

Налоговые льготы, как способ обеспечения социальной справедливости налоговых расходов

Social Justice of Tax Expenses through Tax Incentives

Получено 02.02.2017 Одобрено 16.02.2017 Опубликовано 12.05.2017 УДК: 330,8; 336.2 DOI: 10.12737/article_58eca5f4ba5329.96682923

ПОСПЕЛОВА Е.Б.

кандидат экономических наук, докторант Всероссийского центра уровня жизни (ВЦУЖ)
E-mail: pospelova_post@mail.ru

POSPELOVA E.B.

PhD in Economics. Working for Degree of Doctor (The All-Russia Centre of Living Standard PLC)
E-mail: pospelova_post@mail.ru

Аннотация

В статье рассматривается понятие налоговых льгот в свете изучения справедливой и эффективной налоговой политики, цели предоставления налоговых льгот, дается оценка налоговых доходов и налоговых расходов.

Abstract

This article deals with the concept of tax concessions in the light of an examination of fair and effective taxation policy, the purpose of granting tax privileges as well as an assessment of tax revenues and tax expenditures

Ключевые слова: справедливая налоговая политика, эффективная налоговая политика, налоговая нагрузка, налоговые льготы, налоговые доходы, налоговые расходы, налоговые вычеты, среднедушевые расходы населения.

Keywords: fair tax policy; effective tax policy; tax burden; tax benefits; tax revenues; tax expenses; tax deductions; average expenditures of population.

Изучение налоговой политики не может рассматриваться без решения задач о справедливости и эффективности, так как общество всегда будет стремиться к такой налоговой политике, которая одновременно будет стремиться выполнять две эти задачи. Справедливой с юридической точки зрения является такая налоговая политика, которая обеспечивает всеобщий характер налогообложения и равенства всех плательщиков налогов перед законом, т.е. их уравнивание в правах, обязанностях и ответственности за нарушение налогового законодательства. А справедливой, с экономической точки зрения является такая налоговая политика, которая обеспечивает реализацию принципа справедливости в обложении налогами или обеспечивает справедливое распределение этих налогов (налоговой нагрузки) между индивидами. [1]

Эффективную налоговую политику определяют, как ориентированную на максимизацию общественного благосостояния и при этом, наилучшим образом отражающую интересы общества в нахождении компромисса между реализацией принципов эффективности и справедливости в налогообложении. [2]

Под справедливостью налогообложения понимается его равномерность, т.е. равное распределение налоговой нагрузки. Распределение налоговой нагрузки – это начальная точка в оценке справедливости налоговой системы. Однако тот, кто несет основную нагрузку, не всегда является плательщиком именно этого налога. Это происходит потому что, налоги воздействуют на спрос и предложение и изменение равновесных цен оказывает влияние не только на тех, кто платит налоги.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ (ст.3) каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. При принятии налогов устанавливаются льготы, как для юридических, так и для физических лиц.

Налоговым кодексом РФ для отдельных категорий налогоплательщиков предусмотрены преимущества - «льготы».

В соответствии со статьей 56 Налогового кодекса РФ (далее 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. [2]

Налоговые льготы являются одним из наиболее эффективных средств реализации государственной налоговой политики.

Правовая льгота обладает следующими признаками:

- льгота направлена на более полное удовлетворение законных интересов граждан и их объединений;

- льгота выступает исключением из общих правил, элементом специального правового статуса лица;

- льгота есть правомерное изъятие из основного стандарта поведения, существующее на основании дозволения юридической нормы.

Налоговые льготы имеют следующие правовые свойства:

- предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков, имеющих определенные признаки, отличающие их от других категорий;

- не могут носить индивидуального характера;

- не допускается устанавливать их в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (абз. 2 п. 2 ст.3 НК РФ).

- ими признаются преимущества, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (особый порядок установления);

- их применение является правом, а не обязанностью налогоплательщика, который вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ [4].

- должны быть заявлены налогоплательщиком [5].

Впервые законодательно категория «налоговая льгота» встречается в Законе РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации» [6]. Однако Закон определение «налоговая льгота» не вводил, но содержал открытый перечень видов налоговых льгот:

- необлагаемый минимум объекта налога;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;

- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;

- понижение налоговых ставок;

- вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);

- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);

- прочие налоговые льготы. [7]

Основными целями предоставления налоговых льгот являются:

- реализация областных целевых программ и приоритетных направлений социально-экономического развития региона;

- стимулирование использования финансовых ресурсов налогоплательщиков для расширения и обновления производств и технологий с целью увеличения объемов производства, выпуска конкурентоспособной продукции и создания новых рабочих мест;

- повышение уровня социальной защиты населения области;

- обеспечение полноты и своевременности поступлений сумм налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

В России применяется около 250 налоговых льгот. Уровень расчетной бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации определяется соотношением между расчетными налоговыми доходами на 1 жителя, которые могут быть получены консолидированным бюджетом субъектов Российской Федерации исходя из уровня развития и структуры экономики и (или) налоговой базы (налогового потенциала), и аналогичным показателем в среднем по консолидированным бюджетам субъектов Российской Федерации с учетом структуры населения, социально-экономических, географических, климатических и иных объективных факторов и условий, влияющих на стоимость предоставления одного и того же объема государственных и муниципальных услуг в расчете на 1 жителя. [8]

Формирование доходов бюджетов в соответствии с Бюджетным кодексом РФ (ст. 39) (далее БК РФ) осуществляется в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, зако-

нодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах.

К налоговым доходам бюджетов относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами региональных налогов, местных налогов и сборов, а также пеней и штрафов по ним (ст.41).

Налоговые доходы зачисляются в следующем образом:

- в федеральный бюджет от 7 федеральных налогов, сборов и налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами (ст.50 БК РФ);

- в бюджеты субъектов Российской Федерации подлежат зачислению налоговые доходы от 9 региональных налогов (ст.56 БК РФ);

- в бюджеты городских поселений зачисляются налоговые доходы от 5 местных налогов, устанавливаемых представительными органами городских поселений в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст.61 БК РФ);

- бюджеты муниципальных районов подлежат зачислению налоговые доходы от 5 местных налогов, устанавливаемых представительными органами муниципальных районов в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст.61.1 БК РФ);

- в бюджеты городских округов зачисляются налоговые доходы от 6 местных налогов, устанавливаемых представительными органами городских округов в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст.61.2 БК РФ);

- в бюджеты городских округов с внутригородским делением подлежат зачислению налоговые доходы от 4 местных налогов, установленных представительными органами городских округов с внутригородским делением в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст.61.3 БК РФ);

- в бюджеты внутригородских районов подлежат зачислению налоговые доходы от 2 местных налогов, установленных представительными органами внутригородских районов в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст.61.4 БК РФ);

- в бюджеты сельских поселений подлежат зачислению налоговые доходы от 4 местных налогов, устанавливаемых представительными органами сельских поселений в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ст.61.5 БК РФ).

Налоговыми расходами признаются выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы РФ, об-

условленные 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 в области предоставления налоговых льгот и преференций. Однако, в настоящее время нормативное регулирование налоговых расходов отсутствует и, введение данного понятия требует законодательного закрепления конкретного термина «налоговые расходы».

Для оценки потерь налоговых доходов вследствие налоговых льгот по налогам классификация налоговых расходов должна обеспечить их связь с видами налогов.

Учитывая, что налоговые расходы применяются для решения задач государственной социально-экономической политики, в классификации налоговых расходов должна быть выражена их целевая направленность. См. таблицы 1:

В соответствии с международным опытом оценки налоговых расходов и российской практики применения налоговых льгот определены основные направления налоговых расходов в Российской Федерации:

- социальная политика;
- образование;
- лечение и укрепление здоровья;
- жилищное строительство;
- НИОКР;
- поддержка отдельных отраслей и секторов экономики.

В связи с этими направлениями определены виды налоговых расходов по конкретным налогам, в том числе по налогу на доходы физических лиц:

- на социальное обеспечение;
- связанные с трудовыми доходами населения;
- способствующие повышению доходов населения от имущества;
- по содействию населению в получении образования;
- по содействию населению в получении медицинских услуг и оздоровления;
- на поддержку жилищного строительства. [9]

Повышение эффективности бюджетных расходов предполагает учет всех ресурсов, используемых в рамках государственных программ, включая налоговые расходы.

В связи с этим классификация налоговых расходов должна обеспечить связь предоставляемых налоговых льгот с соответствующими государственными программами.

Связь налога на доходы физических лиц с государственными программами и бюджетными ассигнованиями представлена в Таблице 2:

Таблица 1

Группировка налоговых расходов по налогу на доходы физических лиц [9]

Применение налоговых расходов	Налоговые расходы по НДФЛ		Доходы, не подлежащие налогообложению и налоговая льгота в соответствии с законодательством РФ, которая относится к налоговым расходам
	Вид	Группа налоговых расходов	
Социальная политика	Налоговые расходы на социальное обеспечение	Социальные выплаты-освобождения	- Стипендии, - пенсии, - материнский капитал, - материальная помощь, - доходы детей-сирот, - льготы инвалидам, ветеранам ВОВ и др. Доходы, не включаемые в налоговую базу (ст.217 НК РФ)
	Налоговые расходы, связанные с трудовыми доходами населения	Вознаграждение за труд, доходы от реализации продукции	- Вознаграждение за труд, - доходы от реализации продукции Освобождение от налогообложения (доходы, не включаемые в налоговую базу в соответствии с НК РФ)
	Налоговые расходы, способствующие повышению доходов населения от имущества	Поддержка доходов граждан от операций с имуществом	- Дивиденды, - проценты, - страховые выплаты, - сдача в аренду, - реализация имущества Освобождение от налогообложения (доходы, не включаемые в налоговую базу)
Поддержка населения в части оплаты за свое обучение и обучение своих детей	Налоговые расходы по содействию населению в получении образования	Компенсация работодателями расходов на образование работников	- Оплата работодателями обучение своих работников, т.е. налогоплательщиков
		Компенсации работникам по расходам на образование	- Социальный налоговый вычет расходов на обучение
Поддержка населения в части оплаты лечения и санаторно-курортного отдыха	Налоговые расходы по содействию населению в получении медицинских услуг и оздоровления	Оплата путевок в санатории, оплата за лечение в лечебных учреждениях	- Оплата за лечение - Оплата путевок в санатории Социальный налоговый вычет в части получения санаторно-курортных процедур
Поддержка населения в улучшении жилищных условий	Возмещение гражданам части расходов после получение документов на приобретенную квартиру или жилого дома	Имущественный налоговый вычет при покупке жилья	- Имущественный налоговый вычет по расходам на строительство или приобретение объектов недвижимости, на погашение процентов по кредитам на эти цели

Таблица 2

Применение налоговых расходов	Вид налоговых расходов по НДФЛ	Содержание налоговых расходов	Государственная программа	Бюджетные ассигнования
Социальная политика	Налоговые расходы на социальное обеспечение	Социальные выплаты-освобождения	Государственная поддержка граждан	Социальное обеспечение населения
	Налоговые расходы, связанные с трудовыми доходами населения	Вознаграждение за труд, доходы от реализации продукции		
	Налоговые расходы, способствующие повышению доходов населения от имущества	Поддержка доходов граждан от операций с имуществом		-
Содействие населению в получении образования	Налоговые расходы по содействию населению в получении образования	Компенсация работодателям расходов на образование работников. Компенсации работникам по расходам на образование	Развитие образования	Оказание государственных услуг (выполнение работ)
Содействие населению в лечении, в том числе санаторно-курортном	Налоговые расходы по содействию населению в получении медицинских услуг и оздоровления	Оплата за лечение, в том числе дорогостоящее; путевок в санатории. Компенсации работникам по расходам на лечение	Развитие здравоохранения	Оказание государственных услуг (выполнение работ)
Содействие населению в жилищном строительстве	Поддержка жилищного строительства	Имущественный налоговый вычет по расходам на жилье	Обеспечение качественным жильем и услугами ЖКХ населения России	Предоставление субсидий физическим лицам

Подход к налогообложению, основывающийся на способности платить, представляется справедливым с точки зрения широких слоев населения, относящихся к группам семей с малыми доходами. В связи с этим, возникают перераспределительные эффекты, даже если средства общественного сектора не направляются непосредственно на поддержку бедных слоев. Так, например, многие услуги социального характера (образование здравоохранение и т.д.) представляются каждому пользователю (студенту, пациенту и др.). В связи с тем, что налогообложение

направлено на платежеспособность, то большую часть всех установленных налогов платят более состоятельные, но услуги при этом распределяются одинаково среди всего населения. Именно поэтому, меньший слой богатых уплачивает не только за свое потребление этих услуг, но и несет на себе основную нагрузку расходов на обучение и образование членов общества других социальных слоев. Мы видим, что уровень медицинского, образовательного обслуживания в общественном секторе как правило, недостаточно высок, чтобы соответствовать запросам “состоятельного” слоя

населения, которые как правило отказываются от общественных услуг и приобретают эти услуги на рынке по более высокой стоимости.

В целях обеспечения необходимых условий для всестороннего развития семьи как основной ячейки общества «стороны» обязуются содействовать экономической, правовой и социальной защите семейной жизни, в частности посредством социальных и семейных пособий, налоговых льгот и других соответствующих мер. [10]

В целях обеспечения необходимых условий для полного развития семьи, которая является основной ячейкой общества, стороны обязуются содействовать экономической, правовой и социальной защите семейной жизни такими средствами, как социальные и семейные пособия, налоговые льготы, обеспечение семьи жильем и другими надлежащими средствами. [11]

Одной из основ гармоничного взаимодействия государства и общества является принцип социальной справедливости. Такая позиция подразумевает равную налоговую нагрузку без сильного давления на социальные группы. Суть принципа равенства сводится к тому, что обстоятельства налогоплательщиков учитываются в максимальной степени без формального равноправия. При этом идея социальной справедливости будет реализована посредством применения различных видов налоговых льгот. В нынешнем обществе схема, ведущая к равенству, должна выглядеть следующим образом: одинаковые доходы при аналогичных условиях их получения облагаются равными по своей величине налогами, но при получении прибыли налогообложение должно отличаться. Исходя из такого понимания таким социальным группам, как, студентам, безработным, инвалидам, пенсионерам должны быть предоставлены льготы, определенные виды преимуществ и разные формы справедливой поддержки, компенсирующей отсутствие возможности иметь стабильный полноценный доход.

На устойчивость доходов населения на всех уровнях бюджетной системы большое влияние оказывают принимаемые на федеральном уровне решения по установлению льгот и освобождений как по региональным и местным налогам, так и по федеральным налогам и специальным налоговым режимам, доходы от которых поступают в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты. По своему количеству такие налоги составляют основную часть налогов, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации.

В этой связи предполагается строить налоговую политику Правительства Российской Федера-

ции в среднесрочной перспективе исходя из следующих принципов [12]:

- предполагается окончательно отказаться от установления новых льгот на федеральном уровне (включая освобождения от налогообложения, изъятия из налоговой базы и объекта налогообложения) по региональным и местным налогам;

- необходимо в течение нескольких лет поэтапно принять решения об отмене большинства действующих федеральных льгот (прочих налоговых освобождений и изъятий из общих правил налогообложения) по региональным и местным налогам (за исключением тех льгот и освобождений, которые имеют непосредственное влияние на уже начатые инвестиционные проекты);

- при принятии решений о новых льготах и освобождениях по федеральным налогам (специальным налоговым режимам), доходы от которых поступают в бюджеты субъектов Российской Федерации или местные бюджеты, необходимо, по возможности, передавать соответствующие полномочия на уровень соответственно органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления. При этом речь идет о полномочиях как по введению таких льгот, так и по определению параметров их предоставления. Вместе с тем, такая политика возможна только в тех случаях, когда различные параметры налоговых льгот и освобождений в разных субъектах Российской Федерации не создают препятствий для налогового администрирования;

- необходимо изменить подходы к установлению новых налоговых льгот - обязательным элементом процесса введения новой льготы должна быть оценка их эффективности. Для этого любая новая налоговая льгота должна устанавливаться на ограниченный период - например, на 5 лет или более длительный срок в зависимости от целевой направленности этой льготы. По мере приближения истечения срока действия льготы принятие решения о ее возможном продлении должно производиться с учетом результатов анализа ее эффективности;

- оценка общей величины и динамики налоговых расходов бюджетов всех уровней должны являться составной частью бюджетного процесса и отражаться в Основных направлениях налоговой и бюджетной политики на очередной год и плановый период.

При этом принятие новой льготы, налогового освобождения или иного стимулирующего механизма в рамках налоговой политики должно сопровождаться определением «источника» для такого решения, в качестве которого, в том числе,

может рассматриваться отмена одной или нескольких неэффективных льгот (возможно, с заменой на аналогичный объем налоговых расходов).

В субъектах, где проводится оценка эффективности налоговых льгот (анализируются как действующие, так и вводимые льготы), она осуществляется по трем критериям: бюджетной, экономической и социальной эффективности.

Бюджетная эффективность определяет влияние налоговой льготы на доходы бюджета и рассчитывается путем сравнения потерь бюджета от предоставления льготы с приростом налоговых платежей, которые возникнут от ее применения. Социальная эффективность признается положительной, если применение налоговой льготы будет способствовать росту социальной защищенности населения региона, созданию новых рабочих мест, увеличению доходов граждан, формированию благоприятных условий их жизнедеятельности. И, наконец, экономический эффект от предоставления льготы подразумевает улучшение финансово-экономических результатов деятельности налогоплательщиков, использующих эту льготу.

Открытость процесса предоставления или отмены налоговых льгот обеспечивается [13]

1) официальным опубликованием и размещением на официальном сайте органов государственной власти:

- законов субъекта, предусматривающих налоговые льготы и отменяющих их действие;

- порядка и методики оценки бюджетной и социальной эффективности предоставленных (планируемых) налоговых льгот;

2) размещением на официальном сайте органов государственной власти субъекта:

- заключений Комиссии на предложения (проекты законов) о предоставлении налоговых льгот, а также информации по итогам их рассмотрения;

- информации о бюджетной и социальной эффективности предоставленных (планируемых) налоговых льгот;

- проектов законов, предусматривающих налоговые льготы или отменяющих их действие, внесенных в порядке законодательной инициативы в областную Думу, с документами и материалами, необходимыми для их рассмотрения;

Оценка бюджетной и социальной эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот производится ежегодно по каждой категории налогоплательщиков.

Оценка бюджетной и социальной эффективности предоставляемых налоговых льгот производится в целях обеспечения контроля результативности предоставляемых налоговых льгот и их соответствия общественным интересам.

При оценке бюджетной эффективности в первую очередь рассматривается влияние налоговой льготы на формирование доходов областного бюджета в результате использования налогоплательщиками соответствующей налоговой льготы.

При оценке социальной эффективности - последствия налоговой льготы, выраженные через социальную значимость деятельности налогоплательщика для общества в целом (создание благоприятных условий развития инфраструктуры социальной сферы и повышение социальной защищенности населения области, создание новых рабочих мест, улучшение условий труда и прочее).

Бюджетная эффективность налоговых льгот оценивается по коэффициенту бюджетной эффективности, рассчитанному на основе следующих количественных показателей:

- объем поступлений налогов в областной бюджет;

- объем налоговых льгот.

Оценка социальной эффективности налоговых льгот осуществляется на основании динамического сопоставления следующих показателей:

- среднесписочная численность персонала;

- среднемесячная заработная плата;

- величина прожиточного минимума.

В ходе мониторинга льгот возникает проблема отсутствия достоверной оперативной информации о налогоплательщиках, воспользовавшихся льготами, и суммах выпадающих доходов бюджета. За организациями не закреплена обязанность предоставлять информацию о сумме льготы в региональные и местные органы власти. Отчетность предоставляется только в налоговые органы.

С помощью налоговых льгот осуществляется:

- дифференциация налогообложения;

- стратегия стимулирования развития социально значимых и приоритетных сфер экономики;

- модернизация структуры экономики;

- выравнивание социально-экономического развития регионов, сглаживание различий в доходах разных категорий населения.

Льготы устанавливаются с учетом особенностей отдельных видов налогов и назначения их использования и классифицируются по следующим категориям:

- полное или частичное освобождение от налога отдельных категорий налогоплательщиков или объектов налога;

- налоговые каникулы (освобождение от уплаты налога на определенный период отдельных категорий налогоплательщиков);

- необлагаемый минимум;

- налоговый вычет из налоговой базы;

- пониженная или нулевая ставка налога;

-перенос срока уплаты налога на более поздний срок в виде отсрочки/рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита.

Льгота в виде полного или частичного освобождения от налога отдельных категорий налогоплательщиков или объектов налога применяется по следующим налогам:

- налог на доходы физических лиц
- земельный налог
- налог на имущество физических лиц
- налог на имущество организаций
- налог на добавленную стоимость
- транспортный налог.

Все эти группы налоговых льгот содержатся в части 2 Налогового кодекса РФ [15] (далее НК РФ) и применяются при налогообложении доходов физических лиц.

Объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц согласно ст. 209 НК РФ признаются доходы, полученные налогоплательщиками. Доходы, которые не подлежат (освобождаются) налогообложению относятся к налоговым освобождениям. Основной перечень таких доходов предусмотрен ст. 217 НК РФ.

Налоговые вычеты - это суммы в определенных размерах, на которые налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу. Указанное право может быть реализовано в случае желания налогоплательщиков получить эти вычеты. Порядок и условия применения закреплены в ст. 210 Налогового кодекса РФ. Для доходов, облагаемых налогом по ставке 13%, налоговая база определяется как денежное выражение этих доходов, уменьшенное на сумму налоговых вычетов.

В соответствии с главой 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» [16] доходы физических лиц, которые облагаются по ставке НДФЛ в размере 13%, можно уменьшить на налоговые вычеты (п. 3 ст. 210 НК РФ). Налоговым кодексом РФ предусмотрено семь групп налоговых вычетов:

- 1) стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ);
- 2) социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ);
- 3) инвестиционные налоговые вычеты (ст. 219.1 НК РФ);
- 4) имущественные налоговые вычеты (ст. 220 НК РФ);
- 5) профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ);
- 6) 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);

7) налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе (ст. 220.2 НК РФ).

В субъектах Российской Федерации проводится оценка эффективности налоговых льгот и анализируются как введенные, так и вводимые льготы, которая осуществляется по трем критериям: бюджетная оценка, экономическая оценка, социальная эффективность.

Ниже представлен анализ налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации по видам налогов юридических лиц и физических лиц (млн. руб.) Согласно отчетности ФНС России, с 2011 года по 2013 год сумма налоговых расходов увеличилась с 1491,5 млн. руб. до 1 930,5 млн. руб. на 439,0 млн. руб. См. таблицы 4-6:

Наиболее крупными налоговыми расходами бюджета в 2013 году, являются расходы по налогам с юридических лиц (98,6%), а по налогам с физических лиц эти расходы по выпадающим налогам составили от общей суммы выпадающих расходов 1,6%.

Анализ налогообложения физических лиц показал, что при реформировании не учитывается финансовое положение различных категорий населения и рассматриваются лишь среднемесячные и/или среднедушевые доходы.

Остается высокой степень социального расслоения населения, несмотря на рост реальных доходов в 2014 г. по сравнению с 2009 г. и улучшение благосостояния населения.

По данным Росстата численность населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума за период 2009-2014гг. составила: 2009г.-18,4; 2010г.-17,7; 2011г.-17,9; 2012г.-15,4; 2013г.-15,5 и 2014г.-16,1 млн. человек. В процентах от общей численности населения страны данный показатель составил 2009г.-96,8%; 2010г.-96,2%; 2011г.-101,1%; 2012г.-86,0%; 2013г.-92,3%; 2014г.-103,9%. Численность населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума от общей численности населения страны за период с 2009 по 2014гг. увеличилась на 7,1%.

Среднедушевые денежные доходы до 5000,0 руб. в 2014 к 2009 году снизились с 12,2 до 3,3%. Распределение населения за период 2009 до 2014гг. с доходами от 10000,1 - 14000,0 руб. в месяц уменьшилось от 17 до 14,2%, т.е. на 2,8%, а все остальные группы с доходами свыше 19000 руб., свыше 27000 руб. и свыше 45000 руб. данный показатель по годам 2014 относительно предыдущих все время возрастал: в группе 19000-27000 руб. 2014/2009гг. на 4,2%; в группе 27000-45000 руб. 2014/2009гг. на 9,6%; в группе свыше 45000 руб. на 10,6%. См. таблицу 7:

Таблица 4

Таблица выпадающих налогов с юридических лиц за счет льгот (млн. руб.) [12]

Налог, по которому не поступила в бюджет сумма, в связи с предоставлением налогоплательщикам юридическим лицам льгот	2011 г.	2012 г.	Прирост %	2013 г.	Прирост %
Налог на прибыль организаций	498,5	615,0	+23,3	690,0	+12,2
Налог на добавленную стоимость	331,3	414,4	+25,0	435,5	+5,1
Налог на добычу полезных ископаемых	262,9	323,9	+23,2	379,0	+17,0
Налог на имущество организаций	324,6	365,6	+12,6	347,1	-5,1
Транспортный налог (юридические лица)	1,5	1,4	-0,1	1,4	0,0
Земельный налог (юридические лица)	50,0	68,6	+37,2	47,2	-31,1
ИТОГО	1 468,8	1788,9	+21,8	1 900,2	+6,2

Таблица 5

Таблица выпадающих налогов с физических лиц за счет льгот (млн.руб.) [12]

Налог, по которому не поступила в бюджет сумма, в связи с предоставлением налогоплательщикам ФЛ льгот	2011	2012	Прирост 2012 к 2011гг. (%)	2013	Прирост 2013 к 2012гг. (%)
Транспортный налог (региональный налог)	5,4	6,3	+0,9	6,8	+0,5
Земельный налог (местный налог)	1,6	1,9	+0,3	2,1	+0,2
Налог на имущество (местный налог)	15,7	18,2	+2,5	21,4	+3,2
ИТОГО по налогам с физических лиц	22,7	26,4	+3,7	30,3	+3,9

Таблица 6

Сводная таблица выпадающих налогов с физических лиц и юридических лиц за счет льгот (млн.руб.)

Налог, по которому не поступила в бюджет сумма, в связи с предоставлением налогоплательщикам физическим и юридическим лицам льгот	2011	2012	Прирост 2012 к 2011гг. (%)	2013	Прирост 2013 к 2012гг. (%)
ИТОГО по налогам с физических лиц	22,7 (1,5%)	26,4 (1,4%)	+16,2	30,3 (1,6%)	+14,8
ИТОГО по налогам с юридических лиц	1468,8 (98,5%)	1788,9 (98,6%)	+21,8	1900,2(98,4%)	+6,2
ВСЕГО по налогам	1 491,5 (100%)	1 815,3 (100%)	+21,7	1 930,5(100%)	- 6,3
% к ВВП	2,7	2,9	+0,2	2,9	0

Таблица 7

Распределение населения по величине среднедушевых денежных доходов¹⁾

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Все население (в % к итогу), в том числе со среднедушевыми денежными доходами в месяц, руб.:	100	100	100	100	100	100
до 5000,0	12,2	9,4	7,3	5,7	4,2	3,3
5000,1 - 7000,0	10,9	9,4	8,1	6,8	5,6	4,8
7000,1 - 10000,0	15,9	14,6	13,4	12,0	10,4	9,4
10000,1 - 14000,0	17,0	16,6	16,2	15,3	14,2	13,4
14000,1 - 19000,0	14,6	15,2	15,6	15,5	15,2	15,0
19000,1 - 27000,0	13,3	14,7	15,9	16,7	17,5	17,8
27000,1 - 45000,0	11,1	13,3	15,1	17,2	19,3	20,7
свыше 45000,0	5,0	6,8	8,4	10,8	13,6	15,6

1) Оценка на основе материалов выборочного обследования бюджетов домашних хозяйств и макроэкономического показателя среднедушевых денежных доходов населения.

Однако дифференциация в 2009 г. между самым низким уровнем денежных доходов населения и самыми высоким уровнем доходов составила 12,2 к 5,0, т.е. разница - 7,2 раза. Дифференциация в 2014г. между самым низким уровнем денежных доходов населения и самыми высоким уровнем доходов составила 3,3 к 15,6, т.е. разница +12,3 раза. Это говорит о том, что численность населения со среднедушевыми доходами свыше 45000 руб. к 2014 году выросло, а с минимальными доходами сократилась на 8,9%, что говорит о повышении уровня жизни в целом по стране с 2009 к 2014 году. См. таблицу 8:

В Таблице 8 представлено распределение общего объема денежных доходов населения.

Из таблицы видно, что первая группа с наименьшими доходами на протяжении 2009-2014

года остается неизменной -5,2%; денежные доходы населения по третьей группе в 2014 году по отношению к 2009 году увеличились на 0,1%; по четвертой группе наблюдается тоже увеличение на 0,1%; а по пятой группе с наибольшими доходами произошло снижение на 0,3%.

В целях проведенного настоящего анализа налоговых доходов и налоговых расходов можно сделать вывод, что налоговыми расходами признаются выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные применением налоговых льгот, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Анализ налоговых расходов - это количественный анализ всех ранее принятых решений в области налоговой политики в части предоставления налоговых льгот.

Таблица 8

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Денежные доходы всего, %, в том числе по 20% группам населения:	100	100	100	100	100	100
Первая группа	5,2	5,2	5,2	5,2	5,2	5,2
Вторая группа	9,8	9,8	9,9	9,8	9,8	9,9
Третья группа	14,8	14,8	14,9	14,9	14,9	14,9
Четвертая группа	22,5	22,5	22,6	22,5	22,5	22,6
Пятая группа	47,7	47,7	47,4	47,4	47,6	47,4

1) Оценка на основе материалов выборочного обследования бюджетов домашних хозяйств и макроэкономического показателя среднедушевых денежных доходов населения

2) Совокупный доход (с учетом стоимости чистой продукции личных подсобных хозяйств населения).

Список литературы

1. Косов М.Е., Крамаренко Л.А. Экономическое равновесие налоговой системы: Монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 199 с. [6, с. 435].
2. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 495 с.
3. Налоговый кодекс РФ (Часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998г. N146-ФЗ (в ред. от 28.12.2016г.) [Электронный ресурс]. Доступно на URL: СПС «КонсультантПлюс»
4. Теория государства и права: курс лекций // Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М.: Юристъ. 2007. С. 748
5. Урубкова И.А. Принцип справедливости налогообложения и налоговые льготы// Налоги и налогообложение 2010. №8
6. Закон РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации» N2118-1 от 27 декабря 1991г. - утратил силу с 1 января 2005 года, в связи с принятием Федерального закона от 29.07.2004 N95-ФЗ.
7. Роль и значение категории «налоговая льгота» в правовых отношениях // Финансовое право, 2010, №12
8. Бюджетный кодекс РФ №145-ФЗ от 31.07.1998г. (в редакции от 28.12.2016г.) [Электронный ресурс]. Доступно на URL: СПС «КонсультантПлюс»
9. Богачева О.В. Создание в России системы учета налоговых расходов при бюджетном планировании и оценке эффективности бюджетных расходов// Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. №1
10. Европейская социальная хартия (принята 03.05.1996г.) статья 16
11. Конвенция Содружества Независимых Государств о правах и основных свободах человека от 26.05.1995г. ст.13
12. Основные направления налоговой политики РФ на 2016 год и плановый 2017 и 2018 годов.
13. Налоговые льготы: Анализ практики применения и методика оценки эффективности действия (Совещание Комитета Совета Федерации по бюджету от 14.04.2011г.)// Налоги и налогообложение. 2011. N7
14. Сидорова Н.И. Неиспользованные резервы налоговых льгот // Бухгалтерский учет в бюджетных некоммерческих организациях. 2014. №23
15. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая) Глава 23 «Налог на доходы физических лиц»: Федеральный закон от 05.08.2000г. N117-ФЗ (в редакции от 28.12.2016г.)
16. Н.А. Соловьев (руководитель авторского коллектива) «101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование»// Инфо тропик Медиа, 2015
17. Официальный сайт Министерства Финансов РФ <http://www.minfin.ru>
18. Основные статистические показатели. URL: <http://www.gks.ru>

References

1. Kosov M.E., Kramarenko L.A. Ekonomicheskoe ravnovesie nalogovoj sistemy: Monografiya. M.: YUNITI-DANA, 2012. 199 s. [6, s. 435].
2. Majburov I.A. Teoriya i istoriya nalogooblozheniya. M.: YUNITI-DANA, 2007. 495 s.
3. Nalogovyy kodeks RF (CHast' pervaya): Federal'nyj zakon ot 31.07.1998g. N146-FZ (v red. ot 28.12.2016g.) [EHlektronnyj resurs]. Dostupno na URL: SPS «Konsul'tantPlyus»
4. Teoriya gosudarstva i prava: kurs lekcij // Pod red. N.I. Matuzova i A.V. Mal'ko. M.: YUrist». 2007. S. 748
5. Urubkova I.A. Princip spravedlivosti nalogooblozheniya i nalogovye lgoty// Nalogi i nalogooblozhenie 2010. №8
6. Zakon RF «Ob osnovah nalogovoj sistemy Rossijskoj Federacii» N2118-1 ot 27 dekabrya 1991g. - utratil silu s 1 yanvarya 2005 goda, v svyazi s prinyatiem Federal'nogo zakona ot 29.07.2004 N95-FZ.
7. Rol' i znachenie kategorii «nalogovaya lgotya» v pravovyh otnosheniyah // Finansovoe pravo, 2010, №12
8. Byudzhetnyj kodeks RF №145-FZ ot 31.07.1998g. (v redakcii ot 28.12.2016g.) [EHlektronnyj resurs]. Dostupno na URL: SPS «Konsul'tantPlyus»
9. Bogacheva O.V. Sozdanie v Rossii sistemy ucheta nalogovyh raskhodov pri byudzhetnom planirovanii i ocenke ehffektivnosti byudzhetnyh raskhodov// Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah. 2015. №1
10. Evropejskaya social'naya hartiya (prinyata 03.05.1996g.) stat'ya 16
11. Konvenciya Sodruzhestva Nezavisimyh Gosudarstv o pravah i osnovnyh svobodah cheloveka ot 26.05.1995g. st.13
12. Osnovnye napravleniya nalogovoj politiki RF na 2016 god i planovyy 2017 i 2018 godov.
13. Nalogovye lgoty: Analiz praktiki primeneniya i metodika ocenki ehffektivnosti dejstviya (Soveshchanie Komiteta Soveta Federacii po byudzhetu ot 14.04.2011g.)// Nalogi i nalogooblozhenie. 2011. N7
14. Sidorova N.I. Neispol'zovannye rezervy nalogovyh lgot // Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh nekommercheskih organizacijah. 2014. №23
15. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii (CHast' vtoraya) Glava 23 «Nalog na dohody fizicheskikh lic»: Federal'nyj zakon ot 05.08.2000g. N117-FZ (v redakcii ot 28.12.2016g.)
16. N.A. Solov'ev (rukovoditel' avtorskogo kolektiva) «101 termin nalogovogo prava: kratkoe zakonodatel'noe i doktrinal'noe tolkovanie»// Info tropik Media, 2015
17. Oficial'nyj sajt Ministerstva Finansov RF <http://www.minfin.ru>
18. Osnovnye statisticheskie pokazateli. URL: <http://www.gks.ru>