

Оптимизация налоговых расходов в Российской Федерации: анализ и предложения

Гамарник Игорь Андреевич

Специалист каф. государственных и муниципальных финансов
ORCID: 0009-0002-5982-7492, e-mail: gamarnik.ia@rea.ru

Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, г. Москва, Россия

Аннотация

Выявлены проблемы управления налоговыми расходами в Российской Федерации, разработаны предложения по повышению их эффективности. Исследованы теоретические аспекты налоговых расходов, проанализирована действующая практика их управления, а также выявлены существующие трудности. Налоговые расходы являются одним из инструментов бюджетной политики, с помощью осуществления которых возможно оказывать финансовую поддержку домохозяйствам и организациям в рамках достижения целей политики. Для достижения целей государственной политики органы государственной власти используют широкий спектр стратегий. Важной частью инструментария бюджетной политики являются налоговые льготы. Особое внимание уделено вопросам классификации и роли налоговых расходов в системе государственного управления. Анализ современной российской практики показал наличие ряда недостатков, таких как отсутствие унифицированной методологии учета и оценки налоговых льгот, слабый контроль за их эффективностью и недостаток систематизированной информации. На основе полученных результатов сформированы предложения по совершенствованию системы управления налоговыми расходами. Они включают разработку единых критериев оценки их эффективности, усиление контроля со стороны государственных структур и внедрение автоматизированных систем мониторинга. Представленные выводы и рекомендации могут способствовать оптимизации налоговой политики и повышению результативности бюджетных расходов в Российской Федерации.

Ключевые слова

Налоговые расходы, управление государственными финансами, эффективность налогов, налоговые льготы, оптимизация расходов, фискальная политика, бюджетная политика

Для цитирования: Гамарник И.А. Оптимизация налоговых расходов в Российской Федерации: анализ и предложения // Вестник университета. 2025. № 11. С. 151-165.

Optimizing tax expenditures in Russia: analysis and proposals

Igor A. Gamarnik

Specialist of the State and Municipal Finance Department
ORCID: 0009-0002-5982-7492, e-mail: gamarnik.ia@rea.ru

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

Abstract

The issues of tax expense management in Russia have been identified, and proposals have been developed to improve their effectiveness. The theoretical aspects of tax expenditures have been investigated, the current practice of their management has been analyzed, and the existing difficulties have been identified. Tax expenditures are one of the fiscal policy instruments that can be used to provide financial support to households and organizations in achieving policy objectives. To achieve the goals of public policy, public authorities use a wide range of strategies. Tax incentives are an important part of the budget policy toolkit. Special attention has been paid to the issues of classification and the role of tax expenditures in the public administration system. An analysis of modern Russian practice has shown a number of shortcomings, such as the lack of a unified methodology for accounting and evaluating tax benefits, weak control over their effectiveness, and a lack of systematic information. Based on the results obtained, proposals have been formulated to improve the tax expense management system. These include uniform criteria development for evaluating their effectiveness, increased control by government agencies, and automated monitoring systems implementation. The presented conclusions and recommendations can contribute to optimizing tax policy and improving the effectiveness of budget expenditures in Russia.

Keywords

Tax expenditure, public financial management, tax efficiency, tax incentives, expenditure optimization, fiscal policy, budget policy

For citation: Gamarnik I.A. (2025) Optimizing tax expenditures in Russia: analysis and proposals. *Vestnik universiteta*, no. 11, pp. 151-165.



ВВЕДЕНИЕ

Современная нестабильная ситуация, характеризующаяся обострением экономических, социальных, политических и экологических проблем, определяет необходимость усиления государственного вмешательства и увеличения количества мер предоставляемой поддержки, проводимых государством мероприятий и т.д. Все это требует затраты бюджетных ресурсов. Однако средства бюджетов ограничены, в связи с чем перед публично-правовыми образованиями возникает выбор относительно направлений расходования средств. Налоговые расходы являются одним из инструментов бюджетной политики, с помощью осуществления которых возможно оказывать финансовую поддержку домохозяйствам и организациям в рамках достижения целей политики. Иными мерами поддержки домохозяйств являются прямые выплаты и снижение подоходного налога, а в рамках стимулирования бизнеса снижение налогового бремени организаций альтернативно субсидиям.

Объектом исследования являются налоговые расходы бюджетов Российской Федерации (далее – РФ, Россия), а предметом исследования – проблемы управления налоговыми расходами и пути повышения их эффективности.

В России с 2018 г. реализуется Концепция налоговых расходов, в связи с чем анализ интеграции ее положений в бюджетный процесс также является актуальным^{1,2}. В соответствии с этим целью настоящего исследования выступает выявление проблем управления налоговыми расходами в стране и формировании предложений по повышению эффективности налоговых расходов бюджетов.

Определены следующие задачи исследования:

- изучение положений концепции налоговых расходов;
- анализ практики управления налоговыми расходами в России;
- выявление проблем существующей системы управления налоговыми расходами;
- формирование предложений по совершенствованию системы управления налоговыми расходами в России и повышению их эффективности.

Результаты исследования могут послужить оптимизации налоговой политики и повышению результативности бюджетных расходов в стране.

АНАЛИЗ КОНЦЕПЦИЙ НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ

Для достижения целей государственной политики органы государственной власти используют широкий спектр стратегий. Важной частью инструментария бюджетной политики являются налоговые льготы (льготы по обязательным платежам), предоставляемые посредством осуществления налоговых расходов бюджета (далее – НР). Несмотря на масштабность применения налоговых льгот, они часто являются непрозрачным инструментом, скрытым от контроля общественности, что способно порождать неэффективное использование большого объема бюджетных средств.

Сравнение подходов Германии и Соединенных Штатов Америки (далее – США), представленное в табл. 1, позволило выявить, что налоговые субсидии представляют собой сокращенный вариант налоговых расходов, соответствующий определенной цели. Такая практика имела место на этапе зарождения Концепции налоговых расходов, однако сейчас, на современном этапе развития практики управления общественными финансами, такой подход в Германии только ограничивает возможности качественного анализа направлений использования бюджетных средств и применения инструментов бюджетной политики.

После разработки и внедрения в бюджетный процесс США Концепции налоговых расходов такой подход к учету не только прямых расходов бюджета, но и налоговых расходов стал применяться и в других странах. В частности, это было обусловлено тем, что в 1970-х гг. высокий дефицит бюджета многих стран заставил искать новые инструменты и процедуры для контроля над государственными расходами, и отчетность по налоговым расходам выступила таким инструментом.

¹ Постановление Правительства Российской Федерации от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации». Режим доступа: <http://base.garant.ru/72220922/> (дата обращения: 01.09.2025).

² Разъяснения по применению положений Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценке налоговых расходов Российской Федерации». Режим доступа: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/12/main/Razyasneniya_po_otsenke_NR_RF_fn.pdf (дата обращения: 01.09.2025).

Сравнение подходов США и Германии

Показатель для сравнения подходов	Подход США	Подход Германии
Наименование	Налоговые расходы	Налоговые субсидии
Определение базовой налоговой системы	Существует понятие и применяется на практике (но отсутствует в законодательных актах)	Отсутствует
Охват льгот при управлении государственными финансами	Охват всех льгот, которые отклоняются от базовой структуры налога	Охват только стимулирующих льгот, которые способствуют развитию частных компаний и секторов экономики и которые возможно заменить прямыми субсидиями
Категории льгот, выделяемые при оценке льгот	Налоговые расходы (оцениваются); элементы базовой структуры налога (не оцениваются)	– налоговые субсидии (оцениваются); – налоговые льготы, имеющие признаки субсидий (оцениваются); – остальные налоговые льготы (налоговые правила) (не оцениваются)
По каким налогам учитываются льготы	Нет ограничений исходя из определения, но на практике отчет ограничивается налогами на доходы	– налоговые субсидии – налоги корпоративного сектора; – налоговые льготы имеющие признаки субсидий могут включать различные налоги, в т.ч. налоги с граждан
Периодичность составления отчета	Ежегодно	Раз в два года

Составлено автором по материалам источника^{3,4}

Внедрение Концепции налоговых расходов началось с развитых стран. С 1978 г. ежегодный отчет о расходах на налоговые субсидии публикуется в Австрии. В 1979 г. и 1980 г. Канада, Великобритания, Франция, Испания и Австралия впервые опубликовали списки налоговых расходов (или более общие списки налоговых льгот и стимулов). В 1980-х гг. в Бельгии, Ирландии, Нидерландах, Новой Зеландии и Швеции начали формироваться списки налоговых расходов, а в Японии оценки «специальных налоговых положений» начали предоставляться в законодательный орган вместе с проектом бюджета.

Концепция налоговых расходов стала активно изучаться и популяризироваться на площадках международных организаций и объединений, таких как Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), Международный валютный фонд (далее – МВФ), Международная фискальная ассоциация (IFA). В 1980–1990-х гг. почти все страны ОЭСР начали формировать отчетность о налоговых расходах и многие страны мира стали внедрять концепцию налоговых расходов в свой бюджетный процесс.

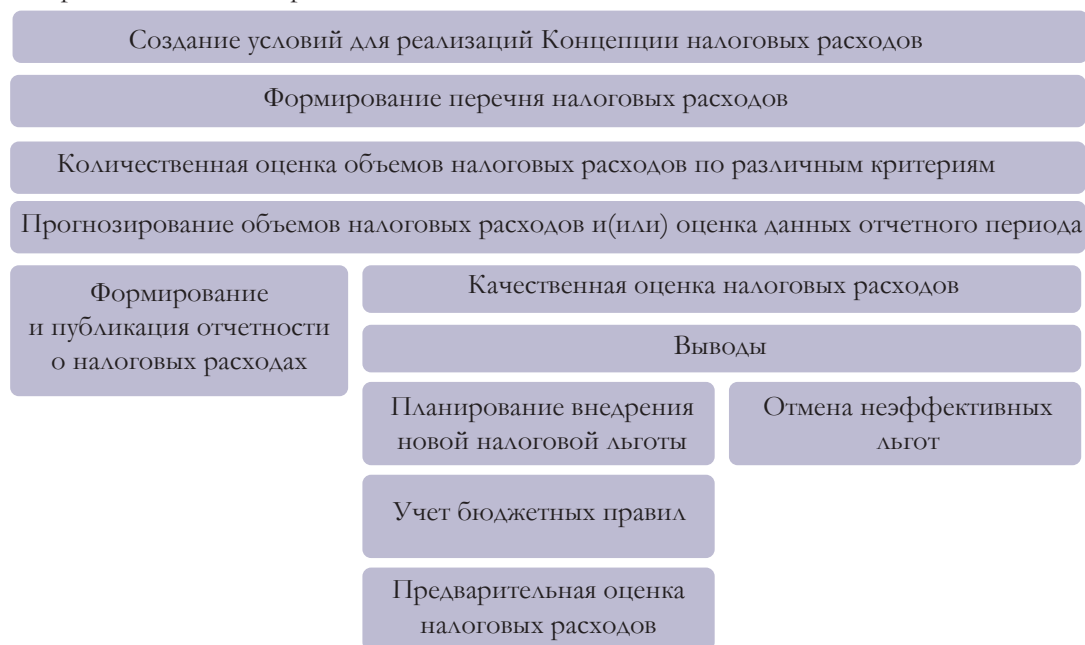
На данный момент в научной литературе и аналитических документах международных организаций термин «система управления налоговыми расходами» встречается, но определение ему и его элементам не дается. В результатах анализа, проведенного Глобальной базой данных по налоговым расходам (GTED) в 2023 г., указывается на повсеместное отсутствие целостного взгляда на управление налоговыми расходами как на систему⁵. В этом же отчете приводится схема цикла политики в области налоговых расходов, состоящая из пяти элементов. Однако и она, по мнению автора, не в полной мере отражает процедуры, осуществляемые в рамках управления НР. В связи с этим в работе приводится авторское видение системы управления налоговыми расходами (далее – СУНР), сформулированное на основе

³ US Department of the Treasury. Policy issues. Tax policy and expenditures. Режим доступа: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures> (дата обращения: 01.09.2025).

⁴ Налоговый кодекс ФРГ. Режим доступа: https://translated.turbopages.org/proxy_u/en-ru.ru.511b86aa-6870c77f-c8e80045-74722d776562/https/www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html (дата обращения: 01.09.2025).

⁵ Rapporto annuale sulle spese fiscali 2023. Режим доступа: <https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2023/Rapporto-spesa-fiscali-2023.pdf> (дата обращения: 01.09.2025).

изученной практики зарубежных стран по управлению НР. В наиболее полном виде СУНР включает элементы, представленные на рис. 1.



Составлено автором по материалам источника⁶

Рис. 1. Система управления налоговыми расходами

Стоит отметить, что при составлении схемы СУНР в конкретной стране процесс управления представлял бы собой циклический процесс, однако в силу обобщения в одной схеме практики многих стран и международных организаций она приобрела многовариантный характер в силу того, что в одних странах присутствуют этапы управления НР, отсутствующие в странах с менее развитой СУНР. На предложенной схеме отмечены самые стандартные, неотъемлемые элементы, присутствующие в практике любой страны, реализующей концепцию налоговых расходов, этапы, осуществляемые в рамках качественной оценки НР, положительная практика процесса принятия новых налоговых расходов.

Определение критериев, по которым налоговую льготу можно классифицировать как налоговый расход, позволяет сформировать список/перечень наименований НР. Количество НР, включенных в перечень, способно охарактеризовать насколько активно налоговые льготы используются для достижения целей правительства.

Формирование перечня – один из наиболее важных этапов управления НР, так как именно к льготам, включенным в него, будут в дальнейшем применяться процедуры по количественной и качественной оценкам с возможностями пересмотра налоговых положений. Однако стоит отметить, что в ряде стран (например, в Канаде, Италии, Австралии) объемы налоговых льгот, относящихся к базовой системе налогообложения, также оцениваются (в полной мере или частично), что, по мнению автора работы, является положительной практикой применения Концепции налоговых расходов.

При формировании перечня налоговых расходов во многих методических рекомендациях (например, рекомендациях ОЭСР, МВФ, GTED) указывается на необходимость формирования, помимо непосредственного списка НР, характеристик этих налоговых расходов, которые в дальнейшем позволят классифицировать налоговые расходы по критериям и использовать эту информацию для дальнейшего анализа. Информация по критериям – тип налога, вид льготы (форма предоставления), получатели льготы – указывается как наиболее важная при формировании характеристик НР [1]⁷.

Как уже было упомянуто ранее, на следующем этапе управления НР налоговые расходы подвергаются количественной оценке. Это подразумевает определение их объемов за определенный временной промежуток. Данный этап невозможно пропустить, так как без количественных данных выпадающих доходов невозможно осуществлять качественное управление финансами и осуществлять комплексную фискальную политику [2].

⁶ Электронный бюджет. Режим доступа: <https://budget.gov.ru/Главная-страница> (дата обращения: 01.09.2025).

⁷ Там же.

В зависимости от существующих в стране требований к управлению НР данный этап может включать два элемента: оценку объемов налоговых расходов за отчетный и текущий периоды (если льгота существует не первый год) и прогнозирование объема НР. В силу того, что отчетность о налоговых расходах часто является приложением к бюджету, прогнозирование объемов выпадающих доходов в будущем – распространенная практика.

В теории налоговых расходов выделяются три метода определения объемов налоговых расходов бюджета:

– оценка объема доходов бюджета, которые были недополучены в связи с предоставлением налоговой льготы (осуществлением налогового расхода), – при применении данного варианта принимается допущение о том, что поведение налогоплательщиков при внедрении и прекращении предоставления налоговой льготы не изменяется;

– оценка объемов выпадающих доходов, связанных с осуществлением налогового расхода с учетом возможных изменений в поведении налогоплательщиков при внедрении (отмене) налоговой льготы – данный способ требует более сложных расчетов и применения эконометрических моделей;

– оценка объема прямых бюджетных расходов, которые необходимо осуществить для достижения тех же целей и эффектов, которые предполагаются при предоставлении налоговой льготы (метод эквивалентности расходов)⁸.

Однако на практике в подавляющем большинстве стран (например, в Австралии, Австрии, Испании, Италии, Канаде, Франции, Великобритании) применяется именно первый метод количественной оценки налоговых расходов в силу того, что он прост в применении и основывается на фактических данных⁹. Исключением являются США, где первый метод применяется в совокупности с методом эквивалентности расходов [3]. В Италии в законодательстве предусмотрена возможность применения третьего метода (Законодательный декрет № 160/2015), но она носит рекомендательный характер и не используется активно [4].

Тем не менее стоит учитывать, что практика отличается от теории и даже в случае выбора самого простого подхода не всегда удастся оценить стоимость налоговых расходов. Даже получение фактических данных может представлять трудность, например, в силу несовершенства системы сбора и систематизации информации по администрируемым налогам и предоставленным льготам [5]. В некоторых случаях административные издержки количественной оценки налогового расхода могут превышать предполагаемый эффект от последующей оценки эффективности НР. В случае отсутствия фактических данных эффективное прогнозирование также затруднено. На основании информации из табл. 2 можно сделать вывод о том, что далеко не все страны предоставляют количественную оценку всех налоговых расходов. Среднее значение доли оцененных налоговых расходов по представленным державам составляет 79 %.

Таблица 2

**Информация о количественной оценке в отчетах о налоговых расходах
разных стран (2020–2022 гг.)**

Страна	Доля НР, объемы которых оценены, %	Страна	Доля НР, объемы которых оценены, %
Австралия	59	Латвия	100
Австрия	73	Мексика	97
Аргентина	92	Нидерланды	100
Бельгия	80	Новая Зеландия	14
Бразилия	100	Норвегия	100
Великобритания	30	Словакия	100
Венгрия	100	США	100
Германия	58	Турция	98
Греция	17	Финляндия	64
Израиль	77	Франция	71
Индия	100	Чехия	100

⁸ International Monetary Fund. How to Evaluate Tax Expenditures. Режим доступа: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2022/11/How-to-Evaluate-Tax-Expenditures-525166> (дата обращения: 01.09.2025).

⁹ Там же.

Страна	Доля НР, объемы которых оценены, %	Страна	Доля НР, объемы которых оценены, %
Ирландия	78	Чили	78
Испания	100	Швеция	61
Италия	62	Эстония	100
Канада	60	Южная Корея	94

Составлено автором по материалам источника¹⁰

Данная ситуация отмечается как проблемная область реализации Концепции налоговых расходов. Наилучшая практика характеризуется систематическим предоставлением всеобъемлющей стоимостной оценкой НР, что является неотъемлемым условием проведения качественной оценки налоговых расходов (оценки эффективности и справедливости)¹¹.

Оценка эффективности налоговых расходов в соответствии с рекомендациями Всемирного банка должна проводиться по трем критериям:

- актуальность (целесообразность) – соответствие налоговых расходов существующим целям и потребностям публично-правового образования;
- результативность – способность налогового расхода оказывать положительное влияние на достижение поставленных целей и отсутствие какого-либо негативного влияния;
- экономичность – оптимальность стоимости налогового расхода и налоговой льготы по сравнению со стоимостью альтернативных инструментов бюджетной политики в рамках достижения цели¹².

Оценка целесообразности налогового расхода производится в целях определения, действительно ли налоговая льгота продолжает соответствовать приоритетам проводимой политики в существующих социально-экономических условиях. Для этого необходимы понимание и анализ обстоятельств и условий, которые определили закрепление льготы. Проведение оценки актуальности также требует закрепления в нормативных или методологических документах соответствующих целей, достижению которых способствует налоговый расход. На целесообразность налогового расхода также оказывает влияние его уникальность как инструмента достижения конкретной цели. Важно понимать, существуют и применяются ли на данный момент для достижения цели другие инструменты бюджетной политики. Налоговые расходы в определенных случаях могут иметь преимущества перед прямыми бюджетными расходами или качественно дополнять их, что обуславливает целесообразность применения налоговых расходов.

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РАСХОДАМИ

В рамках анализа актуальности налоговых расходов специалистами Всемирного банка рекомендуется оценивать форму предоставления льготы, кому и при каких условиях она предоставляется, сроки предоставления, требования к администрированию, временной лаг получения выгоды для бюджета (в случае, если льгота имеет стимулирующую направленность), способность третьих лиц содействовать применению льготы. Так, проведенная в 1994 г. Министерством финансов Канады оценка показала, что использование механизма финансирования разведки и разработки новых месторождений через сквозные акции с налоговой поддержкой значительно облегчилось благодаря участию в сделке партнерств с ограниченной ответственностью [6].

С точки зрения результативности и экономичности налоговые расходы признаются эффективными, если выгоды от предоставления льготы превышают понесенные издержки и являются максимально возможными по сравнению с вероятными эффектами применения других инструментов бюджетной политики. К издержкам налоговых расходов относятся:

- выпадающие доходы;
- расходы на администрирование;
- искажение распределения ресурсов и нарушение горизонтальной и вертикальной справедливости.

¹⁰ Rapporto annuale sulle spese fiscali 2023. Режим доступа: <https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2023/Rapporto-spesse-fiscali-2023.pdf> (дата обращения: 01.09.2025).

¹¹ Там же.

¹² International Monetary Fund. How to Evaluate Tax Expenditures. Режим доступа: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2022/11/How-to-Evaluate-Tax-Expenditures-525166> (дата обращения: 01.09.2025).

Последний пункт необходимо учитывать в связи с тем, что налоговые льготы способны изменять эффективную ставку налога конкретного налогоплательщика. Практика показывает, что более богатые домохозяйства получают больше выгод от налоговых льгот, чем бедные. Это происходит в силу того, что богатые домохозяйства имеют больший налогооблагаемый доход и из-за этого получают льготы в большем размере. Искажение социальной справедливости особенно характерно для таких инструментов, как налоговые вычеты. Чрезмерное использование данного инструмента способно свести к нулю эффекты прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц. Следовательно, такой аспект, как анализ справедливости НР, также должен учитываться при проведении качественной оценки налоговых расходов.

В понятие эффективности налоговых расходов вносятся аспекты социальной эффективности (справедливости) налоговых льгот. Стоит отметить, что в настоящий момент, в условиях глобальных экологических вызовов, применение налоговых расходов характеризуется ростом использования льгот, направленных на смягчение экологического ущерба, с особым акцентом на снижение выбросов загрязняющих веществ и парниковых газов в атмосферу. Налоговые расходы часто используются для поддержки организаций, занимающихся добычей ископаемых видов топлива, что относится к неэкономичным источникам энергии, и масштабность таких налоговых льгот способна привести к ухудшению состояния экологии.

Все большее распространение получает тенденция налоговой поддержки экологически чистой энергии и распространение «зеленых налоговых расходов». В развивающихся странах «зеленые налоговые расходы» весьма распространены. Тенденция обусловлена обязательствами правительств по сокращению выбросов в атмосферу, а также желанием снизить зависимость от нестабильных рынков ископаемого топлива. В связи с этим под влиянием экологической повестки понятие эффективности налоговых расходов претерпевает трансформации, заключающиеся в оценке экологических аспектов льготы. Формируется понятие экологической эффективности налоговых расходов, которая достигается, если налоговые расходы способствуют снижению выбросов загрязняющих веществ и парниковых газов в атмосферу.

Для оценки прямых и косвенных выгод (эффекты) налоговых расходов возможно использовать самые различные методы и инструменты, начиная с таких простых методов, как отслеживание динамики показателей, которые характеризуют влияние НР, и заканчивая применением сложных многофакторных моделей. Примеры инструментов, применяемых в международной практике, представлены на рис. 2.

Отдельно стоит отметить возможность применения такого инструмента, как «обзоры бюджетных расходов». В частности, в Канаде обзоры налоговых расходов проводятся ежегодно, и их результаты учитываются при формировании бюджета и публикуются вместе с бюджетом на очередной финансовый год [7]. Стоит отметить эффективность данного инструмента: в Канаде в 2021 г. на обзоры налоговых расходов приходилось более 90 % всех сэкономленных средств¹³.

Выбор инструмента для оценки эффективности зависит от цели оценки, вида налога, цели льготы и возможностей органа или организации, уполномоченных на проведение оценки эффективности. Оценка эффективности НР может передаваться частным организациям, например, научным институтам или аналитическим центрам, что является распространенной практикой за рубежом. Такое решение обосновано в силу независимости оценки и более высокой квалификации кадров и возможности использования более сложного инструментария. Однако в большинстве случаев оценку проводит уполномоченный орган государственной власти. Это может быть отдельно созданный специализированный орган или орган, выполняющий функции министерства финансов страны.

Лучшей практикой является проведение оценки совместно с профильными министерствами. Сотрудники профильных министерств, специализирующихся на политике в области применения льготы, лучше понимают возможные эффекты налогового расхода, особенности применения льготы, что может обеспечить более глубокую и качественную оценку эффективности.

Оценка должна проводиться систематически, но при этом важно соблюдать разумность временных, административных и финансовых затрат на проведение оценки. Не всегда необходимо проводить анализ всех налоговых расходов каждый год, особенно если речь идет про масштабный глубокий анализ. Частота и объем охваченных при анализе вопросов должны дифференцироваться в зависимости от важности льготы и объемов выпадающих доходов. Чтобы не допускать ситуаций, когда побочные НР не охватываются оценкой, необходимо закреплять сроки, в рамках которых стоит оценить эффективность всех налоговых

¹³ Budget Plan 2023. Department of Finance Canada. Режим доступа: <https://www.budget.canada.ca/2023/report-rapport/tm-mf-en.html#a2> (дата обращения: 01.09.2025).

расходов. Например, в Ирландии все налоговые расходы, по которым есть количественная оценка, должны быть проанализированы в течение пятилетнего периода, в Германии каждый налоговый расход должен быть проанализирован минимум один раз за 10 лет, хотя, по мнению автора работы, 10 лет – слишком долгий период, за который несколько раз могут поменяться и цели политики, и экономические условия, что приведет снижению эффективности налоговых расходов, которое долго будет не выявлено.

Анализ прерванных временных рядов	Выявление влияния НР путем сравнения тенденций до ввода льготы и после (отслеживание динамики до и после точки вмешательства для оценки эффекта вмешательства)
Квазиэкспериментальные эконометрические методы: DID анализ, методы статистического сопоставления	Сравнение отклонений показателя до и после введения НР для получателей льготы и аналогичной группы налогоплательщиков, не получающих льгот (применяется в тех случаях, когда подходящие группы для сравнения могут быть определены)
Показатели эффективной налоговой ставки	Оценка влияния различных налоговых расходов на эффективное налоговое бремя и налоговые обязательства
Анализ на основе опросов	Обеспечивает описательный профиль получателей льгот, самоотчеты о применении налоговых льгот (опыт, воздействие), применяется для анализа целевых НР с узкой группой получателей льгот
Модель пересекающихся поколений	Изучение явления в течение длительного жизненного цикла (например, пенсионные накопления) и распределение ресурсов между поколениями (применяется для анализа влияния НР на демографические тенденции, образование, здравоохранение и пенсионную систему)
Макроэкономические модели с микроэкономическим обоснованием (модели общего равновесия)	Используются для учета побочных эффектов НР на занятость, капиталовложения, производительность и доходы, а также индуцированных (мультипликативных) эффектов, вызванных ростом потребления

Составлено автором по материалам источника¹⁴

Рис. 2. Примеры инструментов, применяемых для оценки эффективности налоговых расходов

Результаты оценки эффективности должны содержать не только характеристику целесообразности, результативности и экономичности налогового расхода, но и вывод о необходимости реформирования (донастройки) налогового расхода или его отмене, что важно для рационального управления общественными финансами в целом. Например, в Италии бюджетная отчетность сопровождается отчетом о политике с указанием мер, направленных на сокращение или реформирование налоговых расходов, которые полностью или частично не оправданы, или устарели в свете изменившихся социальных или экономических потребностей, или дублируют прямые расходы.

В соответствии с информацией, сформированной на этапах количественной и качественной оценки НР, составляется отчетность о налоговых расходах. Во многих источниках отчетность является важным этапом управления налоговыми расходами. В большинстве стран, реализующих Концепцию налоговых расходов и предоставляющих отчетность систематически, предоставление отчета о налоговых расходах происходит ежегодно. Пример-исключение: Германия, где отчет формируется раз в два года.

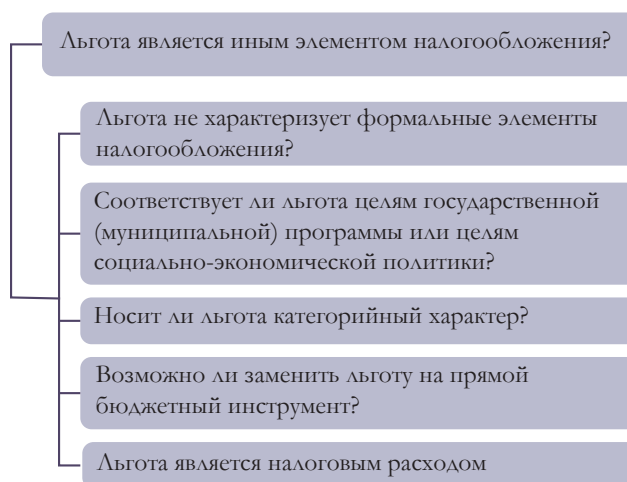
Отчеты о налоговых расходах подготавливаются для повышения прозрачности и эффективности управления бюджетом путем раскрытия объемов налоговой поддержки. Отчетность о предоставлении информации, необходимую для оценки того, достигаются ли намеченные цели политики при разумных затратах. Она способствует прозрачности налоговой системы, ставя различные правительственные программы, реализуемые через налоговую систему, под пристальное внимание широкой общественности. Отчетность о НР также способствует эффективному распределению финансовых ресурсов, закладывая основу для увязки налоговых расходов с бюджетным процессом в средне- и долгосрочной перспективах.

¹⁴ Rapporto annuale sulle spese fiscali 2023. Режим доступа: <https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2023/Rapporto-spesse-fiscali-2023.pdf> (дата обращения: 01.09.2025).

Публичная отчетность и парламентский надзор за налоговыми расходами являются важными элементами эффективной СУНР.

Для решения проблемы недостаточного качества идентификации льгот как элементов налогообложения необходима систематизация в едином документе всех критериев, которые позволяют идентифицировать льготу как налоговый расход. Формирование такого документа также актуально в связи с тем, что один из критериев налоговых расходов (возможность заменить льготу на прямой бюджетный инструмент) закреплен в Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 гг., срок действия которой подошел к концу в 2024 г.

На основе изученного опыта интеграции Концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Новой Зеландии и Южной Кореи автором предлагается формирование перечня критериев идентификации налоговых расходов с указанием их приоритетности. В Новой Зеландии и Южной Корее используются блок-схемы для систематизации всех критериев. Автором составлен возможный вариант такой блок-схемы для российской практики, представленный на рис. 3.



Составлено автором по материалам исследования

Рис. 3. Систематизация критериев идентификации налоговых расходов

Также необходимо закрепление четких определений терминов «базовые элементы» и «стандартные освобождения» с конкретизацией всех используемых в определении понятий (таких как «международная практика» и т.д.). Реализация данных предложений позволит повысить качество формирования перечня налоговых расходов за счет более правильного учета льгот как элементов налогообложения, а также снизить временные затраты при составлении и согласовании проекта перечня налоговых расходов с кураторами НР.

Для решения проблемы учета налоговых расходов не по уровню бюджета, а по уровню правовой регламентации льготы автором работы рекомендуется внести изменения в Бюджетный кодекс РФ в целях корректировки формулировки термина и замены его на «налоговые расходы бюджета». Однако внесение таких изменений может повлечь необходимость осуществления слишком масштабных изменений существующей СУНР, которая была построена именно на учете и анализе налоговых расходов по публично-правовым образованиям. Тем не менее анализ информации о реальном объеме выпадающих из бюджета доходов необходим, в связи с чем автор предлагает начать формировать отчетность именно по уровням бюджетов и предоставлять ее вместе с проектом бюджета в законодательный орган власти. Это обеспечит сопоставимость данных о налоговых расходах и прямых бюджетных расходах.

Также необходимо решение проблемы распоряжения средствами одного бюджета на другом уровне бюджетной системы, в процессе внедрения новых налоговых льгот. Сам механизм установления налоговых льгот по федеральным налогам менять нет необходимости. Это объясняется тем, что надо сохранять возможности принятия централизованных решений в рамках достижения целей России. Для решения рассматриваемой проблемы автор предлагает законодательно закрепить:

– необходимость учета в пояснительной записке и в финансово-экономическом обосновании к проекту федерального закона, которым вносятся изменения в действующее налоговое законодательство, уровня бюджета, который в итоге будет недополучать доходы;

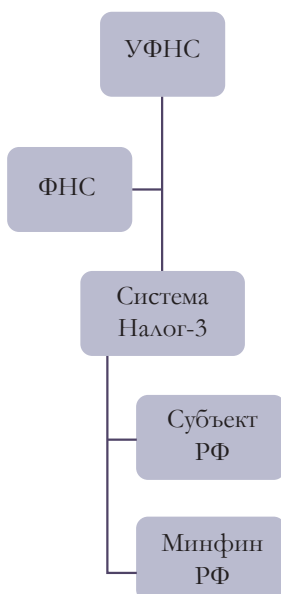
– возмещение таких потерь за счет федерального бюджета.

Для снижения финансовых затрат и нагрузки на федеральный бюджет возможно предложить процедуру согласования с субъектами РФ внедрения тех или иных льгот для получения их одобрения на принятие соответствующих налоговых расходов и соблюдения принципа самостоятельности бюджетов.

ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РАСХОДАМИ В РОССИИ И ПОВЫШЕНИЮ ИХ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Для решения перечисленных во втором разделе проблем процесса управления налоговыми расходами субъектов РФ, в котором задействовано Министерство финансов РФ, в частности проблемы несогласованности информации о региональных налоговых расходах бюджетов субъектов РФ, которой располагают финансовые органы субъектов федерации и Министерство финансов РФ, необходимо создание единой информационной системы, доступ к которой предоставлялся бы одновременно Федеральной налоговой службе, финансовым органам субъектов федерации и Министерству финансов РФ. В условиях существования автоматизированной информационной системы «Налог-3» (далее – АИС «Налог-3»), в которой уже формируется информация о региональных налоговых расходах, автор настоящего исследования предлагает интегрировать управление налоговыми расходами субъектов РФ в данную систему путем предоставления доступа к ней финансовым органам территорий. Более того, важно помнить о потенциале расширения полномочий Федерального казначейства, о котором говорит М.Е. Косов.

Действительно, развивающаяся система казначейских платежей играет ключевую роль в оптимизации государственных финансов и обеспечении стабильности экономики России [8]. В условиях того, что всем субъектам управления региональными НР будут доступны единый файл и единая информация, удастся избежать расхождений фискальных характеристик и, как следствие, расхождений результатов оценок эффективности стимулирующих налоговых расходов субъектов РФ. [9] Новая схема получения фискальных характеристик по региональным налоговым расходам должна выглядеть следующим образом (рис. 4).



Примечание: УФНС – Управление Федеральной налоговой службы, ФНС – Федеральная налоговая служба, Минфин РФ – Министерство финансов РФ

Составлено автором по материалам исследования

Рис. 4. Предлагаемая схема получения фискальных характеристик по региональным налоговым расходам

Реализация данного предложения с интеграцией в систему «Налог-3» всей информации о налоговых расходах субъектов РФ позволит ускорить процесс сверки и согласования характеристик региональных налоговых расходов, который сейчас затягивается на месяц, сократить количество ошибок, снизить временные и трудовые затраты на обработку информации. В частности, для избежания ошибок при оценке эффективности региональных налоговых расходов автором предлагается автоматизировать данный процесс в АИС «Налог-3».

На качество управления налоговыми расходами влияет их интеграция в существующие методы управления общественными финансами. В частности, то, как налоговые расходы увязываются с целями государственных программ и документов стратегического планирования, сказывается на проведении оценки целесообразности и результативности налоговых расходов. Однако выявлены условия, способные препятствовать проведению оценки эффективности НР.

Из-за существующей «неучтенности» налоговых расходов возможно их дублирование прямыми бюджетными расходами для достижения определенных значений одних и тех же показателей. Примером является налоговый расход на предоставление резидентам Арктической зоны льготы в виде пониженной ставки налога на прибыль. Не вызывает сомнений влияние данной льготы на показатели государственной программы «Социально-экономическое развитие Арктической зоны Российской Федерации» в части повышения количества рабочих мест и привлечения инвестиций в Арктическую зону за счет улучшения условий для ведения бизнеса. Однако программа в источниках финансирования не учитывает никакие налоговые расходы, в том числе упомянутый ранее НР, и, следовательно, эффекты его осуществления. Для такого же влияния на показатели государственной программы отдельно выделяются средства на осуществление прямых бюджетных расходов.

Для достижения целей эффективного, ответственного управления средствами бюджетов бюджетной системы в рамках программно-целевого подхода, направленного на достижение технологического суверенитета, что возможно только при эффективном государственном финансовом стимулировании проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, необходимо уделять внимание управлению налоговыми расходами [10]. Это подразумевает планирование объемов и направлений расходования средств в рамках госпрограмм и нацпроектов, а также прогнозирование эффектов осуществления налоговых расходов.

В целях достижения учета всех налоговых расходов, в том числе нераспределенных по государственным программам, автор предлагает усовершенствовать формы составления перечня налоговых расходов и других документов, содержащих перечисление налоговых расходов. Необходимо расширение раздела целевых характеристик НР: заполнение дополнительного столбца, содержащего наименование документа стратегического планирования, достижению целей которого способствует налоговый расход. Это также позволит оценивать эффекты и вести учет налоговых расходов, которые одновременно связаны с целями и государственной программы, и документа стратегического планирования, что немаловажно для эффективного планирования и прогнозирования объемов финансовых ресурсов необходимых для достижения целей политики государства. Пример расширенного раздела целевых характеристик налогового расхода России представлен на рис. 5.

В условиях нарушений требований, закрепленных Постановлением Правительства РФ № 786, учета фискальных характеристик налоговых расходов в паспортах всех государственных программ возможно достичь путем введения административных мер принуждения, применяемых к ответственным за составление паспорта государственной программы лицам, в случае несоблюдения требований к содержанию ГП и отражению в паспорте объемов налоговых расходов¹⁵.

Для решения проблемы отсутствия увязки налоговых расходов со всеми этапами реализации государственных программ автором предлагается уточнить существующие формы паспортов государственных программ и требования к их формированию для внесения в содержание обязательных пунктов по распределению объемов налоговых расходов в разрезе структурных элементов государственной программы. Для увязки налоговых расходов с конкретными мероприятиями также предлагается обновить формы паспортов национальных проектов, федеральных проектов, комплексов процессных мероприятий, ведомственных проектов для внесения строки «Объем налоговых расходов» в разделе финансового обеспечения структурного элемента, а также для закрепления распределения объемов налоговых расходов по мероприятиям (результатам). Это важно в контексте существующей потребности адаптации систем социального обеспечения к новым реалиям. М.Л. Дорофеевым установлено, что традиционные модели финансово-инвестиционных моделей социального обеспечения сталкиваются с ограничениями в условиях демографической нагрузки и технологических изменений, а их финансовая устойчивость требует новых подходов к управлению рисками [11]. Реализация авторских предложений позволит избежать данной проблемы и обеспечит более качественную оценку объемов необходимого финансирования для достижения целей, а также поспособствует повышению точности оценки влияния налоговых расходов на достижение показателей государственной программы и целей социально-экономического развития.

¹⁵ Электронный бюджет. Режим доступа: <https://budget.gov.ru/Главная-страница> (дата обращения: 01.09.2025).



Составлено автором по материалам исследования

Рис. 5. Предложение по внесению дополнительных целевых характеристик налогового расхода в содержание перечня налоговых расходов

Модернизация системы управления налоговыми расходами необходима также в целях повышения открытости и доступности информации о налоговых расходах для обычных граждан. Для повышения осведомленности граждан о налоговых расходах бюджетов бюджетной системы автором предлагается воспользоваться опытом GTED по представлению информации и статистики о налоговых расходах в интерактивном формате на сайте. В частности, автором предлагается размещать информацию об объемах налоговых расходов в доступном формате в виде интерактивных диаграмм в разделе «Государственная поддержка» сайта «Электронный бюджет».

Стоит повысить бюджетную грамотность позволит размещение информационных карточек по налоговым расходам в социальных сетях и мессенджерах, таких как «ВКонтакте» и Telegram (в сообществах и каналах финансовых органов). Данное предложение было высоко оценено на конкурсах проектов «Бюджет для граждан», проводимых Министерством финансов РФ и Департаментом финансов города Москвы, где авторский проект карточек по налоговым расходам занял первые места.

Реализация описанных автором предложений позволит повысить качество управления налоговыми расходами в России путем модернизации системы управления налоговыми расходами для устранения существующих проблем, присущих элементам действующей СУНР.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основе изученных зарубежных источников и опыта зарубежных стран были выявлены критерии, используемые для идентификации налоговых расходов, а также сделан вывод о том, что содержание понятия налоговых расходов во многом зависит от трактовки понятия базовой системы налогообложения, отклонением от которой являются налоговые расходы. Изучение классификации налоговых расходов в разных странах позволило сформулировать вывод о том, что наиболее распространенными характеристиками налоговых расходов, о которых финансовые органы формируют информацию, являются вид налога, получатели льготы, а также механизм предоставления льготы, однако на конечный набор классификационных признаков влияют цели проведения анализа. На основании изученного зарубежного опыта предложена схема, наиболее полно отражающая элементы системы управления налоговыми расходами бюджета. Наличие в стране качественной системы управления налоговыми расходами является неотъемлемым условием эффективного применения такого инструмента бюджетной политики, как налоговые расходы.

Выявлены проблемы во всех элементах системы управления налоговыми расходами, ряд из которых противоречат основам концепции налоговых расходов. В частности, в России необходима более четкая регламентация понятия налоговых расходов с систематизацией всех используемых критериев идентификации. Требуется внимания и проблема учета и анализа налоговых расходов не по уровню бюджета, недополучающего доход, а по уровню правовой регламентации льготы, что является препятствием для учета налоговых расходов как части бюджетных ресурсов. Также недостатками характеризуется существующая практика формирования информации о налоговых расходах и фискальных характеристиках, что в свою очередь создает препятствия для последующего управления налоговыми льготами. Серьезной проблемой является незавершенная интеграция налоговых расходов в программно-целевое управление общественными финансами, что препятствует их полноценному учету.

Повышение качества системы управления налоговыми расходами создаст базу для наиболее качественного проведения оценки эффективности за счет повышения качества фискальных, целевых и нормативных характеристик налоговых расходов, сокращения сроков формирования и согласования данной информации (на данный момент наблюдается наличие условий препятствующих полноценному управлению налоговыми расходами и оценке их эффективности). Предложения направлены на расширение вопросов, охватываемых во время проведения оценки эффективности, что позволит своевременно выявлять скрытые несовершенства льготы и перераспределять ресурсы на наиболее приоритетные направления. Реализация предложений позволит повысить эффективность налоговых расходов и общественных финансов в целом.

Проведен анализ возможностей применения налоговых расходов в контексте достижения национальных целей развития России на период до 2030 г. (на примере цели «Экологическое благополучие») и сформулированы предложения, позволяющие повысить экологическую эффективность налоговых расходов.

Список литературы

1. Соляникова С.П. Зарубежный опыт проведения обзоров бюджетных расходов и возможности его использования в российской практике. *Финансовая жизнь*. 2020;3:86–90.
2. Егорова А.А. Оценка основных мер бюджетной и налоговой политики в рамках регулирования налоговой нагрузки. *Аудиторские ведомости*. 2024;2:177–181. <https://doi.org/10.24412/1727-8058-2024-2-177-181>
3. Jog V.M., Lenjosek G.J., Kenneth J. Flowthrough Shares: Premium Sharing and Cost- Effectiveness. *Canadian Tax Journal*. 1996;4(44):1016–1051.
4. Елисеев Я. Проблемы налоговой системы Российской Федерации и пути их решения. В кн.: Молодежь в науке и творчестве: материалы международного научного форума обучающихся , Гжель, 30 мая 2023 г. Гжель: Гжельский государственный университет; 2023. С. 79–83.
5. Абрамова К.В. Особенности налоговых доходов для возвращенных регионов России. В кн.: Современные вызовы экономики и систем управления в России в условиях многополярного мира: материалы V Международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 25–26 апреля 2024 г. СПб: Скифия-принт; 2024. С. 6–10.
6. Макарова Ю.С. Характеристика дефиниции «налоговые расходы» с учетом обеспечения экономической безопасности России. *Вестник МФЮА*. 2023;2.
7. Сафонов А.Ю. Сущность и история развития концепции налоговых расходов. *Вестник СПЮА*. 2022;1(144).
8. Косов М.Е. Управление ликвидностью и рисками в системе казначейских платежей Российской Федерации. *E-Management*. 2025;2(8):32–44. <https://doi.org/10.26425/2658-3445-2025-8-2-32-44>
9. Сергеева Н.М., Стекачев В.П., Перькова Е.Ю., Семенова О.С. Налоговые поступления как источник дохода бюджета Российской Федерации. *Вестник Алтайской академии экономики и права*. 2024;5-1:116–121. <https://doi.org/10.17513/vaael.3421>
10. Тюрина Ю.Г., Буракова Е.А. Государственное финансовое стимулирование проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ как механизм достижения технологического суверенитета. *Управление*. 2025;2(13):5–15. <https://doi.org/10.26425/2309-3633-2025-13-2-5-15>
11. Дорофеев М.А. Долгосрочные сценарии развития финансово-инвестиционных моделей социального обеспечения: угрозы и возможности. *E-Management*. 2025;2(8):60–79. <https://doi.org/10.26425/2658-3445-2025-8-2-60-79>

References

1. Solyanikova S.P. Foreign experience in conducting reviews of budget expenditures and the possibility of its use in Russian practice. *Financial life*. 2020;3:86–90. (In Russian).

2. *Egorova A.A.* Assessment of the main measures of budgetary and tax policy in the framework of tax burden regulation. Audit statements. 2024;2:177–181. (In Russian). <https://doi.org/10.24412/1727-8058-2024-2-177-181>
3. *Jog V.M., Lenjosek G.J., Kenneth J.* Flowthrough Shares: Premium Sharing and Cost- Effectiveness. Canadian Tax Journal. 1996;4(44):1016–1051.
4. *Eliseev Ya.* Problems of the tax system of the Russian Federation and ways to solve them. In: Youth in Science and Creativity: Proceedings of International Scientific Forum of Students, Gzhel, May 30, 2023. Gzhel: Gzhel State University; 2023. Pp. 79–83. (In Russian).
5. *Abramova K.V.* Features of tax revenues for returned regions of Russia. In: Modern Challenges of Economics and Management Systems in Russia in a Multipolar World: Proceedings of V International Scientific and Practical Conference, St. Petersburg, April 25–26, 2024. St. Petersburg: Scifia-print; 2024. Pp. 6–10. (In Russian).
6. *Makarova Yu.S.* Characteristics of the definition of “tax expenditures” considering the economic security of Russia. Bulletin of the MFUA. 2023;2. (In Russian).
7. *Safonov A.Yu.* The essence and history of the development of the concept of tax expenditures. Bulletin of the SSUA. 2022;1(144). (In Russian).
8. *Kosov M.E.* Liquidity and risk management in the Treasury payments system of the Russian Federation. E-Management. 2025;2(8):32–44. (In Russian). <https://doi.org/10.26425/2658-3445-2025-8-2-32-44>
9. *Sergeeva N.M., Stekachev V.I., Perkova E.Yu., Semerova O.S.* Tax revenues as a source of income for the budget of the Russian Federation. Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law. 2024;5-1:116–121. (In Russian). <https://doi.org/10.17513/vaael.3421>
10. *Tyurina Yu.G., Burakova E.A.* State financial incentives for research and development activities as a mechanism for achieving technological sovereignty. Management. 2025;2(13):5–15. (In Russian). <https://doi.org/10.26425/2309-3633-2025-13-2-5-15>
11. *Dorofeev M.L.* Long-term scenarios for the development of financial and investment models of social security: threats and opportunities. E-Management. 2025;2(8):60–79. (In Russian). <https://doi.org/10.26425/2658-3445-2025-8-2-60-79>