

ОТРАЖЕНИЕ НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ И СУБСИДИЙ В ОТЧЕТНОСТИ ПО БЮДЖЕТУ

Балтина А.М.¹, Пивоварова Н.В.¹

¹ФГБОУ ВПО «Оренбургский государственный университет», Оренбург, Россия (460018, Оренбург, просп. Победы, 13), e-mail: abaltina@mail.osu.ru; pivovarova_nv@mail.ru.

Показано, что постановка вопроса о налоговых расходах обязывает к расчету их величины как отклонений от базовой или нормативной структуры налога. Проведено сопоставление субсидий и налоговых льгот как прямых и косвенных расходов бюджета с точки зрения управленческого воздействия на хозяйствующий субъект, влияния на экономику и на бюджет. Установлено, что в России ведется оценка налоговых льгот на очередной финансовый год и приводятся данные за прошлые периоды, но без учета отклонений от нормативной структуры налога; систематизированный учет субсидий отсутствует вовсе. Предложено использовать опыт Германии, где раскрытие информации о налоговых расходах и субсидиях проводится в ежегодном специальном отчете, в котором оба вида финансовой поддержки представлены в динамике, в разрезе секторов экономики, а налоговые льготы – по видам наиболее крупных льгот на следующий финансовый год.

Ключевые слова: налоговые расходы, субсидии, бюджетный процесс, бюджетная отчетность.

THE REFLECTION OF TAX EXPENSES AND GRANTS IN THE BUDGET ACCOUNTS

Baltina A. M.¹, Pivovarova N.V.¹

¹Federal STATE budgetary educational institution of higher professional education "Orenburg state University", Orenburg, Russia (460018, Orenburg, Pr. Pobedy, 13), e-mail: abaltina@mail.osu.ru, pivovarova_nv@mail.ru.

It is shown that the question of tax expenses binds to their calculation value as a deviation from basic or normative tax structure. Has been made the comparison of grants and tax remissions as direct and indirect budget expenses from the point of view of administrative impact on managing subject, economics and budget. It is set that in Russia are being valued tax grants for the next financial year and the data for last periods is cited, but without taking into consideration remissions from normative tax structure, systematic grant consideration is lacking at all. It is suggested to use German experience, where information disclosure of tax expenses and grants is held annually in special report, where both kinds of financial support are presented in dynamics, from the angle of economic branches, and tax grants – by the kinds of much bigger grants for the next financial year.

Keywords: tax expenses, grants, budget process, budget accounts.

Проблема предоставления налоговых льгот и определения величины налоговых расходов является дискуссионной, но недостаточно исследованной в российской теории и практике налогообложения. В частности, не существует определения налоговых расходов в бюджетном и налоговом законодательстве, отсутствуют теоретические исследования относительно форм налоговых расходов, их содержания, методов формирования; не разработаны критерии их оценки; не определено, какое место в бюджетном процессе отведено налоговым расходам; не разработаны формы отчетности, демонстрирующие динамику налоговых расходов в разрезе возможных критериев их предоставления; не установлено критическое значение налоговых расходов по отношению к макроэкономическим показателям.

С 2012 г. о налоговых расходах постоянно упоминает Минфин России в основных направлениях налоговой политики на очередной год, констатируя факт наличия таких

расходов и представляя информацию об их величине по видам налогов. Минфин России озабочен необходимостью повышения открытости данных в соответствии с задачами, определенными в Государственной программе «Управление общественными финансами», а также ростом выпадающих доходов бюджета, сумма которых за 2011-2013 гг. увеличилась в 1,3 раза – с 1 491,5 млрд руб. до 1 930,5 млрд руб., что привело к их увеличению по отношению к ВВП с 2,7 % до 2,9 % [3]. Все эти обстоятельства активизировали дискуссию о налоговых расходах в отечественной науке [1, 2, 4, 5, 6].

Минфин России под налоговыми расходами понимает выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные применением налоговых льгот и иных инструментов (преференций), установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах [3]. И.А. Майбуров трактует налоговые расходы как «упущенные налоговые доходы бюджетной системы в связи с применением законодательством различных отклонений от нормативной структуры налогов, которые при этом обеспечивают какие-либо преимущества определенным видам деятельности или группам налогоплательщиков» [1, с. 77]. Созвучны этому определению позиция Т.А. Малининой, которая выделила ряд характерных признаков налоговых расходов:

- это упущенные налоговые доходы, которые приводят к снижению доходов бюджета;
- возникают из установленных налоговых льгот и освобождений относительно базовой (нормативной) структуры налогов;
- служат для реализации целей социально-экономической политики государства;
- являются альтернативой прямым государственным расходам [2, с. 40].

И.А. Майбуров, соглашаясь с Т.А. Малининой, видит первые два признака действительно необходимыми для идентификации налоговых расходов, но последние два он считает избыточными. Совершенно обоснованно И.А. Майбуров предлагает еще один признак – это идентификация налоговых расходов с определенными видами экономической деятельности или группами налогоплательщиков, что позволяет включить в анализ базовую и нормативную структуру налогов. Под базовой структурой налога понимается совокупность элементов налогообложения, не создающая преимуществ для определенных категорий налогоплательщиков или видов деятельности. Нормативная структура налога - это совокупность элементов налога и отклонений от них, адаптированная к практической реализации национальной системы налогового администрирования. Если базовая структура налога должна демонстрировать однозначность и универсальность ее восприятия для разных стран, то нормативная структура призвана отражать национальную специфику применения налога. Такое разграничение позволяет адаптировать теоретические базовые конструкции налогов к сложившимся национальным практикам их применения [2, с. 75-76].

Этот аспект исследования имеет отношение и к налоговой политике страны, и к налоговому администрированию. Установление налоговых льгот и иных преференций для юридических и физических лиц, несомненно, является важным фактором социально-экономической политики государства, не только связывающим ее налоговую и бюджетную составляющие, но и определяющим выбор между ними исходя из издержек администрирования налоговых преференций и субсидий. Налоговые льготы и субсидии преследуют общую цель – изменить поведение хозяйствующих субъектов в той сфере деятельности, которая прямо (через субсидии или расходы бюджета) или косвенно (через налоговые льготы или выпадающие доходы бюджета) субсидируется государством. Предоставление налоговых льгот и субсидий домохозяйствам обеспечивает более справедливое распределение доходов. Исходя из общих целей налоговых льгот и субсидий в социально-экономической политике государства В.Г. Пансков предлагает совокупность налоговых льгот и иных преференций, установленных Налоговым кодексом РФ, называть налоговыми субсидиями [4, с. 16]. С точки зрения достигаемых целей такой подход возможен, но с учетом механизма администрирования, влияния на экономику и отражения в бюджете различия между налоговыми льготами и субсидиями существенны (табл. 1).

Субсидии являются более гибким и адресным инструментом, тогда как налоговые льготы по общему правилу не могут носить индивидуального характера. Субсидирование характеризуется большей избирательностью, чем стимулирование через налоговую систему. Налоговые льготы оказываются предпочтительными, когда важнее максимизировать число лиц, которым предназначена та или иная мера государственной поддержки, нежели минимизировать число избыточных требований на предоставление льготы.

Таблица 1

Функционально-экономическая характеристика налоговых льгот и субсидий

Характеристика налоговых льгот	Признак классификации	Характеристика бюджетных субсидий
Косвенный метод воздействия	С точки зрения управления	Метод прямого воздействия
Не содержат обязанности применения или принуждения к какому-либо действию		На хозяйствующий субъект возлагаются обязанности совершать или не совершать определенные действия
Относительно низкий уровень затрат на формализацию		Относительно высокий уровень затрат на формализацию
Не всегда имеют целевое назначение высвободившихся средств		Имеют целевое назначение и императивный характер использования предоставленных средств
Имеют механизм самореализации		Не имеют механизма самореализации
Оперативность внутреннего маневра		Невозможность оперативного маневра
Зависимость от результатов финансово-хозяйственной деятельности компании		Относительная независимость от результатов финансово-хозяйственной деятельности компании
Накладывают ответственность за принятие экономических решений		Накладывают ответственность за принятие экономических решений
Отсутствие полноценного статистического учета в разрезе получателей	С точки зрения влияния на экономику	Отличаются информационной прозрачностью
Альтернативные издержки несут прочие налогоплательщики		Альтернативные издержки несет общество в целом
Более привлекательны для крупных организаций		В большей степени нацелены на поддержку малого и среднего бизнеса
Не предполагают смену собственника средств, так как высвободившиеся средства остаются у налогоплательщика временно (при налоговом кредите) или навсегда	С точки зрения влияния на бюджет	Приводят к увеличению прямых расходов бюджета и смене собственника средств, поскольку предоставляются предприятиям на принципах бесплатности и безвозвратности
Оцениваются как выпадающие доходы бюджета		Определяются как расходы бюджета

Кроме того, расходование бюджетных средств лучше регулируется и контролируется при формировании, утверждении и исполнении бюджета. Предоставление же налоговых льгот и освобождений может не привлечь столь пристального внимания, как прямые

государственные расходы, если соответствующая отчетная информация не формируется и/или не интегрирована в бюджетный процесс. Именно поэтому предоставление налоговых льгот может преследовать те же цели или даже конфликтовать с прямыми расходами. Часто бюджетный эффект от предоставления той или иной налоговой льготы оценивается только на стадии ее введения, впоследствии же величина соответствующих потерь доходов бюджета не отслеживается, а эффективность достижения цели, для которой льгота предоставлялась, не анализируется.

Для анализа государственной бюджетной и налоговой политики во многих странах составляется отчет по налоговым расходам, но он по-разному интегрирован в бюджетный процесс. Так, в Германии информация о налоговых расходах предоставляется в составе ежегодного отчета о субсидиях, который включает все виды федеральной финансовой помощи (табл. 2).

Таблица 2

Совокупная финансовая помощь федерации, земель и общин Германии экономике в 1995-2015 гг., в млрд евро [7]

№ п/п	Виды финансовой помощи	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	Субсидии, в т.ч.	21,6	22,9	17,8	17,2	17	15,2	15,2	15,9	18,1
	федерация	9,4	10,1	6,1	7,0	6,2	5,5	5,1	5,7	6,4
	земли	10,7	11,2	10,3	8,9	9,5	8,3	8,8	8,9	10,2
	общины	1,5	1,6	1,4	1,3	1,3	1,4	1,3	1,3	1,5
2	Налоговые льготы, в т.ч.	22,0	25,1	29,9	29,1	24,2	23,3	31,4	32,1	31,1
	федерация	9,1	13,1	17,4	18,6	15,6	15,9	15,4	15,3	15,4
	земли, общины	12,9	12,0	12,5	10,5	8,6	7,4	16,0	16,8	15,7
3	Государственные гарантии	5,9	5,7	3,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
4	Расходы на поддержку рынка ЕС	5,4	5,6	6,3	5,7	5,5	5,4	5,4	5,2	-
	Всего	55,0	59,4	57,2	52,3	47,0	44,2	52,3	53,5	49,5

Из отчета следует, что соотношение между субсидиями и налоговыми льготами за 1995-2015 гг. существенно изменилось в пользу последних. Лишь в 2015 г. наиболее сильные в финансовом отношении земли значительно увеличили субсидирование промышленности. Субсидии предоставляются в основном для оплаты части процентов по кредитам. В отчете отмечено, что субсидии общин следует за финансовой помощью земель. Значительное

увеличение налоговых льгот земель и общин в 2013 г. объясняется предстоящими с 2014 г. изменениями налога на наследование и дарение.

В федеральном отчете информация о субсидиях и налоговых льготах земель и общин приводится в качестве справочных статей. Земли Германии предоставляют аналогичные отчеты региональным законодательным органам.

Важный аспект отчета – секторальные налоговые льготы и субсидии, что позволяет увидеть приоритеты социально-экономической политики государства (табл. 3).

Таблица 3

Субсидии и налоговые льготы центрального правительства Германии в 2013-2015 гг., в млн евро [7]

№ п/п	Виды деятельности	2013, факт		2014, факт		2015, план	
		Субсидии	Налоговые льготы	Субсидии	Налоговые льготы	Субсидии	Налоговые льготы
1	Продовольствие, сельское хозяйство и защита потребителей	627	790	606	770	640	777
2	Промышленность, в т.ч.	2762	7924	3189	8101	3252	7938
2.1	Горная промышленность	1197	-	1285	-	1201	-
2.2	Рациональное энергопотребление, новые источники энергии	426	-	765	-	890	-
2.3	Продвижение технологий и инноваций	432	-	406	-	432	-
2.4	Помощь определенным секторам	11	-	10	-	30	-
2.5	Региональные структурные меры	352	326	430	243	420	128
2.6	Иные мероприятия	344	7598	293	7858	279	7810
3	Транспорт	342	2044	272	2042	557	2084
4	Жилище	959	269	1257	106	1608	68
5	Содействие сбережениям и формированию собственности	357	533	342	465	365	532
6	Иное	-	3790	-	3843	-	3969
Всего		5057	15350	5666	15327	6422	15368

Из всей суммы финансовой помощи более половины достается промышленности. Для поддержки сельского хозяйства, субсидируемого в основном за счет бюджета ЕС, средства федерального бюджета Германии предоставляются исключительно на целевые мероприятия: защита побережья, консультирование сельхозпредприятий по вопросам энергопотребления и др. Прирост налоговых льгот на содействие сбережениям и формированию собственности объясняется приростом лиц, для которых работодатель участвует в накоплении пенсии.

Помимо этого в отчете приводятся сведения о 20 видах наиболее крупных налоговых льгот на следующий финансовый год, на которые приходится порядка 90 % налоговых расходов. В отчете они располагаются по мере убывания сумм: для владельцев предприятий или долей в них по налогу на наследование и дарение (предоставляется землями); для услуг культуры; для горной промышленности и т.д. Столь существенное внимание к раскрытию информации о налоговых льготах в развитых странах объясняется высокими требованиями к прозрачности бюджетного процесса, в котором налоговые льготы рассматриваются не просто как неполученные бюджетные доходы, но и как налоговые расходы, предоставленные для финансирования бизнесом и гражданами приоритетных для общества социально-экономических проблем.

В Российской Федерации решена только первая часть этой задачи: при составлении проектов бюджетов прогнозируются выпадающие доходы бюджета в результате предоставления налоговых льгот по видам налогов, а объем льгот детально отражается лишь в формах отчетности Федеральной налоговой службы, составляемых по завершении отчетного периода. Фактически реализуется только задача учета налоговых расходов в соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах без разделения преференций для юридических и физических лиц, видов экономической деятельности, без попытки оценить эффективность льгот. Практическое значение количественного учета налоговых расходов невелико, поскольку не учитывает отклонения от нормативной структуры налогов, позволяющие выделить «истинно» налоговые расходы государства. Информация о налоговых льготах, предоставленных на региональном и муниципальном уровнях, не публикуется вовсе, хотя размер таких льгот сопоставим с налоговыми расходами федерального бюджета.

Информация о субсидиях представлена в ведомственной структуре расходов бюджета и в сводной бюджетной росписи бюджета каждого публично-правового образования. В сводном виде в разрезе видов экономической деятельности информация о выделенных субсидиях отсутствует. Формы отчета об исполнении бюджета, составляемые в настоящее время в соответствии с международными стандартами, не дают информации о

предоставленных в течение года субсидиях. Именно поэтому с 2012 г. наряду с традиционными формами в бюджетной отчетности составляется документ, названный «Информация о предоставлении межбюджетных трансфертов бюджетам субъектов Российской Федерации». В нем приводятся данные о всех видах перечисленных межбюджетных трансфертов в разрезе субъектов РФ, в т.ч. данные по субсидиям по кодам целевой статьи расходов бюджетной классификации. Из этого огромного и детального отчета можно в аналитических целях выделить направления субсидирования экономики и социальной сферы, но это – очень трудоемкая задача. Регионы не представляют информацию в таком виде. Приведенный выше формат представления данных о совокупной финансовой помощи в Германии в разных ракурсах – хороший пример для заимствования чужого опыта в целях повышения прозрачности бюджета и формирования ответственного отношения к управлению общественными финансами.

Список литературы

1. Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи // Общество и экономика. - 2013. - № 4. - С. 71-91.
2. Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. - Москва : Ин-т Гайдара, 2010. - 212 с.
3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов // Справочно-правовая система «Гарант».
4. Пансков В.Г. Налоговые субсидии: содержание, цели внедрения и эффективность использования / В.Г. Пансков, Н.В. Пономарева // Финансы и кредит. - 2012. - № 14. - С. 13-20.
5. Пивоварова Н.В. Развитие методов субсидирования хозяйствующих субъектов // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2008. - № 8. – С. 93 – 99.
6. Пивоварова Н.В. Оценка выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с предоставлением налоговых льгот / Н.Д. Стеба, Н.В. Пивоварова, Е.И. Комарова // Экономические науки. – 2011. - № 8 (81). – С. 185–188.
7. Subventionsbericht der Bundesregierung // http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Subventionspolitik/2015-08-26-subventionsbericht-25-vollstaendig.pdf?blob=publicationFile&v=3

Рецензенты:

Парусимова Н.И., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой банковского дела и страхования
ФГБОУ ВПО «Оренбургский государственный университет», г. Оренбург;

Лапаева М.Г., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой региональной экономики ФГБОУ
ВПО «Оренбургский государственный университет», г. оренбург.