

# Отчет

# Скоординированный аудит налоговых субсидий



<b>Содержание</b>		<b>Стр.</b>
<b>1</b>	<b>Краткая сводная информация</b>	<b>115</b>
<b>2</b>	<b>Введение</b>	<b>117</b>
<b>3</b>	<b>Определение</b>	<b>122</b>
3.1	Единое понимание	122
3.2	Вклад ВОФК стран	123
3.3	Соответствие определения	123
<b>4</b>	<b>Аудиторский проект</b>	<b>124</b>
4.1	Предыстория	124
4.2	Обзор аудиторских полномочий	124
4.3	Рабочая подгруппа 1 – «Прозрачность и отчетность по субсидиям»	125
4.3.1	Тип исследования	125
4.3.2	Полученные результаты	126
4.3.3	Рекомендации	127
4.4	Рабочая подгруппа 2 – «Налог на прибыль юридических лиц»	127
4.4.1	Полученные результаты	128
4.4.2	екомендации	131
4.5.	Рабочая подгруппа 3 – «Налог на добавленную стоимость»	132
4.5.1	Объем аудита	132
4.5.2	Полученные результаты	133
4.5.3	Заключения	133
4.5.4	Рекомендации	134
4.6	Общие рекомендации	135
<b>5</b>	<b>Деятельность правительств и парламентов стран</b>	<b>136</b>
5.1	Предыстория	136
5.2	Деятельность стран	136
<b>6</b>	<b>Заключения</b>	<b>136</b>
Приложение 1	Список участников и других привлеченных сотрудников	137
Приложение 2	Результаты семинара	138
Приложение 3	Дополнительные материалы	143



## 1 Краткая сводная информация

VI<sup>й</sup> Конгресс ЕВРОСАИ, проводившийся в Бонне с 30-го мая по 2-е июня 2005 г., был посвящен вопросам аудита государственных доходов, проводимого Высшими органами финансового контроля (далее именуются «ВОФК»).

Анализ докладов стран, представленных участниками ЕВРОСАИ перед Конгрессом, продемонстрировал ряд примеров, в которых денежные потоки, носящие, строго говоря, характер затрат, переводились в бюджеты поступлений, в частности, в форме налоговых субсидий. Схемы освобождения от налогообложения данного рода в ряде стран приобрели внушительный размах. Однако, вплоть до сегодняшнего дня, сохраняется дефицит знаний об эффективности налоговых субсидий. ВОФК должны получить более надежные сведения об объемах и целевой эффективности этих налоговых субсидий. В докладах ряда стран отмечено, что большой объем и сложность налогового законодательства могут приводить к недочетам и исключениям при налогообложении. Поэтому Конгресс выступил за проведение скоординированного аудита налоговых субсидий, который открыт для всех участников ЕВРОСАИ.

Вскоре после Конгресса представители 11 ВОФК собрались для реализации проекта, в том числе Нидерланды в качестве наблюдателя. Они сформировали международную рабочую группу, количество участников которой со временем возросло до 18. Это Кипр, Дания, Финляндия, Франция, Германия, Венгрия, Исландия, Италия, Латвия, Литва, Польша, Румыния, Российская Федерация, Словацкая Республика, Швеция, Швейцария, Великобритания и Нидерланды.

Для получения сопоставимых результатов был составлен перечень контрольных вопросов, который охватывал все этапы налоговых субсидий - законодательство, реализация, отчетность. В то же время, данный перечень контрольных вопросов формировал не носящую обязательного характера рамочную структуру для аудита прозрачности и отчетности.

Проект начался с семинара, на котором более 60 участников из 22 стран-членов ЕВРОСАИ и Европейской счетной палаты обсудили политику предоставления субсидий, эффективность и аудит субсидий с экспертами в соответствующих областях из ОЭСР, Кельнского Университета, Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) и Счетной палаты Нидерландов.

После завершения аудиторской работы, рабочая группа пришла к заключению о том, что в аспекте налоговых субсидий требуются усовершенствования в сферах законодательства, оценки и отчетности во всех странах-участницах, для достижения общей прозрачности, которая, по ее мнению, необходима и для законодателей, и для широкой общественности.

Было установлено, что уже в проектах законодательства, цели налоговых дотаций были описаны недостаточно, и информация о затратах и выгодах от налоговых субсидий была совершенно недостаточной. В результате этого имеется дефицит надежных данных, которые сформировали бы основу для мониторинга, анализа и оценки налоговых субсидий. Сообщения об оценке после ввода законодательства в действие часто не оформляются или, по меньшей мере, недостаточны. Помимо этого,

в отношении налоговых субсидий часто отсутствуют установленные лимиты времени, а также схемы, нацеленные на уменьшение размеров субсидий со временем. После введения налоговой субсидии имеется существенный дефицит какого-либо систематического мониторинга, анализа и оценки. Отчетность о налоговых субсидиях, являющаяся частью бюджетного процесса или отраженная в отдельном отчете, совершенно недостаточна. Законодатели в бюджетной сфере и широкая общественность в значительной степени не получают информацию о целях налоговых субсидий и о реализации таких целей, об их финансовом, экономическом и экологическом воздействии и о результатах оценки.

В дополнение к этому, были созданы две рабочие подгруппы для работы с конкретными налоговыми субсидиями.

Рабочая подгруппа по налогу на прибыль юридических лиц проанализировала сравнимые аспекты и договорилась провести аудит механизмов освобождения от налогообложения для микро-предприятий, малых и средних предприятий, и там, где это уместно, налоговое освобождение в отношении регионального развития, которые существуют во всех странах, участвующих в данной рабочей подгруппе. Она самостоятельно подготовила перечень контрольных вопросов, который должен служить основой для разработки схем аудиторских проверок участвующих ВОФК. Эта рабочая подгруппа выработала следующие важные результаты.

Рабочая подгруппа по НДС рассматривала пониженную ставку НДС. Члены Рабочей группы собрали аудиторские доказательства по сниженному НДС в своих странах. Аудит должен выявить, являлось ли, например, снижение ставки НДС в различных странах-членах Рабочей группы целесообразным, или вызвало нежелательные побочные эффекты. Далее, членов Рабочей группы попросили собрать воедино информацию о проблемах, существующих в связи применением сокращенных ставок НДС, общую потерю поступлений от НДС, вызванную снижением ставки, эффективность субсидий и процедур оценки эффективности сокращения НДС.

В результате проведения национального аудита и составления отчета, члены подгруппы по НДС пришли к совместному заключению о воздействии и эффективности пониженных ставок НДС. Как пример, применение более низкой ставки НДС является прямой выгодой для потребителя, т.к. происходит снижение цен на товары и услуги. Также, существует диспропорциональное соотношение между подробными правилами регулирования дифференцированной ставки НДС и доступных ресурсов налоговых органов, которые они могут использовать.

Таким образом члены подгруппы по НДС предлагают, чтобы мониторинг и оценка применения и полученного эффекта от более низких ставок НДС внедрялись на систематической основе; также должен публиковаться ежегодный отчет о действительном количестве потерь в поступлениях государственного бюджета в результате льгот по НДС. Также необходима оценка для того, чтобы выявить, должно ли количество льгот по НДС через сниженные налоговые ставки на товары и услуги быть сокращено, и необходимо ли выбирать альтернативные инструменты.

В целом три рабочие подгруппы посмотрели на налоговые субсидии с различных

углов, но пришли к аналогичным полученным данным. Рабочая группа выработала ряд рекомендаций. Проекты законов, предусматривающих предоставление субсидий, должны указывать цели их предоставления в четкой и структурированной манере. Отчет по налоговым субсидиям должен включать в себя данные по налоговым потерям в результате действия налоговых субсидий. Такие отчеты должны публиковаться через регулярные промежутки времени, желательно на ежегодной основе. Оценки должны проводиться через регулярные периоды времени с тем, чтобы гарантировать эффективность, результативность и достижение поставленных целей в области налоговых субсидий. В рамках процедур, принятых в своих странах, участвующие ВОФК обсудили полученные данные по аудитам и рекомендации с соответствующими национальными органами, как правило, с правительствами или министерствами. Далее большинство отчетов по аудиту было представлено широкой общественности.

С точки зрения различия проверенных налоговых систем, ВОФК, вовлеченные в совместный аудит, обнаружили сопоставимые проблемы и недостатки в механизмах действия налоговых субсидий. В дополнение ВОФК преследовали также и такие цели, как обмен опытом, расширение неформальных контактов и увеличение взаимодействия между высшими органами финансового контроля.

## 2 Введение

Сегодня в Европе происходят стремительные изменения, ускорителем которых выступают крупные геополитические инициативы, в частности, процесс расширения ЕС и постоянный процесс глобализации. Это развитие не могло не отразиться на Высших органах финансового контроля (далее именуется «ВОФК»), которым все чаще приходится сталкиваться со сходными сложными аспектами в этой экономической области, в которой происходит устойчивое стирание национальных границ.

Кроме этого, необходимо оживить идею единения Европы. В конце концов, единение Европы – это непрерывный процесс, опирающийся на взаимное сближение граждан и государственных органов, процесс, который в ряде случаев продвигается медленными темпами. На этом фоне описываемый скоординированный аудит налоговых дотаций стал маленьким, но ценным элементом общей картины.

Поэтому желание провести скоординированный аудит, в котором могли бы принять участие все участники ЕВРОСАИ, нацелено на то, чтобы удовлетворить растущую потребность ВОФК познакомиться друг с другом в ходе проведения аудиторской деятельности и поделиться полученными при этом уроками. Цель этого аудиторского проекта состояла в том, чтобы получить информацию о наиболее ценном практическом опыте и укрепить неформальные связи. Также мы хотели укрепить сотрудничество с академическим сообществом. Кроме этого, участники конгресса намеревались разработать действенную методологию для оценки результатов программы и повысить эффективность схем освобождения от налогообложения.

Немецкий ВОФК ответил на эту потребность, став принимающей стороной VI<sup>го</sup> Конгресса ЕВРОСАИ. Выбор темы аудита был в значительной степени продиктован задачей предложить Конгрессу такую тему, которая была бы важной и значимой. Был выбран

аудит налоговых субсидий, т.е. специальных схем в налоговом законодательстве, которые значительно сокращают государственные доходы во всей Европе и, одновременно с этим, делают налоговое законодательство довольно сложным. Представители европейских ВОФК приветствовали предложение, выдвинутое немецким ВОФК в Конференц-центре Питерсберга под Бонном 2-го июня 2005 г. В то время как взаимодействие между участниками ЕВРОСАИ не представляет ничего нового, и, в общем и целом, увеличивается и расширяется, уровень взаимодействия, который предусмотрен данным проектом скоординированного аудита, стал исключительным.

Схема аудиторских проверок в странах была оставлена на усмотрение конкретных ВОФК. Это дало возможность большинству ВОФК осуществить параллельный аудит в относительно сжатые сроки, без отвлечения на вопросы об объеме ответственности каждого ВОФК. Каждый ВОФК назначил собственную аудиторскую группу для рассмотрения одного вопроса с позиций каждого конкретного ВОФК, с учетом соответствующих юридических полномочий. Полученный опыт был обсужден в ходе совместных заседаний, и послужил вкладом в собственную работу каждого ВОФК. Участвующие ВОФК представляют свои итоговые отчеты независимо от соответствующих Парламентов или ответственных министерств.

Была достигнута договоренность о том, что каждый участник рабочей группы представит собственный проектный отчет, отражающий позиции ВОФК его страны. Это означает национальный отчет, а не общий отчет рабочих подгрупп. *Доступный* отчет должен представлять собой исследование полученных результатов и рекомендаций по аудиту в соответствующих странах. Этот суммарный отчет о скоординированном аудиторском проекте был завершен к концу 2007 года, с представлением на следующем Конгрессе ЕВРОСАИ.

Поскольку каждый ВОФК проводит независимый аудит на территории своей страны, первая задача состояла в том, чтобы согласовать перечень контрольных вопросов для исследования и сроки. Списки вопросов составлялись на совместных заседаниях; они сформировали для участвующих ВОФК структуру, которая упрощает сравнительное представление результатов в итоговом отчете. Каждый ВОФК мог свободно адаптировать данную структуру, полностью или частично, к собственной схеме и графику проведения аудита.

### *Международная рабочая группа*

С целью разработки действенной методологии для оценки результатов программы и повышения эффективности применяемых схем субсидирования, международная рабочая группа собралась на первое заседание в Бонне, 10-11 ноября 2005 г. (см. Таблицу 1).

Делегаты, участвовавшие в этом заседании, приняли решение сосредоточить аудит на прозрачности и отчетности по дотациям. Многие ВОА призывали проанализировать аспекты эффективности и результативности. Помимо этого, немецкий ВОА также хотел рассмотреть аспект решений, принимаемых в финансовой политике. Многие участники выступили с заявлениями по конкретным направлениям аудита, предлагаемым на 2006 и 2007 год. Другие хотели определиться с темами на ближайшее будущее. На базе предложенных проектов по налоговым дотациям были созданы три рабочие подгруппы (см. Раздел 3).

Таблица 1

Дата	Место	Участвующие ВОФК		
10 ноября 2005 г. – 11 ноября 2005 г.	Бонн	Дания Литва Словацкая Республика Великобритания	Германия Польша Швеция	Венгрия Румыния Швейцария
22 февраля 2006 г.	Бонн	Кипр Финляндия Венгрия Польша Словацкая Республика Великобритания	Чешская Республика Франция Латвия Румыния Швеция	Дания Германия Литва Российская Федерация Швейцария
28 августа 2006 г.	Копенгаген	Дания Германия Латвия Румыния Швейцария	Финляндия Венгрия Литва Словацкая Республика	Франция Исландия Польша Швеция
16 февраля 2007 г.	Варшава	Дания Венгрия Польша Словацкая Республика	Финляндия Латвия Румыния	Германия Литва Российская Федерация
12 сентября 2007 г.	Братислава	Дания Германия Литва Словацкая Республика	Финляндия Венгрия Польша	Франция Латвия Румыния
30 января 2008 г. – 31 января 2008 г.	Бонн	Дания Германия Италия Нидерланды Российская Федерация Швейцария	Финляндия Венгрия Латвия Польша Словацкая Республика	Франция Исландия Литва Румыния Швеция

Повышение прозрачности является первостепенным приоритетом для всех участников рабочих групп. Развитие и внедрение как действенные механизмы оценки результатов программы и, следовательно, потребность в полной и комплексной информации о целях и влиянии налоговых дотаций, их финансовом объеме и успешности применения стали основной задачей работы, выполненной международной рабочей группой. Результаты, уже полученные в рамках скоординированного аудита, продемонстрировали, что цели и требования налоговых дотаций не всегда прописываются в достаточном объеме. Потенциальное влияние налоговых субсидий и их потенциальное экономическое и социальное воздействие и альтернативные варианты достижения тех же целей недостаточно изучаются. Это же применимо и к воздействию, которое их реализация может оказать на нашу окружающую среду. Таким образом, у Парламента нет важнейшей информационной базы для принимаемых им решений. Только в исключительных случаях юридические положения, на основании которых формируются налоговые субсидии, оговаривают лимит времени действия законодательства, что дает Парламенту возможность принимать решения о субсидиях на основании доступной, уже собранной информации об эффекте субсидий. Фактический эффект субсидий после вступления в силу соответствующих юридических положений не определен. Как правило, законодатели не предусматривают оценку результатов программ, хотя это могло бы склонить чашу политических мнений в пользу их сокращения или отмены.

### *Три рабочие подгруппы*

В общей сложности, были созданы три рабочие подгруппы, каждая из которых рассматривает один конкретный аспект аудита налоговых субсидий.

Рабочая подгруппа «Прозрачность и отчетность по субсидиям», состоящая из ВОФК Германии (председатель), Дании, Финляндии, Франции, Исландии, Литвы, Польши, Румынии, Российской Федерации, Словацкой Республики, и Швеции работала над проблемами прозрачности налоговых дотаций и соответствующей отчетности.

Две другие рабочие подгруппы рассматривали конкретные налоговые субсидии. Рабочая подгруппа, возглавляемая ВОФК Венгрии, рассмотрела эффективность и результативность налоговых субсидий в разрезе налога на прибыль юридических лиц, которые предоставляются малым и средним предприятиям. В этом случае ВОФК Венгрии, Латвии, Российской Федерации, Словакии и Германии также разработали общий перечень вопросов. Другая рабочая подгруппа изучила предоставление пониженной ставки НДС для конкретных видов поставок или услуг. В эту подгруппу входят ВОФК Латвии, Литвы, Швейцарии и Германии (председатель).

### *Перечни контрольных вопросов как общая основа*

Международная рабочая группа договорилась о разработке перечня контрольных вопросов, в частности, для рабочей подгруппы, работающей в направлении «Прозрачность и отчетность по налоговым субсидиям», для упрощения последующего сопоставления результатов. Аудитор, заполняющий строки перечня контрольных вопросов, который составлен этой рабочей подгруппой, подводится к ключевым проблемам прозрачности на протяжении рабочего цикла субсидии, с момента ее введения и реализации до составления отчетности по субсидии.

Перечень контрольных вопросов был разработан для выполнения двух функций одновременно.

С одной стороны, была достигнута договоренность ответить на вопросы перечня. Были даны альтернативные варианты ответов. Если ни один из вариантов не подходил, запрашивались дополнительные сведения.

С другой стороны, перечень контрольных вопросов, составленный международной рабочей группой, служил основой для составления схемы аудиторской работы.

В дополнение к этому, рабочая подгруппа по налогу на прибыль юридических лиц разработала дополнительный подробный перечень контрольных вопросов для своего скоординированного аудита налоговых субсидий в области налога на прибыль юридических лиц.

### *Начало – семинар по теме «Налоговые субсидии»*

Для разработки этого перечня контрольных вопросов семинар, посвященный теме налоговых субсидий, организованный председателем ЕВРОСАИ, был проведен в Бонне 21-22 февраля 2006 года.

Заинтересованные участники ЕВРОСАИ, не входящие в эту рабочую группу, также были приглашены к участию. Семинар был нацелен на построение профессиональной основы для скоординированного, в масштабах всего EUROSАI, аудита налоговых субсидий, который был одобрен VI<sup>м</sup> Конгрессом ЕВРОСАИ. Более 60 участников из 22 государств-участников ЕВРОСАИ и Европейской счетной палаты обсудили политику субсидий, эффективность и аудит субсидий. Семинар был призван сформировать научный фундамент для скоординированного, в масштабах всего EUROSАI, аудита налоговых субсидий.

Докладчики – представители Института изучения финансовых проблем при Кельнском университете и ОЕСР, помогли сформировать общую базу знаний, которая послужила действенной отправной точкой в успешной реализации общего проекта. На семинаре были рассмотрены и определены налоговые дотации, и швейцарский Указ о дотациях, в котором оговорены важнейшие положения об обеспечении прозрачности в этой сфере. Было сформулировано требование о предварительной отчетности по налоговым дотациям и их более эффективной интеграции в бюджетный процесс. В своем докладе ВОФК Нидерландов отметил, что после проведения аудита больший акцент был сделан на эффективности и результатах применяемых мер, и отчетность по налоговым субсидиям была приведена в приложении к годовому бюджету. Один из представителей *Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit* (Агентство по техническому сотрудничеству при Федеральном правительстве Германии) подчеркнул, что географический выбор иностранных инвесторов зависит не столько от налоговых субсидий, сколько от эффективного управления и действенной налоговой системы. Другим обсуждавшимся вопросом стала отмена практически всех налоговых субсидий, введенных в Новой Зеландии, в ходе общей налоговой и экономической реформы в середине 80-х гг. (см. Таблицу 2).

**Таблица 2**

Автор	Организация	Доклад
Д-р Дэвид Нгуен-Тхан	GTZ	Налоговые льготы в странах с развивающейся и переходной экономикой
Д-р Михаэль Тоне	Кельнский университет	Обзор и углубленный анализ контроля над дотациями в сфере налоговых затрат
Кристиан Валендак	ОЕСР	Отчетность и анализ эффективности в разрезе налоговых затрат
Йан Х. Вельтхофен	Счетная палата Нидерландов	Налоги как политический инструмент

### *Наша общая информационная платформа*

Участники рабочей группы постоянно находятся в курсе текущих процессов развития благодаря доступу к защищенному паролем разделу Интернет-страницы VI<sup>го</sup> Конгресса ЕВРОСАИ ([www.eurosai-2005.de](http://www.eurosai-2005.de)).

Этот раздел Интернет-страницы содержит информацию о текущем статусе проекта, протоколы заседаний и перечни контрольных вопросов, полученные от ВОФК, отчеты о ходе работ, графики работ и информацию об аудите, проводимом тремя подгруппами,

а также концепции аудиторской деятельности (схемы построения аудита), аудиторские отчеты и полезные Интернет-ссылки.

### *Аудиторская работа*

С мая 2005 года ВОФК Кипра, Дании, Германии, Финляндии, Франции, Венгрии, Исландии, Италии, Латвии, Литвы, Польши, Румынии, Российской Федерации, Словацкой Республики, Швеции, Швейцарии и Великобритании были членами Рабочей группы, а Нидерланды участвовали в качестве наблюдателя.

На своих заседаниях участвующие ВОФК непрерывно координировали свою аудиторскую работу. При этом они согласовывали общие вопросы аудита и области особого внимания и информировали других участников о последних результатах, полученных в ходе аудита.

Данный итоговый отчет о скоординированном аудите налоговых субсидий описывает результаты, полученные тремя рабочими подгруппами.

Он дополнен отдельным отчетом каждой рабочей подгруппы, который более подробно информирует о результатах аудита, полученный теми ВОФК, которые участвовали в работе подгрупп. Одновременно с этим, рабочая группа договорилась о том, что отчеты стран, на базе которых сформирован этот итоговый отчет, должны быть доступны для заинтересованных ВОА, которые не участвовали в скоординированном аудите. Национальные отчеты включены в данный отчет в качестве приложений, в форме электронных документов.

## **3 Определение**

### **3.1 Единое понимание**

Для подготовки своих аудиторских мероприятий, которые также имели цель сформировать комплексные сведения о предоставлении налоговых дотаций в соответствующих странах, участвующим ВОФК было необходимо добиться единого понимания концепции «налоговых субсидий».

Нет ни национального, ни международного общепризнанного определения. Как правило, термин «субсидия» имеет более или менее четкое или расплывчатое определение в зависимости от цели, которая преследуется при применении этого определения.

Однако определение играло важную роль, в частности, для рабочей подгруппы, работающей в направлении «Прозрачность и отчетность по субсидиям», поскольку подход этой подгруппы к аудиту должен был быть сквозным, охватывающим субсидии по всем типам налогов и налоговых систем и анализирующим их прозрачность, в особенности в форме отчетов по субсидиям.

После семинара и углубленного обсуждения этого момента рабочая группа пришла к заключению о том, что ей понятна суть налоговых субсидий в общем смысле, с охватом всех видов налоговых затрат. Определение последних взято из публикации

ОЕСР «Эффективные практические рекомендации – Внебюджетные и налоговые затраты»<sup>1</sup>. В соответствии с этим документом, налоговые затраты можно определить как переход государственных ресурсов, который достигается за счет уменьшения налоговых обязательств по отношению к некоему базисному налогу, а не за счет прямых затрат. В документ включена следующая классификация налоговых субсидий:

Налоговые затраты могут присутствовать в различных формах:

- освобождения: суммы, исключаемые из налоговой базы;
- скидки: суммы, вычитаемые из базисной величины для получения налоговой базы;
- кредиты: суммы, вычитаемые из налоговых обязательств;
- снижение ставки: уменьшенная ставка налога, применяемая к какому-либо классу налогоплательщиков или налогооблагаемых операций;
- налоговая отсрочка: снижение размера уплаты в форме отсрочки в уплате налога.
- Рабочая группа сошлась во мнении о том, что все типы налоговых субсидий, которые перечислены выше, должны быть охвачены аудиторскими проверками участвующих ВОФК.

### 3.2 Вклад ВОФК стран

Какое-либо общепризнанное международное определение термина «налоговая субсидия», как и национальные юридические определения в странах-участницах, отсутствуют. Поэтому ВОФК рассматривали юридические положения, классифицируемые как налоговые субсидии, субсидированные соответствующими правительствами стран на государственном уровне. Несмотря на это, в ходе своей аудиторской работы ВОА также принимали во внимание альтернативные определения, которые обсуждаются в экономических исследованиях на национальном и международном уровне. В частности, они выделили расхождения между странами, которые влияют на отчетность соответствующих правительств в разрезе объема и важности налоговых субсидий.

### 3.3 Соответствие определения

Определения терминов «налоговая субсидия», «налоговая льгота», «особые положения налогового законодательства» и аналогичных терминов в соответствующем национальном контексте имели для трех рабочих подгрупп разную степень важности.

Две рабочие подгруппы, по налогу на прибыль юридических лиц и по НДС, изучали особые положения налогового законодательства, которые можно рассматривать как налоговые субсидии на уровне стран. Рабочая подгруппа по налогу на прибыль юридических лиц сосредоточила внимание на субсидиях по налогу на прибыль юридических лиц, которые предоставляются в странах-участницах одинаковым или во многом сходным образом. В итоге ВОФК договорились об углубленном рассмотрении

---

<sup>1</sup> Эффективные практические рекомендации – Внебюджетные и налоговые затраты, ОЕСР, GOV/PGC/SBO(2004)6, 19 мая 2004 г.

налоговых скидок для микро-предприятий, малых и средних предприятий. ВОФК, участвующие в рабочей подгруппе по НДС, договорились об общем рассмотрении проблем применения пониженной ставки НДС. Во всех странах определенные виды поставок и услуг облагаются НДС по пониженной ставке, которая отличается от общей ставки. Участвующие ВОФК рассматривают предоставление пониженной ставки как налоговую льготу, которая может иметь характер субсидии. Поэтому ВОФК имели полную индивидуальную свободу принять решение о том, какие особые положения налогового законодательства будет охватывать их аудиторский проект.

Рабочая подгруппа, занимающаяся прозрачностью и отчетностью по субсидиям, рассматривала налоговые субсидии и в аспекте их введения, изменения и администрирования, и в аспекте отчетности. В этом контексте определение концепции налоговой субсидии отличается в рамках законодательства и отчетности.

Во всех странах требуется законодательное введение, корректировка или упразднение налоговых субсидий. Требуется, чтобы это законодательство в значимых аспектах отвечало тем же требованиям страны, что и любое другое законодательство.

В аспекте отчетности ситуация иная. В этом направлении основополагающую важность приобретает вопрос о том, рассматривается ли определенное положение налогового закона как «налоговая субсидия», «налоговая льгота» и т.п. Хотя правовые положения стран предписывают обязательную отчетность, формулировка определения «налоговая субсидия» в соответствующем национальном контексте относится к сфере ответственности соответствующего правительства. На практике это открывает простор для произвольных решений, на основании которых правительства стран могут определять рамки и содержание отчетности по налоговым субсидиям. С учетом аспекта прозрачности, аудиторская работа ВОФК концентрируется на этой проблеме.

## **4 Аудиторский проект**

### **4.1 Предыстория**

В ходе скоординированного аудита каждый из участвующих ВОФК самостоятельно проводил аудиторские мероприятия в соответствующей стране. Принимая во внимание договоренности, достигнутые в рабочих подгруппах, они по собственному усмотрению принимали решения о контексте, содержании, методологии и проведении этой работы. Каждый ВОФК выделил собственную аудиторскую команду для рассмотрения одного и того же вопроса с позиций каждого конкретного ВОФК, принимая во внимание соответствующие правовые полномочия. Обмен полученными выводами происходит на общих заседаниях; они могут служить вкладом в собственную работу каждого ВОФК. Участвующие ВОФК будут подавать свои итоговые отчеты независимо, в соответствующий парламент или ответственное министерство.

### **4.2 Обзор аудиторских полномочий**

Аудиторские полномочия участвующих ВОФК регламентируются соответствующим национальным законодательством.

Как правило, ВОФК уполномочены проводить аудит поступлений и затрат государственного бюджета. При изучении налоговых дотаций, которые обычно подразумевают отказ от взыскания определенных государственных доходов, ВОА проводят аудит или собирают аудиторские доказательства в тех органах, которые ответственны за подготовку соответствующего законодательства, административное управление соответствующим видом налога и предоставление налоговых льгот. В большинстве случаев заявления о предоставлении налоговых дотаций требуется включать в формы налоговых деклараций. ВОФК имеют возможность в соответствующем объеме проводить аудит налоговых дотаций на уровне правительственных учреждений.

Как правило, ВОФК не имеют специальных аудиторских полномочий по отношению к налоговым дотациям.

Однако, в то же самое время, политический выбор между прямой субсидией и налоговой субсидией влияет на аудиторские права ВОФК. Как правило, законодательство страны предусматривает, что надлежащее использование прямых субсидий может, при необходимости, быть предметом аудиторской проверки, на уровне получателя субсидий. В отношении налоговых субсидий действует противоположное правило. ВОФК не имеют возможности провести аудит налоговых субсидий на уровне получателей. Вследствие этого ВОФК не могут достоверно проверить эффективность и результативность налоговых субсидий, также проводя сбор аудиторских доказательств на уровне выгодоприобретателей. Поэтому аудит налоговых субсидий также ограничивается правительственным уровнем.

### **4.3 Рабочая подгруппа 1 – «Прозрачность и отчетность по субсидиям»**

В общей сложности одиннадцать ВОФК таких стран, как Дания, Финляндия, Франция, Германия, Исландия, Литва, Польша, Румыния, Российская Федерация, Словацкая Республика и Швеция достигли договоренности рассмотреть в рамках скоординированного аудита аспекты прозрачности и отчетности по налоговым субсидиям.

Перечень контрольных вопросов, утвержденный рабочей группой, в основном создан на базе проекта, предложенного польским ВОФК. Перечни контрольных вопросов и предложения по внесению модификаций, представленные вниманию рабочей группы Данией, Германией, Финляндией, Румынией, Швецией и Словацкой Республикой, также включали важные предложения, которые были приняты во внимание.

#### **4.3.1 Тип исследования**

В ходе своей аудиторской работы участвующие ВОФК сконцентрировали внимание на аспектах законодательства, правоприменения и отчетности.

Во всех странах требуется, чтобы налоговые дотации, приравняемые к особым положениям налогового законодательства, вводились в законодательном порядке. Поэтому необходимо, чтобы эти положения отвечали требованиям конкретных стран, предъявляемым к законодательству.

Как правило, введение налоговых субсидий относится к сфере ответственности налоговых ведомств страны, которые в ряде случаев также ответственны за мониторинг эффекта налоговых субсидий.

Не во всех участвующих странах существуют правовые положения, регламентирующие отчетность. Кроме этого, проводится разграничение между отчетностью в рамках соответствующего национального бюджета и отдельной информацией в форме отчета о субсидиях.

Контекст и объем аудита, проводимого участвующими ВОФК, в значительной мере определялись фактической ситуацией, складывающейся в стране. Одной общей целью аудиторских мероприятий был ответ на вопрос о том, какую ответственность несут правительства стран по отношению к налоговым субсидиям, и как они соблюдают эту ответственность.

Поскольку, как правило, министерства финансов стран должны осуществлять подготовку и сопровождение законодательства о налоговых дотациях, в большинстве случаев именно они были надлежащей контактной стороной для участвующих ВОФК.

### **4.3.2 Полученные результаты**

Достаточная прозрачность в сфере налоговых субсидий не гарантирована.

Законопроекты стран по налоговым субсидиям в некоторых случаях имели существенные недоработки по сравнению с существующими стандартами национального законодательства. Поэтому количественные и качественные цели налоговых субсидий во многих случаях имеют недостаточное документальное отражение. Описание целей зачастую сформулировано настолько общими словами, что на основании этих описаний невозможно измерить достижение поставленных целей. Предоставляемая информация о затратах и выгодах налоговых субсидий зачастую имеет значительные качественные расхождения. Описания возможностей оценки, особенно в разрезе сроков, контекста и объема, приводятся в недостаточном объеме.

Это равнозначно отсутствию базисов для мониторинга, анализа и оценки налоговых субсидий. Во многих случаях в отчетности отсутствуют сведения о возможной установке лимитов времени и/или сокращении со временем величины субсидий.

На этапе предоставления налоговых субсидий отсутствует систематический мониторинг, анализ и оценка. Нет надлежащих стратегических концепций. В большинстве случаев отсутствуют текущие сведения о затратах и выгодах. Не проводится систематическая оценка, что отчасти обусловлено отсутствием указанных данных.

Схемы оформления отчетности по налоговым субсидиям, как в рамках бюджета, так и в форме отдельных отчетов, не являются достаточными. Во многих случаях отсутствуют обзоры, которые охватывали бы все налоговые субсидии. Недополученные налоговые поступления рассчитываются и/или оцениваются не в полном объеме. Не предоставляется информация о базисе таких оценок и предположений. Доклады, представленные правительствами стран, в большинстве случаев содержали слишком сжатую информацию о целях, достижении целевых ориентиров, фактических результатах и оценке налоговых субсидий.

### **4.3.3 Рекомендации**

В целом, участвующие ВОФК сочли усовершенствования в диапазоне областей от законодательства до отчетности по налоговым субсидиям необходимыми для обеспечения прозрачности, которая нужна и для законодателей, и для широкой общественности.

На базе проведенных ими аудиторских действий, участвующие ВОФК разработали следующие рекомендации для правительств и/или парламентов стран.

#### *Законодательство*

В будущем потребуется, чтобы законодательство устанавливало однозначные, четко сформулированные и проверяемые цели применения налоговых субсидий. Аналитические данные, получаемые правительством в ходе законодательного процесса, должны быть полностью задокументированы. Рекомендовано устанавливать лимиты времени действия налоговых субсидий, если это возможно.

#### *Регулярная оценка*

На национальном уровне требуется разработать и внедрить стратегии, которые дали бы возможность систематического мониторинга, анализа и оценки налоговых субсидий. Оценку необходимо проводить регулярно, для подтверждения эффективности и результативности налоговых дотаций.

#### *Отчетность*

Все налоговые субсидии необходимо отражать в отчетности. Таким образом, правительство должно дать понять, что оно полагает должно считаться налоговой субсидией, и что должно исключаться из отчетов. Необходимо предоставлять полную комплексную информацию о недополученных бюджетных поступлениях, возникающих вследствие налоговых субсидий. В общем и целом, необходима регулярная, своевременная комплексная отчетность по налоговым субсидиям.

Поскольку выгодоприобретателями по налоговым субсидиям является небольшое число их получателей, а финансирование этих дотаций осуществляется из налогов, выплачиваемых всеми налогоплательщиками, это бремя, ложащееся на всех налогоплательщиков, может быть обосновано только за счет растущей прозрачности, которая демонстрирует эффективность и результативность особых положений налогового законодательства.

## **4.4 Рабочая подгруппа 2 – «Налог на прибыль юридических лиц»**

Рабочая подгруппа включает в себя ВОФК Германии, Республики Латвии, Словацкой Республики, Российской Федерации и Венгрии (председатель). Участники подгруппы проверили субсидии по налогу на прибыль юридических лиц, сконцентрировав

внимание на эффективности и результативности субсидий, предоставляемых малым и средним предприятиям, или, если субсидии не применяются в данной стране, то средств на региональное развитие. ВОФК Латвии проверил всю систему субсидий по налогу на прибыль юридических лиц.

### 4.4.1 Полученные результаты

Во всех участвующих странах налогообложение основывается на законодательстве. В четырех странах налог на прибыль организаций регулируется отдельными законами, в то время, как в то время как в Российской Федерации применение этого налога регулируется главой «налог на прибыль юридических лиц» Налогового кодекса. В трех странах (Венгрия, Республика Латвия и Словацкая Республика) вся сумма налога на прибыль юридических лиц выплачивается в федеральный бюджет, в то время, как в Германии и Российской Федерации суммы разделяются между центральным бюджетом и бюджетами соответственно немецких федеральных земель и российских регионов.

В трех странах (Германия, Венгрия и Словацкая Республика) все субсидии по налогу на прибыль юридических лиц регулируются Законом о налоге на прибыль юридических лиц, в Республике Латвия и Российской Федерации некоторые из них регулируются другими законами.

Законодательство по налоговым субсидиям, предоставляемым малым и средним предприятиям отличается большим разнообразием в участвующих странах:

- В четырех странах (Германия, Республика Латвия, Российская Федерация, Словацкая Республика) не существует отдельных льгот по налогу на прибыль юридических лиц для малых и средних предприятий (в Словацкой Республике субсидии по налогу на прибыль юридических лиц предоставляются только с целью регионального развития);
- В Венгрии отдельные налоговые льготы предоставляются для малых и средних предприятий Законом о налоге на прибыль юридических лиц.

Это означает, что в большинстве участвующих стран не существует субсидий по налогу на прибыль юридических лиц, которые бы использовались исключительно малыми и средними предприятиями. Однако малые и средние предприятия – в соответствии с общими положениями имеют право воспользоваться преимуществами субсидий по налогу на прибыль юридических лиц.

Определение малых и средних предприятий различается в участвующих странах В странах-членах Европейского Союза оно основано на рекомендации Европейской комиссии. В результате рекомендаций, принятых в 1996 году, Европейская комиссия впервые дала единое определение для малых и средних предприятий. 6 мая 2003 года Европейская комиссия утвердила новое определение малых и средних предприятий, которое вступило в силу 1 января 2005 года. Российская Федерация применяет другие определения, где категория средних предприятий существует только с 1 января 2008 года.

Во всех участвующих странах требуются предварительные оценки относительно законодательного процесса. Это включает в себя исследования по достижимости

поставленных задач, оценку ожидаемых финансового, экономического и социального воздействия предлагаемого закона или другого типа законодательства. Однако в целом эти требования не были или частично не были выполнены Министерством Финансов. Результатом отсутствия тщательной предварительной оценки налоговых субсидий является то, что достижение цели и, следовательно, эффективность и результативность этих субсидий в дальнейшем не оценивались.

Законодательство по налогу на прибыль во всех странах несколько раз изменялось в течение проверяемого периода, но эти изменения оказали ограниченное воздействие на законодательство в целом. В Словацкой Республике и в Венгрии причиной изменений явилось приведение законодательства в соответствие с требованиями ЕС.

В целом ни в одной стране не была произведена полная отмена законодательства, тем не менее в Республике Латвия и Российской Федерации некоторые положения были отменены.

Практика определения целей предоставления налоговых субсидий является различной в участвующих странах, таким образом, не представляется возможным оценить ее в целом. В Германии и Словацкой Республике проведенные аудиты выявили, что цели были четко определены и задокументированы, в Республике Латвия и Российской Федерации цели субсидий по налогу на прибыль юридических лиц не были определены в законодательстве. В Венгрии цели были определены косвенно, через требования по использованию субсидий.

Возможность замены субсидий по налогу на прибыль юридических лиц прямой финансовой помощью не была подвергнута оценке финансовым правительством какой-либо страны. Министерства Финансов не подготовили какой-либо всеобъемлющей оценке достижения целей, указанных в положениях законодательства. Таким образом, невозможно оценить, существует ли альтернатива в виде лучшего законодательства для достижения тех же самых целей. Замена налоговых субсидий прямой финансовой помощью добавит в качестве сопровождающего эффекта дополнительные административные затраты.

Во всех участвующих странах применение налоговых субсидий ограничено правовыми положениями в виде различных видов ограничений (время, сумма и другие). В целом, субсидии по налогу на прибыль юридических лиц могут требоваться без удостоверения выполнения условий. Выполнение требований контролируется через последующий контроль налоговыми органами.

Министерства Финансов всех участвующих стран оценивают сумму налоговых субсидий в центральном бюджете, методология оценки в каждой стране различна. Министерство Финансов Республики Латвия и Словацкой Республики оценивают количество налогоплательщиков, использующих налоговые субсидии дополнительно к сумме субсидий. Министерство Финансов Германии готовит оценку суммы субсидий и количества налогоплательщиков, использующих их; однако не всегда у них есть последние данные, т.к. данные статистики могут в отдельных случаях быть основаны на информации, собранной пять или более лет назад. Министерства Финансов Венгрии и Российской Федерации оценивают сумму налоговых субсидий для предложений по центральному бюджету.

В целом данных по субсидиям по налогу на прибыль юридических лиц недостаточно для того, чтобы сравнивать и оценивать воздействие субсидий, включая субсидии для малых и средних предприятий. Соотношение между общим количеством налогоплательщиков и налогоплательщиками, которые используют субсидии по налогу на доходы юридических лиц нельзя сравнить, основываясь на данных, предоставленных участвующими странами. Это также не может быть проанализировано для малых и средних предприятий. Причиной является то, что данные по малым и средним предприятиям и общее число налогоплательщиков, использующих субсидии имеются только в Венгрии. В Германии, Республике Латвия, Российской Федерации и Словацкой Республике субсидии по налогу на прибыль юридических лиц для малых и средних предприятий не выделяются.

Средняя сумма налоговых субсидий для налогоплательщиков не может быть сопоставима в соответствии с данными, полученными от участвующих стран. Также это соотношение не может быть проанализировано для малых и средних предприятий.

Уровень доходов по налогу на прибыль юридических лиц в общих налоговых доходах центральных бюджетов участвующих стран варьируется между 3,1% и 26,3%. Уровень субсидий по налогу на прибыль юридических лиц по сравнению с общими налоговыми доходами центрального бюджета варьируется от 0,7% до 3,3%. Уровень субсидий по налогу на прибыль юридических лиц по сравнению с доходами по налогу на прибыль юридических лиц является самым низким в Российской Федерации (2,75 – 3,79%), в то время, как самым высоким он был в 2004 году было в Словацкой Республике (20,23%) и в 2005 и в 2006 годах в Венгерской Республике (28,26% и 24,09%). Эти соотношения не могут быть подсчитаны для малых и средних предприятий.

Министерства Финансов участвующих стран следят за тенденцией субсидий по налогу на прибыль юридических лиц для обоснования предложения по центральному бюджету. Тенденция субсидий по налогу на прибыль юридических лиц – за исключением Словацкой Республики – не оценивается министерствами финансов участвующих стран, что особенно верно в отношении налогоплательщиков, использующих налоговые субсидии.

Во всех участвующих странах налоговые органы разработали и применяют информационные системы для того, чтобы обрабатывать данные из налоговых деклараций по налогу на прибыль юридических лиц и принимать участие в налоговом контроле через общую процедуру во всех местных налоговых органах. Система охватывает все фазы процедуры контроля и хранящиеся данные являются надежными. Право доступа и хранение материалов об изменениях в системах также регулируются. Некоторые виды недостатков, связанные с применением информационных систем были выявлены в трех странах, но эти проблемы были решены.

Во всех участвующих странах информационные системы налоговых органов для облегчения контроля включали модули управления рисками. Количество и масштаб факторов риска, встроенных в эти модули, также, как и качество их применения, являются разными из-за различий стран. Однако каждый налоговый орган квалифицирует налогоплательщиков на основе данных налоговых деклараций и другой налоговой информации, такой, как готовность осуществлять платежи. В Германии, Венгрии и Российской Федерации качество данных, содержащихся в налоговой декларации также принимается во внимание.

В участвующих странах, за исключением Республики Латвия, цели субсидий по налогу на прибыль юридических лиц были определены четко и подлежали измерению.

В законодательстве участвующих стран указывается, что воздействие налоговых субсидий и достижение целей должны подлежать оценке. Однако в целом не осуществляется достаточно эффективного мониторинга достижения этих целей. Министерства финансов участвующих стран, за исключением Германии, не создали какую-либо последующую систему оценки. Хотя в Германии такие методы были разработаны, большинство государственных департаментов не использует четко структурированный подход или общепринятую методологию.

Административные затраты на сбор различных видов налогов – включая налоговые субсидии – не разделен ни в министерстве Финансов, ни в налоговых органах каждой участвующей страны. Таким образом, эффективность налоговых субсидий не может быть оценена.

В целом законодательство не предписывает обязательный контроль. Контроль налоговых органов в области налоговых субсидий включает также аудит субсидий по налогу на прибыль юридических лиц. Однако типы и методы механизмов контроля различны.

Данные по контролю и результаты по-разному регистрируются налоговыми органами. Таким образом, нет возможности их сопоставления. Информация о нарушениях, выявленных в результате контроля – особенно в уголовно преследуемых областях, связанных с налогами и/или административных нарушениях – представляется только налоговыми органами Германии, Венгрии и Словацкой Республики; в последней указанной стране не было выявлено нарушений. В Германии такая информация не подлежит регистрации на центральном уровне.

#### 4.4.2 екомендации

Рабочая подгруппа на основании полученных данных, выявленных в ходе скоординированного аудита, разработала следующие рекомендации:

<p><b>1. Предложения по законодательным процедурам</b></p>	<p>Документирование целей предоставления субсидий, с последующим систематическим подходом</p> <p>Проведение предварительной и текущей оценки законодательного воздействия и рассмотрение альтернативных вариантов, например, таких как предоставление прямой финансовой помощи</p>
<p><b>2. Разработка правил предоставления субсидий</b></p>	<p>Оценка возможности применять законодательство, ограниченное во времени («законодательство заходящего солнца»)</p> <p>Предпочтение по приемлемому временному ограничению в отношении отдельных получателей</p>

<p><b>3. Обязательство публиковать соответствующую информацию</b></p>	<p>Потери налоговых доходов, вызванные предоставлением субсидий необходимо отражать ежегодно, сопоставляя фактическую и планируемую сумму, также в отношении других типов налогов и финансовых лет</p> <p>Административные затраты там, где это возможно</p> <p>Затраты получателей, связанные с бюрократическими процедурами, там, где это возможно</p> <p>Количество и структура получателей</p>
<p><b>4. Периодические результаты оценок</b></p>	<p>Оценка достижения цели</p> <p>Оценка результативности</p> <p>Оценка эффективности</p>
<p><b>5. Использование информационных систем</b></p>	<p>Полностью компьютеризированные системы с сопоставимой базой данных</p> <p>Использование систем управления риском, основанных на соответствующей информации</p> <p>Создание регистра субсидий</p>

#### **4.5. Рабочая подгруппа 3 – «Налог на добавленную стоимость»**

Рабочая подгруппа по НДС состоит из ВОФК Латвии, Литвы, Швейцарии и Германии (председатель). Участники подгруппы рассмотрели вопрос предоставления субсидий, связанный с пониженной ставкой НДС. Участники провели три встречи в период между февралем 2006 и январем 2008 года.

##### **4.5.1 Объем аудита**

Как было согласовано, члены рабочей подгруппы собрали аудиторские доказательства по сниженной ставке НДС соответственно в своих странах. Они согласовали объем проведения аудита и применяемые методы. В результате каждый ВОФК мог выбрать налоговые субсидии и цели проведения аудита, которые он желал с тем, чтобы охватить их в национальном аудите.

Аудит должен показать, например, является ли сокращение ставки НДС в странах-членах подгруппы обоснованным или это вызывает незапланированные внешние эффекты. Целью аудита также было поднять вопрос, кто или какая целевая группа получает преимущество от сокращения вышеупомянутой налоговой ставки и является ли эта налоговая льгота соответствующим инструментом поддержки определенных видов деятельности. Далее, членов рабочей подгруппы попросили собрать воедино информацию о проблемах, существующих в связи с применением сокращенных ставок НДС, общих потерях доходов по НДС, вызванных сокращением ставки НДС, эффективности субсидий и процедур оценки сокращенных ставок НДС.

После завершения аудитов, полученные аудиторские доказательства были представлены членами рабочей подгруппы в национальных отчетах.

### 4.5.2 Полученные результаты

Один ВОФК провел подробное исследование по применению и использованию сокращенной ставки НДС в секторе «ресторанов быстрого питания», «предметов искусства и коллекционируемых предметов и «смешанных наименований». Проведенный аудит в частности подтвердил, что применение сокращенных ставок НДС частично включает «прибыль упавшую с неба» и вводящие в заблуждение договоренности и может отслеживаться только через обширный вклад человеческих ресурсов из-за трудностей определения. Таким образом, было рекомендовано, чтобы сниженная ставка НДС в этих секторах была отменена.

Другой ВОФК провел аудит с тем, чтобы удостовериться, организован ли и осуществляется ли контроль за обоснованным применением сниженных ставок НДС и отражается ли прибыль от сокращенных ставок НДС. Также было исследовано, подсчитывается ли налоговая прибыль, неполученная от применения сокращенной ставки, которая возможно могла бы быть получена, если бы применялась полная ставка НДС и оценивается ли сокращенная эффективность налоговой ставки и преимущества в отношении общественности. Этот ВОФК выявил, что преимущества в отношении общественности от применения политики сокращенной НДС не оценивались

В одной стране ВОФК провел экономическое исследование. Целью исследования было выявить воздействие сокращенной ставки НДС на цены, предложение, спрос, др. Результаты исследования показали, что сокращенная ставка НДС не оказывает прямого воздействия на уровень цен и услуг и покупатели не получают прямых преимуществ.

Далее один ВОФК выбрал сокращенные ставки НДС как предмет оценки, так как они представляют крайне непрозрачную форму субсидирования. В настоящее время продолжается реформа Закона об НДС, в рамках которой планируется упростить структуру ставки и приблизить ее к единой налоговой ставке.

### 4.5.3 Заключение

В результате проведения национальных аудитов и составления отчетов, члены подгруппы по НДС пришли к следующим общим заключениям о воздействии и эффективности сниженных налоговых ставок:

- Применение сниженной ставки НДС должно приносить прямые преимущества потребителям через снижение цен на товары и услуги.
- Члены Рабочей подгруппы подтверждают, что более низкие ставки НДС являются несоответствующим механизмом для снижения цен на товары и услуги, стимулирования спроса и предложения или увеличения присутствия рабочей силы в секторах с более

низкими ставками. Там, где может быть измерен некоторый эффект от снижения ставок, то он мог бы быть достигнут более экономично через другие средства.

- В некоторых случаях продавец, а не покупатель выигрывает от снижения налоговых ставок. Это позволяет продавцам максимизировать прибыль. Налоговая субсидия, таким образом, оказывает непреднамеренное воздействие на экономические операции.
- В связи с применением более низких ставок НДС, происходит непланируемая неправильная классификация и возникновение злоупотреблений, что приводит к значительным потерям доходов по НДС.
- Далее, неправильное распределение налоговых субсидий не только нарушает национальную политику по субсидиям, но и становится проблемой для законодательства Европы.
- Существует диспропорция между подробными правилами по дифференциации ставки и доступными ресурсами налоговых органов для воплощения их в жизнь. Члены подгруппы уверены, что более низкие ставки по НДС часто предоставляются необоснованно.
- Члены Рабочей подгруппы пришли к выводу, что снижение ставок НДС для отдельных товаров и услуг часто оказывается несвоевременным и, таким образом, не отражает изначальные законодательные намерения. Отсутствуют правовые положения по регулярной оценке таких субсидий.
- Мониторинг такого воздействия субсидий, как снижение ставки НДС не получает достаточного внимания. Эффективность налоговых льгот, их воздействие на потребительские цены, изменяющуюся структуру потребления и дополнительные административные затраты не оцениваются на регулярной основе.
- Для страны было бы полезно исследовать, можно ли достичь поставленные цели не через снижение ставок НДС, а через модернизацию существующих инструментов социальной, налоговой или экономической политики.

#### **4.5.4 Рекомендации**

Члены Рабочей подгруппы по НДС порекомендовали исследовать следующие варианты:

- Проводить мониторинг и оценивать применение более низких ставок НДС на систематической основе.
- Ежегодно публиковать действительную сумму потерь доходов федерального бюджета в результате льгот по НДС.
- Оценивать, можно ли количество льгот по НДС, предоставляемых через сокращенные ставки на определенные товары и услуги, снизить и выбрать альтернативные инструменты.

#### **4.6 Общие рекомендации**

Хотя все три члена подгруппы рассматривали налоговые субсидии с различных точек зрения, все представили аналогичные аудиторские доказательства. На основании их Рабочая группа сделала следующие выводы.

##### *Законодательство*

Цели, преследуемые при предоставлении налоговых субсидий должны быть задокументированы в четкой и понятной форме. После соответствующего исследования, законодательство по налоговым субсидиям должно ограничивать предоставление налоговых субсидий определенным периодом времени во всех соответствующих случаях.

##### *Отчетность*

Отчетность по налоговым субсидиям должна включать данные о налоговых потерях, понесенных в результате предоставления налоговых субсидий. Такие отчеты должны публиковаться через регулярные интервалы времени, желательно на ежегодной основе. Желательно получение дальнейшей информации, такой, как данные по административным затратам и действительные/планируемые затраты. ВОФК предлагают подготовить полную инвентаризацию налоговых субсидий, куда мог бы получить доступ каждый на основании четких национальных интерпретаций международных определений.

##### *Оценка*

Оценка должна проводиться через регулярные интервалы времени для того, чтобы гарантировать эффективность, производительность и достижение цели налоговых субсидий.

##### *Информационные технологии*

В дополнение желательно совершенствовать соответствующие информационные процедуры по налоговым субсидиям и создать сеть совместимую с другими соответствующими системами обработки данных для обеспечения соответствия данных.

## **5 Деятельность правительств и парламентов стран**

### **5.1 Предыстория**

Не существует положений ЕВРОСАИ отдельно регулирующих проведение совместного аудита. Проведение национальных аудитов и обработка полученных в ходе аудита результатов регламентировались правовыми положениями соответствующих стран, применимыми к каждому участвующему ВОФК.

### **5.2 Деятельность стран**

В рамках применяемых ими процедур, участвующие ВОФК обсудили полученные результаты аудита и рекомендации с компетентными ведомствами стран; как правило, с правительствами или министерствами. Затем большинство аудиторских отчетов были обнародованы для доступа широкой общественности. Там, где отчеты обсуждались на уровне парламента, эти мероприятия проходили, например, в форме слушаний или обсуждений в соответствующих комитетах. В ходе этих слушаний или обсуждений ВОФК стран получили возможность представить свою точку зрения и разъяснить ее. В отдельных случаях были сделаны заявления о том, что рекомендации ВОФК будут реализованы в будущем. Однако эта аудиторская деятельность пока еще не привела к значительным изменениям в сферах законодательства, налогового администрирования и отчетности.

## **6 Заключение**

В свете различия исследованных налоговых систем, ВОФК, которые провели скоординированный аудит, обнаружили сопоставимые проблемы и недостатки в схемах предоставления налоговых субсидий. Совместные усилия, предпринятые ВОФК могут открыть новые перспективы в более широком масштабе и содействовать появлению свежих взглядов на полученные национальные аудиторские данные, в частности, если соответствующие правовые положения основаны на общем фундаменте.

В дополнение ВОФК также преследовали и такие цели как, обмен опытом, расширение неформальных контактов и усиление взаимодействия внешних органов финансового контроля. ВОФК, проводившие скоординированный аудит, также выполнили эти поставленные задачи. Рабочая группа надеется, что ВОФК-члены ЕВРОСАИ воспользуются достигнутым успехом и будут на нем основывать свои дальнейшие совместные действия.

## Список участников и других привлеченных сотрудников

(в алфавитном порядке)

Страна	Фамилия	Адрес	
Кипр	Г-н Теодосиос Хаджимихаэль	Счетная палата Республики Кипр 12 Византиоу Стрит 1406 Строволос-Никосия	
Дания	Г-н Хенрик Берг Расмуссен Г-н Джаспер Ньюманн	Счетная палата Дании Ландгрёвен 4 П/я 9009 1022 Копенгаген	
Финляндия	Г-н Виса Паайанен Г-н Хану Райямяки	Счетная палата Финляндии П/я 1119 00101 Хельсинки	
Франция	Г-н Пьер Жаллар	Счетная палата Франции 13, рю Камбон 75100 Париж	
Германия	Г-н Дирк Элшид Г-н Ян Экенбум Г-н Франк Фритш Г-жа Клаудиа Голдаммер Г-н Норберт Хаузер Г-н Петер Корн	Г-н Ахим Неттершайм Г-н Ральф Олейде Г-н Клаус Шлейхер Г-н Михаэль Шренк Г-н Ульрих Вальтер	Федеральная Счетная палата Германии Аденауэраллее 81 53113 Бонн
Венгрия	Г-н Габор Фелдвари Г-жа Мария Верез	Счетная палата Венгрии улица Апачзай Цсере Янош, 10 1052 Будапешт	
Исландия	Г-н Инги К. Магнуссон	Счетная палата Исландии Скулагата 57 150 Рейкьявик	
Италия	Г-н Луиджи Маззилло	Счетная палата Испании Виа Баямонти 25 00195 Рим	
Латвия	Г-н Иева Браунфелде Г-жа Ивета Буркане Г-н Оскарс Эрдманис	Г-жа Ивета Мартузане Г-жа Илзе Озола Г-жа Ива Саикане	Счетная палата Латвии Кр. Вальдемара иела 26 Рига, LV 1010
Литва	Г-жа Эдита Янушиене Г-жа Джолита Коруниене Г-жа Кристина Вайвадиене	Счетная палата Литвы Паменкалнио 27 01113 Вильнюс	
Нидерланды	Г-жа Марьян де Рийке Г-н Лаув Симон	Счетная палата Нидерландов Ланж Ворхоут 8 2514 Гаага	
Польша	Г-н Вальдемар Длуголеский Г-н Юзеф Горный Г-н Адам Недзелеский Г-н Марек Сикорский Г-н Доминик Ваделский	Счетная палата Польши П/я 14 00-950 Варшава 1	
Румыния	Г-жа Анишоара Фратила Г-жа Кристина Иван Г-н Стефан Попа Г-жа Анка Жигети	Счетная палата Румынии 22- 4 Лев Толстой Ст. Сект 1 71289 Бухарест	
Российская Федерация	Г-н Валерий Горегляд Г-жа Ольга Маслова Г-н Сергей Сычев Г-н Сергей Труфанев	Счетная палата Российской Федерации Зубовская улица, 2 121901 Москва	
Словацкая Республика	Г-н Владимир Данич Г-н Эмил Кошиц	Счетная палата Словацкой Республики Приемыселна 2 824 73 Братислава	
Швеция	Г-жа Аннели Йосефссон Г-жа Фрида Видмальм	Счетная палата Швеции Нуброгатан 55 114 90 Стокгольм	
Швейцария	Г-н Бруно Нидерост	Счетная палата Швейцарии Монбиоусштрассе 45 3003 Берн	
Великобритания	Г-н Стивен Эрдрон Г-н Айн Джонстон Г-н Дэвид Уодделл	Счетная палата Великобритании 157-197 Бекингем Пелас Род Виктория Лондон SW1W 9SP	

## Семинар председателя EUROSАI по налоговым дотациям

Бонн, 21-22 февраля 2006 г.

### - Результаты семинара -

#### **«Обзор и углубленный анализ контроля над дотациями в сфере налоговых затрат»**

*д-р Михаэль Тоне, Институт изучения проблем государственного финансирования при Кельнском университете*

Во-первых, Михаэль Тоне заявляет, что, на основании полученных им результатов аудита, ВОФК, возможно, смогут убедить законодательные органы внести в законы о налогообложении изменения, связанные с налоговыми субсидиями. Однако, добавляет он, маловероятно, чтобы законодатели сделали первый шаг.

Для целей бенчмаркинга (оценочного сравнения, т.е. сопоставления с некой эталонной налоговой системой, не имеющей субсидий) следует провести разграничение между налоговыми льготами и субсидиями. Основываясь на широкой интерпретации, Михаэль Тоне определяет налоговые льготы как любое отклонение от такой эталонной налоговой системы, которое ведет к возникновению недополученных налоговых поступлений и нацелено на стимулирование изменений в поведении налогоплательщика.

Затем Михаэль Тоне отмечает, что влияние «законодательства заходящего солнца» [законов, утрачивающих силу в срок, указанный в самом законе] переоценено. Он рекомендует Указ о субсидиях, в соответствии со швейцарской моделью, при условии, что он будет общеизвестен и, следовательно, внесение в него поправок без того, чтобы эти коррективы были замечены, будет невозможно.

Позднее участники обсудили бенчмаркинг. В частности, была признана необходимость целей, предусматриваемых участниками, таких как эффективность, равноценность, «удобство администрирования», ориентировочные налоговые поступления. Кроме этого, каждой стране необходимо очертить собственные сравнительные данные (применяемая налоговая система, структура правительства и т.д.), поскольку при их отсутствии было бы невозможно международное сравнение контрольных показателей.

Упразднение всех особых положений налогового законодательства могло бы, в общем и целом, привести к значительно более высокой степени равноценности в налогообложении. Это было продемонстрировано на примере Новой Зеландии, которая отменила практически все налоговые льготы в ходе своей налоговой и экономической реформы в середине 1980-х гг. Участники выразили надежду на то, что аудиторские мероприятия приведут, по меньшей мере, к упразднению старейших налоговых льгот.

#### **«Отчетность по дотациям и эффективность налоговых субсидий»**

*Кристиан Валендак, ОЕСР*

В целом, г-н Кристиан Валендак выразил мнение о том, что отчетность по налоговым субсидиям является важным шагом в направлении обеспечения прозрачности. Эта

отчетность должна быть предварительной, и необходима ее более глубокая интеграция в бюджетный процесс. Можно привлечь экспертов в области экономики для анализа эффективности, однако окончательное решение о преимуществах и недостатках налоговых льгот должно приниматься на политическом уровне.

Затем участники подняли в связи с анализом эффективности вопрос о том, в какой мере ВОА могли бы проверять достоверность выполняемого анализа.

Другой вопрос состоял в том, сформировалось ли уже общее понимание того, каковы составляющие налоговых льгот в данной налоговой системе. Была сочтена маловероятной возможность того, что посредством скоординированного аудита будет разработана единая концепция «субсидий». На практике это одно из наиболее сложных определений, причем действует принцип: чем шире определение, тем лучше. Кроме этого, концепцию «субсидий» будет необходимо регулярно пересматривать.

В этом контексте дискуссия об эталонных критериях была сочтена довольно сложной по характеру. Эталонная налоговая система, на базе которой проводились бы сопоставления, должна быть выстроена так, чтобы страны с развивающейся экономикой оставались вне диапазона эталонных значений. Участники посчитали, что вопросы международной конкуренции в этом контексте имеют слишком широкий охват. Пониженную ставку НДС также необходимо оставить за пределами бенчмаркинга, хотя для базовых категорий товаров это, возможно, было бы обосновано. Однако участники пришли к общему мнению о том, что применение пониженной ставки НДС по отношению к ряду товаров перестало оправдывать себя.

Несмотря на это, влияние (субсидий) на международную налоговую конкуренцию и степень достижения поставленных задач в аспекте перераспределения прибылей, на которое нацеливается пониженная ставка НДС, необходимо оценивать независимо от того, являются ли они частью эталонных критериев.

В длительной перспективе можно было бы включить установленные налоговые субсидии в ежегодный бюджетный процесс и предусмотреть возможность их количественного выражения. Для этих целей можно установить приоритеты, в частности, выделить конкретные категории налоговых льгот, например, те из них, которые не подвергались оценке на протяжении последних десяти лет.

### **«Налоги как политический инструмент»**

*Ян Х. Вельтхофен, Счетная палата Нидерландов*

В 1990-е гг. ВОФК Нидерландов провел общенациональную аудиторскую проверку под названием «Налоги как политический инструмент». Второй контрольный аудит был запланирован на 2007 год, первый уже был проведен в 2003 году.

Для проведения аудита в 1998 году были выбраны 28 «надежных» позитивных финансовых стимулов на общую сумму 6,6 млрд. голландских гульденов, их рассмотрение проводилось в аспектах подготовки, реализации и результата. Кроме этого, аудит уточнил тот объем, в котором успешность соответствующих мер была известна на министерском уровне.

ВОФК Нидерландов выявил ряд недоработок на исключительно важном подготовительном этапе. Например, причина выбора данного инструмента во многих случаях не была изложена письменно и, следовательно, не была прозрачна. Кроме этого, эффект, который должен быть достигнут за счет применения мер, во многих случаях был описан недостаточно или такими терминами, которые не поддаются количественной оценке. Другие аспекты, которые необходимо принимать во внимание на подготовительном этапе:

- конкретная формулировка целей данной меры;
- оценка стоимости применяемой меры, включая затраты на реализацию и администрирование;
- решение о том, будет ли данная мера лимитированной по времени; и
- проверка обоснованности и соответствия законодательству ЕС.

В связи с реализацией индивидуальных мер, ВОФК Нидерландов обнаружил, что влияние на налоговые поступления, затраты на реализацию и администрирование и степень соответствия были известны правительству только в ограниченном объеме. Помимо этого, министерства во многих случаях получали недостаточную информацию о результатах, достигнутых за счет применения мер, причем последующие контрольные проверки мер, связанных с негативными налогами, были шире, чем проверки мер, связанных с позитивными налогами.

Рекомендации ВОФК Нидерландов включали в себя следующие требования:

- следует стремиться к большему консенсусу в определении терминов «позитивные/негативные налоговые стимулы»;
- четкое описание *ex ante* [прогнозируемой] ситуации;
- формулировка задач более измеримым образом;
- больше внимания к аспекту затрат;
- определение критериев и сроков проведения оценки на раннем этапе; и
- укрепление возможностей для оценки эффективности применяемых мер в целях принятия решений о продолжении их применения.

В целом, аудит, проведенный ВОФК, был встречен положительно. Большинство министерств предприняли усилия для реализации рекомендаций. В противоположность им, министерство финансов намеревалось только обеспечить более эффективное оформление документации на подготовительном этапе, и во всех остальных аспектах отреагировало на отчет ВОФК довольно критически.

В ходе последующего контрольного аудита в 2003 году ВОФК выявил, что Министерство финансов начало разрабатывать контрольный перечень налоговых инструментов в областях подоходного налога, налога на заработную плату, НДС и акцизных налогов. С 1999 года требуется отражать налоговые дотации в приложении к годовому бюджету. С 2001 года правовые положения по подготовке бюджета также применяются к налоговым дотациям. Кроме этого, более пристальное внимание

уделяется определению недополученных налоговых поступлений, а также эффективности и результатов применяемых мер.

По мнению участников, аудит оказался особенно успешным в повышении прозрачности налоговых дотаций в Нидерландах, став для министерства толчком к началу разработки контрольного перечня и, тем самым, помог усовершенствовать информационную базу министерства. Затем они обсудили вопросы ответственности линейных министерств в сфере дотаций, отдельно от сферы ответственности Министерства финансов, и стандарты оценки. Они сошлись во мнении о том, что единственная возможность исключить факторы неопределенности – это аудиторские проверки, которые проводит ВОФК.

Также обсуждался вопрос включения затрат на обеспечение соответствия. Анализ затрат на обеспечение соответствия был признан особо сложным в сфере малых и средних предприятий, но при этом зависящим от конкретных правовых норм. Эти затраты необходимо принимать во внимание, но это не является центральной проблемой. Несмотря на вышесказанное, было подчеркнуто, что они не ограничиваются затратами на взимание налогов.

#### ***«Налоговые льготы в странах с развивающейся и переходной экономикой»***

*д-р Дэвид Нгуен-Тхан, Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ)*

По мнению д-ра Нгуен-Тхана, определение термина «налоговая субсидия» также необходимо в отношении стран с развивающейся и переходной экономикой. Прежде всего, налоговые льготы предназначаются для того, чтобы эти страны были привлекательны для иностранных инвесторов. Налоговые льготы призваны стимулировать развитие в конкретных регионах и, прежде всего, в официальном секторе для снижения безработицы.

Несмотря на это, налоговые льготы в странах с развивающейся и переходной экономикой носили противоречивый характер. Если бы налоговые льготы были достаточно проработаны, они могли бы быть эффективны и сумели бы придать импульс налоговой конкуренции. С другой стороны, существовали бы негативные последствия, например, недополученные поступления (частично обусловленные «внезапными прибылями»), неравенство применяемых подходов и коррупция. Решения о предоставлении налоговых льгот во многих случаях принимались непрозрачно. Административные затраты, возникающие в этой связи, не следует игнорировать, помня о том, что в этих странах административные ресурсы, как правило, дефицитны.

На данный момент времени обнаруживается, что эффективное управление и действенная налоговая система служат важными факторами в успешности процесса реформ. Налоговые льготы как таковые, которые часто предоставлялись на основании распоряжения Министерства финансов, не являлись решающим фактором для иностранных инвесторов. Большинство предприятий уделяют большее внимание неналоговым факторам, например, политической обстановке, инфраструктуре, доступности квалифицированного персонала и степени фактического соблюдения правовых норм и доступности средств правовой защиты.

Другими факторами, важными для будущего, явились соответствие требованиям и развитие внешней аудиторской функции. Более высокая прозрачность открывает широчайшие возможности для ВОФК. Были бы полезны инструкции и рекомендации от других ВОФК и проведение оценочного сравнения в аспекте администрирования налогообложения.

Затем участники обсудили трудности, связанные с предоставлением налоговых дотаций также и в промышленно-развитых странах. Они отметили, что Министерство финансов часто имеет более эффективную организацию, чем подразделения других министерств, работающие с дотациями. Было признано желательным создание одного подразделения в рамках Министерства финансов для работы с субсидиями.

## Дополнительные материалы

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ ПО ПРОЕКТУ ЕВРОСАИ

Этот библиографический список не охватывает область налоговых субсидий целиком; он сконцентрирован на новых публикациях, тесно связанных с проектом ЕВРОСАИ. Поэтому данный список может служить начальным пунктом для членов рабочей группы. Комментарии швейцарской Федеральной аудиторской службы в основном даны на базе рефератов, аннотаций или вступлений к соответствующим книгам или статьям.

### ПОВЫШЕНИЕ ПРОЗРАЧНОСТИ В АСПЕКТЕ НАЛОГОВЫХ СУБСИДИЙ

*Бойе, Роберт: Следует ли включать налоговые затраты в бюджетный процесс? Где опубликовано: Экономический обзор, 2/2002 (14 страниц).*

Автор этой статьи работал консультантом по финансовой политике SwedRiksbank. Когда налоговые затраты получают широкое распространение, возникает риск того, что целевой потолок затрат в Швеции будет нарушен. Полное интегрирование налоговых затрат в бюджетный процесс устранило бы соблазн обойти потолок затрат, уменьшив вместо этого сами налоги. В статье описывается функционирование и цели отчетности по налоговым затратам в правительственных органах Швеции и рассматриваются различные проблемы применения, которые приобретут основополагающее значение, если будет признано желательным в длительной перспективе полностью интегрировать налоговые затраты в бюджетный процесс. Важную роль играет существование широкого политического консенсуса в Риксдаге по поводу интерпретации принципа единообразия, по меньшей мере, если предполагается полная интеграция налоговых затрат в бюджетный процесс. Круг проблем также демонстрирует, что существующие расчеты налоговых затрат неполные и несовершенные из-за ряда технических проблем. Поэтому автор приходит к заключению, что в данный момент времени невозможно полностью интегрировать налоговые затраты в бюджетный процесс. Несмотря на это, текущие отчеты по налоговым затратам играют важную роль; они дают приблизительную оценку налоговых льгот в налоговой системе и, следовательно, выявляют предложения, нацеленные на обход потолка затрат.

[http://www.riksbank.com/upload/Dokument\\_riksbank/Kat\\_publicerat/Artiklar\\_PV/er02\\_2\\_artikel4.pdf](http://www.riksbank.com/upload/Dokument_riksbank/Kat_publicerat/Artiklar_PV/er02_2_artikel4.pdf)

*Форман, Джонатан Барри: Обоснован ли бюджет налоговых затрат в области социального страхования? Где опубликовано: Государственный бюджетный процесс и финансовое управление, 1993, том 5, № 2 (14 страниц).*

*МВФ: Руководство по финансовой прозрачности, Где опубликовано: МВФ – Департамент финансовых проблем, Вашингтон, Округ Колумбия, 2001. <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/>*

*ОЕСР: Эффективные практические рекомендации – Внебюджетные и налоговые затраты, ОЕСР, 19 мая 2004 г. (19 страниц).*

Цель этой работы – описать эффективные практические рекомендации, гарантирующие, что внебюджетные и налоговые затраты не ухудшают надлежащее функционирование бюджета. В этой работе даются, в частности, рекомендации по выявлению налоговых затрат, бюджетному контролю над налоговыми затратами и оценке величины налоговых затрат.

[http://appli1.OECP.org/olis/2004doc.nsf/43bb6130e5e86e5fc12569fa005d004c/e0ecb0e1073e2677c1256e99003a75f2/\\$FILE/JT00164525.PDF](http://appli1.OECP.org/olis/2004doc.nsf/43bb6130e5e86e5fc12569fa005d004c/e0ecb0e1073e2677c1256e99003a75f2/$FILE/JT00164525.PDF)

*ОЕСР: Налоговые затраты: новейший опыт, ОЕСР, Париж, 1996 (118 страниц).*

В этом отчете приводится исследование отчетности по налоговым затратам, которое подчеркивает ряд расхождений, возникающих на практике, и исследует причины этих расхождений. Обзор каждой страны дается в стандартном формате: предыстория введения и введение отчетности по налоговым затратам, структура отчетов, определение налоговых затрат, способ расчета и применение отчетов по налоговым затратам.

*Бюджетно-контрольное управление (GAO) США: Налоговая политика: налоговые затраты заслуживают более тщательного рассмотрения, GAO/GGD/AIMD-94-122 Налоговые затраты, июнь 1994 г. (135 страниц).*

В этом отчете GAO разрабатывает три варианта повышения внимания, уделяемого налоговым затратам, и снижения потерь поступлений, к которым они приводят. Во-первых, можно обеспечить более высокую степень тщательности при незначительных или нулевых изменениях в процедурах и юрисдикции конгресса, за счет усиления или расширения методов, применяемых в настоящее время для контроля над налоговыми затратами, верхними и нижними предельными нормами соответствия, за счет более эффективного информационного процесса или формирования графика периодического анализа ряда налоговых затрат. Второй вариант заключается в продолжении интеграции Конгрессом налоговых затрат в бюджетный процесс. Один из возможных подходов заключается в том, что Конгресс принимает решение о желательности экономии на налоговых затратах и, если такая экономия желательна, оговаривает в годовых бюджетных резолюциях конкретные целевые показатели экономии. Экономии можно обеспечить, применяя существующие процессы согласования. Третий вариант – интегрировать анализ налоговых затрат с функционально-связанными программами ассигнований, что могло бы повысить эффективность финансовых мероприятий правительства в целом. Этот интегрированный анализ могли бы проводить исполнительная и/или законодательная ветви.

<http://www.unclefed.com/GAORports/ggd94-122.pdf>

## **АУДИТ, ОЦЕНКА И/ИЛИ СРАВНЕНИЕ ИЗБРАННЫХ НАЛОГОВЫХ ДОТАЦИЙ**

*Датта, Лоуис-Эллин и Грассо, Патрик Г.: Оценка налоговых затрат: Инструменты и методы экспертизы результатов: Новое направление для оценки, № 79, Jossey-Mass, сентябрь 1998 г. (150 страниц).*

И социальная справедливость, и эффективное управление требуют уточнения того, приносят ли социальные затраты те выгоды, которые предусматриваются первоначальным законодательством, и существуют ли столь же хорошие или лучшие, чем политические, альтернативы в программах прямых затрат. В шести практических примерах, изученных в этой области, рассматривается разнообразие налоговых затрат. Применяя спектр оценочных, исследовательских и аналитических методов, авторы демонстрируют, как общедоступные данные и известные инструменты оценки могут быть успешно применены для изучения эффективности, результатов и воздействия налоговых затрат.

*Эдди, Дебора: Повсеместные негативные льготы: отчет рабочей группы Century Foundation по налоговым затратам, Century Foundation Press, Нью-Йорк, 2002 (200 страниц).*

Эта публикация содержит отчет рабочей группы и три базовых доклада, которые стали информационной основой обсуждений в группе. Эти доклады дают основанный на анализе и на фактических данных углубленный обзор налоговых затрат. В работе Эрика Тодера приводятся доказательства растущей важности налоговых льгот как политического инструмента в США и рассматриваются проблемы, возникающие в этой связи, а также ситуации, в которых налоговый кодекс мог бы служить эффективной движущей силой получения выгоды. В работе Бернарда Васоу говорится о том, что очень сложно продемонстрировать, на базе доказательств или на базе теории, что налоговые льготы оказывают желаемое воздействие на поведение, что воспринимается приверженцами этой идеи как само собой разумеющееся. Третья работа – это подробный обзор налоговых льгот, проведенный Майклом Эттлингером. Он дает подробную информацию о бесчисленных налоговых льготах в США для предприятий и домохозяйств, и тщательную экспертизу выгодоприобретателей налоговых льгот.

*Говард Кристофер: Скрытое благосостояние. Налоговые затраты и социальная политика в Соединенных Штатах, Princeton University Press, Принстон, 1997 (272 страницы).*

В этой книге внимание сосредоточено на четырех избранных категориях налоговых затрат в США, цели которых относятся к области социального обеспечения: вычеты из ипотечных процентных ставок, пенсии по возрасту, обеспечиваемые работодателями, налоговые льготы, предоставляемые получателям заработной платы, и налоговые льготы для целевых категорий работников. В частности, в исследовании

анализируется долговременное развитие этих социальных программ, администрирование которых осуществляется на базе налогового кодекса. В этой книге намеренно применен ретроспективный подход, поскольку автор рассматривает исторические события как полезный инструмент анализа налоговых затрат, т.к. материалы о любом конкретном годе или интересном эпизоде часто носят отрывочный характер. Как оказывается, налоговые затраты легко вводятся в действие и возрастают в период роста бюджетного дефицита и усиления критики традиционных программ социального обеспечения. На них сложно оказать политическое влияние в аспекте размера и распределения выгод.

*Аудиторская палата Нидерландов: Налоги как политический инструмент (сводная информация, опубликованная 18-го марта 1999 г., 5 страниц).*

Аудиторская палата Нидерландов составила опись финансовых стимулов или дестимулов, которые были введены или скорректированы в период с 1988 по 1998 год. Она выбрана 28 налоговых льгот и изучила подготовку, реализацию и результаты политики. По оценкам, приведенным в бюджетном меморандуме 1999 года, эти 28 схем в 1998 году привели к недополучению налогов и сборов в размере около 6,6 млрд. голландских гульденов. По шести группам финансовых дестимулов Аудиторская палата Нидерландов провела аудит осведомленности министерств о результатах политических мер.

[http://www.rekenkamer.nl/9282000/d/q179\\_summary.pdf](http://www.rekenkamer.nl/9282000/d/q179_summary.pdf)

*Поласкова, Брикси Хана, Валендак, Кристиан М.А и Ли, Свифт Чжиченг: Налоговые затраты – Освещение государственных затрат посредством налоговой системы. Уроки, полученные в развитых и переходных экономических системах. Международный банк реконструкции и развития, Вашингтон, 2004 (233 страницы).*

В этой книге рассматриваются концептуальные и методологические проблемы, связанные с налоговыми затратами, описывается рамочная структура их оценки, приводятся практические примеры отношения государства к налоговым затратам в развитых и переходных экономических системах и дается обзор общеприменимых политических рамок. В ряде глав также приведены практические примеры применения налоговых затрат в Австралии, Бельгии, Канаде, Китае, Нидерландах, Польше и США. В каждой главе описывается определение налоговых затрат, применяемое в данной стране, и соответствующая эталонная налоговая система. В ряде глав также рассматриваются специфические темы, например, методы оценки и экспертизы налоговых затрат для политического анализа, возможный вклад этого анализа в политические дебаты и бюджетирование налоговых затрат. Опыт двух переходных экономических систем – польской и китайской – иллюстрирует последствия реализации политики в области налоговых затрат при отсутствии адекватной институциональной и аналитической структуры.

*Вейсбах, Дэвид А. и Нассим, Якоб: Интеграция программ налогообложения и финансовых ассигнований; опубликовано в Программе Джона М. Олина в рабочем докладе по экономике и праву, № 194 (серия 2d), Чикагский университет, сентябрь 2003 г. (74 страницы).*

В этой работе описывается теория принятия решений о реализации программ финансовых ассигнований через налоговую систему. В соответствии с традиционной точкой зрения, такие решения основываются на соображениях налоговой политики. Наиболее распространенные теории – это теория полной налоговой базы и теория налоговых затрат; обе теории опираются на определяющую роль налоговой политики. Авторы выдвигают противоположное утверждение о том, что выбор между налоговыми программами и программами финансовых ассигнований должен опираться исключительно на факторы организационной структуры. Вслед за развитием этой теории, в работе анализируется, следует ли применять продовольственные талоны и налоговые льготы для получателей заработной платы через налоговую систему; это важная работа для каждого, кто хотел бы сравнить налоговые затраты с другими инструментами государственной политики.

<http://www.yalelawjournal.org/pdf/113-5/WeisbachFINAL.pdf>

### Интернет-ссылки:

- **Прозрачность**  
Международный валютный фонд – Руководство по финансовой прозрачности,  
<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/index.htm>
- **Пониженная ставка НДС**  
Европейская Комиссия – Документы по налогообложению: индикаторы НДС,  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/vat\\_indicators.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/vat_indicators.pdf)  
Европейская Комиссия – Ставки НДС в государствах-участниках ЕС,  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/consumers/vat\\_rates/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/consumers/vat_rates/index_en.htm)
- **Международный диалог в налоговой сфере**  
ITDweb – распространение эффективного практического опыта и исследование проблем налоговой политики и налогового администрирования, <http://www.itdweb.org/Pages/Home.aspx>
- **Налоговые затраты**  
Отчет GAO: Результативность и подотчетность работы правительства – Налоговые затраты представляют собой весомые федеральные обязательства и нуждаются в пересмотре,  
<http://www.gao.gov/new.items/d05690.pdf>  
Министерство финансов Ирландской Республики: Бюджет 2006 – Анализ финансовых схем,  
<http://www.finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=3749>
- **Отчет о субсидиях**  
20-й отчет федерального правительства по налоговым дотациям,  
[http://www.bundesfinanzministerium.de/lang\\_de/DE/Service/Downloads/Abt\\_I/0603151a1002.templateId=raw.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Service/Downloads/Abt_I/0603151a1002.templateId=raw.property=publicationFile.pdf) (только на немецком языке),  
21-й отчет федерального правительства по налоговым дотациям,  
[http://www.bundesfinanzministerium.de/cln\\_01/lang\\_de/nn\\_4542/DE/Aktuelles/Pressemitteilungen/2007/08/20071508\\_PM092a.templateId=raw.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_01/lang_de/nn_4542/DE/Aktuelles/Pressemitteilungen/2007/08/20071508_PM092a.templateId=raw.property=publicationFile.pdf) (только на немецком языке)
- **Оценка**  
Оценка, <http://www.staat-modern.de/Modernes-Verwaltungsmanagement/-,11751/Effektivitaet.htm>, (только на немецком языке)  
Экспертиза эффекта регулятивных мер в Европейском Союзе  
[http://www.staat-modern.de/sm\\_artikel\\_staat\\_modern,-802673/Gesetzesfolgenabschaetzung-bei.htm](http://www.staat-modern.de/sm_artikel_staat_modern,-802673/Gesetzesfolgenabschaetzung-bei.htm)  
(Интернет-страница на немецком языке, материалы для загрузки на английском языке)  
Документы ЕС для экспертизы эффекта регулятивных мер,  
[http://ec.europa.eu/governance/impact/key\\_en.htm](http://ec.europa.eu/governance/impact/key_en.htm)