стали необходимым инструментом обеспечения эффективной налоговой системы в целом. Практика их применения показывает, что они играют важную роль в порядке исчисления налога. Важность налоговых льгот отмечена в Бюджетных посланиях Президента РФ Федеральному Собранию РФ о бюджетной политике.

Зарубежный опыт показывает, что большинство налоговых льгот выражают степень справедливости, гуманизма налоговой системы, учет прав и интересов общества и гражданина.

Активное развитие новых институтов и понятий налогового права, рост числа судебных споров, связанных с применением налоговых льгот по различным видам налогов, пробелы в законодательстве, регулирующие применение налоговых льгот, также является комплексом финансово-правовых и социально-правовых факторов, составляющих актуальность темы исследования.

Объектом исследования – практическое применение налоговых льгот.

Предмет исследования – совокупность налоговых льгот НДС, установленных налоговым законодательством.

Цель выпускной квалификационной работы разработать направления повышения эффективности налоговых льгот по НДС.

В соответствии с поставленной целью в работе решаются следующие задачи:

- изучить теоретические основы налоговых льгот;
- дать характеристику налоговых льгот как элемента налогообложения;
- проанализировать налоговые льготы, как инструмент реализации фискальной и регулирующей функций налогов;
- изучить российскую практику применения налоговых льгот по НДС;
- рассмотреть основные направления повышения эффективности налоговых льгот и их совершенствования.

Степень разработанности проблемы. Различные аспекты теории и практики применения налоговых льгот нашли отражение в работах Барулина С.В., Башкировой Н.Н., Бескоровайной Н.С., Боровиковой Е.В., Варнавского А.В., Викторовой Н.Г., Вишневской Н.Г., Вылковой Е.С., Габсатаровой И.Д., Гончаренко Л.И., Зайкова В.П., Мельниковой Н.П., Панскова В.Г., Пименова Н.А., Пинской М.Р., Поющевой Е.В., Савиной О.Н., Светличкиной О.Ю., Семеновой О.С., Топчи Ю.А., Тюриной Ю.Г., Чекулаевой Е.Н., Чужмаровой С.И.

Методологическую базу исследования составили общенаучные и специальные методы познания: анализ и синтез, дедукция и индукция, логический, структурно-функциональный анализ, а также статистико-экономический и расчетно-аналитический методы исследования.

Информационно-эмпирическую базу исследования составили налоговое законодательство Российской Федерации; официальные данные Федеральной службы государственной статистики, Федеральной налоговой службы; материалы, опубликованные в научной литературе, периодической печати и информационной сети Интернет.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав и заключения.

Глава 1. Теоретические основы предоставления налоговых льгот по НДС

1.1. Понятие и функции налоговых льгот, и их классификация

В рамках данного исследования в первую очередь необходимо определить понятие и признаки налоговых льгот. Выделяя различные элементы налога, стоит отметить, что налоговые льготы являются одним из его элементов.

Руководствуясь статьей 17 Налогового кодекса РФ все элементы налога делятся на обязательные и факультативные. К обязательным элементам налога относятся: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

В качестве факультативного элемента выступают налоговые льготы. Так часть 2 статьи 17 гласит, что в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.¹

Прежде чем перейти к анализу налоговых льгот необходимо обратиться к понятию налог, который определяется как 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

Налоговые льготы – явление неоднозначное и многообразное. Именно по этой причине существует большое количество критериев их классификации.

Налоговая льгота может выступать как структурным элементом налога,

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Российская газета. № 148-149. 1998. Статья 17

² Там же. Статья 17

- хотя для его установления льгота не носит обязательный характер (п. 2 ст. 17 НК РФ), - так и быть элементом налогообложения. Налоговые льготы - это формы практической реализации регулирующей функции налогов. Вместе с изменением массы налоговых начислений, манипуляций способами и формами обложения, дифференциацией ставок налогов, изменением сферы их распространения и системой налоговых трансфертов налоговое льготирование является одним из основных инструментов проведения той или иной налоговой политики и методов государственного налогового регулирования. 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 периодичного 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.

Налоговый механизм — это совокупность способов и правил налоговых отношений, с помощью которых обеспечиваются достижения целей налоговой политики. В рамках налогового механизма особое место занимает такой элемент налога, как налоговая льгота, оказывающая воздействие на объем налоговых доходов бюджетов всех уровней. Кроме того, льгота является неотъемлемым элементом налогового планирования в организации, что позволяет налогоплательщикам оптимизировать налоговые платежи. То есть с помощью налоговых льгот налогоплательщик получает преимущество в виде освобождения от уплаты налога, уплаты налога в меньшем размере, уплаты налога частями или уплаты налога позже законодательно установленных сроков.

По сути, льгота может оказывать влияние как на финансовую устойчивость налогоплательщика, так и на уровень налоговых доходов бюджетов всех уровней. Несмотря на широкое применение и распространение налоговых льгот до сих пор среди ученых и специалистов не сложилось единого подхода к определению понятия «налоговая льгота».

Определение налоговой льготы закреплено в Налоговом кодексе. Согласно статье 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

Все налоговые льготы можно разделить на 3 основные укрупненные группы: налоговые освобождения, налоговые скидки и налоговые кредиты. В основе такой общей классификации лежат различия в методах льготирования, в результате их влияния на изменение какого-либо конкретного элемента структуры налога (объект, плательщик, ставка, налоговая база, окладная сумма налога). Кроме того, все налоговые льготы можно классифицировать по ряду признаков на следующие группы:

- 1) личные и для юридических лиц;
- 2) общие для всех налогоплательщиков льготы и специальные (частные) налоговые льготы для отдельных категорий плательщиков;
- 3) безусловные и условные налоговые льготы;
- 4) общеэкономические и социальные налоговые льготы.

Постараемся классифицировать льготы по нескольким, с нашей точки зрения, основным классифицирующим признакам (рисунок 1).

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. От 28.12.2016)

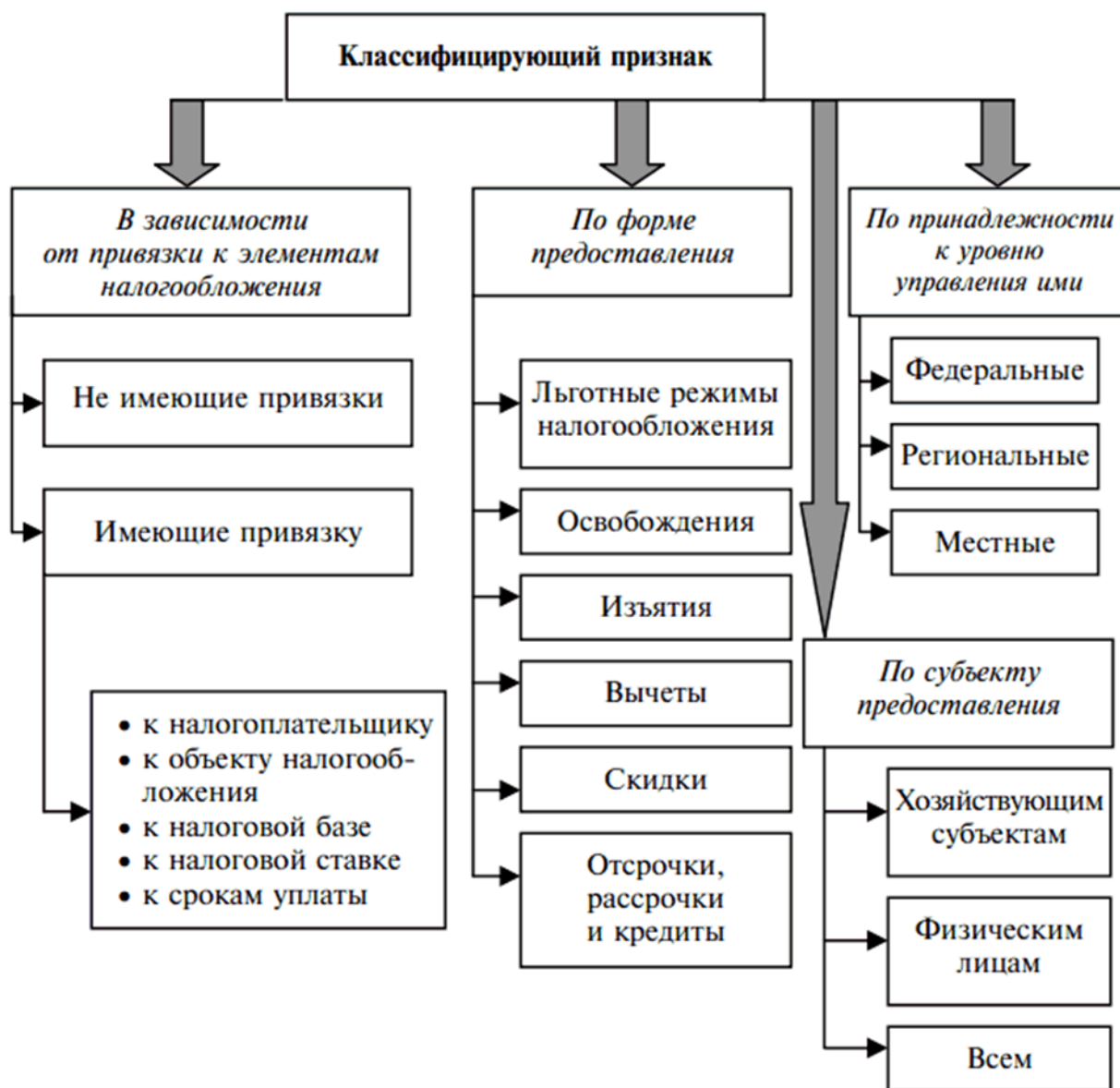


Рисунок 1. Критерии классификации налоговых льгот

Однако, на законодательно установленном понятии базируется большинство определений термина «налоговая льгота». Например, в финансово-кредитном словаре закреплено, что «налоговая льгота — это предоставленная налоговым законодательством исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика».⁴

⁴ Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой. — М.: Финансы и статистика, 2018. — С. 227

По принадлежности к уровню управления льготами. Данная классификация подразделяет льготы на федеральные, региональные и местные. Данная классификация очень важна для оценки цены вводимых льгот для каждого уровня правления.

С учетом федеративного устройства России льготы подразделяются на:

- федеральные льготы, устанавливаемые или отменяемые федеральным уровнем управления. Они могут устанавливаться как по федеральным, так по региональным и местным налогам. Вводятся исключительно НК РФ.
- региональные льготы, устанавливаемые региональным уровнем управления по региональным и местным налогам. Вводятся законами субъектов РФ.
- местные льготы, устанавливаемые органами местного самоуправления по местным налогам. Вводятся нормативными правовыми актами этих органов.

В отличие от налоговой льготы понятие налоговой преференции не имеет законодательного закрепления. В составе элементов налогообложения отсутствует структурный элемент налоговая преференция.

В экономической литературе возможно встретить следующий подход к трактовке налоговой преференции, который нашел отражение в дефиниции, предложенной Н.Н. Тютюрюковым.

Так, по мнению Н.Н. Тютюрюков налоговая преференция — это предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств различными способами: снижением налоговых ставок, исключением объектов налогообложения, изменением сроков уплаты налогов (сборов), введением понижающих коэффициентов при расчете налогов (сборов), которые налогоплательщик обязан безусловно исполнять.⁵

⁵ Тютюрюков Н.Н., Тернопольская Г.Б., Тютюрюков В.Н. Налоговые льготы и преференции: цель - одна, а механизм - разный // Налоговая политика и практика. 2009. № 10 (82) с. 18

При таком подходе ключевым словом является «обязанность». Схожее определение присутствует у Баландиной А.С.: налоговая преференция – это предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств, носящие обязательный характер, на условиях встречных обязательств со стороны налогоплательщика.⁶

При проведении сравнительного анализа льгот и преференций большинство экономистов делают упор на тот факт, что использование льготы или ее неиспользование - это сознательный выбор (право) каждого налогоплательщика.

Обратимся к анализу других вариантов дефиниции налоговых льгот вне рамок НК РФ. В финансовом словаре налоговые льготы, определяются, как предоставленные налоговым законодательством исключительные возможности полного или частичного освобождения налогоплательщика от уплаты налога при наличии предусмотренного объекта налогообложения, а также какое-либо иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика.⁷

Ряд авторов считают, что налоговые льготы - многогранное и сложное понятие, и исчерпывающее раскрытие его сущности в одном определении затруднительно.⁸ Тем самым они соглашаются с дефиниций налоговых льгот, данной в НК РФ.

В некоторых случаях экономисты и юристы не дают самого определения налоговой льготы, а только выделяют группы налоговых льгот. Например, С.Г. Пепелева приводит три большие группы налоговых льгот:

- 1) Изъятие;
- 2) Скидки

⁶ Баландина А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского гос. ун-та. 2011. № 4 (16) с. 108

⁷ Финансово-кредитный словарь. М.: Госфиниздат, 1961. с 227

⁸ Баязитова Д.И. Содержание и классификация налоговых льгот и преференций // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета, 2015, с. 82

3) Налоговые кредиты.

При этом данные льготы объединены одной общей целью - сокращение размера налогового обязательства налогоплательщика.⁹

Возможно, также встретить определения, в которых налоговые льготы сведены лишь к одному их виду, а именно, освобождению от уплаты налога. В.И. Дымченко предлагает следующее определение налоговой льготы – это предусмотренные действующими правовыми актами возможности полного или частичного освобождения от того или иного налога. При этом освобождение может быть, как постоянным, так и временным, либо связано с наличием условий, обязанность подтверждения которых возлагается на самого налогоплательщика при его волеизъявлении.¹⁰ Таким образом, В.И. Дымченко сводит понятие налоговых льгот к одному виду, а именно освобождению от уплаты налога.

Многие экономисты предлагают собственные дефиниции налоговых льгот. При этом следует отметить, что во многом эти разнообразные дефиниции схожи. Объединяющим фактором выступает то обстоятельство, что в результате существования налоговых льгот складывается такая ситуация, при которой, наряду с общим порядком налогообложения формируется и специальный порядок, при котором налоговое бремя налогоплательщика существенным образом сужается и отличается от общего порядка.

Таким образом, можно сделать вывод, что налоговая льгота предполагает отклонение от общего правила (общего порядка). Льгота в некотором смысле – это отклонение от нормы.

Рассмотрев различные подходы к определению понятия «налоговых льгот» необходимо обратиться к анализу их функций. Данный вопрос представляет существенное значение, так как функции позволяют говорить о их назначении.

⁹ Основы налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. Г. Пепелева. М.: Инвестфонд, 1995. 601 с.

¹⁰ Дымченко В.И. Правовое значение налоговых льгот // Журнал российского права. 1998. №4–5. С. 161.

Функции налоговых льгот, как структурного элемента налога во многом совпадают с функциями налогов. К таким функциям возможно отнести:

- 1) Регулирующую функцию (данная функция позволяет регулировать доходы разных групп населения);
- 2) Социальную функцию (при помощи льгот определенные группы населения освобождаются от частичной уплаты налогов, денежные средства в результате налогообложения переходят от обеспеченных слоев населения в малозащищённым);
- 3) Контрольная функцию (позволяет обеспечить подсчёт уплаченных налогов и сборов, а также выявить факты недоимки);
- 4) Стимулирующую функцию (наличие послаблений, стимулирует выход предпринимательства из тени, а также мотивирует уплачивать законно установленные налоги и сборы).

В ряде случаев экономисты дают определение налоговой льготы в неразрывной связи с функциями налоговых льгот. Принято выделять стимулирующую и компенсационную функции.

Каждая из данных функций играет определенную роль. Так, например, стимулирующая функция нацелена на формирование благоприятных условий для определенного круга видов деятельности для их последующего развития. В то время, как компенсационная выравнивает возможности субъектов, у которых возникает обязанность по уплате налогов при неравных факторах. Из этого можно сделать вывод, что стимулирующая и компенсаторная функции налоговых льгот позволяют содействовать развитию экономики и поддержке социально незащищенных слоев населения, то есть позволяют реализовать интересы как государства, так и налогоплательщиков.

Являясь структурным элементом налога, льгота позволяет влиять на реализацию налогами их функций. Налоговые льготы противоречиво влияют на реализацию фискальной функции налогов. Предоставление налоговых льгот, с одной стороны, снижает фискальное значение налогов. Однако снижение фискального значения происходит лишь в краткосрочном периоде.

В долгосрочном периоде применение налоговых льгот должно дать эффект расширения налоговой базы, а, следовательно, эффект роста налоговых доходов бюджета государства. Вместе с тем налоговые льготы выступают основным инструментом реализации стимулирующей функции налогов.

Интересна взаимосвязь налоговых льгот и реализации принципа справедливости налогообложения. Льготы, с одной стороны, нарушают принцип справедливости (принцип всеобщности уплаты), но с другой стороны, льгота может быть инструментом «восстановления» справедливости. В таком случае речь касается льгот социального характера, которые обеспечивает поддержку отдельных категорий граждан.

Изучив понятие и функции налоговых льгот необходимо обратиться к их классификации, которая обуславливается многообразием.

Изучая теорию и историю налогообложения, возможно заметить, что классификация налоговых льгот принимает разные детализации в трудах и исследованиях отечественных учетных и специалистов. Бесспорно, многие элементы детализации являются схожими. Тем не менее, каждый мыслитель классифицирует налоговые льготы исходя из субъективных представлений о понятии «налоговая льгота», «налоговая преференция», «налоговое освобождение», «объект льготирования» и др. Классификация осуществляется с целью глубокого познания объекта исследования и изучения оказываемого им эффекта (экономического, социального, политического).

Так, по мнению Панскова В.Г., классифицировать налоговые льготы необходимо по признаку объекта льготирования, которая должна использоваться при введении налоговых льгот. Тогда налоговые льготы можно разделить на две группы: льготы, предоставляемые в отношении доходов налогоплательщиков и льготы, предоставляемые в отношении расходов налогоплательщиков¹¹.

¹¹ Пансков В.Г. Налоговые льготы: теория и практика их применения // Экономика.Налоги.Право. - №1, 2016. - С.119-125

Такие виды льгот, как освобождения, установлены статьей 145 НК РФ «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика». Иными словами, освобождения — это льготы, выводящие полностью или частично из-под налогообложения определенные категории налогоплательщиков или налогоплательщиков, отвечающих установленным критериям. Освобождения по категориям основываются на законодательном установлении определенных категорий лиц, в отношении которых могут применяться нормы полного или частичного их освобождения от обязанностей налогоплательщиков либо иные налоговые преференции.

Изъятия — это льготы, выводящие из-под налогообложения определенные части объекта налогообложения (например, доходы, не облагаемые налогом на доходы физических лиц; спиртосодержащие лекарственные препараты, которые не признаются подакцизным товаром и др.).

Вычет — это сумма, которая уменьшает налоговую базу. Примерами налоговых вычетов может служить инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций; вычет, уменьшающий налоговую базу по налогу на имущество физических лиц. Налоговым кодексом предусмотрено пять групп налоговых вычетов по НДФЛ:

- Стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ);
- Социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ);
- Инвестиционные налоговые вычеты (ст. 219.1 НК РФ);
- Имущественные налоговые вычеты (ст. 220 НК РФ);
- Профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ);
- Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке (ст. 220.1 НК РФ).

Безусловно, не все вычеты из налоговой базы могут трактоваться как льготы. Так, профессиональные вычеты по НДФЛ вряд ли следует считать льготой, ведь они по своей сути отражают не что иное, как особый порядок

отнесения на расходы определенной части доходов особых категорий налогоплательщиков. Также не может рассматриваться как налоговая льгота налоговый вычет при реализации имущества.

Достаточно часто в экономической литературе налоговые вычеты называются налоговыми скидками. Скидки подразделяются: на лимитированные (размер скидок ограничен) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика); общие (ими могут пользоваться все плательщики) и специальные (действующие для отдельных категорий субъектов). В понятие налоговой скидки также входит необлагаемый минимум.

Отсрочки, рассрочки, кредиты. В широком понимании налоговые кредиты - это группа условных (требующих дополнительных оснований) льгот, предполагающих непосредственное сокращение налогового обязательства (налогового оклада) с целью оказания нуждающимся предприятиям финансовой поддержки, стимулирования пользователей в производственном и социальном развитии предприятий и территорий, а также исключения двойного налогообложения.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога регламентированы ст. 64 НК РФ. Отсрочка уплаты налогов — это перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок; рассрочка уплаты налога — распределение суммы налога на определенные части с установлением сроков уплаты этих частей.

Инвестиционный налоговый кредит является наиболее перспективной формой налогового регулирования. Это самостоятельный вид целевого налогового кредита, связанный исключительно со стимулированием инвестиционной и инновационной деятельности организаций. Понятие, порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита регламентируются ст. 66 и 67 НК РФ, где он определен как изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии соответствующих оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в

определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет, по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам. Решение о предоставлении инвестиционного кредита по налогу на прибыль в части, поступающей в бюджет субъекта РФ, принимается региональным финансовым органом. Условием предоставления инвестиционного налогового кредита должно быть отсутствие налоговой задолженности и, конечно, наличие бизнес-плана, инвестиционного проекта.

Льготные налоговые режимы представляют собой режимы, создающие более благоприятные условия налогообложения отдельным категориям налогоплательщиков, отвечающим установленным критериям, определенным видам экономической деятельности или отдельным территориальным образованиям. К ним следует относить специальные налоговые режимы, а также режимы свободных и особых экономических зон. Следует отметить безусловную целесообразность отнесения этих зон к льготам, несмотря на регулирование данного вопроса не налоговым, а иным законодательством.

Статья 18 Налогового кодекса РФ устанавливает возможность применения специальных режимов налогообложения. Специальные налоговые режимы устанавливаются Налоговым кодексом и предусматривают особый порядок исчисления и уплаты налогов, в том числе замену уплаты ряда налогов и сборов одним налогом.

В настоящее время в соответствии с НК РФ действуют следующие специальные налоговые режимы:

- единый сельскохозяйственный налог (глава 26. 1 НКРФ);
- упрощенная система налогообложения (глава 26. 2 НК РФ);
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 26. 3 НК РФ);

- налогообложение при исполнении соглашений о разделе продукции (глава 26. 4 НК РФ);

-патентная система налогообложения.

По поводу спецрежимов в научной литературе не сложилось единого мнения о том, являются ли они льготой. Думается, что снижение налоговой нагрузки на субъектов, использующих эти режимы, и добровольность использования позволяют в полной мере классифицировать их как льготы.

Таким образом, отсутствие законодательно установленной классификации налоговых льгот и налоговых преференций так же затрудняет работу с данными экономическими категориями в налоговом законодательстве. Установление классификации налоговых льгот на законодательном уровне позволило бы анализировать налоговую систему на предмет загруженности льготами, оценивать динамику различных социально-экономических показателей. Разнообразие признаков классификации налоговых льгот в практическом аспекте приводит к множеству вариантов реализации налоговых отношений. Классификации могут использоваться при оценке эффективности налоговых льгот, предоставляемых различным категориям налогоплательщиков, а также относительно каждого уровня управления.

1.2. Социально-экономическая роль НДС и значение льгот, предоставляемых по НДС

В последней трети XX века одним из основных событий международной практики налогообложения стала разработка и повсеместное распространение налога на добавленную стоимость (НДС), привлекающего значительные доходы в бюджет государства.

В соответствии с общемировыми статистическими данными, НДС обеспечивает примерно 15-30% стабильных доходов государственных бюджетов.¹²

¹² Крутякова Т.Л. НДС. Практика исчисления и уплаты / Т.Л. Крутякова. – М.: «КонсультантПлюс», 2016. – С.14.

Данные доходы являются эффективной альтернативой прямым налогам, в особенности в тех государствах, где размеры налоговой базы подоходного налога с физических лиц ограничены, а бюджетные доходы от взимания налога на прибыль неустойчивы. Доходы от НДС в бюджет России также существенно возрастают. Приведенные показатели представлены на рисунке 2.

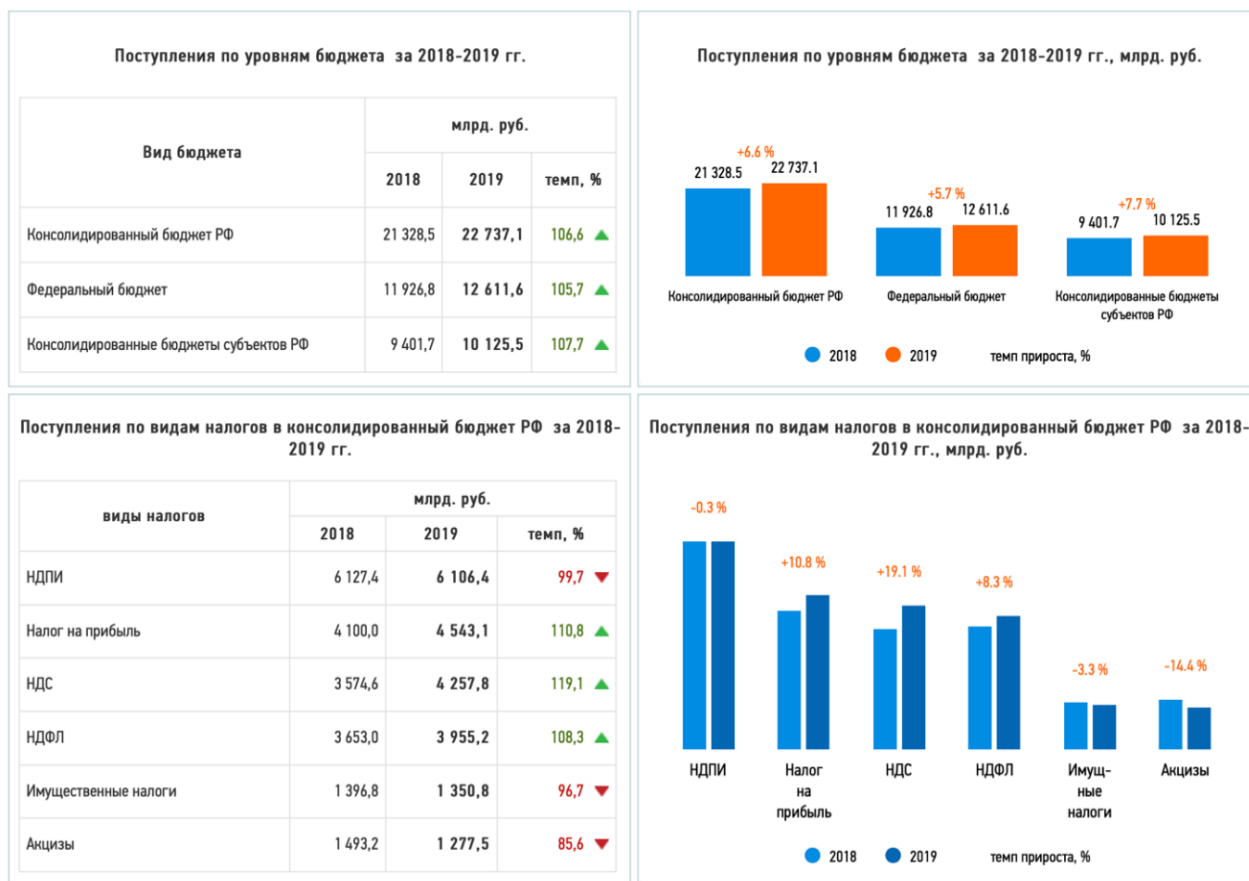


Рисунок 2. Рост поступлений от НДС в России.

Создателем НДС считается французский финансист М. Лоре, обосновавший логическую и концептуальную схему, а также ключевые преимущества его взимания. Несколько лет НДС функционировал в экспериментальном порядке в единственном государстве – в Кот-д’Ивуаре. В январе 1968 года налог на добавленную стоимость был введен во Франции, а немного позднее – в других странах мира.

Прежде чем рассматривать экономическую сущность налога на добавленную стоимость, необходимо дать характеристику понятию «добавленной стоимости». В Современном экономическом словаре

приводится следующее определение данного термина: «Добавленная стоимость – это часть стоимости товаров, услуг, приращенная в конкретной организации и определяемая как разность между выручкой от реализации произведенной продукции и затратами на приобретение материалов».¹³ По теории Маркса, прибавочная стоимость проявляется в своих особых формах: предпринимательская прибыль, проценты, рента, налоги, акцизы, пошлина, то есть как уже распределённая между всеми агентами капиталистического производства и вообще между всеми претендентами на участие в прибыли. Интересной представляется позиция В.А. Скрипниченко, который определяет добавленную стоимость как стоимость, добавленную к товару в процессе его создания и реализации на каждом этапе производственной и торговой цепочки. Соотношение стоимости и добавленной стоимости продукта можно наглядно представить на рисунке 3.¹⁴



Рисунок 3. Соотношение стоимости и добавленной стоимости

Далее необходимо уделить внимание его социально-экономической сущности.

Налог на добавленную стоимость входит в категорию универсальных косвенных налогов, которыми может облагаться весь товарооборот на

¹³ Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 2016. – С.103.

¹⁴ Скрипниченко В.А. Налоги и налогообложение. – СПб.: Питер: ИД-БИНФА, 2014. – С.142.

внутреннем рынке и товарооборот, образующийся при осуществлении внешнеэкономической деятельности. Его рассчитывают и перечисляют в доходы бюджета все производители и распространители товаров (работ, услуг). Очевидно, что взимание НДС как косвенного налога ориентировано преимущественно на разрешение фискальных задач государства.

Сумма НДС является величиной, прямо пропорциональной стоимости, добавленной на каждом этапе продвижения товара от производителя до конечного потребителя, что позволяет обеспечить реализацию такого порядка взимания налога, при котором любой из составных компонентов конечного продукта облагается НДС не более одного раза, а налоговый платеж поэтапно рассчитывается и направляется в доходы государства.¹⁵

Для того, чтобы НДС облагался не весь валовой оборот, а только добавленная стоимость, на практике используется так называемый инвойсный метод определения суммы налога. Налогоплательщик формирует для покупателей товара специальный счет-фактуру, повышая стоимость товара на сумму налога, которая прописывается в отгрузочных документах отдельно. Из полученной от покупателя суммы налогоплательщик вычитает величину налога, уплаченных им при закупке необходимых для производства товаров (работ, услуг) и выделенного в счете-фактуре поставщика, а разница между ними перечисляется в бюджет. Соответственно, НДС является многоступенчатой формой изъятия в бюджет части добавленной стоимости предприятий, формируемой на всех стадиях производства и обращения.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются^[3]:

- организации:
 - промышленные и финансовые, государственные и муниципальные предприятия, учреждения, хозяйственные товарищества и общества независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие статус юридического лица и осуществляющие

¹⁵ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – М.: Норма: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – С.508.

производственную и иную коммерческую деятельность; также страховые общества и банки (исключая операции, на проведение которых требуется банковская или страховая лицензия) и др.;

- предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

- индивидуальные (семейные) частные предприятия и предприятия, созданные частными и общественными организациями на праве полного хозяйственного ведения, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность;

- филиалы, отделения и другие обособленные подразделения предприятий (не являющиеся юридическими лицами), имеющие расчётные счета и самостоятельно реализующие за плату товары (работы, услуги) и в силу этого относящиеся к налогоплательщикам;

- международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации;

- некоммерческие организации в случае осуществления ими коммерческой деятельности, включающей операции по реализации основных средств и иного имущества;

- индивидуальные предприниматели (с 01.01.2001 г.);
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Не признаются плательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, иностранными маркетинговыми партнёрами Международного олимпийского комитета, также филиалы, представительства в Российской Федерации иностранных

организаций, являющихся иностранными маркетинговыми партнёрами Международного олимпийского комитета в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи (этот пункт применяется до 01.01.2017 г.).

Организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учёта НДС не превысила в совокупности 2 млн руб.

Впервые на территории Российской Федерации НДС был введен Законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость».¹⁶ Дальнейшее развитие налог на добавленную стоимость получил с выходом в августе 2000 года второй части Налогового кодекса Российской Федерации, в частности – главы 21 «Налог на добавленную стоимость». Данная глава вступила в действие с 2001 года и с тех пор подвергалась неоднократному изменению. Последние из введенных изменений вступили в силу с 30 ноября 2016 г.

Объектом налогообложения на основании п.1 ст.146 НК РФ признаются следующие операции:

1) Операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ (в т.ч. передача предметов залога, отступного или новации), переходу имущественных прав. Переход объекта между экономическими субъектами на безвозмездной основе также признается реализацией.

2) Операции по передаче объектов для собственных нужд предприятия, расходы на которые не могут быть приняты к вычету при расчете налога на прибыль.

3) Операции по осуществлению строительно-монтажных работ для

¹⁶ Закон РСФСР от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» (утратил силу) // «Российская газета» от 24 декабря 1991 г.

собственного потребления;

4) Операции по ввозу товаров на территорию РФ и другие территории, которые входят в ее юрисдикцию.

В соответствии с п.2 ст.146 ряд хозяйственных операций не входит в число объектов обложения НДС. К данной категории относятся операции, связанные с обращением валюты, передача при реорганизации имущества компании ее правопреемнику, хозяйственные операции по продаже земельных участков и другие.

Достаточно большая группа операций освобождена от обложения налогом на добавленную стоимость. К их числу относятся оказание разнообразных медицинских товаров, услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, услуг по уходу за социально незащищенными категориями населения и другие.

В случае, если налогоплательщиком производятся операции, подлежащие обложению НДС, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), налогоплательщик должен осуществлять раздельный учет указанных операций.

Моментом определения налоговой базы по НДС признается наиболее ранняя из дат:

- день отгрузки товаров или фактического оказания услуг;
- день оплаты или аванса в счет предстоящих поставок.

Налоговая база по НДС определяется как стоимость реализованных товаров, услуг или работ, рассчитанная исходя из рыночных цен, установленных в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов и без включения в них налога.

При передаче налогоплательщиком продукции или производстве работ для собственных нужд, налоговая база формируется исходя из цен реализации идентичной продукции и услуг, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен.

Налоговым периодом под НДС на основании положений ст.163 НК РФ

признается квартал.

Статья 164 НК РФ устанавливает дифференцированные ставки по налогу на добавленную стоимость.

1) Налогообложение осуществляется по ставке 0% при экспорте товаров;

2) Налогообложение осуществляется по ставке 10% при продаже продовольственных товаров, периодических печатных изданий товаров для детей, медицинских товаров зарубежного и отечественного производства.

3) В остальных случаях налогообложение ведется по ставке 18%.

Сумма налога рассчитывается как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете общая сумма налога формируется в результате суммирования налогов, исчисляемых для различных налоговых баз. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные ст.171 НК РФ налоговые вычеты.

Уплата налога осуществляется налогоплательщиком по окончании каждого квартала не позднее 25-го числа следующего месяца. Хозяйствующие субъекты также должны в этот же срок представить в налоговые органы налоговую декларацию по НДС по форме, которая определена приказом Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558.¹⁷

В соответствии со ст. 50 Бюджетного кодекса РФ, налог на добавленную стоимость полностью зачисляется в федеральный бюджет и становится одним из основных источников финансирования деятельности российского государства.

Рассмотрев особенности функционирования НДС, как экономико-правовой конструкции необходимо обратиться к значению льгот, которые предполагает данный налог.

Некоторые особенности налогообложения данным налогом вызывают

¹⁷ Приказ Федеральной налоговой службы от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка её заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» (в актуальной редакции) // «Российская газета» от 29 декабря 2014 г. № 297.

множество вопросов, стоит с ними столкнуться на практике.

К таким нюансам относятся льготы по НДС и особенности их применения налогоплательщиками данного налога. Перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), приведен в п.1-3 статьи 149 НК РФ и является закрытым.

Применение налогоплательщиком налоговых льгот налагает на него определенные дополнительные обязательства. Так, при проведении камеральной проверки НДС-декларации у налогоплательщика, применяющего налоговые льготы, инспекция может запросить (п. 6 ст. 88 НК РФ):

- пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы по НДС;
- документы, подтверждающие право на льготы.

Ведение налогоплательщиком освобожденных от НДС операций, в т.ч. использование налоговых льгот по НДС, обязывает его вести отдельный учет таких операций (в т.ч. входящего НДС по ним) (п. 4 ст. 149 НК РФ).

Сведения об операциях, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), в т.ч. признаваемых налоговыми льготами, нужно отражать в разделе 7 декларации по НДС.¹⁸

Применение налоговых льгот организацией образует существенное значение и позволяет упростить (уменьшить) налоговое бремя. Их применение технически усложнено, что вызывает необходимость в компетентном их отражении в налоговой отчетности организации.

В большинстве случаев НДС не взимается с товаров, работ или услуг (происходит освобождение – факт применения льготы) или взимается в частичном размере, которые носят социально полезный характер. Снабжение подобными товарами является необходимостью и в их первичной потребности со стороны общества. Организации, принимающие на себя обязательства по

¹⁸ Интернет ресурс //URL: <https://glavkniga.ru/situations/k509281>

их распространению в праве воспользоваться подобными послаблениями. В результате деятельность ряда организаций, обладающих правом на налоговую льготу по НДС может признаваться полезной для общества. С целью более подробного рассмотрения всевозможных льгот необходимо обратиться к их системе, которая на сегодняшний день предусмотрена в рамках Налогового кодекса России.

Говоря о роли и значении налога на добавленную стоимость в налоговой системе государства, следует сказать о его фискальной и регулирующей функциях. Одним из основных преимуществ данного налога является то, что он представляет собой стабильный и регулярный источник доходов государственного бюджета. По сравнению с остальными косвенными налогами НДС позволяет государству получать в бюджет часть доходов на каждой стадии производства и распределения. На сегодняшний день НДС занимает наибольший удельный вес в структуре налоговых доходов федерального бюджета. Общий объем налоговых поступлений по НДС в федеральный бюджет составил 2181 млрд. руб., что составляет 35% от общего объема налоговых доходов федерального бюджета.

Низкая доля поступлений НДС в консолидированный бюджет РФ объясняется тем, что данный налог полностью зачисляется в федеральный бюджет. На основе проведенного анализа можно сделать вывод относительно того, что НДС стабильно занимает ведущее место в формировании налоговых доходов государственного бюджета России.

Отметив фискальную роль НДС как основную, нельзя умалять и его регулирующую функцию. Регулирующая роль проявляется в способности НДС выступать в качестве регулятора экономических процессов. Регулирующая функция НДС проявляется в виде стимулирования через систему налоговых льгот, установленных главой 21 НКРФ.

Можно выделить три вида основных льгот, установленных по данному налогу:

- 1) установление пониженных налоговых ставок (10 и 0%);

2) освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика (ст.ст. 145, 145.1 НК РФ); освобождение от налогообложения определенной группы операций (ст. 149 НК РФ). Анализ ст. 145.1 Налогового кодекса РФ показывает ярко выраженную стимулирующую направленность налога, которая реализуется посредством освобождения от налогообложения участников инновационного центра «Сколково», так как в данном комплексе обеспечены особые экономические условия для компаний, которые работают в приоритетных отраслях модернизации экономики России, к которым относятся: телекоммуникации и космос, энергетика, биомедицинские технологии, информационные технологии, а также ядерные технологии и нанотехнологии. Еще одним примером стимулирующего воздействия НДС на экономических агентов является установление ставки налога в размере 0 %.

Здесь необходимо учитывать, что государство, активизируя внешнеэкономическую деятельность, способствует интенсивному развитию национальной экономики и ее интеграции в мировую экономику. Помимо этого решаются проблемы, связанные с притоком валюты в страну, что улучшает платежный баланс страны. Исходя из этого, государство строит свою налоговую политику таким образом, чтобы поддержать хозяйствующие субъекты, осуществляющие экспортные операции.

Государство стимулирует отечественных экспортеров, предоставляя им возможность возмещать из государственного бюджета суммы НДС, уплаченные налогоплательщиками-экспортерами на внутреннем рынке при приобретении товаров, работ и услуг, используемых в производстве экспортируемой продукции. Таким образом, налог на добавленную стоимость обладает значительными преимуществами, выражающимися в обеспечении стабильных налоговых доходов и стимулирующем воздействии на экономическое поведение хозяйствующего субъекта.

1.3. Анализ существующей системы налоговых льгот по НДС

Как уже упоминалось ранее, система налоговых льгот по НДС содержится в статье 149 НК РФ. И освобождение от выполнения обязанности

налогоплательщика в соответствии со статьей 146 НК РФ. В статье 149 НК РФ предусмотрен обширный ряд всевозможных послаблений.

Так, принято дифференцировать все льготы по НДС на:

1) Льготы, предоставляемые при реализации определенных видов товаров (работ, услуг). К данному типу льгот по НДС возможно отнести следующие виды:

- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства;
- реализация медицинских товаров по перечню, утвержденному Правительством России;
- реализация монет из драгоценных металлов (кроме коллекционных);
- услуги по гарантийному ремонту товаров в период гарантийного срока эксплуатации;
- ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры, а также культовых зданий и сооружений;
- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет бюджетных средств;
- производство продуктов питания для учебных, медицинских и детских дошкольных учреждений;
- медицинские услуги и другие.

2) Льготы, предоставляемые определенным категориям фирм и предпринимателей:

- услуги в сфере образования;
- реализацию товаров в магазинах беспошлинной торговли;
- услуги учреждений культуры и искусства в сфере культуры и искусства, реализацию входных билетов организациями физкультуры и спорта;
- работы организаций кинематографии по производству кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

- реализацию товаров (работ, услуг) общественными организациями инвалидов и организациями, собственниками которых являются общественные организации инвалидов;

- реализацию товаров (работ, услуг) государственными унитарными предприятиями при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения, а также "уголовными" мастерскими лечебных исправительных учреждений;

- услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, детских оздоровительных лагерей на территории России, оформленные путевками или курсовками;

- реализацию продукции сельскохозяйственными производителями и ряд других разновидностей.

3) льготы, предоставляемые при осуществлении определенных операций:

- предоставление в аренду помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;

- выдачу займов в денежной форме и оказание финансовых услуг по предоставлению таких займов;

- реализацию долей в уставном капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок;

- работы, выполняемые в процессе реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства для военнослужащих;

- передачу товаров, работ, услуг безвозмездно в рамках благотворительной деятельности и другие.¹⁹

Таким образом возможно сделать вывод о том, что данная группа

¹⁹ Интернет – ресурс // URL: <http://www.pnalog.ru/material/nalogovye-lgoty-nds>

товаров, работ, услуг, выделяется по принципу социальной обусловленности и ориентированности. Приведенный перечень носит общественно полезный характер, в связи с чем государство не облагает их НДС, что позволяет сократить стоимость подобных товаров, работ или услуг и обеспечить их доступность для преобладающего большинства населения.

При этом нужно иметь в виду, что не все перечисленные в указанной статье операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), подпадают под понятие льгот. Льгота дает преимущества одним категориям налогоплательщиков перед другими.²⁰

Стоит также отметить основные условия применения налоговых льгот, которые позволяют также их дифференцировать на определенные виды.

Воспользоваться льготой может любая фирма или предприниматель, если выполнены определенные условия. Их возможно разделить на:

- 1) общие условия, которые распространяются на все без исключения организации;
- 2) дополнительные условия, которые применяются в зависимости от конкретного вида льготы и вступают в силу при исполнении условий, предусмотренных в ней. (Например, если фирма ведет деятельность, подлежащую лицензированию, и у нее есть возможность использовать льготу, то она обязательно должна иметь лицензию. Если же такой лицензии нет, то фирма должна платить НДС в обычном порядке. В этом случае права на льготу она не имеет (п. 6 ст. 149 НК РФ).

Также стоит отметить, что в некоторых случаях на практике могут возникнуть ситуации, когда применение налоговой льготы становится невыгодным. В силу того, что льготы является правом, а не обязанностью, у налогоплательщика есть возможность отказаться от ее применения. Однако, в такой ситуации также существуют некоторые особенности.

Для того, чтобы не использовать льготы, организация должна выполнить

²⁰ Постановления Пленума ВАС от 30.05.2014 № 33, Письмо ФНС от 22.12.2016 № ЕД-4-15/24737

определенные условия. К ним относятся следующие:

1. Перечень операций, по которым возможно отказаться от льготы, ограничен (эти операции перечислены в п. 3 ст. 149 НК РФ). Отказаться от использования других льгот нельзя.

2. Отказаться от льготы возможно только в отношении всех операций, а не конкретного покупателя.

3. Фирма может отказаться от использования льготы на срок не менее одного года.

Подводя итог вышеизложенному, стоит отметить, что реализация налоговых льгот по НДС образует систему закрытого перечня всевозможных налоговых послаблений, на использование которых возникает право организации в случае реализации товара, работы, услуги социально обусловленного характера. Применение льгот по НДС влияет на ценообразование социально полезных благ. Подобный механизм позволяет обеспечить функцию перераспределения налогового бремени.

Глава 2. Оценка эффективности налоговых льгот: подходы в российской и зарубежной практике

2.1. Основные проблемы предоставления налоговых льгот по НДС в РФ

В качестве основного источника информации о потерях доходов бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений по НДС используется форма № 1-НДС «Отчет о суммах начислений к уплате в бюджет и суммах возмещения (зачета, возврата) налога на добавленную стоимость (НДС)» статистической налоговой отчетности.

Данные формы позволяют оценить потери доходов бюджета от освобождений, соответствующих нормам ст. 149 НК РФ (операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)).

Анализ выпадающих доходов по НДС позволил получить количественную оценку для большей части льгот и освобождений от уплаты НДС. Исследуем действующие положения налогового законодательства, способствующие возникновению потенциальных налоговых рисков, в части порядка обложения НДС деятельности по НИОКР.

Освобождение от НДС при реализации научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Согласно подп. 16, 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ освобождение от уплаты НДС предоставляется при выполнении на территории Российской Федерации следующих научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ:

1) относящихся к созданию новых или усовершенствованию существующих продукции и технологий при условии выполнения в составе научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ следующих видов деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий;
- создание опытных образцов машин, оборудования, материалов, не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание;

2) осуществляемых учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

3) осуществляемых за счет средств бюджетов и указанных в НК РФ специальных фондов.

Коммерческим организациям, не являющимся специальными учреждениями и не получающим бюджетные средства, может быть интересна первая из перечисленных выше льгот. Данная норма является относительно новой и не содержит положений, определяющих, какие именно виды работ будут квалифицироваться в качестве научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, какими конкретно характеристиками должна обладать деятельность, чтобы соответствовать приведенным в НК РФ определениям, перечень каких документов при этом необходимо предоставлять, что может способствовать злоупотреблениям в части использования таких льгот налогоплательщиками.

С 1 января 2008 установлено освобождение от НДС передачи исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, а также прав на использование объектов интеллектуальной собственности на основании лицензионного договора. В действительности данная льгота предназначена для реализации конечного результата инновационной деятельности – патента, товарного знака и др. Непосредственно для инноваций эта льгота не представляет ценности. Более того, эта льгота несет существенные риски потерь для бюджетной системы Российской Федерации, так как лицензионные договоры на право использования объектов интеллектуальной собственности широко применяются в налоговых схемах.

Статьей 149 НК РФ не предусмотрена обязанность налогоплательщика подтверждать права на применение налоговой льготы, предъявляя необходимый перечень документов, подтверждающих обоснование отнесения выполняемых работ к научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам. На практике налоговые органы считают, что при выполнении

научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет бюджета, в том числе соисполнителями, необходимо иметь следующие документы:

- договор на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ с указанием источника финансирования;
- уведомление заказчика, которому выделены бюджетные средства из федерального бюджета в адрес исполнителей и соисполнителей;
- справку финансового органа о финансировании из бюджета субъекта РФ или местного бюджета.

При выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями науки и образования необходимы:

- договор на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- документы, подтверждающие результаты работ и технических заданий.

Поэтому все, кто имеют полный комплект документов, вполне могут претендовать на эту льготу, хотя они осуществляют эту деятельность независимо от того, предоставляется льгота или нет.

Не все организации, выполняющие научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и продающие свою продукцию потребителям, относятся к учреждениям науки, т. е. имеют право на освобождение по НДС. Однако научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров, освобождены от НДС. Приобретая материальные ресурсы производственного назначения, оборудование, приборы, вычислительную технику по цене, включающей НДС, суммы НДС, уплаченные поставщикам по товарам, работам, услугам, они вправе относить на издержки учреждений образования и науки. Это, в свою очередь, увеличивает стоимость исследований и разработок и уменьшает тем самым налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, что отражается на поступлениях от этого налога в соответствующие бюджеты.

Законом введены такие понятия, как «новая продукция», «новая технология», однако их значение не раскрывается. Поэтому применение данных положений НК РФ не исключает возможности возникновения разногласий с налоговыми органами.

При этом стоит отметить, что от освобождения от уплаты НДС операций по реализации прав на результаты интеллектуальной деятельности налогоплательщик не вправе отказаться – здесь также возникает риск неоправданных недопоступлений сумм налога в бюджет. Очевидно, что для целого ряда налогоплательщиков, работающих с поставщиками и покупателями – плательщиками НДС, освобождение от налога неэффективно и может приводить к дополнительным затратам в виде невозмещаемых сумм входящего НДС. При этом в условиях конкуренции далеко не всегда возможно корректировать цену продажи в сторону увеличения. В результате данная норма в ее нынешней редакции в ряде случаев приводит к снижению рентабельности налогоплательщиков, осуществляющих операции по реализации (передаче) прав на объекты интеллектуальной собственности и дополнительным бюджетным потерям.

Инновационная деятельность всегда сопряжена со значительными затратами на ее осуществление, поэтому государство, как одна из заинтересованных стороны в инновационном развитии предприятий, посредством предоставления налоговых льгот регулирует объем денежных средств, остающихся в распоряжении инновационных предприятий. Налоговые льготы для инновационных предприятий предоставляются по федеральным, региональным и местным налогам.

НДС – один из тех налогов, в котором предусмотрены особенности для предприятий, осуществляющих инновационную деятельность. НДС регулируется главой 21 НК РФ, которой установлены следующие особые условия налогообложения НДС для инновационных предприятий:

Во-первых, согласно ст. 145.1, организация, получившая статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и

коммерциализации их в инновационном центре «Сколково», имеет право на освобождение от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, в течение десяти лет со дня получения ею статуса участника проекта. Исключением является ввоз участником проекта товаров, подлежащих налогообложению. Однако, участник проекта в инновационном центре «Сколково» теряет право на освобождение от уплаты НДС в случае, если объем прибыли за год превысит 300 млн. руб., а выручки 1 млрд. руб. Такой объем выручки и прибыли лишает не только права освобождения от уплаты НДС, но и обязанность пересчета налогов и уплаты пени;

Во-вторых, согласно положениям пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, не подлежит налогообложению реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

В-третьих, согласно пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ организациями, осуществляющими образовательную деятельность, и научными организациями на основе хозяйственных договоров.

В-четвертых, если организация финансирует НИОКР за счет собственных или привлеченных, а не бюджетных средств, и при этом не является образовательной или научной, она может применить право на

освобождение от НДС в соответствии с пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ. Для этого она должна выполнять научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, относящиеся к созданию или усовершенствованию продукции и технологий, если в состав таких работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

На первый взгляд, перечисленные льготы для предприятий инновационного сектора должны способствовать повышению заинтересованности в их применении, однако следует выделить ряд осложняющих применение льгот по НДС моментов:

- необходимо документально подтвердить права на применение льготы;
- на организацию, в случае осуществления ею необлагаемых операций, возлагается обязанность ведения раздельного учета, что ведет к повышению трудозатрат по построению раздельной системы учета и может нивелировать сумму льготы;
- организация должна будет восстановить и уплатить в бюджет НДС, ранее принятый к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, используемым в освобожденной от налогообложения деятельности (подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ);

– необходимо учесть, что если исполнитель НИОКР осуществляет операции, облагаемые по ставке 0%, то использование им льготы по НДС приведет к потере права на возмещение налога, уплаченного им при приобретении необходимых ресурсов, эффект от возможности применения льготной ставки 0% будет потерян;

– согласно подпункту 1 п. 2 ст. 170 НК РФ, если организация воспользовалась правом освобождения от уплаты НДС, она включает «входной» НДС в расходы, что повлечет за собой увеличение себестоимости новой или усовершенствованной продукции. Это имеет значение для тех производителей, у которых большой удельный вес в структуре себестоимости приходится на материальные расходы и услуги сторонних организаций, оказываемые плательщиками НДС. Таким образом, цена на выполненные НИОКР у исполнителя, который воспользовался льготой по НДС, будет сопоставима с ценой исполнителя — плательщика НДС. Это приведет к тому, что заказчик НИОКР, являясь плательщиком НДС, при прочих равных условиях, предпочтет исполнителя — плательщика НДС, чтобы иметь возможность принять «входящий» НДС к вычету. Это обстоятельство вынуждает организацию-исполнителя НИОКР отказаться от данной льготы;

– ограничение прибыли в размере 300 млн. руб. для участников проекта в инновационном центре «Сколково» снижает их заинтересованность в увеличении финансового результата и повышении эффективности и масштабов деятельности.

Количество налогоплательщиков, применивших льготу по НДС по соответствующей статье НК РФ, представлено в таблице 1. Как видно по данным таблицы 1, за период с 2016 по 2018гг. возрастает лишь число тех организации, которые реализовали на территории РФ исключительные права на изобретения, полезные модели, промышленные образцы и т.д. на 2,05% (применили право на освобождение от НДС данной операции согласно пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ). Число налогоплательщиков, выполняющих НИОКР за счет средств бюджетов и соответствующих фондов сократилось на 15,57%, а

число налогоплательщиков, применивших льготу соответствии с пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ, сократилось на 11,13%.

Таблица 1. - Количество налогоплательщиков–инновационных организаций, применивших льготу по НДС в 2016-2018 гг.

Статья НК РФ, предоставляющая льготу по НДС	Численность применивших льготу налогоплательщиков			Динамика, 2018г. к 2016г., %
	2016	2017	2018	
149.2.26	21 582	21 579	22 025	2,05
149.3. 16	8 853	7 964	7 475	-15,57
149.3.16. 1	1 995	1 823	1 773	-11,13

Для устранения выявленных недостатков льготного налогообложения НДС участников инновационных процессов предлагается:

- ввести нулевую ставку по НДС вместо действующей ныне формулировки «необлагаемая налогом деятельность». Это позволит не повышать себестоимость научно-технической продукции, повысит тем самым ее конкурентоспособность;

- снять ограничение на размер прибыли для участников инновационного проекта в «Сколково», заинтересовав их тем самым к повышению результатов их деятельности и длительной эффективной работе;

- отменить требование о необходимости пересчета НДС и уплаты пени в случае потери права на применение налоговой льготы с начала налогового периода, ввести требование об исчислении НДС в общем порядке с 1 января года, следующего за годом, в котором утеряно право на применение льготы по НДС.

Применение таких льгот либо дает весьма незначительный эффект (например, при освобождении от НДС передачи товаров в рекламных целях), либо невыгодно из-за перспективы потери контрагента-плательщика НДС (как в случае с металлоломом или сельхозпродукцией) или перспективы восстановления НДС. Кроме того, применение льгот влечет обязанность вести отдельный учет по льготным и нелюгтовым операциям, что зачастую увеличивает управленческие расходы компании и повышает риск совершения ошибки в налоговом учете.

Чтобы принять решение, отказываться компании от освобождения от НДС или нет по какому-то виду деятельности, нужно принять во внимание следующие факторы.

Налоговый учет в компании, осуществляющей как льготируемую, так и облагаемую НДС деятельность, ведется раздельно (п. 4 ст. 170 НК РФ). Если выгода, получаемая компанией от применения льготы, незначительна, компании целесообразно отказаться на нее, чтобы снизить нагрузку на бухгалтерию. Это будет выгодно как в плане снижения налоговых рисков (проверяющие обнаружат меньше ошибок в учете, а также возникнет меньше споров по поводу разделения налоговой базы), так и в финансовом плане (возможно, потребуется меньше работников). На практике именно этой причиной объясняется большинство отказов от льгот.

ФНС выпустила Письмо от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, в котором пояснила, что введенная Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ ст. 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации. То есть в ней определены:

- конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами;
- условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

В ст. 54.1 НК РФ есть четыре пункта, которые требуют объяснений:

Пункт 1 ст. 54.1 НК РФ: Не допускается уменьшение налоговой базы (суммы налога) в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Согласно Письму ФНС от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, искажение – это умышленные действия налогоплательщика, выразившиеся в

сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни, объектах налогообложения, подлежащих отражению в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом налогоплательщика и др.

Искажение сведений можно наблюдать в следующих ситуациях:

- создание схемы дробления бизнеса ради неправомерного применения спецрежимов;
- совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;
- создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;
- нереальность исполнения сделки сторонами (отсутствие факта ее совершения);
- неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц;
- отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

Пункт 2 ст. 54.1 НК РФ: При отсутствии обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 54.1 НК РФ, по имевшим место сделкам налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате, если основной целью совершения сделки не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; если обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

Итак, п. 2 ст. 54.1 РК РФ содержит условия, при соблюдении которых у налогоплательщика возникает право использовать расходы и вычеты.

В Письме ФНС от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ уточняется, что основная цель сделки должна заключаться не в налоговой экономии, а в конкретной разумной деловой цели. В пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ ограничивается право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее контрагентом, не указанным в первичных документах. В этом случае налоговикам придется доказывать, что налогоплательщик использовал формальный документооборот с целью незаконного учета расходов либо заявления налоговых вычетов.

Признаки формального документооборота:

- факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым лицом;
- факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц;
- использование одних IP-адресов;
- обнаружение печатей и документации контрагента на территории проверяемого налогоплательщика;
- нетипичность документооборота, несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки, должностных лиц при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок.

Пункт 3 ст. 54.1 содержит в себе несколько критериев, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления претензий к налогоплательщику. Эти критерии: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом налогового законодательства; наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок.

В новшествах есть как плюсы, так и минусы для бизнеса.

Если говорить о плюсах для налогоплательщиков, то:

- Сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений.
- Теперь не ошибки, а реальность сделки стали приоритетными. Ранее именно на ошибки ФНС обращала довольно пристальное внимание. Одним словом, ушел в прошлое формальный подход к выявлению необоснованной налоговой выгоды — налоговый орган должен четко понимать целесообразность проведения каждого мероприятия налогового контроля. Кроме того, нарушение контрагентом налогового законодательства не является самостоятельным основанием для предъявления налоговых претензий. П. 2 ст. 54.1 НК РФ не предполагает негативных последствий для налогоплательщиков за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.
- Исполнения сделки контрагентом становится достаточно для того, чтобы налоговая выгода считалась обоснованной. При этом налогоплательщики должны быть готовы представить налоговикам доказательства реальности сделки в результате исполнения ее контрагентом. Поэтому бизнес по-прежнему должен знать, как проверить контрагента, и пользоваться необходимыми для этого инструментами, например, сервисом Контур.Фокус.
- Вводится концепция деловой цели, а это значит, что действия налогоплательщика не ставятся под сомнения, если у него есть разумная экономическая цель помимо собственно оптимизации налогов.

Из минусов можно отметить следующие:

- Появились термины с расплывчатой, как считают эксперты, формулировками, одно из которых — искажением сведений.
- Новые нормы распространяются на страховые взносы и на плательщиков страховых взносов.

- В ходе налоговой проверки у компании могут запросить копии договоров с посредниками.

Таким образом сам факт применения льготы может послужить поводом для налогового органа для запроса дополнительных документов при проведении камеральной проверки.

Применение льгот может послужить поводом обратить внимание налогового органа на налогоплательщика с целью проверки на использование льгот для налоговых схем. Отсюда же вытекает риск назначения выездной налоговой проверки. Использование льгот – один из критериев в «Концепции организации налоговых проверок».

Применение налоговых льгот может оказаться попросту неэффективным для налогоплательщика с точки зрения экономической эффективности его деятельности. Часто использование льгот сопряжено с целым рядом ограничений, что сводит их эффект к нулю.

Рост административной нагрузки в связи с применением льгот. В обязательном порядке необходимо документально подтверждать право на применение льготы, предоставлять дополнительные документы в налоговую инспекцию. Также у налогоплательщика появляется обязанность ведения раздельного учета по облагаемым и необлагаемым операциям.

2.2. Понятие эффективности налоговых льгот и подходы к ее оценке в Российской Федерации

Понятие «эффективность» – одно из центральных в экономике. Эффективность объективна по своей сути, так как обусловлена ограниченностью ресурсов.²¹ Необходимо рассмотреть различные теоретические подходы, которые существуют при определении данного понятия.

Так, по мнению Ануфриевой Е.М., эффективность налоговых льгот – весьма многосложное явление, результаты оценки эффективности позволяют

²¹ Масгрейв Ричард А. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009. С.24

оптимизировать действующий перечень льгот и сделать оптимальный выбор получателя льгот. Несмотря на это, механизм оценки эффективности льгот не отработан.²²

Кольцова Т.А., Сидоркевич Я.И. отмечали следующее: оценка эффективности налоговых льгот – важный и необходимый момент; в обязательном порядке должна проводиться оценка цели предоставления льгот, а также оценка последствий для бюджета, экономики и контроля. Как негативный момент, они отмечали отсутствие работы федеральных структур анализа эффективности налоговых льгот.²³

Согласно критерию «Парето» (критерию роста общественного благосостояния), движение в сторону оптимума возможно лишь при таком распределении ресурсов, которое увеличивает благосостояние по крайней мере одного человека, не нанося ущерба никому другому. Эффективность достигается тогда, когда все выгоды от обмена сторон исчерпаны. Эффективность по «Парето» возможно применять для решения всевозможных задач оптимизации систем, в которых требуется улучшить одни показатели при условии, чтобы остальные не ухудшались, например, при планировании развития экономических систем с учетом интересов составляющих их экономических субъектов.²⁴

Эффективность любой деятельности связывают с процессом достижения желаемых результатов²⁵ и, что особенно важно, достижением такого желаемого или заданного результата с наименьшими издержками.²⁶ Такие результаты называют эффектами. Для характеристики понятия «эффект» в контексте налоговых льгот можно использовать следующее определение: это достигаемые или планируемые для достижения результаты

²² Ануфриева Е.М. Критерии эффективности налоговых льгот // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. – 2014. – № 4 (12). – С.7-12.

²³ Проблемы учета, анализа, аудита и налогообложения: сборник статей Третьей Всероссийской заочной электронной научной конференции, Тюмень, 2016.

²⁴ Блауг М. Экономическая теория благосостояния Парето. М.: Дело, 1994. С. 540-561

²⁵ Большая советская энциклопедия. Т.30. М.: Советская энциклопедия, 1978. С.323

²⁶ Барциц И.Н. Социальная эффективность государственного управления: модели, критерии, российский опыт внедрения // Проблемы управления. 2011. № 1(38). С.92

вследствие предоставления налоговой льготы.

Для целей оценки эффективности необходимо, чтобы эффекты были представлены в виде количественно измеряемых индикаторов (показателей), в противном случае эффективность определяется на основе экспертных оценок. При установлении эффекта (или эффектов) от применения льготы их количественная оценка имеет некоторые ограничения ввиду отсутствия доступной информации, источником которой могут выступать сами налогоплательщики.

Исследованию вопросов эффективности такой меры налогового регулирования как налоговые льготы должны предшествовать установление и оценка возможных эффектов их применения, которые в последующем должны стать основой для разработки подходов к оценке эффективности этих мер. Оценка эффективности заключается в сопоставлении эффекта (результата) какого-либо действия с затратами для его осуществления.

В настоящее время сложность оценки эффективности налоговых льгот сопряжена с изначальным отсутствием в нормативных правовых актах точной формулировки цели предоставления конкретной налоговой льготы и индикаторов, достижение которых предполагается в результате ее предоставления.

Кроме того, на достижение того или иного эффекта влияние может оказать не только непосредственно предоставление льготы по конкретному налогу, но и льготы от иных налогов или вообще другие экономические инструменты. Так, на достижение одной и той же цели – рост инвестиций, направлены льготы по нескольким видам налогов. Определить эффекты от предоставления той или иной льготы в чистом виде затруднительно, так как одна и та же льгота может давать разные эффекты, а также ввиду присутствия сопутствующих эффектов. Налог – инструмент многовекторного действия, сопоставление налоговых льгот и их эффектов – задача невероятной сложности, «не всегда можно выделить результат действия льготы и сказать, что именно этот результат получен за счет этой льготы. А значит требуются

нетривиальные подходы»²⁷.

По мнению И.А. Майбурова, допускается применение простого подхода: общий прирост анализируемого показателя по соответствующему виду эффекта необходимо разделить на число льгот, формирующих этот прирост.²⁸ На наш взгляд, погрешность такого подхода может быть значительной, поскольку здесь подразумевается, что все льготы, формирующие этот прирост, оказали равнозначное влияние. Если на достигнутый эффект повлияла группа льгот, то оценке необходимо подвергнуть всю группу. Если все же стоит конкретная задача по определению эффекта от действия отдельной льготы, то необходимо определить ее значимость. Мы считаем, что такую значимость можно определить через удельный вес данной льготы в сумме значений по всей группе льгот, формирующих достижение искомого эффекта. Таким образом, важной проблемой оценки эффектов является обоснованная увязка возникающих эффектов с действием той или иной льготы.

При рассмотрении эффектов с точки зрения поставленной цели предоставления налоговой льготы можно выделить такие их виды как прямые и косвенные эффекты. Прямые эффекты являются непосредственным результатом предоставления льготы. Так, при рассмотрении льгот инвестиционного характера прямой эффект должен проявляться через увеличение стоимости активов (в частности, основных средств). Однако в результате произведенных инвестиций в основной капитал должны возникать и косвенные эффекты в виде увеличения объемов производства, создания дополнительных рабочих мест, роста прибыли и т.д. Полученная в результате произведенных инвестиций прибыль может быть вновь reinvestирована (а может и нет, в зависимости от преследуемых налогоплательщиком целей). Следствием увеличения занятости является рост доходов населения, который

²⁷ Горский И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях. // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 22

²⁸ Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот//Общество и экономика. 2013. № 4. С. 87

в свою очередь предполагает повышение уровня платежеспособного спроса, что становится дополнительным косвенным эффектом и фактором экономического развития, создания рабочих мест, роста налоговых поступлений в бюджет.

И.А. Майбуров, характеризуя эффекты в зависимости от области реализации, предлагает подразделять их на четыре вида:²⁹

1) фискальный эффект – представляет собой прирост последующих налоговых доходов над текущими налоговыми расходами;

2) социальный эффект – проявляется в повышении уровня жизни населения, сохранении и создании новых рабочих мест и других показателях. При этом, как справедливо отмечается, сложность точной оценки данного эффекта заключается в отсутствии единого оценочного показателя и совокупном влиянии на улучшение социальных показателей не только налоговых льгот, но и бюджетного финансирования социальных программ, а также общего естественного фона повышения уровня жизни населения;

3) экономический эффект – проявляется через увеличение финансовых ресурсов, остающихся в распоряжении налогоплательщика в связи с уменьшением или отсутствием налоговых платежей, которые (ресурсы) могут быть направлены на приобретение основных средств, расширение и обновление производства и технологий и, как следствие, создание новых рабочих мест, увеличение прибыли;

4) бюджетный эффект – представляет собой интегральный показатель трех перечисленных выше эффектов и проявляется через увеличение доходов бюджета от расширения налоговой базы и экономии бюджетных средств, требуемых для решения социально-экономических задач.

Выделяемый автором фискальный эффект тождественен бюджетному эффекту, так как оба они проявляются в соотношении будущих налоговых поступлений от действия льготы (например, увеличение налоговых

²⁹ Майбуров И.А. Иванов Ю.Б., Тарангул Л.Л. Экономика налоговых реформ. Монография. К.: Алерта, 2013. С.221-225

поступлений от расширения налоговой базы) и текущих налоговых расходов в результате её применения налогоплательщиками. В складывающейся практике оценки (в том числе региональной) формулы по этим показателям идентичны. Наименование бюджетного эффекта как эффекта, достигаемого в результате достижения фискального, экономического и социального эффектов, не совсем корректно. Скорее, если и выделять такой эффект, то называть его следует как интегральный.

Таким образом, обобщение опыта оценки эффективности налоговых льгот (в том числе регионального) свидетельствует о наличии трех групп эффектов в зависимости от области их реализации: бюджетные, социальные и экономические.

Бюджетный эффект представляют собой результаты действия налоговых льгот на формирование доходов бюджета и выражаются на практике через такие показатели, как:

- прирост будущих доходов бюджета в связи с последующим расширением налоговой базы от предоставления налоговых льгот (текущие налоговые расходы в перспективе положительно влияют на налоговые поступления);
- оптимизация расходов бюджета в результате введения льготы вместо применения альтернативных вариантов организации поддержки (например, сравнение косвенных расходов от применения льгот и прямых расходов в виде субсидирования);

Социальные эффекты представляют «собой социальные последствия налоговой льготы, определяемые показателями, отражающими значимость поддерживаемой с помощью налоговой льготы деятельности налогоплательщика, либо показателями, подтверждающими создание благоприятных условий развития инфраструктуры социальной сферы и повышение социальной защищенности населения».³⁰

³⁰ Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговые льготы. Теория и практика применения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. С. 172-173

В качестве показателей, выражающих социальные эффекты, выступают результаты, отражающие развитие социальной сферы, например, поддержка наименее трудоспособных граждан. При оценке обычно применяются прирост в абсолютном выражении или темпы роста по сравнению с периодом до предоставления льготы (либо периодом, предшествующим отчетному периоду) или по сравнению с плановыми показателями:

- расходов предприятий на социально значимые цели;
- размеров средней заработной платы, выплаченной налогоплательщиками (в основном организациями);
- приросту прожиточного минимума;
- количества новых рабочих мест;
- стоимости предоставляемых организациями услуг населению.

В отношении льгот налогоплательщикам – физическим лицам в качестве отражающих эффект показателей обычно применяются такие, как рост рождаемости, улучшение жилищных условий нуждающихся лиц, рост трудоустройства наименее трудоспособных граждан и др.

Экономический эффект проявляется через результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятий, которым предоставлена льгота: рост объема производства и выручки от продаж, снижение себестоимости, расширение ассортимента продукции, разработка ноу-хау, увеличение прибыли, прирост инвестиций в основной капитал.³¹

Выработка критериев оценки эффективности налоговых льгот связана со значительными проблемами, возникающими при попытках провести такую оценку на практике. Более того, распространено мнение, что разработка научно обоснованной методологии оценки эффективности применения льгот очень сложна. В этой связи необходимо определить и классифицировать основные требования (критерии) при проведении государственной оценки льгот. Обозначим их.

³¹ Троянская М.А. Ключевые положения оценки налоговых льгот // Известия Уральского государственного экономического университета. 2015. № 2. С. 76

Первая группа. Методические критерии:

- определение понятия налоговая льгота. В настоящее время отсутствует единообразный подход к определению понятия «налоговая льгота». На наш взгляд, при проведении оценки эффективности налоговых льгот следует руководствоваться определением, установленным в статье 56 Налогового кодекса Российской Федерации. Из всего многообразия различного рода налоговых преференций и исключений из общих правил налогообложения необходимо выделить собственно налоговые льготы. Проводить инвентаризацию всех налоговых льгот нецелесообразно, так как ряд налоговых льгот для поддержки населения, носящих исключительно социальный характер, не требуют анализа эффективности;

- определение цели введения налоговой льготы. Для успешной оценки эффективности налоговых льгот должны четко и ясно определяться конкретная цель ее предоставления, а также результаты (индикаторы), планируемые к достижению от ее применения. Совершенно очевидно, что в современных условиях указанный критерий не выполняется. Конкретные цели и тем более индикаторы по большинству видов налоговых льгот при рассмотрении их в законодательных органах практически не ставились. Следовательно, это следует сделать экспертным путем на основе или характеристики, или формулировки соответствующей льготы;

- выработка общего алгоритма по проведению мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот. Одним из важных вопросов по методическому обоснованию оценки эффективности льгот выступает отсутствие утвержденной на федеральном уровне методики.

Вторая группа. Математические (расчетные) критерии:

- идентификация проявления эффекта после введения налоговой льготы. Определение времени, которое необходимо для правильного соотнесения периода проявления бюджетных, экономических и социальных эффектов (результатов действия льготы) с соответствующими налоговыми расходами;

– приведение сопоставляемых величин к одному периоду времени посредством дисконтирования вследствие разной величины сопоставляемых налоговых расходов с соответствующим эффектом в условиях значительной инфляции;

Третья группа. Организационные критерии.

Третья группа содержит требования к должному организационному оформлению и созданию специализированной структуры, оценивающей эффективность льгот. Проблема оценки эффективности налоговых льгот характерна не только для российской налоговой системы. В последние несколько лет она остро встала практически во всех экономически развитых странах. И для ее успешного решения в большинстве из них были созданы специальные подразделения, основной задачей которых является оценка эффективности налоговых расходов (льгот) и подготовка для правительств предложений по ликвидации неэффективных льгот или корректировке малоэффективных льгот.

Успешная оценка эффективности налоговых льгот невозможна без создания специализированной структуры. Обобщение предложений министерств следовало бы возложить на Министерство финансов Российской Федерации, которое совместно с Министерством экономического развития Российской Федерации на основе анализа указанных предложений могло бы вносить предложения по изменению налогового законодательства. Проводить мониторинг и аудит эффективности налоговых расходов могла бы также и Счетная палата Российской Федерации.

Четвертая группа. Критерии на основе экспертных оценок.

В связи с тем, что практический опыт развитых экономик показал сложность выработки однообразного подхода (объективных критериев) к оценке эффективности налоговых стимулирующих механизмов, то в последнюю группу требований к государственной оценке действия льгот предлагаем дополнительно выделить критерии на основе экспертных оценок.

Так, при введении налоговых льгот перед законодательным их

утверждением может предусматриваться предварительное обсуждение экспертным советом (заинтересованные ведомства и специалисты в области действия льготы) следующих вопросов:

- в чем заключается необходимость введения льготы?
- какие существуют доказательства того, что применение налоговой льготы позволит достичь ожидаемых результатов?
- выполнению каких задач и достижению каких целей будет содействовать применение льготы и каким образом ее результативность будет оцениваться?
- в чем заключается преимущество льготы над программой прямого бюджетного финансирования в рамках установленных целей и задач?

Однако экспертов возможно привлекать не только при введении налоговой льготы, но и при анализе ее результативности.

При проведении оценки налоговых льгот первоначально необходимо определить методологические основы такой оценки.

Таким образом, основная задача при проведении оценки эффективности налоговых льгот и последующей их отмены (корректировки) – правильное определение результата применения льготы и издержек, которые были понесены для достижения поставленных целей, и их приведение в сопоставимый вид. Важность данного вопроса обусловлена тем, что в зависимости от степени достижения эффекта, который планировался при предоставлении налоговой льготы, возможно судить об ее эффективности.

2.3. Зарубежный опыт оценки эффективности налоговых льгот по НДС

Анализ зарубежного опыта необходим для оценки эффективности применения налоговых льгот по НДС. Разработанные за рубежом механизмы в случае обоснованности могут быть применены в отечественной налоговой практике. Также необходимо отметить, что дискуссионные вопросы оценки налоговых льгот, а также проблемы практики применения активно обсуждаются за рубежом. Наиболее актуальные вопросы, подвергаемые

обсуждению, представлены в таблице 2.

Дискуссионные вопросы в оценке налоговых расходов. Мировой опыт оценки налоговых расходов в условиях реализации инвестиционных проектов.		
	Подход №1.	Подход №2.
1.	Налоговые льготы и преференции – выпадающие доходы бюджета или потери бюджета.	Налоговые льготы и преференции – налоговые расходы, направленные на рост налоговых поступлений и стимулирование инвестиций.
2.	Определение места, доли и влияния механизмов налоговых льгот на эффективность привлечения частных инвестиций.	Определение объекта воздействия налоговых льгот и эффективности инвестиционных проектов.
3.	Выбор лучших зарубежных практик: прямое бюджетное финансирование (опыт Китая).	Выбор лучших зарубежных практик: комбинированное финансирование (опыт США, Германии, Японии).

Таблица 2. Дискуссионные вопросы в оценке налоговых расходов

В зарубежном опыте налоговые льготы во многом выполняют роль механизма налогового стимулирования и пользуются высоким уровнем популярности, что подтверждает социальный аспект эффективности применения. По общему правилу, льготы распределяют социальные блага и содействуют развитию, как отдельной личности, так и обществу в целом.

Однако, существует мнение, что применение льгот сопряжено с несправедливостью. Директор Института налогового права Кельнского университета Й. Ланг считает, что «Широкая дифференциация внутри налогового права отнюдь не служит справедливости, а нарушает налоговое равенство, нанося тем самым вред и справедливости».³²

Действие налоговых льгот опосредованно приводит к снижению доходов бюджета, которые могли бы направляться на достижение тех же социально-экономических целей, что и предоставленные льготы. Зарубежный опыт зачастую связывает понятие налоговых льгот с налоговыми расходами. Следовательно, налоговые льготы аналогичны бюджетным расходам и могут быть идентифицированы с налоговыми расходами, а значит, как и прямые расходы, должны подвергаться углубленному анализу в части их прозрачности и эффективности.

Термин «налоговые расходы» (tax expenditures) был введен в оборот налоговой практики специалистом отдела по налоговой политике Министерства финансов США С. Сюрреем (Stanley S. Surrey).

Что касается порядка отчетности о налоговых расходах в бюджетном процессе, то следует выделить три наиболее распространенные модели.

Общая бюджетная модель администрирования (Австралия, Австрия, Канада, Франция, Испания, США) – использование унифицированных счетов для различных видов налоговых расходов и периодические публикации

³² Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С.3

ежегодных отчетов, интегрированных в общую бюджетную отчетность. К отличительным свойствам модели можно отнести следующие:

- модель применяется в странах с длительной историей оценки и анализа налоговых расходов, устоявшимися налоговыми системами;
- информация о налоговых расходах в бюджетных отчетах подается отдельно и является стандартизированной;
- анализ применения налоговых льгот является важным элементом принятия решений правительством;
- отчеты о налоговых расходах подлежат законодательному утверждению и являются компонентами бюджетного отчета.

Квазибюджетная модель администрирования (Германия, Италия, Нидерланды, Португалия) – составление регулярных отчетов только о существенных налоговых расходах, рассмотрение их вне бюджетной отчетности. Отчеты не требуют законодательного утверждения и не привязываются к отчету о бюджете. Здесь можно выделить следующие характеристики модели:

- сравнительно недавняя история применения концепции налоговых расходов (за исключением Германии);
- вопросам налоговых льгот в целом уделяется значительно меньше внимания по сравнению с предыдущей моделью;
- методы статистического учета, анализа и оценки находятся в состоянии постоянного совершенствования;
- существуют различные мнения относительно целесообразности включения отчета о налоговых расходах в бюджетную отчетность.

Модель неинституционального надзора и контроля. Отдельные страны ОЭСР и страны с развивающимися рынками предпочитают осуществлять непостоянный, периодический контроль определенной группы налоговых расходов. Отличительные характеристики данной модели:

- анализ налоговых расходов является добровольным, выборочным,

без применения последовательных методов статистического учета и оценки, уровень администрирования и контроля относительно слабый;

– правительство проводит внутренний анализ и оценку без рассмотрения и утверждения отчета законодательным органом.³³

На наш взгляд, формирование информации по налоговым расходам (льготам) выступает необходимым инструментом для решения отдельных задач бюджетно-налоговой политики.

В дальнейшем анализ потерь бюджета от налоговых льгот был расширен за счет включения в объект анализа налогов на потребление и собственность. Анализ налоговых расходов преследовал две цели:

- обеспечение всеобъемлющего учета бюджетных расходов (прямых и косвенных) для понимания полноты государственной поддержки тех или иных инициатив или групп налогоплательщиков;
- совершенствование налогового законодательства США для повышения справедливости, эффективности и простоты администрирования налоговой системы.

«Обязательность включения бюджета налоговых расходов в бюджетную документацию (President's budget) и в определенные отчеты комитетов конгресса была установлена Законом 1974 г. (Congressional Budget and Impoundment Act)».³⁴

Таким образом, в США наличие выпадающих доходов от применения налоговых льгот являлось поводом для критики налоговой политики. По другому пути развивалась концепция налоговых расходов бюджета в Германии. В середине 1950-х гг. немецкие экономисты стали отождествлять отдельные налоговые льготы (вычеты, кредиты) со субсидиями. По их мнению, льготы можно использовать и для нефискальных целей, так как они выступают полезным инструментом налоговой системы для проведения

³³ Tax Expenditures: Background and Evaluation, Criteria and Questions // U.S. Governmental Accountability Office. 2013. P. 31-33.

³⁴ Forman J. Origins of the Tax Expenditure Budget // Tax Notes, №6, 1986. P. 544–545.

экономической и социальной политики.

В 1959 г. правительство Германии впервые включило информацию по федеральным налоговым льготам в бюджетную отчетность, классифицировав их как косвенные (налоговые) субсидии (*indirect spending*). По их мнению, если бюджетной политикой государства диктуется оптимизация существующих субсидий бюджета, то оценке и тщательному бюджетному контролю необходимо подвергать все виды субсидий, предоставляемых как через прямые расходы, так и через налоговые льготы. начало представлять отчетность по субсидиям федерального бюджета, включая предоставляемые через налоговую систему, с целью улучшить бюджетный контроль. Такая практика аргументировалась тем, что если субсидии в целом должны быть сокращены, то косвенным субсидиям необходимо уделять такое же внимание, как и субсидиям, которые предоставляются более явно через прямое расходование бюджетных средств. Новый формат бюджетной отчетности начал формироваться регулярно.

Впоследствии концепция налоговых расходов бюджета и публикация перечня налоговых расходов получили распространение в Канаде, Великобритании (в конце 1970-х гг.) и в других странах – членах Организации экономического сотрудничества и развития (середина 1980-х гг.).

Обобщение зарубежного опыта применения концепции налоговых расходов свидетельствует о том, что методологически ее формирование включает следующие этапы:

- установление целей и задач применения концепции;
- выбор концептуальной основы для определения базовой (нормативной) структуры налога (налоговой системы) и отклонений от нее; формирование перечня налоговых льгот, подлежащих оценке;
- выбор метода/модели учета и оценки налоговых расходов;
- установление порядка (формы, периодичности, целевой аудитории) публичной отчетности о налоговых расходах в бюджетном процессе (бюджетно-налогового надзора);

- определение правил управления налоговыми льготами (правила введения, принципы применения, правила прекращения/продления, формы ограничения расширения и/или увеличения), методик анализа их эффективности и результативности.

Применение концепции налоговых расходов сопряжено с достижением следующих целей:

- интеграции налоговых льгот в бюджетный процесс и включения их в сферу бюджетного контроля;
- предоставления информации обществу;
- обоснованного выбора «между различными вариантами распределения бюджетных средств с учетом изменений доходов и расходов бюджета»³⁵, повышения на этой основе обоснованности налоговой и бюджетной политики;
- повышения эффективности использования налоговых льгот;
- пересмотра системы налоговых льгот.

Следует отметить, что не существует единообразного подхода к отнесению льготных положений налогового законодательства к базовой (нормативной, эталонной) структуре налога. В этой связи различные государства по-своему трактуют базовую структуру и относят нормативные положения к категории налоговых расходов.

³⁵ Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М.: Ин-т Гайдара, 2010. С.55

Глава 3. Основные направления повышения эффективности налоговых льгот по НДС

3.1. Анализ эффективности предоставления налоговых льгот в Российской Федерации

Оценка эффективности налоговой политики государства, безусловно, должна предполагать анализ отношения полученного экономического эффекта от предоставленных налоговых льгот к затратам, обеспечивающим получение этого результата. Согласно исследованиям, во многих случаях потери доходов бюджета в связи с использованием налоговых преимуществ недостаточно компенсируются выгодами, создаваемыми для общества и для бюджета в целом, поскольку новые льготы только увеличивают сложность и затраты по их администрированию.

Несмотря на то, что налоговые льготы напрямую не влекут расходование бюджетных средств, они являются выпадающими доходами бюджета, а значит, сокращают ресурсы государства, необходимые для решения поставленных задач. В связи с этим в настоящее время наиболее остро стоит вопрос об анализе эффективности действующих налоговых льгот в Российской Федерации. Представляется возможным сформулировать следующие предложения: на первом этапе провести проверку (оценку) результативности администрирования НДС по результатам проведенных, в свою очередь, налоговыми органами выездных налоговых проверок, в которых проверялся вопрос обоснованности возмещения НДС (на базе статистической налоговой отчетности ³⁶ и иных материалов).

Исследование вопросов начисления и уплаты НДС с позиции применения налоговых льгот по НДС, уменьшающих потенциальную облагаемую базу по НДС, показало следующее.

Данный подход осложнен тем, что единообразное толкование понятия «налоговых льгот» до настоящего времени отсутствует, так же как

³⁶ Формы 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов».

отсутствуют утвержденные методики оценки эффективности налоговых льгот.

Проблема вообще налоговых льгот является активно обсуждаемой в научном обществе. Представляется возможным согласиться с мнением И. Горского³⁷ о том, что: «разветвленная система льгот чрезвычайно сложна в налоговом администрировании, порождает многочисленные схемы и злоупотребления».

На ежегодной налоговой конференции РСПП от 16 марта 2015 года А. Шохин напомнил о том, «что до сих пор не завершена инвентаризация налоговых льгот, которая бы позволила обновить их перечень, оставив в нем только эффективные».

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор, либо уплачивать их в меньшем размере.

Например, при проведении камеральной налоговой проверки по НДС, налогоплательщики обязаны представлять по требованию налоговых органов документы, подтверждающие право на налоговые льготы. Налоговая декларация по НДС отражает операции, освобожденные от налога по разным основаниям. По смыслу НК РФ можно заключить, что существенным в определении налоговых льгот является: «отдельные категории налогоплательщиков». Иными словами, существует точка зрения, что налоговой льготой для целей применения НК РФ является не любое освобождение от НДС, а только такое, которое дает определенной категории лиц преимущество по сравнению с другими, совершающими такие же операции.

³⁷ Журнал «Экономика, Налоги, Право» № 3, 2014г. ФГБОУ «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации». (стр.17). Статья «О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях» И.В.Горский (д.э.н).

Одновременно, имеет место точка зрения о том, что каким образом устанавливается льгота – не имеет значения для квалификации налоговой льготы как таковой.

Проблема идентификации и учета налоговых льгот, в том числе по НДС, продолжает оставаться актуальной.

Несмотря на то, что, строго говоря, понятие налоговых льгот и налоговых расходов отличаются друг от друга с точки зрения экономической теории, в целях анализа в рамках настоящего НИР «налоговые расходы» по НДС рассматриваются как налоговые льготы по НДС.

Как отмечено в ОННП 2016-2018: «налоговыми расходами признаются выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные применением налоговых льгот и иных инструментов (преференций), установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. По сути анализ налоговых расходов – это количественный анализ всех ранее принятых решений в области налоговой политики».

Налоговые расходы федерального бюджета в 2015-2018 годах по НДС (факт) характеризуются следующим (расчеты авторов настоящего НИР на основании данных, представленных в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2015-2017 годы и на 2016-2018 годы):

Согласно вышеприведенным данным, налоговые расходы (льготы) по НДС составили (факт) в 2015 году 276,3 млрд. рублей, в 2016 году - 331,3 млрд. рублей, в 2017 году – 414,4 млрд. рублей, в 2018 году – 435,5 млрд. рублей (темп роста к 2015 году - 157,6%).

В целях анализа можно сопоставить темп роста налоговых расходов по НДС с темпом роста исчисленного НДС по налогооблагаемым объектам:

Таблица 3. Темп роста налоговых расходов

Темп роста показателей в % / годы	Фактически в %			
	2015	2016	2017	2018
Льготы по НДС к предыдущему году в %	х	119,9	125,1	105,1
То же к 2015 году в %	100	119,9	149,8	157,6
Исчислено НДС по налогооблагаемым объектам к предыдущему году в %	х	127,0	117,1	105,8
То же к 2015 году	100	127,0	148,5	157,2
Превышение темпов роста льгот по НДС над темпами роста исчисленного НДС (нарастающим итогом к 2015 году) в п.п.	х	- 7,1	+ 1,3	+ 0,4

Превышение темпов роста предоставленных льгот по НДС над темпами роста исчисленных сумм НДС по налогооблагаемым объектам составило за 4 года 0,4 процентных пункта, или незначительное, что характеризует примерно сопоставимую их корреляцию с налогооблагаемой базой по НДС.

Таким образом, представляется возможным сделать вывод, что льготы по НДС стали применяться налогоплательщиками более активно, не уменьшая существенно потенциальную облагаемую базу по НДС.

Исследование позволило составить рейтинг абсолютных сумм налоговых расходов, составляющих три четверти всего объема льгот по НДС за 4 года (2015-2018 включительно, за 2014 год данных нет), который образуют 8 видов льгот в соответствии со статьями НК РФ:

- 1 место 233,9 млрд. рублей: выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (далее – НИОКР и ТР) за счет средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций, выполнение НИОКР и ТР учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров (код льготы в соответствии со статьей 149.3.16 НК РФ) (49,5, 52,0, 61,0, 71,4);

- 2 место 208,1 млрд. рублей: реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них (код льготы – статья 149.3.22 НК РФ) (40,0, 58,8, 55,2, 54,1);

- 3 место 175,7 млрд. рублей: реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг (код льготы статья 149.2.2 НК РФ) (29,2, 38,1, 48,5, 59,9);

- 4 место 136,5 млрд. рублей: реализация услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений (код льготы статья 149.2.14 НК РФ) (33,2, 33,2, 34,2, 35,9);

- 5 место 111,3 млрд. рублей: реализация лома и отходов черных и цветных металлов) (код льготы статья 149.2.25 НК РФ) (15,2, 25,8, 40,7, 29,6);

- 6 место 96,4 млрд. рублей: реализация услуг по перевозке пассажиров (код льготы статья 149.2.7) (21,1, 20,6, 27,6, 27,1);

- 7 место 78,1 млрд. рублей: реализация медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним, технических средств, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, очков (код льготы статья 149.2.1 НК РФ) (9,0, 15,9, 25,8, 27,4);

- 8 место 55,7 млрд. рублей: реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, ноу-хау, а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора (код льготы статья 149.2.26 НК РФ) (8,4, 12,3, 16,4, 18,6).

Самыми «быстрорастущими» в динамике выделяются за данный период (2018/2015) следующие не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии со статьями НК РФ операции:

- увеличились за 4 года более чем в 3 раза 4 льготы:
- код льготы статья 149.2.1 НК РФ (см. ранее 7 место);
- реализация монет из драгоценных металлов, являющихся законным средством наличного платежа Российской Федерации или иностранного государства (код льготы статья 149.2.11 НК РФ);
- внутрисистемная реализация организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (код льготы статья 149.3.11 НК РФ);
- услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2004 года № 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (код льготы статья 149.3.23 НК РФ);
- увеличились за 4 года более чем в 2 раза 6 льгот:
- код льготы статья 149.2.2. НК РФ;
- реализация услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации (код льготы статья 149.2.13 НК РФ);
- код льготы статья 149.2.26 НК РФ;
- реализация товаров, работ, услуг, производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов; организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов; учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов; лечебно-производственными мастерскими медицинских организаций,

исправительных учреждений уголовно-исполнительной системы; государственными и муниципальными унитарными предприятиями (код льготы статья 149.3.2 НК РФ);

- проведение лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа исполнительной власти, включая оказание услуг по реализации лотерейных билетов (код льготы статья 149.3.8.1 НК РФ);

- передача товаров, имущественных прав безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" (код льготы статья 149.3.12 НК РФ).

С экономической точки зрения в НК РФ предусматривается два режима для законных «неплатежей» по НДС в федеральный бюджет, отличающихся по отношению к праву на применение налогового вычета по НДС: это освобождение от уплаты НДС и налогообложение НДС по «нулевой» ставке. В первом случае такого права нет, а во втором - есть.

Для анализа следует, прежде всего, применить подход, характеризующий оценку сферы применения данных режимов.

Так, насколько вышеназванное отличие «справедливо» с экономической и социальной точки зрения – вопрос в научном плане спорный, так как «нулевая ставка» - это, в основном, экспортеры, а освобождение от уплаты НДС – это, в основном, социальный сектор, следовательно, данная проблема в диспропорции распределения налогового бремени требует своего более углубленного исследования и решения.

Так или иначе, стремление некоторых групп налогоплательщиков получить право на налоговый вычет по НДС актуально и в настоящее время и в итоге приводит к предложениям по изменению налогового законодательства с тем, чтобы на «добровольной основе» налогоплательщик мог при определенных условиях заявить о себе как о «плательщике НДС», несмотря на действующую льготу по освобождению от уплаты НДС.

3.2. Пути повышения эффективности предоставления налоговых льгот

Для многих предприятий налоговая нагрузка становится серьезным препятствием на пути к их развитию. Количество налогоплательщиков, применивших льготу по НДС по соответствующей статье НК РФ, представлено в таблице 1. Как видно по данным таблицы 1, за период с 2015 по 2017гг. возрастает лишь число тех организации, которые реализовали на территории РФ исключительные права на изобретения, полезные модели, промышленные образцы и т.д. на 2,05% (применили право на освобождение от НДС данной операции согласно пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ). Число налогоплательщиков, выполняющих НИОКР за счет средств бюджетов и соответствующих фондов сократилось на 15,57%, а число налогоплательщиков, применивших льготу соответствии с пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ, сократилось на 11,13%.

Таблица 4. Количество налогоплательщиков–инновационных организаций, применивших льготу по НДС в 2015-2017 гг.

Статья НК РФ, предоставляющая льготу по НДС	Численность применивших льготу налогоплательщиков			Динамика, 2017г. к 2015г., %
	2015	2016	2017	
149.2.26	21 582	21 579	22 025	2,05
149.3. 16	8 853	7 964	7 475	-15,57
149.3.16. 1	1 995	1 823	1 773	-11,13

Для устранения выявленных недостатков льготного налогообложения НДС участников инновационных процессов предлагается:

- ввести нулевую ставку по НДС вместо действующей ныне формулировки «необлагаемая налогом деятельность». Это позволит не повышать себестоимость научно-технической продукции, повысит тем самым ее конкурентоспособность;
- снять ограничение на размер прибыли для участников инновационного проекта в «Сколково», заинтересовав их тем самым к повышению результатов их деятельности и длительной эффективной работе;
- отменить требование о необходимости пересчета НДС и уплаты пени в случае потери права на применение налоговой льготы с начала налогового

периода, ввести требование об исчислении НДС в общем порядке с 1 января года, следующего за годом, в котором утеряно право на применение льготы по НДС.

Применение таких льгот либо дает весьма незначительный эффект (например, при освобождении от НДС передачи товаров в рекламных целях), либо невыгодно из-за перспективы потери контрагента-плательщика НДС (как в случае с металлоломом или сельхозпродукцией) или перспективы восстановления НДС. Кроме того, применение льгот влечет обязанность вести отдельный учет по льготируемым и нелюготируемым операциям, что зачастую увеличивает управленческие расходы компании и повышает риск совершения ошибки в налоговом учете.

Чтобы принять решение, отказываться компании от освобождения от НДС или нет по какому-то виду деятельности, нужно принять во внимание следующие факторы.

Налоговый учет в компании, осуществляющей как льготируемую, так и облагаемую НДС деятельность, ведется отдельно (п. 4 ст. 170 НК РФ). Если выгода, получаемая компанией от применения льготы, незначительна, компании целесообразно отказаться на нее, чтобы снизить нагрузку на бухгалтерию. Это будет выгодно как в плане снижения налоговых рисков (проверяющие обнаружат меньше ошибок в учете, а также возникнет меньше споров по поводу разделения налоговой базы), так и в финансовом плане (возможно, потребуется меньше работников). На практике именно этой причиной объясняется большинство отказов от льгот.

ФНС выпустила Письмо от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, в котором пояснила, что введенная Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ ст. 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации. То есть в ней определены:

- конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами;

- условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

В ст. 54.1 НК РФ есть четыре пункта, которые требуют объяснений:

Пункт 1 ст. 54.1 НК РФ: Не допускается уменьшение налоговой базы (суммы налога) в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Согласно Письму ФНС от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, искажение – это умышленные действия налогоплательщика, выразившиеся в

сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни, объектах налогообложения, подлежащих отражению в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом налогоплательщика и др.

Искажение сведений можно наблюдать в следующих ситуациях:

- создание схемы дробления бизнеса ради неправомерного применения спецрежимов;
- совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;
- создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;
- нереальность исполнения сделки сторонами (отсутствие факта ее совершения);
- неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе

в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц;

- отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

Пункт 2 ст. 54.1 НК РФ: При отсутствии обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 54.1 НК РФ, по имевшим место сделкам налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате, если основной целью совершения сделки не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; если обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону.

Итак, п. 2 ст. 54.1 НК РФ содержит условия, при соблюдении которых у налогоплательщика возникает право использовать расходы и вычеты.

В Письме ФНС от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ уточняется, что основная цель сделки должна заключаться не в налоговой экономии, а в конкретной разумной деловой цели. В пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ ограничивается право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее контрагентом, не указанным в первичных документах. В этом случае налоговикам придется доказывать, что налогоплательщик использовал формальный документооборот с целью незаконного учета расходов либо заявления налоговых вычетов.

Признаки формального документооборота:

- факты обналичивания денежных средств проверяемым налогоплательщиком или взаимозависимым лицом;
- факты использования таких средств на нужды налогоплательщика, учредителей налогоплательщика, его должностных лиц;
- использование одних IP-адресов;
- обнаружение печатей и документации контрагента на территории проверяемого налогоплательщика;

- нетипичность документооборота, несоответствие обычаю делового оборота поведения участников сделки, должностных лиц при заключении, сопровождении, оформлении результатов сделок.

Пункт 3 ст. 54.1 содержит в себе несколько критериев, которые самостоятельно не могут служить основанием для предъявления претензий к налогоплательщику. Эти критерии: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом налогового законодательства; наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок.

В новшествах есть как плюсы, так и минусы для бизнеса.

Если говорить о плюсах для налогоплательщиков, то:

- Сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений.

- Теперь не ошибки, а реальность сделки стали приоритетными. Ранее именно на ошибки ФНС обращала довольно пристальное внимание. Одним словом, ушел в прошлое формальный подход к выявлению необоснованной налоговой выгоды — налоговый орган должен четко понимать целесообразность проведения каждого мероприятия налогового контроля. Кроме того, нарушение контрагентом налогового законодательства не является самостоятельным основанием для предъявления налоговых претензий. П. 2 ст. 54.1 НК РФ не предполагает негативных последствий для налогоплательщиков за неправомерные действия контрагентов второго, третьего и последующих звеньев.

- Исполнения сделки контрагентом становится достаточно для того, чтобы налоговая выгода считалась обоснованной. При этом налогоплательщики должны быть готовы представить налоговикам доказательства реальности сделки в результате исполнения ее контрагентом.

Поэтому бизнес по-прежнему должен знать, как проверить контрагента, и пользоваться необходимыми для этого инструментами, например, сервисом Контур.Фокус.

- Вводится концепция деловой цели, а это значит, что действия налогоплательщика не ставятся под сомнения, если у него есть разумная экономическая цель помимо собственно оптимизации налогов.

Из минусов можно отметить следующие:

- Появились термины с расплывчатой, как считают эксперты, формулировками, одно из которых — искажением сведений.

- Новые нормы распространяются на страховые взносы и на плательщиков страховых взносов.

- В ходе налоговой проверки у компании могут запросить копии договоров с посредниками.

- Сам факт применения льготы может послужить поводом для налогового органа для запроса дополнительных документов при проведении камеральной проверки.

- Применение льгот может послужить поводом обратить внимание налогового органа на налогоплательщика с целью проверки на использование льгот для налоговых схем. Отсюда же вытекает риск назначения выездной налоговой проверки. Использование льгот – один из критериев в «Концепции организации налоговых проверок».

- Применение налоговых льгот может оказаться попросту неэффективным для налогоплательщика с точки зрения экономической эффективности его деятельности. Часто использование льгот сопряжено с целым рядом ограничений, что сводит их эффект к нулю.

- Рост административной нагрузки в связи с применением льгот. В обязательном порядке необходимо документально подтверждать право на применение льготы, предоставлять дополнительные документы в налоговую инспекцию. Также у налогоплательщика появляется обязанность ведения раздельного учета по облагаемым и необлагаемым операциям.

Таким образом, в течение многих лет отличным способом снизить налоговую нагрузку для предприятий является оптимизация налога. 2019 год не стал исключением. Однако каждый предприниматель должен отдавать себе отчет в том, что применение оптимизации требует от него хороших знаний налогового законодательства.

Существуют определенные методы управления налоговыми рисками с целью их минимизации. Их использование позволяет в некотором смысле оградить компанию от возникновения негативных ситуаций в налоговой сфере деятельности, и тем самым защитить ее от финансовых потерь. Внутренний контроль налоговой сферы.

Этот метод предполагает, что налогоплательщики самостоятельно производят оценку налоговых рисков и разрабатывают решения по их минимизации;

- Подбор правильной документации

Данный способ минимизации рисков организации предполагает грамотное составление пакета документов по той или иной операции при налогообложении;

- Управление налоговыми рисками

Управление представляет собой разработку системы, назначением которой будет поиск и определение налоговых рисков, а также разработка мероприятий по снижению их влияния на деятельность компании и полное исключение их проявления;

- Оптимизация нагрузки в разумных пределах

Минимизация рисков при налогообложении возможна также и при грамотной оптимизации налоговой нагрузки. Для уменьшения ее объема в компании следует поэтапно внедрять какие-либо мероприятия, одновременно собирая доказательную базу правомерности совершаемых операций.

В настоящее время одним из основных стратегических и тактических направлений налоговой политики является оптимизация существующей системы налоговых льгот. Проведение оценки налоговых льгот способствует

эффективному использованию действующих налоговых льгот, минимизации рисков предоставления неэффективных налоговых льгот, а также обеспечению оптимального выбора объектов для предоставления поддержки в форме налоговых льгот.

Заключение

В настоящее время остается актуальной задача по эффективному использованию финансовых ресурсов, в том числе за счет анализа бюджетных расходов и повышения их эффективности.

Меры государственной поддержки физических и юридических лицам в соответствии с приоритетами социально-экономической политики в виде предоставления льгот и преференций по налогам, сборам и таможенным платежам в бюджет являются по своей сути аналогом прямых бюджетных расходов, поэтому должны быть отнесены к налоговым расходам.

Необходимость внедрения в бюджетный процесс системы учета, анализа и контроля налоговых расходов обусловлена их значимостью для достижения целей социально-экономической политики, необходимостью оценить полный объем бюджетных ресурсов, направленных на достижение указанных целей.

Результатом проведенного исследования понятия и видов налоговых льгот является ряд сделанных выводов.

В ходе анализа литературных источников было определено, что налоговыми льготами или льготами по налогам и сборам называется ряд преимуществ, предоставляемых отдельной категории налогоплательщиков и плательщиков сборов, в сравнении с другими плательщиками. Понятие налоговой льготы включает в себя возможность не уплачивать налоги или сборы, либо обеспечить их уплату в меньшем размере, что отражено в ст. 56 НК РФ.

Применение данного налогового инструмента способствует воздействию государства на определенные процессы развития экономики, ее структурное перестроение, смягчение социальной напряженности и борьбы с инфляцией.

Отсутствие точности в формулировках основных понятий в действующем законодательстве, а также пробелы в регулировании многообразных налоговых отношений способствует возникновению на

практике большого количества спорных моментов, которые связаны, в том числе с применением налогоплательщиками льгот, которые предусмотрены нормами налогового законодательства.

По достаточно большому кругу вопросов, в том числе связанных с применением налогоплательщиками налоговых льгот, сложилась достаточно противоречивая судебная практика. Таким образом, необходимо решение подобных проблем на законодательном уровне.

Сегодня к основным видам налоговых льгот можно отнести освобождение от уплаты налогов, понижение налоговой ставки, налоговые вычеты, налоговые каникулы, отсрочку уплаты налогов, налоговый кредит. Налогоплательщик, использующий налоговую льготу, при прочих равных условиях имеет более благоприятные условия налогообложения, чем налогоплательщик, не имеющий права на льготы.

Говоря о роли и значении налога на добавленную стоимость в налоговой системе государства, следует сказать о его фискальной и регулирующей функциях. Одним из основных преимуществ данного налога является то, что он представляет собой стабильный и регулярный источник доходов государственного бюджета. По сравнению с остальными косвенными налогами НДС позволяет государству получать в бюджет часть доходов на каждой стадии производства и распределения. На сегодняшний день НДС занимает наибольший удельный вес в структуре налоговых доходов федерального бюджета. Общий объем налоговых поступлений по НДС в федеральный бюджет составил 2181 млрд. руб., что составляет 35% от общего объема налоговых доходов федерального бюджета.

Низкая доля поступлений НДС в консолидированный бюджет РФ объясняется тем, что данный налог полностью зачисляется в федеральный бюджет. На основе проведенного анализа можно сделать вывод относительно того, что НДС стабильно занимает ведущее место в формировании налоговых доходов государственного бюджета России.

Отметив фискальную роль НДС как основную, нельзя умалять и его

регулирующую функцию. Регулирующая роль проявляется в способности НДС выступать в качестве регулятора экономических процессов. Регулирующая функция НДС проявляется в виде стимулирования через систему налоговых льгот, установленных главой 21 НК РФ.

Сам факт применения льготы может послужить поводом для налогового органа для запроса дополнительных документов при проведении камеральной проверки.

Применение льгот может послужить поводом обратить внимание налогового органа на налогоплательщика с целью проверки на использование льгот для налоговых схем. Отсюда же вытекает риск назначения выездной налоговой проверки. Использование льгот – один из критериев в «Концепции организации налоговых проверок».

Применение налоговых льгот может оказаться попросту неэффективным для налогоплательщика с точки зрения экономической эффективности его деятельности. Часто использование льгот сопряжено с целым рядом ограничений, что сводит их эффект к нулю.

Рост административной нагрузки в связи с применением льгот. В обязательном порядке необходимо документально подтверждать право на применение льготы, предоставлять дополнительные документы в налоговую инспекцию. Также у налогоплательщика появляется обязанность ведения раздельного учета по облагаемым и необлагаемым операциям.

С экономической точки зрения в НК РФ предусматривается два режима для законных «неплатежей» по НДС в федеральный бюджет, отличающихся по отношению к праву на применение налогового вычета по НДС: это освобождение от уплаты НДС и налогообложение НДС по «нулевой» ставке. В первом случае такого права нет, а во втором - есть.

Для анализа следует, прежде всего, применить подход, характеризующий оценку сферы применения данных режимов.

Так, насколько вышеназванное отличие «справедливо» с экономической и социальной точки зрения – вопрос в научном плане спорный, так как

«нулевая ставка» - это, в основном, экспортеры, а освобождение от уплаты НДС – это, в основном, социальный сектор, следовательно, данная проблема в диспропорции распределения налогового бремени требует своего более углубленного исследования и решения.

Так или иначе, стремление некоторых групп налогоплательщиков получить право на налоговый вычет по НДС актуально и в настоящее время и в итоге приводит к предложениям по изменению налогового законодательства с тем, чтобы на «добровольной основе» налогоплательщик мог при определенных условиях заявить о себе как о «плательщике НДС», несмотря на действующую льготу по освобождению от уплаты НДС.

В течение многих лет отличным способом снизить налоговую нагрузку для предприятий является оптимизация налога. 2019 год не стал исключением. Однако каждый предприниматель должен отдавать себе отчет в том, что применение оптимизации требует от него хороших знаний налогового законодательства.

Существуют определенные методы управления налоговыми рисками с целью их минимизации. Их использование позволяет в некотором смысле оградить компанию от возникновения негативных ситуаций в налоговой сфере деятельности, и тем самым защитить ее от финансовых потерь.

В настоящее время одним из основных стратегических и тактических направлений налоговой политики является оптимизация существующей системы налоговых льгот. Проведение оценки налоговых льгот способствует эффективному использованию действующих налоговых льгот, минимизации рисков предоставления неэффективных налоговых льгот, а также обеспечению оптимального выбора объектов для предоставления поддержки в форме налоговых льгот.

Список литературы

I. нормативно-правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019, с изм. от 31.10.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.10.2019)
3. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности» от 19.07.2007 N 195-ФЗ (последняя редакция). [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_51890/
4. Основные показатели бюджетной системы российской федерации. Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/document/?group_type=&q_4=%D1%80%D0%B0%D1%81%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%8B&DOCUMENT_NUMER_4=&M_DATE_from_4=&M_DATE_to_4=&P_DATE_from_4=&P_DATE_to_4=&t_4=1265432370&order_4=P_DATE&dir_4=DESC
5. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов
6. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов" (утв. Минфином России)

7. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов" (утв. Минфином России)
8. Налоговые и неналоговые расходы 2014-2020 Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/10/main/ONBNTTP_2018-2020_pril._1.docx

II. Монографии, учебники, учебные пособия

9. Абрамова, М. А. Финансовые и денежно-кредитные методы регулирования экономики. Теория и практика: учебник для магистров / М. А. Абрамова, Л. И. Гончаренко, Е. В. Маркина; отв. ред. М. А. Абрамова, Л. И. Гончаренко, Е. В. Маркина. — Москва: Издательство Юрайт, 2016;
10. Бюджетно-налоговые и денежно-кредитные инструменты достижения финансовой стабильности и обеспечения экономического роста: монография / коллектив авторов; под ред. М. А. Абрамовой. — Москва: КНОРУС, 2017;
11. Налоги и налогообложение. (СПО). Учебник / Гончаренко Л.И. - Москва: КноРус, 2019. - 240 с.
12. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л. И. Гончаренко [и др.] ; отв. ред. Л. И. Гончаренко. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2019;
13. Налоговая политика. Теория и практика / Майбуров И.А. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015;
14. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, С.В. Антоненко, А.С. Баландина, ред.: И.А. Майбуров, ред.: Ю.Б. Иванов. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015;
15. Налоговые методы повышения эффективности инвестиционных проектов [Текст] : монография / [Л. И. Гончаренко (рук.) и др.] ;

- Финансовый ун-т при Правительстве Российской Федерации. - Москва: Ruscience, 2015.
16. Налоговый инструментарий обеспечения социальной поддержки граждан в условиях экономической нестабильности: монография. – М.: РУСАЙНС, 2016;
 17. Налогообложение организаций. (Бакалавриат). Учебник. / Гончаренко Л.И., под ред. - Москва: КноРус, 2019 Вишневская, Н.Г. Налоговые риски государства: монография / Н.Г. Вишневская, Л.И. Гончаренко, Е.И. Жукова и др. – М.: Цифровичок, 2014. – 194 с.
 18. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 591 с. - (Серия «Magister»). - ISBN 978-5-238-02084-6. - Текст: электронный. - URL: <https://new.znaniyum.com/catalog/product/1028772>
 19. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для академического бакалавриата / В.Г. Пансков. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во «Юрайт», 2014.
 20. Пансков, В.Г. / Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник и практикум для академического бакалавриата в 2 т. / В.Г. Пансков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2016. – Т. 1. – 336 с.
 21. Пименов, Н.А. Налоговые риски в системе экономической безопасности: учебник / Н.А. Пименов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 352 с.
 22. Пугачев А. А. Налоговые риски государства: учебно-методическое пособие / А. А. Пугачев; Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. — Ярославль: ЯрГУ, 2018. — 44 с.
 23. Финансовые и денежно-кредитные методы регулирования экономики. Теория и практика : учебник для магистратуры / под ред. М. А.

Абрамовой, Л. И. Гончаренко, Е. В. Маркиной. — 2-е изд., испр. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2018;

24. Тихонова А.В., Устойчивое развитие налоговой системы Российской Федерации в условиях глобальных изменений [Электронный ресурс] / Тихонова А.В., Гончаренко Л.И. - М.: Дашков и К, 2017.
25. Черник, Д. Г. Налоговая политика: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев; под ред. Д. Г. Черника. — М.: Издательство Юрайт, 2018. — 408 с.

III. Научные статьи

26. Башкирова, Н.Н. Подход к анализу налоговых льгот как источнику налоговых рисков государства / Н.Н. Башкирова // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2015. – № 1. – С. 3-12.
27. Болатаева А. А., Булкаева Р. А., Джагаева В. С. Налоговая система Российской Федерации: Актуальные проблемы и пути совершенствования современной налоговой системы // Научные известия. – 2017. – №. 6.
28. Вылкова Е. С. Необлагаемый минимум в системе налогообложения // Управленец. – 2016. – №. 3 (61)
29. Гончаренко Л. И., Мельникова Н. П. О новых подходах к политике применения налоговых льгот и преференций в целях стимулирования развития экономики // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – №. 2;
30. Жарова Е. Н., Морозова Г. В. Влияние системы налогообложения на уровень жизни населения // Регионология. – 2013. – №. 4 (85).
31. Липатова И.В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. - №7-1(21). – 2016;
32. Малис Н. И. Совершенствование налоговой политики на региональном уровне: основные направления // Финансовый журнал. – №1. – 2018;
33. Малинина Т. А. Инвестиционные налоговые вычеты для физических лиц в контексте сокращения налоговых льгот // Научно-

- исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2016. – №. 4. – С. 46-52.
34. Мельникова Н. П., Пинская М. Р. Амортизационная политика как инструмент регулирования расширенного воспроизводства: налоговый аспект // Налоги и финансовое право. - №8. – 2015;
 35. Мельникова Н. П. К вопросу о повышении эффективности налоговых инструментов стимулирования инвестиционной деятельности // Вузовский сборник научных статей «Вопросы теории и практики налогообложения». – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016;
 36. Пансков В. Г. Налоговые льготы: теория и практика применения // Экономика. Налоги. Право. - №1. – 2016;
 37. Пансков В. Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 4. С. 76.
 38. Пансков В. Г. Налоговые риски: налогоплательщики и государство. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=32257>
 39. Пинская М.Р. Принципы и подходы к составлению реестра налоговых расходов / Пинская М.Р., Милоголов Н.С., Иванов А. // Налоги и налогообложение, 2018. – № 6;
 40. Пепеляев С. «Виды налоговых льгот». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://lawbook.online/page/nalog/ist/ist-19--idz-ax273--nf-37.html>
 41. Рзянина Т. А. Сравнительный анализ применения льгот по налогу на прибыль // Молодой ученый. — 2019. — №45. — С. 306-309. — URL <https://moluch.ru/archive/283/63800/> (дата обращения: 15.12.2019).
 42. Швецов Ю. Г., Золотаренко С. Г., Руди Л. Ю. Налоговая система России и пути ее совершенствования // Идеи и идеалы. – 2013. – Т. 1. – №. 3. – С. 65-72.

- 43.Викторова, Н.Г. Методология и инструментарий управления налогообложением и налоговыми рисками на макро- и микроуровнях: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Викторова Наталья Геннадьевна. – СПб., 2015. – 366 с.
- 44.Калашникова, Э.Л. Налоговые риски: оценка и их финансовые последствия: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Калашникова Эльвира Леонидовна. – Иркутск, 2007. – 180 с.

IV. Интернет-источники

45. Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/>
- 46.Официальный сайт Федеральной налоговой службы – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn77/>
- 47.Научная электронная библиотека ELIBRARY – Режим доступа: <https://elibrary.ru/defaultx.asp>
- 48.Научная электронная библиотека «Киберленинка» – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/>
- 49.Справочно-правовая система «Консультант-Плюс» - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>

Приложения

Налоговые расходы

Наименование льготы, преференции по НДС (статистическая налоговая отчетность) (в соответствии со статьями НК РФ)/ годы	Фактически млрд.рублей			
	2015	2016	2017	2018
Итого по НДС	276,3	331,3	414,4	435,5
<i>Прирост к предыдущему году</i>	x	+ 55,0	+ 83,1	+21,1
<i>Прирост к 2015 году</i>	x	+ 55,0	+138,1	+ 159,2
<i>Темп роста к предыдущему году в %</i>	x	119,9	125,1	105,1
<i>То же в % к 2015 году</i>	100,0	119,9	149,8	157,6
В том числе по статьям НК РФ:				
Статья 149.1 НК РФ	2,2	2,0	2,2	2,4
Статья 149.2.1. НК РФ	9,0	15,9	25,8	27,4
Статья 149.2. 2. НК РФ	29,2	38,1	48,5	59,9
Статья 149.2. 3. НК РФ	1,2	0,7	1,2	1,4
Статья 149.2. 4. НК РФ	1,7	2,2	2,5	2,8
Статья 149.2. 5. НК РФ	1,8	2,0	2,0	3,1
Статья 149.2. 6. НК РФ	0,06	0,07	0,05	0,03
Статья 149.2. 7. НК РФ	21,1	20,6	27,6	27,1
Статья 149.2. 8. НК РФ	1,6	1,4	1,5	1,6
Статья 149.2. 9. НК РФ	2,0	2,3	2,5	2,6
Статья 149.2. 10. НК РФ	0,9	1,2	0,8	1,3
Статья 149.2. 11. НК РФ	0,7	2,3	2,9	2,1
Статья 149.2. 13. НК РФ	1,5	2,2	2,5	3,0
Статья 149.2. 14. НК РФ	33,2	33,2	34,2	35,9
Статья 149.2. 14. 1. НК РФ	-	-	0,1	0,5
Статья 149.2. 15. НК РФ	1,4	1,3	1,4	2,4
Статья 149.2. 16. НК РФ	- 0,04	0,07	-	-
Статья 149.2. 17. НК РФ	- 0,8	0,7	0,8	1,0
Статья 149.2. 18. НК РФ	1,2	1,1	0,9	1,5
Статья 149.2. 19. НК РФ	1,8	1,4	1,1	1,4
Статья 149.2. 20. НК РФ	4,2	4,9	6,8	7,6
Статья 149.2. 21. НК РФ	2,8	2,7	2,5	2,7
Статья 149.2. 22. НК РФ	8,3	11,8	13,3	15,8
Статья 149.2. 23. НК РФ	2,8	1,7	3,1	3,5
Статья 149.2. 24. НК РФ	0,1	0,1	0,1	0,2
Статья 149.2. 25. НК РФ	15,2	25,8	40,7	29,6
Статья 149.2. 26. НК РФ	8,4	12,3	16,4	18,6
Статья 149.2. 27. НК РФ	-	-	-	-
Статья 149.3.1. НК РФ	0,6	0,5	0,6	0,6
Статья 149.3.2. НК РФ	2,2	2,6	4,2	4,6
Статья 149.3.6. НК РФ	0,3	0,09	0,3	0,3

Статья 149.3.8. НК РФ	0,1	0,4	2,0	4,4
Статья 149.3.8.1. НК РФ	1,2	1,3	3,1	3,2
Статья 149.3.9. НК РФ	-	-	7,1	5,7
Статья 149.3.10. НК РФ	0,4	0,2	-	-
Статья 149.3.11. НК РФ	0,3	2,0	2,8	2,6
Статья 149.3.12. НК РФ	0,3	0,4	0,7	0,6
Статья 149.3.13. НК РФ	0,4	0,3	0,6	0,7
Статья 149.3.14. НК РФ	0,5	0,5	0,5	0,9
Статья 149.3.16. НК РФ	49,5	52,0	61,0	71,4
Статья 149.3.16.1. НК РФ	-	-	3,4	5,5
Статья 149.3.18. НК РФ	11,5	10,6	12,9	12,2
Статья 149.3.19. НК РФ	0,1	0,1	0,1	0,1
Статья 149.3.20. НК РФ	0,07	0,03	0,01	0,05
Статья 149.3.22. НК РФ	40,0	58,8	55,2	54,1
Статья 149.3.23. НК РФ	1,3	1,3	1,3	2,1
Статья 149.3.23.1. НК РФ	-	2,6	5,5	11,9
Статья 149.3.25. НК РФ	0,3	0,3	11,9	0,4
Статья 149.3.9. НК РФ	12,4	7,0	-	-
Статья 149.3.16.1. НК РФ	3,4	2,8	-	-
Статья 149.3.27. НК РФ	-	-	0,01	-
Статья 149.3.28. НК РФ	-	-	1,0	0,04
Статья 149.3.29. НК РФ	- 1,5	- 2,4	- 3,2	- 4,4
Статья 149.3.30. НК РФ	1,4	1,5	1,7	2,4
Статья 149.3.31. НК РФ	-	0,1	0,2	0,2
Статья 149.3.32. НК РФ	-	-	-	-