

УДК 336.025

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ РЕАЛИЗАЦИИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ПРОГРАММ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ШАБАЕВ РАФАЭЛЬ ЭРКИНОВИЧ,

аспирант кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета

E-mail: *rafael.shabaev@gmail.com*

Статья посвящена вопросу оценки налоговых рисков при реализации государственных программ субъектов Российской Федерации. Предмет исследования – риски применения инструментов налогового регулирования при реализации государственных программ субъектов Российской Федерации. Цель работы заключается в обосновании необходимости выявления и оценки рисков применения инструментов налогового регулирования.

В работе позиционируются государственные программы субъектов Российской Федерации в системе государственного стратегического планирования. При этом проведен анализ региональных программ по развитию транспортной системы, включая обоснование важности определения и оценки потенциальных рисков применения инструментов налогового регулирования при их реализации.

Сделан вывод о существовании налоговых рисков при применении различных инструментов государственного регулирования, в том числе программно-целевого планирования. Полученные результаты послужат основой для анализа применения инструментов налогового риск-менеджмента при принятии управленческих решений в сфере государственного управления в рамках налоговых полномочий органов власти различных уровней.

Ключевые слова: налоговые риски; оценка рисков; инструменты налогового регулирования; государственное стратегическое планирование; государственная программа.

Tax Risks Associated with Implementation of Government Programs in the RF Subjects

RAFAEL E. SHABAYEV,

PhD student of the Chair "Taxes and taxation", Financial University

E-mail: *rafael.shabaev@gmail.com*

The article focuses on assessment of tax risks involved in implementing government programs in RF subjects. The purpose of the work is to justify the need to identify and assess the risks of the use of tax regulation tools. The paper describes the RF government programs in the framework of state strategic planning. The study analyzes regional programs for the development of transportation system as well as demonstrates the importance of identifying and assessing potential risks in the use of tax regulation tools in the course of state-funded program implementation.

It is concluded that the tax risks do exist while applying various tools of government regulation including program-oriented planning. The results provide the basis for the analysis of the use of tax risk management tools in decision-making in the area of public administration within different levels authorities' tax powers.

Keywords: tax risks; risk assessment; tax regulation tools; State strategic planning; government program.

Сущность регулирующей функции налогообложения

Стратегическое планирование на уровне субъектов Российской Федерации осуществляется посредством принятия соответствующих документов, в число которых входят государственные программы субъектов Российской Федерации (далее — государственные программы). Это комплекс планируемых мероприятий, взаимоувязанных по задачам, срокам осуществления, исполнителям и ресурсам и обеспечивающих наиболее эффективное достижение целей и решение задач социально-экономического развития субъекта Российской Федерации¹. Каждая программа рассчитана на системное решение проблем в одной или нескольких смежных сферах государственного управления.

Для достижения целей государственных программ применяются меры государственного регулирования. Методическими указаниями по разработке и реализации государственных программ Российской Федерации (далее — Методические указания), утвержденными приказом Минэкономразвития России от 20.11.2013 № 690 (далее — приказ Минэкономразвития России № 690), предусмотрено применение налоговых, таможенных, тарифных, кредитных и иных инструментов государственного регулирования для достижения целей и (или) конечных результатов государственной программы. Применение инструментов налогового регулирования обусловлено тем, что налоги рассматриваются не только в качестве основного источника формирования доходов бюджетов, но и в качестве регулятора экономических и общественных процессов². Сущность регулирующей функции налогообложения заключается в воздействии публично-правовых образований регионального уровня на общественно-экономические процессы посредством налоговых

инструментов, влияющих на экономическое поведение хозяйствующих субъектов и физических лиц. В результате налогообложение может способствовать или препятствовать развитию промышленного производства в регионе, повышать или сдерживать инвестиционную активность, увеличивать или снижать ценовую нагрузку на отдельные виды товаров, работ и услуг для населения.

Инструменты налогового регулирования, применяемые субъектами Российской Федерации

В научной литературе можно встретить следующие инструменты налогового регулирования: изменение величины налоговых поступлений; замена одних способов обложения другими; введение или отмена налогов; дифференциация налоговых ставок; изменение налоговых ставок и льгот; изменение субъектов и объектов налогообложения, а также сфер распространения налогов; налоговое регулирование совокупного спроса и предложения [5, с. 35].

Однако в практической деятельности такой широкий перечень инструментов налогового регулирования не применяется. В целях подтверждения указанного суждения рассмотрим инструменты налогового регулирования, предусмотренные государственными программами субъектов Российской Федерации, на примере актуальных для всех регионов проблем в сфере транспорта и дорожно-транспортной инфраструктуры. По состоянию на 30 апреля 2016 г. государственные программы в транспортной сфере приняты в 84 субъектах Российской Федерации (за исключением Краснодарского края³). Приоритетность и возрастающая роль указанного направления отражаются в увеличении не только объемов расходов, но и их доли в общем объеме расходов (*табл. 1*).

Вместе с тем проведенный анализ показал, что меры налогового регулирования с целью привлечения иных источников финансирования

¹ Федеральный закон от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации».

² Вопрос о функциях налогов продолжает оставаться предметом острых дискуссий в научном сообществе. Вместе с тем практически все отечественные ученые придерживаются позиции о наличии у налогов иных функций помимо фискальной, среди них — Д.Г. Черник [1, с. 19–20], И.А. Майбуров [2, с. 18–23], В.Г. Пансков [3, с. 41–42], Н.П. Мельникова [4, с. 30–33].

³ Мероприятия по развитию транспортной инфраструктуры предусмотрены государственной программой Краснодарского края «Обеспечение участия города Сочи в организации и проведении XXII Олимпийских и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года, постолимпийского использования олимпийских объектов и развития Имеретинской низменности города-курорта Сочи».

Таблица 1

**Динамика расходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации
в 2010–2015 гг. (млрд руб.)**

Год	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Расходы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации – всего	6636,9	7679,1	8343,2	8806,6	9353,3	9479,7
в том числе на развитие транспортной системы	525,4	636,7	943,3	1028,3	1093,1	1139,9
из них по подразделам бюджетной классификации:						
транспорт	161,5	212,2	296,9	297,1	384,5	400,5
дорожное хозяйство (дорожные фонды)	363,9	424,5	646,3	731,2	708,6	739,3
Удельный вес расходов на развитие транспортной системы в общем объеме расходов	7,9%	8,3%	11,3%	11,7%	11,7%	12,0%

Источник: составлено автором на основании данных Федерального казначейства.

Таблица 2

**Перечень государственных программ субъектов Российской Федерации по развитию
транспортной системы, предполагающих применение мер налогового регулирования**

Субъект Российской Федерации	Наименование программы	Нормативный правовой акт, которым утверждена программа
Город Москва	Развитие транспортной системы	Постановление Правительства Москвы от 02.09.2011 № 408-ПП
Республика Алтай	Развитие жилищно-коммунального и транспортного комплекса	Постановление Правительства Республики Алтай от 28.09.2012 № 243
Республика Коми	Развитие транспортной системы	Постановление Правительства РК от 30.12.2011 № 650
Чувашская Республика	Развитие транспортной системы Чувашской Республики	Постановление Кабинета министров ЧР от 15.08.2013 № 324
Амурская область	Развитие транспортной системы Амурской области на 2014–2020 годы	Постановление Правительства Амурской области от 25.09.2013 № 450
Калининградская область	Развитие транспортной системы	Постановление Правительства Калининградской области от 17.02.2014 № 65
Нижегородская область	Развитие транспортной системы Нижегородской области	Постановление Правительства Нижегородской области от 30.04.2014 № 303
Самарская область	Развитие транспортной системы Самарской области (2014–2025 годы)	Постановление Правительства Самарской области от 27.11.2013 № 677

Источник: составлено автором на основании государственных программ субъектов Российской Федерации по развитию транспортной системы.

развития транспорта и дорожно-транспортной инфраструктуры предусмотрены только в 8 субъектах Российской Федерации (табл. 2), и они выражаются в виде предоставления

налоговых льгот в форме освобождения от уплаты налога и установления пониженных налоговых ставок. Налоговые льготы по налогу на имущество организаций предусмотрены в

5 субъектах Российской Федерации, а по транспортному налогу — в 6 регионах.

Предусмотренные программами налоговые льготы можно классифицировать по их целеполаганию на:

- развитие транспортной инфраструктуры;
- стимулирование использования экологически более чистого моторного топлива;
- снижение (сдерживание) стоимости проезда на пассажирском транспорте.

В целях развития дорожно-транспортной инфраструктуры в виде снижения протяженности не отвечающих нормативным требованиям автомобильных дорог общего пользования регионального и местного значения в Республике Алтай, например, предусмотрена ставка в размере 0% по налогу на имущество организаций в отношении указанных объектов налогообложения. Данная льгота действует и в отношении имущества аэродромов. Государственной программой Амурской области предусмотрено установление льготы по налогу на имущество организациям, имеющим на балансе на территории региона детские железные дороги, при условии, что высвободившиеся средства направляются на содержание таких объектов инфраструктуры.

В целях стимулирования развития рынка компримированного природного газа в Чувашской Республике, Калининградской области и Нижегородской области предусмотрены льготы по транспортному налогу в отношении автомобилей, оборудованных для использования газомоторного топлива.

Налоговые льготы социального характера установлены в городе Москве для организаций городского общественного транспорта, что позволяет сдерживать тарифы на перевозки для населения. Аналогичные льготы в отношении метрополитена и организаций городского электрического транспорта планируется ввести в Самарской области. Повышение доступности межмуниципальных пассажирских перевозок населения воздушным транспортом в Республике Коми достигается посредством предоставления льготы авиакомпаниям по налогу на имущество организаций в части воздушных судов пассажироместимостью до 19 человек.

Предоставление перечисленных налоговых льгот приводит к выпадению доходов кон-

солидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, в связи с чем в соответствии с Методическими рекомендациями (приказ Минэкономразвития России № 690) государственные программы должны содержать сведения о финансовой оценке предусмотренных мер государственного регулирования. Однако программы только четырех из восьми регионов содержат указанные сведения (табл. 3). Отсутствие результатов проведения такой финансовой оценки сопровождается наличием фискальных рисков в части поступлений налогов, по которым предоставляются налоговые льготы, в объеме ниже запланированного уровня, а также неэффективности воздействия предоставляемых льгот. Вместе с тем если сравнить объем выпадающих доходов в связи с применением налоговых льгот, то он существенно ниже общего объема расходов на реализацию программ, что свидетельствует о невысоком уровне распространения налоговой меры поддержки в рамках исполнения бюджетов в «программном» формате.

Наряду с финансовой результативностью мер государственного регулирования для достижения целей государственных программ важно оценивать риски, связанные с их применением. Анализ социальных и финансово-экономических рисков⁴ включает описание вероятных явлений, событий, процессов, не зависящих от ответственного исполнителя, соисполнителей и участников государственной программы и негативно влияющих на основные параметры государственной программы (подпрограммы), и описание мер управления рисками реализации государственной программы. В Методических указаниях (приказ Минэкономразвития России № 690) дано описание элементов анализа рисков, факторов риска, мер управления рисками реализации государственной программы. При этом в них не содержится указаний на способы оценки рисков реализации государственной программы. В связи с этим перечень применяемых методов оценки рисков определяется непосредственно разработчиком государственной программы. Единый подход к методологии оценки рисков отсутствует.

⁴ Постановление Правительства РФ от 02.08.2010 № 588 «Об утверждении Порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ Российской Федерации».

Таблица 3

Объем выпадающих доходов в консолидированных бюджетах в субъектах Российской Федерации в связи с предоставлением налоговых льгот в рамках реализации государственных программ по развитию транспортной системы

Субъект Российской Федерации	Наименование государственной программы	Срок реализации программы, в течение которого предусмотрено предоставление налоговых льгот (период предоставления льгот)	Объем бюджетных ассигнований консолидированного бюджета субъекта РФ на реализацию государственной программы за период предоставления льгот, млн. рублей	Объем выпадающих доходов в связи с предоставлением налоговых льгот за период предоставления льгот, млн руб.	Отношение объема выпадающих доходов к объему бюджетных ассигнований консолидированного бюджета субъекта РФ
Город Москва	Развитие транспортной системы	2012–2020 гг.	2 950 367,5	212 285,4	7,2%
Амурская область	Развитие транспортной системы на 2014–2020 гг.	2015–2016 гг.	5618,9	8,9	0,2%
Калининградская область	Развитие транспортной системы	2016–2022 гг.	22 197,8	14,4	0,1%
Республика Коми	Развитие транспортной системы	2013–2017 гг.	22 508,9	1003,8	4,5%

Источник: составлено автором на основании данных государственных программ субъектов Российской Федерации по развитию транспортной системы.

Оценка рисков применения мер государственного налогового регулирования

Для оценки рисков применения мер государственного налогового регулирования могут быть использованы следующие методы:

- метод аналогов — использование сведений о результатах применения аналогичных инструментов налогового регулирования при реализации государственных программ;
- вероятностный анализ — определение степени риска возникновения неблагоприятных ситуаций на основе статистических данных предшествующих периодов;
- экспертный анализ — проведение оценки вероятности наступления рисков на основании обработки мнений экспертов;
- формирование «дерева решений» — определение вариантов ситуации неопределенности и оценка вероятности реализации каждой из них;
- SWOT-анализ — аналитический метод, позволяющий выявлять сильные и слабые стороны предполагаемой к принятию меры, а также определение возможностей и потенциальных угроз при ее реализации;
- имитационное моделирование — расчет количественных показателей (объем выпадающих доходов в региональном бюджете, количество получателей налоговых льгот, показатели финансово-хозяйственной деятельности организаций и т.д.) в случае применения предполагаемой меры с учетом имеющихся статистических данных текущего финансового года;

- ранжирование — осуществление сравнения результатов оценки нескольких мер государственного регулирования, направленных на достижение одной цели, в результате которого будет произведен выбор меры, характеризующейся наименьшей степенью вероятности проявления риска;
- статистические методы — методы, применяемые в статистике и эконометрике (метод Монте-Карло, расчет дисперсии, коэффициента вариации и др.).

Применение перечисленных методов оценки рисков позволит выявлять направление и вероятность негативных последствий проявления рисков, определять их масштаб.

Риски применения инструментов государственного налогового регулирования имеют различную направленность — экономическую, фискальную, инвестиционную, инфраструктурную, социальную, экологическую и др. Фискальные последствия налоговых рисков заключаются в образовании неэффективных налоговых расходов (выпадающих доходов) бюджета субъекта Российской Федерации. Такие последствия имеют высокую вероятность в случае, если налогоплательщик имеет право снизить объем налоговой базы, уменьшить уровень налоговой ставки или освобожден от уплаты налога, но его последующие реальные действия не будут способствовать в полной мере достижению цели государственной программы. Негативная фискальная направленность налогового риска проявляется и в случае, если предоставление налоговой льготы не находит широкого применения среди налогоплательщиков. Экономическая направленность налоговых рисков определяется тем, насколько достижимы цели государственной программы. Содержание негативных последствий состоит в том числе в том, что предусмотренные программой меры государственного, а именно налогового регулирования не позволили полностью или частично достичь целей программы, т.е. отсутствуют ожидаемые.

Некоторые государственные программы по развитию региональной транспортной системы, включающие меры налогового регулирования, содержат общую характеристику рисков реализации государственной программы. Макроэкономические, финансовые,

организационные и иные риски предусмотрены только в государственных программах по развитию транспортной отрасли Республики Алтай, Чувашской Республики, Алтайского края и Нижегородской области.

Общий характер оценки результатов затрудняет оценку отдельных инструментов государственного регулирования, направленных на достижение целей программы. Как следствие, отсутствует возможность определения эффективности той или иной меры, в том числе выявления тех из них, которые не оказали результативного влияния на достижение целей программы. Все это порождает риск результативности последующих программ, в которых будут предусмотрены аналогичные меры государственного регулирования.

Большинство мер налогового регулирования, отраженных в государственных программах по развитию транспортной системы, сопряжено с наличием налоговых рисков в части эффективности устанавливаемых льгот, выражающихся в отсутствии их позитивного влияния на достижение целей государственных программ (табл. 4).

Способы управления рисками

На основании результатов проведения оценки рисков могут приниматься решения о способе управления каждым из выявленных рисков, позволяющем снизить вероятность проявления риска и (или) уровень его неблагоприятных последствий. В зависимости от характера рассматриваемых мер государственного регулирования могут применяться различные способы управления риском, при этом общими из них являются:

- предотвращение риска — способ обработки риска, позволяющий субъекту полностью избежать возможности реализации риска (например, отказаться от включения меры регулирования) или устранить прогнозируемые причины его возникновения;
- локализация риска — совокупность мер, направленных на уменьшение последствий в случае реализации риска. Данный способ предполагает изменение качественных и (или) количественных показателей меры регулирования в целях снижения вероятности возникновения риска в новых условиях;

Таблица 4

Характер проявления налоговых рисков применения мер государственного регулирования в рамках государственных программ субъектов Российской Федерации по развитию транспортной системы

Субъект Российской Федерации	Предусмотренная налоговая льгота	Направленность негативного проявления налоговых рисков
Республика Алтай	Ставка 0% по налогу на имущество организаций в отношении автомобильных дорог общего пользования регионального и местного значения	Инфраструктурная – сохранение или увеличение доли дорог общего пользования, не отвечающих нормативным требованиям, к общему объему дорог общего пользования на прежнем уровне
Амурская область	Выведение из-под обложения налогом на имущество организаций инфраструктуры детских железных дорог	Инфраструктурная – использование высвободившихся от налогообложения средств на цели, отличные от содержания детских железных дорог
Чувашская Республика	Льготы по транспортному налогу в отношении автомобилей, оборудованных для использования газомоторного топлива	Экологическая – сохранение объема вредных выбросов в атмосферу
Калининградская область		
Нижегородская область		
Город Москва	Налоговые льготы для организаций городского пассажирского транспорта	Социальная – увеличение тарифов на пассажирские перевозки
Самарская область		
Республика Коми	Освобождение от уплаты налога на имущество организаций авиакомпаний в отношении воздушных судов малой вместимости	Социальная – увеличение тарифов на пассажирские перевозки

Источник: составлено автором.

- снижение степени негативных последствий — разработка мер по реагированию на риск в случае его возникновения, если даже были приняты другие меры по минимизации риска.

Оценка рисков применения мер государственного регулирования при разработке и исполнении государственных программ даст возможность выявлять наиболее эффективные меры

налогового регулирования, обладающие высокой степенью вероятности благоприятного влияния на достижение целей государственной программы. Кроме того, результаты проведенной оценки позволят определить целесообразность и направления формирования альтернативных мер государственного регулирования в случае низкого уровня эффективности первоначально предполагаемых мер.

Литература

1. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / под ред. Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 369 с.
2. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с.
3. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник и практикум для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2016. 336 с.
4. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник / под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Юрайт, 2014. 541 с.
5. Калинина О.В. Выявление социально-экономической сущности налога и основных подходов к определению его функций // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2011. № 1. С. 32–39.

6. Гордеева О.В. Эффективное налоговое регулирование социально-экономического развития регионов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05, 08.00.10; Сам. гос. эконом. ун-т. Самара, 2009. 184 с.
7. Видяев И.Г. Основные инструменты регулирования социально-экономического развития территорий // Известия Томского политехнического университета. 2009. № 6. С. 9–13.
8. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. 2009. № 2. С. 2–11.
9. Дондиков З.Б. О формировании системы стратегического планирования социально-экономического развития региона // Вестник Бурятского государственного университета. 2015. № 2. С. 44–47.
10. Филимонова Е.Г. Вопросы государственного регулирования экономики посредством налоговой политики // Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена. 2008. № 58. С. 316–320.

References

1. Chernik D. G et al. Taxes and taxation: training manual [Nalogi i nalogooblozhenie: uchebnoe posobie]. D.G. Chernik (Ed.). Moscow, Unity-dana, 2011, 369 p.
2. Maiburov I.A. et al. Taxes and taxation: training manual [Nalogi i nalogooblozhenie: uchebnoe posobie]. I.A. Maiburov. (Ed.). Moscow, Unity-dana, 2011, 591 p.
3. Panskov V.G. Tax and taxation: theory and practice: tutorial and workshop for undergraduate academic [Nalogi i nalogooblozhenie: teoriya i praktika: uchebnyk i praktikum dlja akademicheskogo bakalavriata]. Moscow, Urait, 2016, 336 p.
4. Taxes and taxation system of the Russian Federation: tutorial [Nalogi i nalogovaja sistema Rossijskoj Federacii: uchebnyk]. Moscow, Urait, 2014, 541 p.
5. Kalinina O.V. Identification of socio-economic substance of taxes and the main approaches to the definition of its functions [Vyjavlenie social'no-jekonomicheskoy sushhnosti naloga i osnovnyh podhodov k opredeleniju ego funkcij]. *Financial analytics: problems and solutions*, 2011, No. 1, pp. 32–39.
6. Gordeeva O.V. The effective tax regulation of socio-economic development of regions [Jeffektivnoe nalogovoe regulirovanie social'no-jekonomicheskogo razvitija regionov]. Samara, Samara State University of Economics, 2009, 184 p.
7. Vidyaev I.G. The main instruments of regulation of socio-economic development of territories [Osnovnye instrumenty regulirovanija social'no-jekonomicheskogo razvitija territorij]. *Bulletin of the Tomsk Polytechnic University*, 2009, No. 6, pp. 9–13.
8. Goncharenko L.I. Tax risks: the theory and practice of management [Nalogovie riski: teoriya i praktika upravleniya]. *Finance and credit*, 2009, No. 2, pp. 2–11.
9. Dondikov Z.B., Garmaeva E.C., Dondikov I.B., Obonova D.Z. On the formation of the system of strategic planning [O formirovanii sistemy strategicheskogo planirovanija social'no-jekonomicheskogo razvitija regiona]. *Bulletin of the Buryat state university*, 2015, No. 2, pp. 44–47.
10. Filimonov E.G. Problems of the state control of the economy through fiscal policy [Voprosy gosudarstvennogo regulirovanija jekonomiki posredstvom nalogovoj politiki]. *Izvestia of the Herzen State Pedagogical University*, 2008, No. 58, pp. 316–320.