

Анализ затрат и выгод отдельных налоговых льгот / освобождений Республики Таджикистан за 2021-2022 гг. и 9 месяцев 2023 г. (РПВ 3.2)

При анализе затрат и выгод отдельных налоговых льгот / освобождений, предоставленных налогоплательщикам Республики Таджикистан, возможно руководствоваться следующими методологическими положениями, основанными на целях эффективности и простоты налоговой системы:

1. Под затратами отдельных налоговых льгот (освобождений) следует понимать суммы недополученных государством доходов в результате предоставления налоговых льгот. Иными словами, затратами государства по предоставлению налоговых льгот является сумма средств, недоплаченных налогоплательщиками в бюджет в связи с применением налоговых льгот. Для большей показательности и возможности трактовки результатов **затраты отдельных налоговых льгот / освобождений целесообразно анализировать по отдельным видам налогов в отраслевом разрезе и в годовом исчислении.**

В соответствии с п. 1 ст. 32 Налогового кодекса Республики Таджикистан налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные налоговым законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере.

2. Затраты государства по предоставлению налоговых льгот также именуется налоговыми расходами. Постановление Республики Таджикистан «О Порядке предоставления, оценки эффективности и целесообразности налоговых и таможенных льгот» от 31.12.2020 № 670 (в ред. Постановления Правительства Республики Таджикистан от 26.04.2022 № 187) под налоговыми расходами понимаются привилегии, предоставляемые налогоплательщикам в соответствии с законодательством, в том числе предоставление возможности неуплаты или уплаты налогов и сборов в меньшем размере или в более поздний срок (п. 2 названного Постановления). При этом налоговые расходы приравниваются к льготам (п. 2 названного Постановления).

Определение налоговых расходов в законодательстве Республики Таджикистан соответствует трактовке данного термина в международной практике. Отступления от нормативной структуры налогов представляют собой государственные расходы на льготлируемые виды деятельности или группы налогоплательщиков, осуществляемые через налоговую систему, а не через прямые расходы. При этом упущенные налоговые доходы возможно оценить как сумму налоговых доходов, недополученных бюджетом в результате введения налоговой льготы. В широком смысле налоговые расходы можно определить как налоговые льготы или стимулы, которые отклоняются от эталонной налоговой системы (Налоговые расходы в Колумбии, 2012); налоговые расходы эквивалентны трансферу государственных ресурсов, который достигается за счет снижения налоговых обязательств по сравнению с эталонной структурой (Налоговые расходы в Колумбии, 2012). Особую значимость налоговые расходы имеют для развивающихся рынков.

Традиционно налоговые расходы выполняют стимулирующую и социальную функции налогообложения. Первая состоит в облегчении налоговой нагрузки для приоритетных отраслей экономики, отдельных предприятий для стимулирования их развития. Вторая реализуется через льготирование малообеспеченных слоев населения, удешевление стоимости товаров, потребляемых данной категорией населения, а также в иных вариантах. Также налоговые расходы могут выполнять корректирующую функцию, исправляя недоработки существующей налоговой системы при изменении условий внешней среды. Таким образом, налоговые расходы позволяют провести донастройку действующей налоговой системы, не меняя ее существенных характеристик.

Исходя из вышеназванных характеристик налоговых расходов, возможно определить их признаки, которые состоят в следующем:

- налоговые расходы прямо способствуют сокращению доходов бюджета;
- налоговые расходы возникают благодаря льготам и освобождениям относительно базовой структуры налогов;
- налоговые расходы обеспечивают реализацию государственной социально-экономической политики;
- налоговые расходы выступают альтернативой прямым государственным расходам.

3. Налоговые льготы являются инструментом реализации налоговой политики государства. В плане позитивных возможностей налоговых льгот следует отметить, что они могут быть инструментом преодоления неких экономических деформаций, очевидных искажений налоговой системы, нейтрализации негативных социальных эффектов, проведения определенной экономической политики, включая поддержку стратегически важных видов деятельности. При этом **налоговые льготы являются одним из наиболее противоречивых инструментов налоговой политики**, могут быть как обоснованными и целесообразными, так и нести в себе негативные последствия.

Основной недостаток налоговых льгот в позиции государства состоит в потере налоговых поступлений (4,7 млрд. сомони за 9 месяцев 2023 г., что равнозначно 5,2 % ВВП или 22,1 % совокупных доходов государственного бюджета). Также налоговые льготы имеют следующие недостатки:

- искажения в распределении ресурсов;
- нежелательное воздействие на экономическую эффективность и справедливость;
- усложнение налоговой системы;
- увеличение административных расходов и расходов на соблюдение требований;
- новые возможности для уклонения от уплаты налогов.

4. Выгоды отдельных налоговых льгот для государства не являются столь очевидными и зависят от характеристик самой льготы и в первую очередь – от вида налога (прямого или косвенного), по которому предоставляется льгота. основополагающим является вопрос, получает ли

налогоплательщик в свое распоряжение дополнительные финансовые ресурсы или нет. При анализе выгод отдельных налоговых льгот / освобождений целесообразно анализировать наиболее распространенные льготы, занимающие наибольший удельный вес в общей сумме налоговых льгот за конкретный период.

В Республике Таджикистан наибольшая сумма налоговых льгот за 9 месяцев 2023 г. была предоставлена налогоплательщикам по НДС (86,5 % или 4 млрд. сомони). Величину налоговой льготы по налогу на доходы юридических лиц за данный период определить невозможно, однако по статистике предыдущих лет данная льгота является второй по величине. Поэтому логично анализировать выгоды от предоставления налоговых льгот по данным двум налогам.

5. НДС является косвенным налогом, транзитным, включаемым в стоимость товара, работы или услуги. НДС можно назвать налогом на потребление: экономика страны производит блага, а потребитель платит надбавку, чтобы эти блага получить. Бенефициарами налоговых льгот по НДС являются потребители товаров, освобожденных от НДС; налоговые расходы по НДС в первую очередь направлены на улучшение условий жизни бедных слоев населения (Налоговые расходы в Колумбии, 2012).

Следует отметить, что, в отличие от льгот по налогу на доходы юридических лиц, НДС не дает прямого вклада в капитал налогоплательщика. **Поэтому и налоговые льготы по НДС могут давать только косвенный эффект.**

Таким образом, оценить выгоды от предоставления налоговых льгот по НДС для государства возможно через набор косвенных показателей, касающихся как конкретного налогоплательщика, так и отрасли в целом. При этом отраслевой анализ является более показательным.

Возможно оценить выгоды от предоставления налоговых льгот по НДС, используя показатели сугубо практического значения, в том числе заимствованные из бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщиков. Так, показателями для оценки выгод от предоставления налоговых льгот по НДС могут выступать следующие, характеризующие эффекты от предоставления налоговых льгот по НДС (показатели анализируются в отраслевом разрезе):

- а) динамика выручки налогоплательщиков¹ без НДС и темпы ее прироста;
- б) динамика чистой прибыли налогоплательщиков и темпы ее прироста;
- в) динамика среднесписочной численности налогоплательщиков и темпы ее прироста;
- г) динамика фондов оплаты труда налогоплательщиков и темпы их прироста;
- д) динамика средней заработной платы сотрудников предприятий-налогоплательщиков и темпы ее прироста;

¹ Под налогоплательщиками в пп. а-и имеются в виду налогоплательщики конкретной отрасли, которым были предоставлены налоговые льготы по НДС.

е) динамика начислений с фондов оплаты труда налогоплательщиков (социального налога) и темпы их прироста;

ж) динамика суммарного налога на доходы физических лиц сотрудников налогоплательщиков и темпы его прироста;

з) динамика капитала налогоплательщиков и темпы его прироста;

и) динамика стоимости основных средств налогоплательщиков и темпы ее прироста;

к) переход налогоплательщиков с упрощенного режима налогообложения на общий налоговый режим (также по конкретной отрасли);

л) число вновь созданных предприятий и число рабочих мест на данных предприятиях (тракуется как число вновь созданных рабочих мест, также в конкретной отрасли).

Дополним вышеперечисленные показатели последовательными рассуждениями (комментариями по п. а-л). Налоговые льготы по НДС дают налогоплательщикам удешевление стоимости товаров (работ, услуг), что может привести к росту оборотов (выручки) конкретных предприятий (пункт а) и, возможно, их чистой прибыли (пункт б). Рост выручки может способствовать найму новых сотрудников (росту среднесписочной численности, пункт в) и повышению заработной платы (пп. г и д). Соответственно, есть вероятность увеличения начислений с фондов оплаты труда (п. е) и налога на доходы физических лиц (п. ж). Эффективная работа конкретного предприятия может привлечь новых инвесторов и увеличить капитал налогоплательщика (п. з), а также стоимость основных средств (п. и). Низкие ставки по НДС или освобождения от НДС могут способствовать переходу предприятий с упрощенного режима налогообложения на общий налоговый режим (п. к), а также созданию новых предприятий и новых рабочих мест (п. л).

Однако мы не можем со стопроцентной вероятностью утверждать, что подобные эффекты (а-л) действительно будут иметь место. Кроме того, вышеназванные показатели могут дать противоречивую картину. Тем не менее, анализ данных показателей (а-л) в совокупности дает возможность оценить выгоды от предоставления налоговых льгот по НДС с позиции государства.

Следует отметить, что именно фискальный эффект от предоставления налоговых льгот по НДС достигается посредством прироста налога на доходы физических лиц (п. ж) и отчислений с фонда оплаты труда (п. е).

При анализе показателей а-л существуют и определенные ограничения. Так, следует учитывать инфляцию, естественный темп прироста названных показателей для стабильно развивающихся предприятий, временной фактор, а также влияние других составляющих. Идеальным с экономической точки зрения выглядит построение модели по каждому из показателей (п. а-л), где в качестве объясняемой переменной будет назван конкретный показатель, например, прирост выручки, а в качестве объясняющих ряд факторов.

Велико значение налоговых льгот по НДС в плане устранения социального неравенства, которое в первую очередь состоит в удешевлении стоимости товаров, предназначенных для малообеспеченных слоев населения.

Измерить уровень социального неравенства в данном контексте возможно с использованием коэффициента Джини (Налоговые расходы в Колумбии, 2012).

К недостаткам налоговых льгот по НДС можно отнести риски мошенничества и уклонения от уплаты налогов, а также отсутствие мотивации у некоторых покупателей товаров без НДС, для которых становится невозможным предъявить НДС к возмещению.

6. Налог на доходы юридических лиц является прямым налогом, обеспечивающим прямой прирост капитала налогоплательщика (так называемый экономический эффект). В теории экономический эффект налоговой льготы состоит в увеличении финансовых ресурсов налогоплательщика.

При оценке эффективности налоговых льгот по налогу на доходы юридических лиц первоочередное значение имеет так называемая самокупаемость льготы. Самокупаемость налоговой льготы подразумевает получение государством дополнительных доходов, превышающих сумму предоставленной налоговой льготы. **Под фискальным эффектом налоговой льготы возможно понимать прирост последующих налоговых доходов над текущими налоговыми расходами.**

Допущением в рамках методологии является утверждение о том, что прирост капитала налогоплательщиков вызывает прирост их выручки, прибыли и налоговых платежей. Мы предвидим, что тезис относительно того, что прирост капитала вызывает прирост прибыли, выручки и налоговых платежей налогоплательщиков, вызовет дискуссию. Отметим, что данный тезис прямо не декларируется, однако в явном виде подразумевается при оценке налоговых льгот. В классическом случае при этом имеется в виду отдельно взятый налогоплательщик. Предоставляя налогоплательщику налоговую льготу, государство несет налоговые расходы и предоставляет в его распоряжение капитал, формирующий прирост финансовых показателей и налоговых платежей. Безусловно, на прирост выручки, прибыли и налоговых платежей налогоплательщика могут повлиять и иные внешние и внутренние факторы, помимо капитала. Предпочтительно в данном контексте проведение факторного анализа. Однако настоящий отчет написан с позиции государства, поэтому государство, предоставляя налогоплательщику капитал в виде льготы, может абстрагироваться от влияния прочих факторов и анализировать данный процесс сугубо практически: есть налоговая льгота – значит должен быть прирост налоговых платежей. При этом также возможно вводить некий нормативный коэффициент прироста налоговых платежей, возникающий независимо от предоставления налоговой льготы, а также дисконтировать будущие потоки налоговых платежей.

Возможно оценить выгоды предоставления налоговых льгот по налогу на доходы юридических лиц, используя показатели сугубо практического значения, в том числе заимствованные из бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщиков. Так, показателями для оценки выгод от предоставления налоговых льгот по налогу на доходы юридических лиц могут выступать следующие (показатели анализируются в отраслевом разрезе):

а) динамика налоговых платежей налогоплательщиков² и темпы их прироста;

б) динамика выручки налогоплательщиков без НДС и темпы ее прироста;

в) динамика чистой прибыли налогоплательщиков и темпы ее прироста;

г) динамика среднесписочной численности налогоплательщиков и темпы ее прироста;

д) динамика фондов оплаты труда налогоплательщиков и темпы их прироста;

е) динамика средней заработной платы сотрудников предприятий-налогоплательщиков и темпы ее прироста;

ж) динамика начислений с фондов оплаты труда налогоплательщиков (социального налога) и темпы их прироста;

з) динамика суммарного налога на доходы физических лиц сотрудников налогоплательщиков и темпы его прироста;

и) динамика капитала налогоплательщиков, в том числе за минусом налоговой льготы по налогу на доходы юридических лиц, и темпы его прироста;

к) динамика стоимости основных средств налогоплательщиков и темпы ее прироста;

л) переход налогоплательщиков с упрощенного режима налогообложения на общий налоговый режим (также по конкретной отрасли);

м) число вновь созданных предприятий и число рабочих мест на данных предприятиях (трактуются как число вновь созданных рабочих мест, также в конкретной отрасли).

Именно фискальный эффект от предоставления налоговых льгот по налогу на доходы юридических лиц достигается посредством прироста суммарных налоговых платежей налогоплательщика (п. а), прироста налога на доходы физических лиц (п. з) и отчислений с фонда оплаты труда (п. ж).

7. Для улучшения управления налоговыми льготами, основываясь на опыте Всемирного Банка, предлагается стратегия, включающая следующие меры: (1) повышение прозрачности процесса установления налоговых льгот; (2) постепенное сокращение разрыва между общими ставками и специальными ставками налога на прибыль и уменьшение распространения ставок НДС; (3) внедрение процесса для обеспечения комплексной оценки налоговых льгот; (4) пересмотр существующих условий доступа к конкретным льготам (Налоговые расходы в Колумбии, 2012).

8. При проведении практического анализа затрат и выгод отдельных льгот в Республике Таджикистан за 9 месяцев 2023 г. целесообразно введение следующих допущений:

- Налоговый кодекс Республики Таджикистан в новой редакции был введен в действие с 01 января 2022 г., что не позволяет на текущий момент в

² Под налогоплательщиками в пп. а-и имеются в виду налогоплательщики конкретной отрасли, которым были предоставлены налоговые льготы по НДС.

полной мере проанализировать выгоды от введения налоговых льгот. Возможно, что не все налогоплательщики воспользовались налоговыми льготами, а эффекты от введения конкретных льгот еще не проявлены;

- настоящий отчет сдается по итогам 9 месяцев 2023 г., данные по НДС за данный период могут быть представлены. Однако для более корректного анализа данные по НДС за 9 месяцев 2023 г. экстраполируются на весь 2023 г. (значение конкретного показателя за 9 месяцев 2023 г. делится на 9 и умножается на 12);

- данные по налогу на доходы юридических лиц за 2023 г. представить не представляется возможным, поскольку финансовый год (2023) не завершен, бухгалтерская (финансовая) отчетность, включая отчеты и прибыли и убытках, не сформирована. Налоговые декларации по НДС позволяют сделать выводы за 9 месяцев 2023 г. лишь по выручке, однако не по прибыли.

- вследствие новизны представленных в пп. 5 и 6 показателей и недостаточного периода действия ряда налоговых льгот показатели, характеризующие возможные выгоды (эффекты) льгот, проанализированы выборочно, а именно — пп. а, в, е, з и к по НДС и пп. б, г, ж, и - по налогу на доходы юридических лиц;

- для целей сравнительного анализа по большинству показателей также приведены данные за 2020 г.

Учитывая приведенные выше методологические положения и допущения (1-8) и преобладание в Республике Таджикистан налоговых расходов по НДС и налогу на доходы юридических лиц, ниже проведен практический анализ. Логика анализа состоит в следующем: вначале анализируются налоговые льготы по НДС в 2018-2022 гг. и за 9 месяцев 2023 г., далее — предполагаемые выгоды от введения налоговых льгот по НДС (согласно п. 5 методологии). Аналогично строится и анализ налога на доходы юридических лиц: вначале анализируются налоговые льготы по данному налогу 2021-2022 гг., далее — предполагаемые выгоды от введения налоговых льгот по налогу на доходы юридических лиц (согласно п. 6 методологии).

Влияние налоговых расходов на налоговые доходы бюджета в Республике Таджикистан, 2019-2023 гг.

Налоговые расходы являются инструментом реализации налоговой политики государства. При оценке эффективности налоговых расходов первоочередное значение имеет их влияние на прирост налоговых доходов или самокупаемость. Самокупаемость налоговых расходов подразумевает получение государством дополнительных доходов, превышающих сумму понесенных налоговых расходов. Под фискальным эффектом налоговых расходов возможно понимать прирост последующих налоговых доходов над текущими налоговыми расходами.

Эффективность налоговых расходов также подразумевает их более «правильное» распределение между видами налогов и отраслями экономики.

При оптимизации налоговых расходов их снижение может способствовать росту налоговых доходов.

Изменение налогового регулирования традиционно является одним из важнейших факторов, влияющих на фискальные доходы государства. На соотношение налоговых расходов и налоговых доходов в Республике Таджикистан, безусловно, повлияло введение в действие с 2022 г. новой редакции Налогового кодекса. Помимо фактора регулирования, на фискальную базу влияют и иные факторы, в том числе валютные курсы, сырьевые цены, изменения цепочек поставок, изменение стоимости финансирования, изменение доли госзаказов и иные.

Сумма налоговых расходов в Республике Таджикистан в 2018³ г. составляла 3,8 млрд. сомони, в 2019 г. - 4,4 млрд. сомони, в 2020 г. – 4,7 млрд. сомони, в 2021 г. - 5,9 млрд. сомони (наблюдался постоянный рост). В 2022 г. (после введения в действие Налогового кодекса Республики Таджикистан в новой редакции) налоговые расходы составили 7,1 млрд. сомони. За 9 месяцев 2023 г. налоговые доходы существенно снизились и составили 4,7 млрд. сомони; ожидаемое значение⁴ за 2023 г. – 6,0 млрд. сомони (рисунок 1). Таким образом, в 2023 г. наблюдается явное снижение налоговых расходов (на 15,0% относительно 2022 г.).

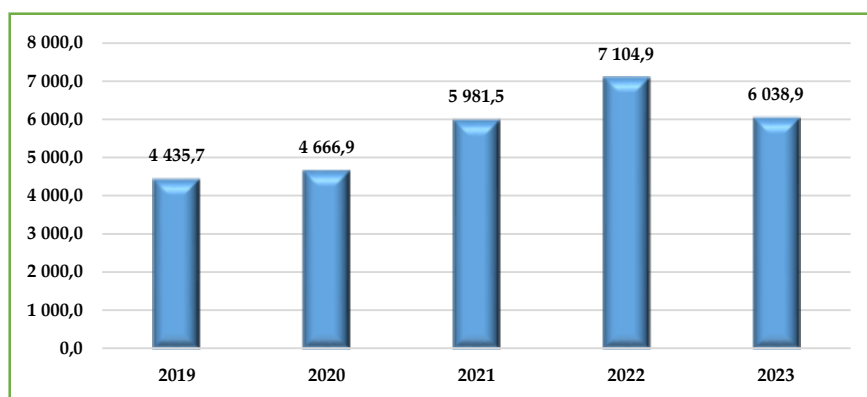


Рисунок 1. Суммы налоговых расходов по всем видам налогов, 2018-2023 гг., млн. сомони.

В составе налоговых расходов наибольший удельный вес имеют НДС (92,1% в 2022 г.) и налог на доходы юридических лиц (7,2% в 2022 г.).

Налоговые доходы и другие обязательные поступления в Республике Таджикистан составляли в 2019 г. - 11,1 млрд. сомони, в 2020 г. - 10,6 млрд. сомони, в 2021 г. - 13,7 млрд. сомони. В 2022 г. (после введения в действия Налогового кодекса Республики Таджикистан в новой редакции) налоговые доходы и другие обязательные поступления составили 15,4 млрд. сомони. За 9

3 По налоговым расходам анализируется также 2018 г., поскольку, как правило, налоговые расходы оказывают отложенное влияние на рост налоговых доходов, и, соответственно, налоговые расходы необходимо рассматривать на более длительном временном интервале.

4 Ожидаемое значение за 2023 г. получено путем деления значения за 9 мес. 2023 г. на 9 и затем умножения на 12.

месяцев 2023 г. налоговые доходы составили 13 млрд. сомони; ожидаемое значение за 2023 г. - 17,4 млрд. сомони (рисунок 2). Таким образом, наблюдается устойчивый прирост налоговых доходов: на 12,1% в 2022 г. в сравнении с 2021 г. и на 13,0% в 2023 г. (прогнозное значение) в сравнении с 2022 г.

Максимальный удельный вес в составе налоговых доходов и других обязательных поступлений традиционно имеют налог на доходы юридических лиц и НДС. Удельный вес налога на доходы юридических лиц колебался в течение 2019-2021 гг. в интервале от 16% до 17%. В 2022 г. удельный вес налога на доходы юридических лиц несколько увеличился (до 19,8%), за 9 месяцев 2023 г. доля налога на доходы юридических лиц составила 20,7%. В 2023 г. в сравнении с 2021 г. налог на доходы юридических лиц вырос в абсолютном выражении с 2,3 млрд. сомони до 3,6 млрд. сомони или на 54,2% (рисунок 2).

Удельный вес НДС в составе налоговых доходов и других обязательных платежей также имеет тенденцию к росту. В 2019 г. удельный вес НДС составлял 20,0%, в 2020 г. - 20,2%, в 2021 г. - 21,3%, в 2022 г. - 21,9%. За 9 месяцев 2023 г. удельный вес НДС в составе налоговых доходов составил 22,9%. В 2023 г. в сравнении с 2021 г. НДС вырос в абсолютном выражении с 2,9 млрд. сомони до 4,0 млрд. сомони или на 36,8% (рисунок 2).



Рисунок 2. Общие налоговые поступления в Республике Таджикистан, 2019-2023 гг., млн. сомони.

Соотнося общие суммы налоговых расходов и налоговых доходов в Республике Таджикистан за 2019-2023 гг. (рисунок 3), можно сделать вывод о снижении сумм налоговых расходов при одновременном увеличении налоговых доходов, 2022 год можно считать переходным в плане соотношения налоговых расходов и налоговых доходов; 2023 год стал наиболее удачным в этом отношении.

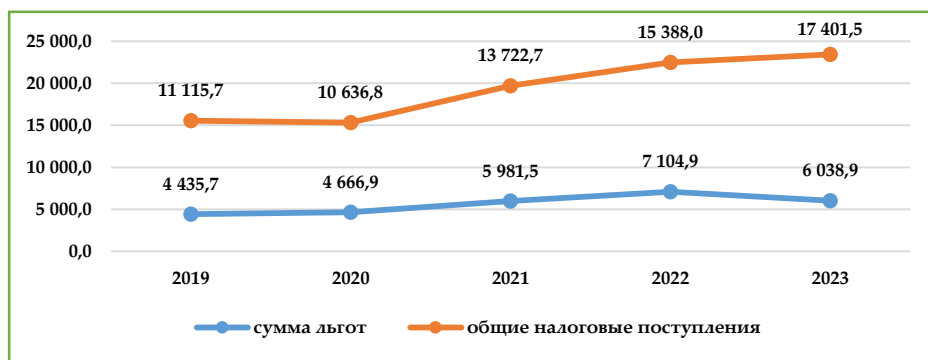


Рисунок 3. Налоговые расходы и налоговые поступления в Республике Таджикистан, 2019-2023 гг., млн. сомони.

С введением нового Налогового кодекса Республики Таджикистан (с 2022 года (введения Налогового кодекса в новой редакции) и 1 апреля 2023 года разработки и запуска модуля по регистрации льгот и освобождений по контролю расходов) наблюдается позитивный тренд управления налоговыми расходами и доходами: снижение налоговых расходов (на 1,1 млрд. сомони или на 15,0% в 2023 г. в сравнении с 2022 г., на 0,1 млрд. сомони в сравнении с 2021 г.) при одновременном росте налоговых доходов (на 3,7 млрд. сомони в 2023 г. в сравнении с 2021 г. или на 26,8%). Наибольший прирост налоговых доходов как в абсолютном выражении, так и в процентном (на 1,3 млрд. сомони или на 54,2% в 2023 г. в сравнении с 2021 г.) имеет место по налогу на доходы юридических лиц. По НДС прирост также значителен: в абсолютном выражении на 1,1 млрд. сомони или на 36,8% в 2023 г. в сравнении с 2021 г.