

УДК 336.22

Сравнительный анализ элементов системы управления налоговыми расходами в России и зарубежных странах**Демидова С.Е.**

Кандидат экономических наук, доцент
кафедры общественных финансов Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации (Москва)

Берникова А.М.
Магистрант финансового факультета Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации (Москва)



Финансовые и геополитические кризисы на современном этапе привели к возрастанию роли государства и, как следствие, расширению прямых и косвенных мер бюджетной поддержки. Ограниченность объемов государственных ресурсов и многоаспектность решаемых задач обуславливает поиск новых и оптимизацию имеющихся инструментов управления государственными финансами. Концепция налоговых расходов как составная часть методологии управления общественными финансами характеризуется принципиальными различиями ее практической реализации в разных странах.

Цель статьи – провести сравнительный анализ системы управления налоговыми расходами в Российской Федерации и зарубежных странах для выработки предложений по использованию лучшей практики. В исследовании рассмотрен зарубежный опыт интеграции налоговых расходов в бюджетный процесс. Каждое государство адаптирует данный инструментарий в соответствии с особенностями фискальной политики и бюджетного процесса. На основе проведенной оценки были выявлены особенности системы управления налоговыми расходами в зарубежных странах. Результаты исследования могут быть практически использованы в разработке нормативных и методических документах по данной проблематике.

Ключевые слова: налоговые расходы, налоговые льготы, упущенные доходы бюджета, государственные программы

В международной практике в бюджетный процесс активно внедряется система управления налоговыми расходами. Международный валютный фонд определяет налоговые расходы как упущенные доходы, вследствие применения различных форм налоговых послаблений [1]. Практика Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), с точки зрения налоговых расходов, является прогрессив-

ной, особенно на верхних уровнях бюджетной системы. Налоговые расходы, согласно общей концепции управления налоговыми расходами ОЭСР, определяются как положения налогового законодательства или иных нормативно-правовых актов, намеренно уменьшающих налоговые поступления или предоставляющих приоритет по времени уплаты для отдельных категорий налогоплательщиков [2].

В российском бюджетном законодательстве налоговые расходы представляют собой выпадающие доходы бюджета, обусловленные различными налоговыми послаблениями. Концепцией повышения эффективности бюджетных расходов до 2024 г. предусмотрено формирование эффективной системы управления налоговыми расходами и ее внедрение в бюджетный процесс [3].

Изучение зарубежного опыта позволяет выявить лучшие практики реализации концепции управления налоговыми расходами и интегрировать наиболее эффективные методы в отечественную систему [4].

При разработке методологии существенное влияние оказывает государственно-политическое устройство страны. Например, в федеративных государствах оценки налоговых расходов должны включать информацию от штатов (регионов, провинций) и муниципалитетов. Центральное правительство, в свою очередь, берет на себе ответственность за координацию работы, обеспечивая гармонизацию методологии, информационную поддержку.

Система единых методологических подходов по совершенствованию управления налоговыми расходами включает комплекс задач (табл. 1).

Отметим, что выстраивание системы управления налоговыми расходами начинается с иденти-

фикации, т.е. понимания того, что именно будет считаться налоговым расходом. В этих целях выделяется базовая структура налогов на основе выбора одного из подходов [5]: концептуального (Австралия, Канада, Испания и др.), законодательного (Австрия, Франция, Южная Корея и др.), аналог субсидий (Германия, Великобритания). Также выделяется смешанный, концептуально-законодательный, подход, реализуемый в практике управления налоговыми расходами США.

С целью стоимостной оценки налоговых расходов можно использовать различные методики: расчет через оценку упущенных доходов бюджета, через оценку приращённых доходов бюджета или эквивалентных расходов. Метод упущенных доходов получил широкое распространение и признание лучшей практики, применяется в таких странах, как Канада, Франция, Германия и др. Оценка приращённых доходов бюджета требует совершенствования моделей, которые позволят учесть взаимосвязь между примененными льготами и полученными дополнительными доходами. На сегодняшний день этот метод ограниченно используется. Последний метод с дополнительной оценкой упущенных доходов применяют США и Швеция. Метод эквивалентности имеет объективные ограничения, так как заменить всю совокупность налоговых стимулов субсидиями не представляется возможным [6].

Интересным представляется опыт Великобритании в формировании системы управления налоговыми расходами и категорировании налоговых расходов. Как и в российском законодательстве, в Великобритании под налоговыми расходами понимаются упущенные доходы бюджета правительства [4]. Налоговые расходы применяются только для налогов, администрируемых центральным правительством (подходный налог, НДС, налог на прирост капитала, налог на наследство, земельный налог и т.д.).

Однако главное различие заключается в том, что в Великобритании не существует увязки налоговых расходов с целевыми программами, они представляют собой обособленную часть бюджетных расходов. В России же налоговые расходы являются ключевым инструментом реализации государственных программ, представляющих собой стратегические планы социально-экономического развития государства [7; 8].

В соответствии с законодательством Великобритании, существует 3 категории налоговых льгот [2]: налоговые расходы (налоговые льготы, являющиеся альтернативой государственным расходам); структурные льготы (налоговые льготы, входящие в структуру налога); смешанные льготы (налоговые льготы, являющиеся частью государственных расходов, при этом входящие в состав налога).

Таблица 1

Система единых методологических подходов по совершенствованию управления налоговыми расходами в международной практике

Задача	Подход
Идентификация налоговых расходов	Определению базовой структуры налогов
Оценка налоговых расходов	Определение метода стоимостной оценки налоговых расходов: упущенных расходов, эквивалентных расходов
Открытость налоговых расходов	Формирование отчетности по налоговым расходам по единой форме. Привязка отчетности к бюджетному процессу
Мониторинг налоговых расходов	Учет налоговых льгот в информационных системах. Мониторинг налоговых расходов.
Устранение уязвимости налоговых льгот (лоббирование)	Обеспечение независимости органов государственного финансового контроля при оценке эффективности налоговых льгот.
Обеспечение эффективности налоговых расходов для общества в целом	Расширение инструментов налогового льготирования, например, экологических налогов, предоставление налоговых кредитов или льгот для граждан с низким доходом
Упрощение системы предоставления налоговых льгот	Использование современных технологий. Принцип «одного окна». Создание обучающих материалов для налогоплательщиков.

В Российской Федерации, исходя из целей применения налоговых расходов, выделяются следующие классификации: стимулирующие налоговые расходы, применяемые в основном для частного сектора экономики (59 % от общего объема налоговых расходов бюджета); социальные налоговые расходы, направленные для обеспечения социальной защиты населения, применяемые для домохозяйств (37 % от общего объема налоговых расходов бюджета); и технические налоговые расходы, применяемые для уменьшения расходов плательщиков, финансируемых за счет бюджетов (4 % от общего объема налоговых расходов бюджета) [9; 10].

Формирование системы управления налоговыми расходами в США во многом схоже с Великобританией. Оценка налоговых расходов США осуществляется Управлением налогового анализа Минфина США на основе данных налоговых деклараций. Особенностью американской системы является то, что изменения прогнозных значений налоговых расходов влияют не на расходы, а на доходы бюджета.

Отличным от рассмотренных примеров является опыт Канады, где налоговые расходы представляют собой отклонение от базовой налоговой системы. Важным в канадской системе управления налоговыми расходами является то, что оценка эффективности налоговых расходов осуществляется отдельно по каждому виду налогов, а в случаях смешанных льгот оценка производится на основе показателей, которые эксперты выбирают в качестве необходимых для формирования собственных суждений [1].

Система управления налоговыми расходами в Канаде строго регламентирована: оценка эффективности налоговых расходов представляется в дополнение к документу о бюджете, отдельно от сумм расходов с целью сопоставимости данных.

Косвенная поддержка экономических субъектов со стороны государства посредством применения налоговых стимулов отражается в доле налоговых расходов в общей совокупности всех предоставленных товаров и услуг (рис. 1).

Существенные различия в доле налоговых расходов в исследуемых странах могут объясняться различиями в подходах к регламентации налоговых расходов.

В общей структуре ВВП за период 2019–2022 гг. доля налоговых расходов не имеет сильной волатильности: в Великобритании налоговые расходы на уровне 8,17 % от общего ВВП, в Российской Федерации – на уровне 3,95 %, в США на долю налоговых расходов в ВВП приходится порядка 6,35 %, а в Канаде – 7,08 %.

Основными типами налоговых расходов, применяемых в Великобритании за период 2019–2022 гг., были следующие: налоговые льготы (4,68 %), нулевая ставка налога (2,29 %); налоговый вычет (0,50 %); пониженная ставка (0,39 %) и налоговые кредиты (0,25 %).

Значительная разница в доле налоговых расходов в 2020 г. в Великобритании по отношению к 2019 г. может быть объяснена увеличением налоговых льгот в связи с оказанием мер поддержки гражданам в период коронавирусной пандемии. Изменение доли налоговых расходов в ВВП Канады может быть обусловлено изменением налогового законодательства в 2021 г. [11].

В то же время в Российской Федерации доля налоговых расходов в 2020 г. сократилось в связи с выходом Постановления Правительства Российской Федерации [12] и модернизацией законодательства в области классификации налоговых расходов и оценки эффективности их предоставления.

Как видно из рисунка 2, в Великобритании основные преференции предполагаются для домохозяйств, в то время как на корпоративный сектор приходится в среднем 2,70 % налоговых расходов, при этом в 2022 г. показатель составил менее 1 %. В Канаде структура отличается от Великобритании. Так, после изменения налогового законодательства единственными получателями налоговых преференций в 2022 г. стали домохозяйства, что обуславливается изменением в подходах к определению налоговых

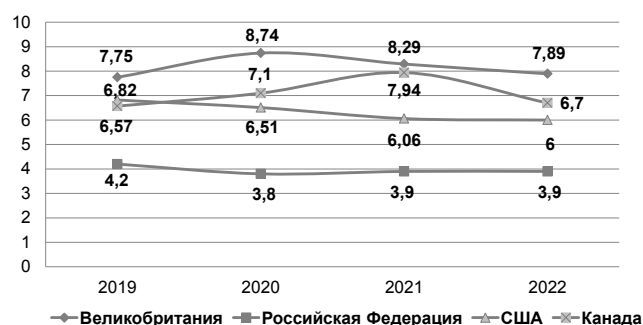


Рис. 1. Доля налоговых расходов в ВВП страны, %

Данные по доле налоговых расходов в ВВП США за 2022 г. представлены на основе среднестатистических подсчетов.

Источник: составлено авторами по данным <https://gtd.taxexpenditures.org/>

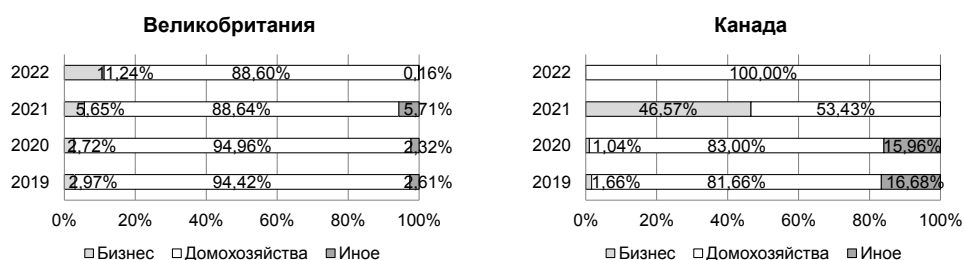


Рис. 2. Структура налоговых расходов Великобритании и Канады в разрезе получателей налоговых стимулов

Источник: составлено авторами по данным <https://gtd.taxexpenditures.org/>

расходов для корпоративного сектора и оставления для них налоговых льгот.

Важным аспектом системы управления налоговыми расходами является четкое разграничение налоговых расходов от налоговых льгот. Так, например, в Российской Федерации в настоящее время публикуются данные по налоговым расходам с использованием кодификатора налоговых льгот [13]. Такой подход обеспечивает переход к реализации принципа единства системы управления налоговыми расходами, обеспечению более прозрачного и системного учета налоговых расходов, их сопоставимости, расширению возможностей проведения мониторинговых и контрольных процедур. В совокупности мер можно ожидать повышение эффективности управления налоговых расходов.

Эффективность и результативность применения такого инструмента, как налоговые расходы, с одной стороны, зависят от сформированности самой системы управления налоговыми расходами, с другой стороны – от имеющегося фискального пространства, на которое влияет устойчивость параметров бюджетной системы и уровень социально-экономического развития страны. В зарубежной практике налоговые расходы характеризуют бюджетно-налоговую политику и позволяют оценить эффективность применения налоговых стимулов, а также вырабатывать пути оптимизации бюджетных расходов. Учет влияния налоговых расходов на структуру и динамику налоговых поступлений позволяет корректировать нагрузку на экономических субъектов во взаимосвязи с достижениями целей предоставления налоговых льгот. Рациональное и ответственное применение налоговых расходов позволит сбалансировать бюджетные расходы в части целевых мер поддержки и налоговые поступления в долгосрочной перспективе.

Литература:

1. Tax Expenditure in OECD Countries, OECD Publishing, Paris. – URL: <https://doi.org/10.1787/9789264076907-en> (дата обращения: 08.03.2024).
2. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies // IMF. – 2019. – March 27.
3. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 г. № 117-р «Концепция повышения эффективности бюджетных расходов до 2024 года» // СПС Гарант.
4. Попова Е.М., Гусейнова Г.М., Милов С.Б. Интеграция концепции налоговых расходов в бюджетный процесс: зарубежный и отечественный опыт // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 11. – С. 17–34.
5. Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditures Budget. Concepts and Challenges for Implementation // IDB Working Paper Series. – 2010. – № 131. – 61 p.
6. Богачева О., Фокина Т. Управление налоговыми расходами в странах ОЭСР // Мировая экономика и международные отношения. – 2017. – Т. 61, № 4. – С. 26–36.
7. Альтерман А.А., Берникова А.М. Анализ соответствия налоговых расходов целям социально-экономической политики на примере Центрального федерального округа // Вестник экономики, права и социологии. – 2023. – № 3. – С. 7–11.
8. Демидова С.Е. Оценка структуры и динамики налоговых расходов федерального бюджета в контексте достижения социально-экономических целей // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2023. – Т. 9, № 2(34). – С. 178–193.
9. Демидова С.Е. Оценка системы управления налоговыми расходами бюджетов субъектов Федерации // Вестник экономики, права и социологии. – 2023. – № 3. – С. 16–19.
10. Альтерман А. А. Анализ системы управления налоговыми расходами на примере Центрального федерального округа // Самоуправление. – 2023. – № 2(135). – С. 137–142.
11. Statement by the Deputy Prime Minister on new international tax reform agreement. – URL: <https://www.canada.ca/en/departement-finance/news/2021/10/statement-by-the-deputy-prime-minister-on-new-international-tax-reform-agreement.html> (дата обращения: 08.03.2024).
12. Постановление Правительства Российской Федерации от 12.04.2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» // СПС Гарант.
13. Налоговые расходы Российской Федерации. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id_65=302571-perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii_po_sostoyaniyu_na_13.11.2023 (дата обращения: 08.03.2024).

Comparative Analysis of Elements of the Tax Expense Management System in Russia and Foreign Countries

Demidova S.E., Bernikova A.M.

Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow)

Financial and geopolitical crises at the present stage have led to an increase in the role of the state, and as a result, the expansion of direct and indirect budget support measures. The limited volume of public resources and the multidimensional nature of the tasks being solved leads to the search for new and optimization of existing public finance management tools. The concept of tax expenditures as an integral part of the methodology of public finance management is characterized by fundamental differences in its practical implementation in different countries.

The purpose of the article is to conduct a comparative analysis of the tax expense management system in the Russian Federation and foreign countries in order to develop proposals for the use of best practices. The study examines the foreign experience of integrating tax expenditures into the budget process. Each state adapts this toolkit in accordance with the specifics of fiscal policy and the budget process. Based on the assessment, the features of the tax expenditure management system in foreign countries were identified. The results of the study can be practically used in the development of normative and methodological documents on this issue.

Key words: tax expenditures, tax benefits, lost budget revenues, government programs

