

# НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИИ: СОЦИАЛЬНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ

*Целищева М.С.,  
Финансовый университет  
MVPyanova@fa.ru*

**Аннотация.** В работе анализируются актуальные изменения в налогообложении имущества физических лиц, которые вступили в силу с 1 января 2015 г. По оценкам аналитиков, налоговая нагрузка для граждан возрастет в 6–10 раз, в связи с чем целесообразными представляются обязательные на всей территории Российской Федерации меры социальной защиты населения. Рассмотрен порядок исчисления налога на имущество физических лиц с позиций реализации социальной функции налога. Отмечена общая тенденция к увеличению количества налогоплательщиков, применяющих льготы. При этом преобладают льготы, установленные федеральным законодательством, в ряде муниципальных образований местные льготы вообще не установлены. Оценка результативности и эффективности льгот в большинстве анализируемых регионов не проводится. Сделаны выводы, что несовершенство механизма исчисления и взимания налога на имущество физических лиц, а также переход к исчислению налога с кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества создает неопределенность и усложняет выполнение данным налогом его социальной функции.

**Ключевые слова:** налог на имущество физических лиц; кадастровая стоимость; объект недвижимости; налоговая льгота; социальная защита граждан; эффективность налоговых льгот; недвижимое имущество.

## TAX ON PROPERTY OF PHYSICAL PERSONS IN RUSSIA: THE SOCIAL DIMENSION

*Chelysheva M.S.*

**Abstract.** This paper analyzes the current changes in the taxation of property of physical persons, which entered into force on 1 January 2015, According to analysts, the tax burden for citizens will increase by 6–10 times, therefore, seem appropriate binding on the entire territory of the Russian Federation measures of social protection of the population. The procedure for calculating tax on property of physical persons from the standpoint of the social function of tax. Noted a General trend to increase the number of taxpayers applying benefits. Prevail benefits established by Federal law, in some municipalities local benefits generally are not installed. Evaluation of the impact and effectiveness of incentives in most of the analyzed regions is not carried out. It is concluded that the imperfection of the mechanism for the calculation and levying of tax on property of physical persons, as well as the transition to calculation of tax on the cadastral value of real estate creates uncertainty and complicates the implementation of the tax is its social function.

**Keywords:** tax on property of physical persons; the cadastral value of the property; tax exemption; social protection of citizens; the effectiveness of tax incentives; real estate.

Научный руководитель: **Пьянова М.В.**, кандидат экономических наук, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования.

**Н**овый порядок исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц вступил в силу с 1 января 2015 г. На настоящий момент 28 субъектов Российской Федерации приняли решение определять налоговую базу по налогу, исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, и установили единую дату введения в действие нового порядка – с января 2015 г. В их числе г. Москва, Республика Бурятия, Татарстан, Мордовия, Коми, Архангельская, Владимирская, Московская, Ивановская, Магаданская, Новосибирская области, Забайкальский край, Ханты-Мансийский АО и прочие. Еще 26 регионов планировали перейти к новому порядку с начала 2016 г., и с 1 января 2020 г. порядок расчета налога, исходя из кадастровой стоимости, должен быть установлен на всей территории России.

По оценкам Министерства финансов РФ, после введения нового порядка исчисления налога на имущество физических лиц поступления в местные бюджеты могут возрасти в 6 раз – это станет серьезной финансовой базой для развития деятельности органов местного самоуправления<sup>1</sup>. Однако, по мнению многих авторов, данные нововведения должны иметь целью не только усиление фискального значения налога, но и повышение справедливости имущественного налогообложения граждан, способствовать реализации социальной функции налога.

Целью работы является характеристика отдельных положений Главы 32 НК РФ с точки зрения социальных последствий исчисления налога с кадастровой стоимости объектов недвижимости. Для изучения объемов предоставляемых льгот по налогу на имущество физических лиц использовались методы сравнения, описания и обобщения, анализа статистических данных, расчеты.

Информационной базой для исследования послужили нормативно-правовые акты Российской Федерации и субъектов РФ, данные официальных сайтов ФНС России, Минфина России, Росстата, Минэкономразвития, Росреестра, Правительства Москвы и пр.

<sup>1</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 г. и на плановый период 2017 и 2018 гг.

Практическая значимость работы заключается в авторском анализе результативности и эффективности действующих налоговых льгот, основных изменений в порядке налогообложения имущества физических лиц с точки зрения социальных последствий и оценке предложений по совершенствованию механизма исчисления налога.

### Фискальное значение имущественного налогообложения физических лиц

Региональный и местный статус имущественных налогов подразумевает, что поступления от этих налогов формируют основу для финансовой самостоятельности местных органов власти. Кроме того, местные власти имеют определенные полномочия по проведению самостоятельной налоговой политики в области имущественного налогообложения. В России в настоящее время фискальная роль налога на имущество физических лиц незначительна (*рис. 1*)<sup>2</sup>.

По данным *рис. 1*, удельный вес поступлений от налога на имущество физических лиц составляет 0,2% в доходах консолидированного бюджета РФ. В доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ доля налога немного выше – 0,5%, но также не может считаться значительной.

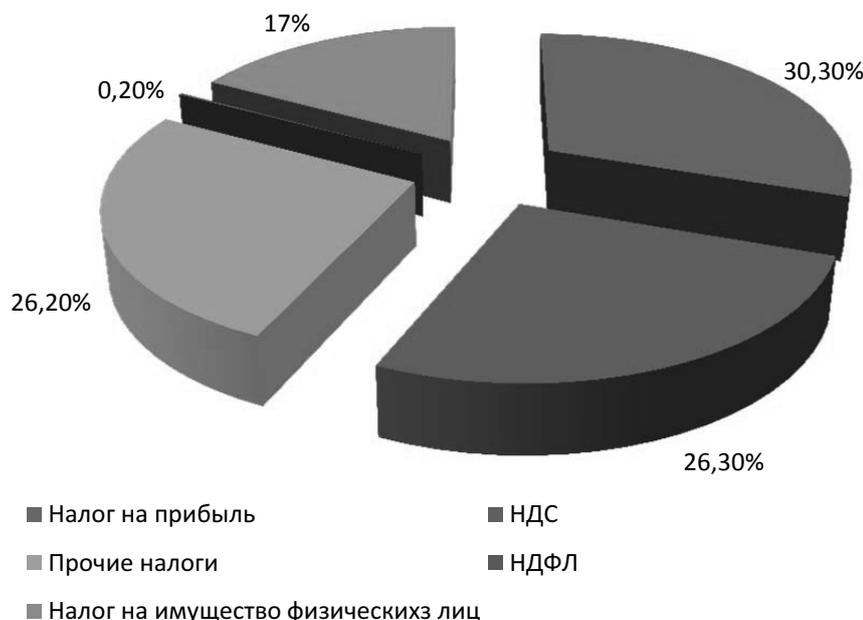
Поимущественные налоги в большинстве стран также преимущественно местные, однако их доля в доходах местных бюджетов существенно выше: в Нидерландах – 95%, в Великобритании и Австралии – по 90%, в Канаде – 81%, в Германии – 80%, в Дании – 73%, в Швеции – 69%, во Франции – 52%, в США – от 10 до 70% в зависимости от штата<sup>3</sup>. За счет поступлений налога на имущество местные власти финансируют пожарную охрану, полицию, школы, здравоохранение и т.п.

Такое положение в России, по мнению большинства авторов, объясняется недооценкой фискального потенциала данного налога и несовершенством механизма его исчисления и взимания<sup>4</sup>. С 1 января 2015 г. часть регионов

<sup>2</sup> Официальный сайт ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

<sup>3</sup> Данные U.S. Census Bureau: Tax Foundation calculations.

<sup>4</sup> Актуальные проблемы развития налоговой системы России в первом десятилетии 21 века: монография / под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Финуниверситет, 2012. С. 175–186.



**Рис. 1. Структура налоговых доходов консолидированного бюджета РФ за январь-ноябрь 2015 г.**

России перешла к расчету налога на имущество граждан с кадастровой стоимости объектов. Целью нововведений является переход к более справедливому налогообложению и повышение фискального значения налога на имущество<sup>5</sup>. Однако ожидается, что суммы налога, уплачиваемые гражданами, в результате резкого увеличения налогооблагаемой базы также существенно возрастут. Результаты кадастровой оценки объектов недвижимого имущества, которая уже за-

вершена в ряде субъектов РФ, демонстрируют неравномерное возрастание стоимости объектов для целей налогообложения (табл. 1).

Как следует из данных табл. 1, более всего увеличена налогооблагаемая база по налогу в отношении объектов, которые являются самыми распространенными в России, – квартир и комнат. Следовательно, увеличение налоговой нагрузки затронет интересы абсолютного большинства жителей страны.

Часть налогоплательщиков уже столкнулась с ситуацией, когда результаты кадастровой оценки превосходят рыночную стоимость имущества. Однако кадастровая оценка объектов

<sup>5</sup> Курков И.И., Пьянова М.В. Налог на недвижимость физических лиц в России: проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение. 2015. № 4 (130). С. 289–299.

Таблица 1

**Результаты кадастровой оценки объектов имущества\***

| Тип                 | Количество | %  | Отличие кадастровой стоимости |             |
|---------------------|------------|----|-------------------------------|-------------|
|                     |            |    | от инвентаризационной         | от рыночной |
| Квартира, комната   | 4 605 436  | 53 | В 10 раз                      | ± 1%        |
| Жилой дом           | 1 794 804  | 20 | В 4 раза                      | -50%        |
| Садовый домик, дача | 763 697    | 8  | В 3,5 раза                    | -50%        |
| Гаражи, стоянки     | 461 730    | 6  | В 7 раз                       | -30%        |
| Нежилые объекты     | 117 287    | 13 | В 5 раз                       | -70%        |

\* Составлено автором по данным Минэкономразвития.

## Оспаривание кадастровой стоимости недвижимости в 2015 г.\*

| Субъекты РФ           | Оспорено количество объектов | Уменьшение кадастровой стоимости |
|-----------------------|------------------------------|----------------------------------|
| Москва                | 44                           | 16,8 млрд руб.                   |
| Кемеровская область   | 21                           | 2,58 млрд руб.                   |
| Новосибирская область | 15                           | 1,1 млрд руб.                    |
| Тульская область      | 58                           | 966 млн руб.                     |
| Магаданская область   | 5                            | 341 млн руб.                     |
| Удмуртская Республика | 4                            | 86,5 млн руб.                    |

\* По данным Росреестра.

недвижимого имущества не является однозначной и неизменной для налогоплательщика<sup>6</sup>, у последнего есть возможность оспаривать результаты оценки в судебном порядке (табл. 2). По прогнозам аналитиков, переход к исчислению налога на имущество физических лиц с кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества приведет не только к увеличению бюджетных доходов, но и к росту налоговой нагрузки граждан как минимум в 10 раз<sup>7</sup>, а значит, к снижению реальных доходов, прежде всего, социально незащищенных слоев населения.

### Социальные последствия новых правил исчисления налога на имущество физических лиц

В связи с вышесказанным целесообразно рассмотреть отдельные положения нового законодательства о налоге на имущество физических лиц для оценки предусмотренных мер социальной защиты населения.

Во-первых, для жилых объектов установлены налоговые вычеты. Вычеты различаются по видам имущества: для комнат – 10 м<sup>2</sup>, для квартир – 20 м<sup>2</sup>, для жилых домов – 50 м<sup>2</sup>, для единых недвижимых комплексов – 1 млн руб. Представительные органы муниципальных образований вправе увеличивать размеры на-

логовых вычетов. По данным Росстата, большая часть жилья в России состоит из малогабаритных (1–2-комнатных) квартир, площадь которых не больше 80 кв. м, а размеры комнат – не больше 15 кв. м<sup>8</sup>. В таких условиях налоговые вычеты уменьшают налоговую нагрузку для владельцев квартир на 25 %, для владельцев комнат – на 75 %. Следовательно, предусмотренные Главой 32 НК РФ меры социальной защиты населения будут действенными, так как существенно снизят сумму налога к уплате.

Во-вторых, сохранились ранее действовавшие налоговые льготы. Для пенсионеров, инвалидов, и т.д., имеющих в собственности один объект имущества, налоговая нагрузка не увеличится. Самая распространенная категория льготников по налогу на имущество физических лиц – пенсионеры. Например, в Москве, их доля составляет около 95 % всех лиц, имеющих право на льготы (табл. 3).

Существенно изменены условия предоставления льгот: если в собственности гражданина, имеющего право на льготу, находится два и больше объектов имущества одного вида, то льгота будет действовать только на один из объектов каждого вида. Налоговые льготы также не будут предоставляться на недвижимость стоимостью более 300 млн руб., на торговые и бизнес-центры. По нашему мнению, данные меры являются рациональными, поскольку меры государственной поддержки должны распро-

<sup>6</sup> Баханаева А.А. Налогообложение имущества физических лиц: проблемы и перспективы развития // The Genesis of Genius. Женева. 2014. № 1–1. С. 7–12.

<sup>7</sup> Пьянова М.В., Лавник Р.В. К вопросу об эффективности налоговых льгот социального характера // Евразийский союз ученых. 2015. № 10 (19). С. 146–150.

<sup>8</sup> Официальный сайт Росстата [www.gks.ru](http://www.gks.ru).

**Льготы по налогу на имущество физических лиц в г. Москве\***

| Субъекты РФ                                      | Оспорено количество объектов | Уменьшение кадастровой стоимости |
|--------------------------------------------------|------------------------------|----------------------------------|
| Инвалиды и лица, нуждающиеся в соц. поддержке    | 83                           | 4,9                              |
| Пенсионеры                                       | 1600                         | 94,4                             |
| Ветераны, герои, военнослужащие и члены их семей | 12                           | 0,7                              |
| Иные категории                                   | 0,046                        | 0,003                            |
| Всего                                            | 1695,046                     | 100                              |

\* Официальный сайт Правительства Москвы [www.mos.ru](http://www.mos.ru).

страняться только на лиц, действительно в них нуждающихся.

В третьих, для недопущения резкого роста сумм налога предусмотрены временные понижающие коэффициенты, применяемые при исчислении налога<sup>9</sup>. Значение коэффициента в первый год применения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества как налоговой базы составляет 0,2, во второй – 0,4, в третий – 0,6, в четвертый – 0,8. Начиная с пятого года коэффициент не применяется. На настоящий момент только 28 субъектов РФ перешли к исчислению налога на имущество физических лиц по кадастровой стоимости. Значит, в муниципальных образованиях этих регионов налог на имущество физических лиц за 2015 г. будет исчисляться с коэффициентом 0,2. В следующие три года налоговая нагрузка будет последовательно возрастать – на 20% ежегодно, что поможет населению постепенно привыкнуть к новым правилам.

Однако существуют отдельные нормы НК РФ, которые, по нашему мнению, могут привести к негативным социальным последствиям введения нового налога на имущество физических лиц.

Во-первых, предельные налоговые ставки установлены на федеральном уровне, а местной власти дано право уменьшить до нуля или увеличить налоговую ставку (но не более чем в 3 раза). По мнению отдельных экспертов, местные администрации скорее будут увеличивать

ставки, чем уменьшать их. В результате применения предельной ставки налог для граждан может вырасти в 20 раз<sup>10</sup>.

Во-вторых, в настоящий момент в главе 32 НК РФ предусмотрен предел кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества в размере 300 млн руб. для применения налоговой ставки 2%. По данным портала РБК<sup>11</sup>, самая высокая кадастровая стоимость недвижимости в настоящее время в ЦАО Москвы составляет около 270 тыс. руб. за м<sup>2</sup>. При средней по РФ площади жилой недвижимости – 80 кв. м, в среднем кадастровая стоимость объекта имущества будет не больше 21,6 млн руб. Следует отметить, что в целом по Российской Федерации кадастровая стоимость недвижимого имущества существенно ниже, чем в ЦАО Москвы.

Следовательно, 300 млн руб. – слишком высокая стоимость, с которой нужно начинать облагать налогом недвижимость по максимальной ставке, разумнее было бы снизить ее до 100 млн руб. (в некоторых источниках предлагается лимит 50 млн руб.). Данное нововведение, безусловно, затронет интересы владельцев дорогостоящей недвижимости, однако позволит переложить часть налоговой нагрузки на обеспеченные слои общества и значительно увеличить налоговые поступления. За счет увеличения налоговых доходов возможно расширение финансовой самостоятельности муниципальных образований и увеличение объемов

<sup>9</sup> Курков И.И., Пьянова М.В. Налог на недвижимость физических лиц в России: проблемы и перспективы // *Налоги и налогообложение*. 2015. № 4 (130). С. 289–299.

<sup>10</sup> Официальный сайт ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

<sup>11</sup> Росбизнесконсалтинг [www.rbc.ru](http://www.rbc.ru).

предоставляемых налоговых льгот на местном уровне<sup>12</sup>.

Кроме того, некоторые ученые предлагают установить большее количество интервалов стоимости недвижимости и соответствующих им налоговых ставок в целях реализации принципа справедливости налогообложения.

В-третьих, при действующем порядке исчисления налога на имущество физических лиц налоговая база определяется для каждого объекта недвижимого имущества отдельно, соответственно, все объекты будут облагаться налогом по ставке – 0,1%, если их кадастровая стоимость не превышает 300 млн руб.

Представляется целесообразным внести в Главу 32 НК РФ изменения, устанавливающие порядок определения налоговой базы исходя из суммарной кадастровой стоимости всех объектов недвижимого имущества одного вида. Такой порядок определения налоговой базы действовал ранее в Федеральном законе «О налогах на имущество физических лиц», аналогичные нормы применяются в налоговом законодательстве ряда европейских стран, где для исчисления налога определяется совокупная стоимость всего имущества налогоплательщика. Введение данной нормы в РФ не затронет интересы граждан, нуждающихся в социальной защите, вследствие применения налоговых льгот. Налоговая нагрузка возрастет только для лиц, владеющих несколькими объектами недвижимого имущества каждого вида, имеющими высокую кадастровую стоимость.

В-четвертых, местный статус имущественных налогов подразумевает, что при их установлении представительные органы муниципальных образований имеют возможность дифференцировать подход к предоставлению льгот исходя из территориальных особенностей<sup>13</sup>. Субъекты РФ и муниципальные образования, располагая реальными данными о социальной ситуации на подведомственной территории и наделенные более широкими полномочиями в области на-

логовой политики, смогут более оперативно и эффективно реализовать меры социальной поддержки в части предоставления льгот имущественного характера<sup>14</sup>. Однако при расширении налоговых полномочий субъектов Федерации следует иметь в виду, что далеко не все муниципалитеты к такому расширению готовы: как показывает практика, льготы по налогу на имущество физических лиц часто не имеют адресного характера, оценка их эффективности не проводится.

### Характеристика льгот по налогу на имущество физических лиц

Для обоснования выводов автора были выбраны десять субъектов Российской Федерации, не получающих дотации из федерального бюджета на выравнивание бюджетной обеспеченности, а также десять субъектов Федерации, являющихся крупнейшими получателями таких дотаций из федерального бюджета (в размере от 9 млрд руб., получающие в совокупности около 49% от всего объема таких дотаций)<sup>15</sup>.

Анализ проводился по данным Федеральной налоговой службы о налоговой базе и структуре начислений по налогу на имущество физических лиц (табл. 4, 5)<sup>16</sup>.

В I группе регионов доля налогоплательщиков, применяющих льготы по налогу на имущество физических лиц, в среднем составляла в 2013 г. 35,9%, 2014 г. – снизилась до 33,2%. Во II группе регионов доля лиц, использовавших льготы, оказалась в 2013 г. – 33,5%, и значительно выше в 2014 – 41,9%. Средние по России показатели составили в 2013 г. 35,4% и в 2014 г. – 36,8%.

При этом в 2013 г. в первой группе регионов доля граждан, получающих льготы, установленные федеральным законодательством, в общем количестве «льготников» составила 89,1%, во второй группе – 99,3%. В 2014 г. наблюдается тенденция к незначительному сокращению количества льготников по второй группе – 99 и 84,4% соответственно.

<sup>12</sup> Секлецова О.В., Кузнецова О.С., Новоселова Е.Е., Секлецова А.А. Региональные аспекты финансирования системы социальной защиты населения // *Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe*. Варшава. 2015. № 3–1(3). С. 82–87.

<sup>13</sup> Вылегжанина Е.В. Реформирование налога на имущество физических лиц в России // *Міжнародний науковий журнал*. Киев. 2015. № 3. С. 11–15.

<sup>14</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов.

<sup>15</sup> По данным Минфина России.

<sup>16</sup> Составлено автором по данным ФНС России.

**Применение льгот по налогу на имущество физических лиц  
в разрезе субъектов Российской Федерации в 2013 году**

| Субъект Российской Федерации | Количество налогоплательщиков | Количество налогоплательщиков, применяющие льготы | В том числе        |                |
|------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------|--------------------|----------------|
|                              |                               |                                                   | федеральные льготы | местные льготы |
| Москва                       | 4 906 354                     | 1 696 092                                         | 1 695 677          | 388            |
| Московская область           | 3 932 330                     | 1 177 207                                         | 1 175 668          | 1408           |
| Санкт-Петербург              | 2 940 112                     | 937 045                                           | 934 832            | 346            |
| Ленинградская область        | 1 018 292                     | 339 758                                           | 340 478            | 2              |
| Республика Татарстан         | 2 401 661                     | 774 986                                           | 774 260            | 37             |
| Самарская область            | 1 886 595                     | 1 277 777                                         | 606 108            | 2908           |
| Тюменская область            | 672 933                       | 232 422                                           | 231 256            | 1459           |
| Ханты-Мансийский а. о.       | 692 441                       | 220 106                                           | 162 891            | 57 197         |
| Ямало-Ненецкий а. о.         | 205 134                       | 44 155                                            | 38 944             | 5163           |
| Сахалинская область          | 194 150                       | 74 327                                            | 74 309             | 31             |
| Тамбовская область           | 585 863                       | 262 321                                           | 261 159            | 1299           |
| Забайкальский край           | 383 888                       | 105 288                                           | 105 147            | –              |
| Ставропольский край          | 1 142 369                     | 396 561                                           | 395 905            | 102            |
| Республика Тыва              | 93 522                        | 20 431                                            | 20 425             | 6              |
| Республика Бурятия           | 345 894                       | 107 554                                           | 107 398            | –              |
| Алтайский край               | 1 351 946                     | 442 604                                           | 436 542            | 6495           |
| Чеченская Республика         | 101 027                       | 9072                                              | 6821               | 2243           |
| Камчатский край              | 121 515                       | 45 457                                            | 45 321             | 105            |
| Республика Дагестан          | 245 049                       | 87 295                                            | 87 230             | 176            |
| Республика Саха (Якутия)     | 356 576                       | 108 125                                           | 107 174            | 954            |
| Российская Федерация         | 72 160 251                    | 25 536 317                                        | 25 269 871         | 297 966        |

Помимо федеральных льгот, налогоплательщики могут воспользоваться местными льготами, установленными решениями представительных органов муниципальных образований. В первой группе «местными преимуществами» в 2013 г. воспользовались 68 939 чел., что составляет 1% всех налогоплательщиков, использующих льготы по налогу на имущество физических лиц, в 2014 г. – 59 482 чел., или 1%.

Во второй группе эти показатели составили в 2013 г. 9973 чел., или 0,7% налогоплательщиков, применяющих льготы, в 2014 г. эти величины

немного увеличились и составили 12 697 чел., или 1% соответственно. В абсолютном выражении количество лиц, использующих право на льготы по налогу на имущество физических лиц в Российской Федерации, увеличилось в 2014 г. по сравнению с 2013 г. на 277 тыс. чел.

Анализ предоставленных льгот по кодам позволяет выявить группы льготников, за счет которых произошло такое увеличение:

- 3010301 – Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

**Применение льгот по налогу на имущество физических лиц  
в разрезе субъектов Российской Федерации в 2014 году**

| Субъект Российской Федерации | Количество налогоплательщиков | Количество налогоплательщиков, применяющие льготы | В том числе        |                |
|------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------|--------------------|----------------|
|                              |                               |                                                   | федеральные льготы | местные льготы |
| Москва                       | 4 966 716                     | 1 681 165                                         | 1 678 473          | 419            |
| Московская область           | 4 162 210                     | 1 244 363                                         | 1 242 573          | 1415           |
| Санкт-Петербург              | 2 820 979                     | 969 444                                           | 966 636            | 354            |
| Ленинградская область        | 971 281                       | 287 870                                           | 287 775            | 3              |
| Республика Татарстан         | 2 291 978                     | 796 736                                           | 795 518            | 52             |
| Самарская область            | 1 786 207                     | 672 978                                           | 669 478            | 3671           |
| Тюменская область            | 698 369                       | 236 000                                           | 235 066            | 989            |
| Ханты-Мансийский а. о.       | 642 285                       | 215 660                                           | 170 894            | 48 247         |
| Ямало-Ненецкий а. о.         | 203 163                       | 44 587                                            | 40 350             | 4297           |
| Сахалинская область          | 188 418                       | 71 790                                            | 71 682             | 35             |
| Тамбовская область           | 583 364                       | 274 413                                           | 272 953            | 1357           |
| Забайкальский край           | 357 133                       | 110 072                                           | 109 726            | 10             |
| Ставропольский край          | 1 091 097                     | 687 460                                           | 403 031            | 133            |
| Республика Тыва              | 97 433                        | 19 532                                            | 19 532             | 0              |
| Республика Бурятия           | 358 768                       | 109 215                                           | 108 961            | 0              |
| Алтайский край               | 1 174 515                     | 422 186                                           | 417 221            | 5133           |
| Чеченская Республика         | 113 701                       | 9782                                              | 6486               | 3296           |
| Камчатский край              | 122 360                       | 44 628                                            | 44 394             | 194            |
| Республика Дагестан          | 307 109                       | 122 924                                           | 121 601            | 1160           |
| Республика Саха (Якутия)     | 354 346                       | 111 746                                           | 110 273            | 1414           |
| Российская Федерация         | 70 136 878                    | 25 813 580                                        | 25 537 716         | 268 847        |

• 3010304 – лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

• 3010381 – пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лица, достигшие возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

• 3010383 – родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей.

По группам анализируемых регионов тенденции были разными: по I группе число льготников

сократилось на 533 тыс. чел., по II группе – напротив, возросло на 327 тыс. чел.

Состав предоставляемых льгот по налогу на имущество физических лиц также имеет определенные особенности. На федеральном уровне освобождены от уплаты налога следующие категории физических лиц<sup>17</sup>:

1) Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

2) инвалиды I и II групп инвалидности;

3) инвалиды с детства;

4) участники гражданской войны и Великой Отечественной войны, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан, а также ветераны боевых действий;

5) лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

6) лица, пострадавшие от воздействия радиации и имеющие право на получение социальной поддержки, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

8) члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, по-

гибших при исполнении служебных обязанностей;

9) пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лица, достигшие возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

10) граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия.

Муниципальные льготы отличаются достаточным разнообразием. Например, в Санкт-Петербурге освобождаются от уплаты налога дети-сироты, дети, оставшиеся без попечения родителей; в Тамбове – лица, относящиеся к молодой семье, возраст супругов в которой не превышает 35 лет и имеющих одного и более несовершеннолетних детей; в Самаре – многодетные семьи, имеющие на иждивении троих и более детей в возрасте до 18 лет; и т.д.

Очевидно, что объемы предоставляемых льгот по регионам прямо не связаны с объемами дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности, но наблюдается тенденция, что дотационные регионы не заинтересованы в проведении самостоятельной налоговой политики в части социальной поддержки граждан<sup>18</sup>.

Кроме того, многочисленные льготы зачастую не являются адресными и могут использоваться лицами, не нуждающимися в мерах поддержки со стороны государства.

В связи с вышесказанным для России остается актуальной проблема мониторинга налоговых льгот на основе оценки их результативности и эффективности.

### Оценка результативности и эффективности действующих налоговых льгот

В настоящий момент в ряде субъектов РФ приняты региональные законы «О льготном налогообложении», которыми на законодательном

<sup>17</sup> Глава 32 НК РФ.

<sup>18</sup> Пьянова М.В. Роль имущественного налогообложения организаций в обеспечении социальной поддержки граждан // Налоги и налогообложение. 2015. № 9 (135). С. 680–688.

уровне зафиксирована организация оценки эффективности налоговых льгот за исполнительными органами власти, а также обязанность налогоплательщиков-организаций представить в налоговый орган документы, подтверждающие направление высвобожденных средств в результате использования налоговых льгот. В исследуемых регионах подобные законы приняты в Московской области, Тюменской области, Ханты-Мансийском а.о., Республике Дагестан, Республике Саха (Якутия). Можно сделать выводы, что в ряде субъектов РФ не проводится мониторинг и оценка эффективности применяемых налоговых льгот, в том числе льгот социального характера<sup>19</sup>. Следует также отметить, что в указанных регионах предусмотрена периодичность проведения такой оценки – ежегодно, что, на наш взгляд, является целесообразным для мониторинга информации, но не для принятия решения о результативности и эффективности применяемых льгот. Вряд ли такую оценку нужно проводить ежегодно, так как налогоплательщику требуется время для адаптации к вновь введенным налоговым льготам и принятия решений. Следует также учитывать специфику льгот. Например, период оценки инвестиционных налоговых льгот должен составлять 5 лет – общепринятый в мире период принятия налогоплательщиком инвестиционных решений и осуществления капитальных вложений, а по всем прочим группам и видам налоговых льгот, в том числе социальной направленности, таким периодом должен быть период бюджетного планирования – 3 года.

Наиболее сложной, трудоемкой и одновременно ответственной частью процесса внедрения и проведения мониторинга является разработка системы оценочных критериев (показателей) и сама процедура оценки на ее основе результативности и эффективности налоговых льгот.

Под результативностью последних следует понимать достижение предполагаемых целей, выраженных в определенных результатах, для обеспечения которых налоговые льготы были установлены. В этой связи возникает проблема правильного количественного выражения и

измерения результатов с помощью критериев и показателей, в полной мере характеризующих цели введения льгот, а также достаточности или недостаточности достигнутого значения результатов. У одной льготы может быть не один, а несколько результатов.

Под эффективностью налоговой льготы следует понимать ее целесообразность с точки зрения приемлемой затратоемкости достижения определенного ожидаемого и (или) запланированного результата (результатов), т.е. это соотношение результата с расходами на его обеспечение. При оценке эффективности также необходимо определить, что следует понимать под расходами и какой уровень эффективности можно считать приемлемым или неприемлемым путем определения соответствующих ориентиров (нормативных или предельных значений показателей).

Таким образом, если оценка результативности налоговых льгот должна дать ответ на вопрос, достигнуты ли цели их введения, то оценка эффективности – с каким уровнем потерь для бюджета и (или) выгод для экономики страны и налогоплательщиков эти цели были достигнуты или не достигнуты<sup>20</sup>. Поэтому алгоритм, последовательность процедуры оценки налоговых льгот и принятия решений по ее результатам должны включать следующие этапы:

- оценка их результативности: если результатов нет или они не соответствуют ожидаемым параметрам, то принимается решение об отмене либо существенном изменении направленности или элементов налоговой льготы; если результативность достаточная, то проводится оценка эффективности;
- оценка эффективности результатов: если ее уровень соответствует приемлемому, нормативному, то действие налоговой льготы продляется на следующий период; если уровень эффективности ниже требуемого (приемлемого, нормативного), то льгота отменяется либо существенно трансформируется по элементам.

Объектом оценки налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц должны быть социаль-

<sup>19</sup> Барулин С.В., Казак А.Ю., Слепухина Ю.Э. Оптимизация налоговых льгот на основе из оценки // Вестник УрФУ. Серия Экономика и управление. 2014. № 6. С. 117–147.

<sup>20</sup> Шулейко О.Л. Налоговые расходы как инструмент бюджетно-налоговой политики // Белорусский экономический журнал. 2014. № 3 (68). С. 86–95.

ные результативность и эффективность, отличающиеся от их экономических аналогов сложностью количественного выражения цели и ее результатов. В качестве таких социальных результатов можно назвать улучшение финансового положения путем увеличения доходов малообеспеченных слоев населения, пенсионеров, инвалидов и лиц, имеющих на иждивении несовершеннолетних детей, повышение доступности жилья, коммерческого обучения и дорогостоящего медицинского обслуживания, увеличение социальных расходов организаций, развитие социальной сферы и т.д.

Критериями результативности социальных налоговых льгот по налогам с физических лиц, направленных на финансовую поддержку малообеспеченных и других категорий налогоплательщиков, являются потребность в этих льготах и их значимость для налогоплательщиков. Оценка результативности должна проводиться как в целом по данной группе льгот, так и по отдельным их видам в отношении соответствующих категорий налогоплательщиков.

По налогу на имущество физических лиц для расчетов были использованы данные Росстата и ФНС<sup>21</sup>. Потребность в льготах может быть выражена через показатели доли населения, денежные доходы которого не превышают определенного в стране минимума доходов (оплаты труда) в общей численности населения.

Значение этих показателей составило 15,4 млн чел. (или 10,7%) в 2012 г. и 15,5 млн чел. (или 10,8%) в 2013 г. Приведенные цифры косвен-

но характеризуют возрастающую потребность в социальных льготах, так как численность населения, доходы которого ниже прожиточного минимума, увеличивается. При этом разница между ними косвенно свидетельствует и о нерезультативности применяемых мер поддержки. Значимое (в соответствии с требуемым, прогнозным уровнем) снижение величины первого показателя за анализируемый период и увеличение разницы между этими показателями при введении новых или изменении действующих льгот будет свидетельствовать об их результативности.

Существенность для налогоплательщиков социальных налоговых льгот рассматриваемой группы можно определить следующими показателями<sup>22</sup>.

1. Годовая (или) среднемесячная сумма экономии на налогах.

В среднем по России величина экономии на налоге на имущество физических лиц составила на одного налогоплательщика в 2012 г. – 706,09 руб. или 58,85 руб. ежемесячно; в 2013 г. – 838,61 руб. или 69,89 руб. ежемесячно; в 2014 г. – 940,11 руб. или 78,34 руб. ежемесячно.

2. Удельный вес этой экономии в годовых и (или) среднемесячных доходах льготируемых категорий населения.

В 2012 г. экономия на налоге на имущество физических лиц составляла ежемесячно 6% доходов населения, имеющего доходы ниже про-

<sup>21</sup> Пьянова М.В., Лавник Р.В. К вопросу об эффективности налоговых льгот социального характера // Евразийский союз ученых. 2015. № 10 (19). С. 146–150.

<sup>22</sup> Барулин С.В., Казак А.Ю., Слепухина Ю.Э. Оптимизация налоговых льгот на основе из оценки // Вестник УрФУ. Серия Экономика и управление. 2014. № 6. С. 117–147.

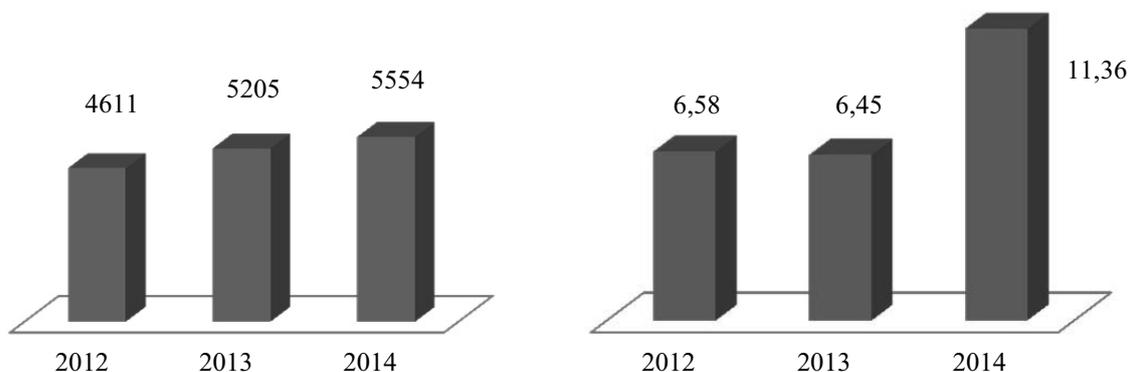


Рис. 2. Динамика уровня инфляции и цен на минимальную продовольственную корзину

житочного минимума; в 2013 г. этот показатель увеличился до 7%. Статистические данные о численности населения, имеющего доходы ниже прожиточного минимума в 2014 г., отсутствуют, что делает невозможным расчет экономии на налоге за указанный период.

3. Отношение суммы экономии на налогах к стоимости общей и (или) специальной минимальной потребительской корзины (покупательной способности экономии на налогах) (рис. 2).

Покупательная способность экономии на налоге на имущество физических лиц в 2012 г. составляла 11%, в 2013 г. оставалась без изменений – 11%.

Рассчитанные показатели результативности позволяют говорить, что при незначительном увеличении экономии на налоге и росте доли этой экономии в доходах социально незащищенных граждан налоговые льготы по данному налогу нельзя назвать результативными в силу того, что покупательная способность экономии на налоге не изменилась, а численность населения с доходами ниже прожиточного минимума увеличилась.

Соответствие значений этих показателей установленным стандартам и их увеличение (при введении новых или замене действующих льгот) будет означать их результативность, и наоборот. Одной из проблем оценки эффективности льгот по налогу на имущество физических лиц является отсутствие установленных стандартов результативности. В научно-исследовательских работах отечественных и зарубежных авторов тема оценки эффективности налоговых льгот пока представлена недостаточно. Причем многие из этих показателей носят номинальный характер и их изменения могут быть оценены только по двоичной системе: улучшился показатель или не улучшился.

Эффективность результативных социальных налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц должна характеризовать целесообразность их установления и функционирования с позиций потерь бюджетных доходов, принимающих для государства форму налоговых расходов. За анализируемый период налоговые льготы нельзя считать результативными, что делает нецелесообразным оценку их эффективности. Однако в качестве подтверждения наших выводов можно рассчитать отдельные показатели. Критерием эффективности может высту-

пать степень влияния этих льгот на бюджетные доходы и дефицит бюджета<sup>23</sup>:

1. Суммы потерь бюджета от применения льгот по налогу на имущество физических лиц составили в 2012 г. 18 209 100 тыс. руб., в 2013 – 21 415 122 тыс. руб., в 2014 г. – 24 267 579 тыс. руб.

2. Отношение (в %) названных сумм бюджетных потерь (налоговых расходов) к общей сумме доходов бюджета. За анализируемый период эти величины были незначительными и составляли 0,077, 0,087 и 0,091% соответственно.

3. Отношение (в %) названных сумм бюджетных потерь (налоговых расходов) к общей сумме налоговых расходов. За 2012 г. – 1,34%, 2013 г. – 1,11%.

4. Отношение (в %) названных сумм бюджетных потерь (налоговых расходов) к сумме дефицита бюджета. В 2012 г. бюджетный профицит – 260 387 млн руб. не позволяет рассчитать данный показатель. Дефицит бюджета в 2013 г. составил 848 224 млн руб., рассчитанное отношение – 2,146%. Дефицит бюджета в 2014 г. составил 334 млрд руб., рассчитанное отношение – 7,27%.

5. Увеличение бюджетного дефицита (в % к общей сумме доходов) с учетом социальных налоговых льгот по сравнению с дефицитом бюджета без учета этих налоговых льгот. За 2013 г. этот показатель составляет 0,078%, за 2014 г. – 1,072%.

Рассчитанные показатели свидетельствуют о возрастании фискального значения льгот по налогу на имущество физических лиц для государства, при этом социальное значение данных льгот снижается, что косвенно подтверждает выводы о неэффективности указанных налоговых льгот. В случае же признания налоговых льгот результативными, представляется целесообразным при разработке методики оценки льгот определить некие предельные значения этих показателей, превышение которых будет основанием для признания таких социальных налоговых льгот неэффективными.

Кроме того, оценка применяемых льгот осложняется тем, что современная статистическая база не отвечает требованиям эффективной организации мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот. Имеющиеся данные по статистике льгот представляются недостаточно подробно и оперативно. Например, по большинству показате-

<sup>23</sup> Авторские расчеты.

лей развития социальной сферы данные за 2014 и даже 2013 г. еще не сформированы.

По результатам проведенного исследования можно сделать несколько выводов:

1. Применение кадастровой оценки в качестве налоговой базы по налогу на имущество физических лиц повлечет за собой не только увеличение доходов бюджета, но и рост налоговой нагрузки для собственников имущества.

2. Не все положения 32 главы НК РФ способствуют реализации социальной функции налога на имущество физических лиц и защищают интересы граждан. По мнению автора, отдельные нормы НК РФ могут привести к негативным социальным последствиям введения нового налога: возможность повышения ставок налога органами местного самоуправления, высокий предел стоимости имущества для установления ставки 1,5%, порядок определения налоговой базы.

3. Объемы предоставляемых льгот по налогу на имущество физических лиц увеличиваются из года в год, но при этом преобладают федеральные льготы. Муниципальные образования, особенно получающие существенные дотации из федерального бюджета, не проводят самостоятельную налоговую политику в части социальной поддержки граждан.

4. Единого для всех субъектов РФ регламента оценки результативности и эффективности применяемых льгот в настоящий момент не су-

ществует, в большинстве анализируемых регионов такая оценка не проводится. Современная статистическая база не отвечает требованиям эффективной организации мониторинга: имеющиеся данные по статистике льгот представляются недостаточно подробно и оперативно.

5. Расчеты автора свидетельствуют о том, что применяемые льготы по налогу на имущество физических лиц нерезультативны и неэффективны из-за несоответствия темпов роста объемов предоставляемых льгот и темпов роста показателей уровня жизни населения, развития отдельных сегментов социальной сферы.

Сегодня нельзя однозначно утверждать, что введение новых правил исчисления налога на имущество физических лиц будет способствовать реализации его фискальной и социальной функции, поскольку практические данные появятся скорее только в начале 2017 г. Но расчет налога на основе кадастровой оценки имущества при установлении эффективных налоговых льгот является основным способом увеличения доходов местных бюджетов и реализации социальной функции налога на имущество физических лиц. Расширение финансовой самостоятельности муниципальных образований создает возможность реализации региональных программ на местах оперативно и эффективно, с учетом местной специфики, независимо от дотаций из федерального бюджета.