

МИНОБРНАУКИ РОССИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМЕНИ Н.Г.ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра таможенного, административного и финансового права

Правовое регулирование налоговых расходов как института налогового  
права

АВТОРЕФЕРАТ МАГИСТЕРСКОЙ РАБОТЫ

студента 3 курса магистратуры 366 группы  
направления 40.04.01 «Юриспруденция»  
юридического факультета

**Насырова Руслана Рафаэлевича**

Научный руководитель

доцент, к.ю.н.  
должность, уч. степень, уч. звание

\_\_\_\_\_  
подпись, дата

Н.Н. Лайченкова  
инициалы, фамилия

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

Заведующий кафедрой:

к.ю.н.  
должность, уч. степень, уч. звание

\_\_\_\_\_  
подпись, дата

С.А. Овсянников  
инициалы, фамилия

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

*Во введении* обоснована актуальность исследования правового регулирования налоговых расходов как института налогового права.

*Актуальность настоящей работы* вызвана тем, что без детального анализа информации о налоговых расходах невозможно провести полноценную качественную оценку налоговой системы и налоговой политики - ее влияния на распределение ресурсов и налогового бремени в экономике, на поведение экономических агентов. Для успешного экономического развития государства необходимо создать эффективную систему налогообложения.

Существующие недостатки в налоговой системе, несомненно, понижают качество собираемости налогов и препятствуют рациональному проведению процедур по взиманию налогов и сборов государством, а также приводят к увеличению налоговых расходов.

Результативность налогообложения определяется наличием налоговых стимулов для достижения социально-экономического развития государства. При разработке налоговой политики, направленной на создание системы налоговых льгот необходимо учитывать не только положительные, но и негативные последствия их введения.

В настоящее время в литературе уделяется большое внимание по определению методологии налоговых расходов, оценке и эффективности налоговых льгот и преференций. Однако, многие вопросы, касающиеся налоговых расходов остаются не изученными.

*Степень разработанности проблемы.* Рассматриваемую тему не обошли вниманием такие авторы, как Агапов А.Д., Богданов Е.П., Болычева Е.А., Бурякова М.А., Волкова А.А., Выродова Д.Н., Габбасова И.М., Григоренко И.В., Долганова Ю.С., Кабанов М.М., Климанов В.В., Михайлова А.А., Огородникова Е.П., Хисамиев Р.М., Шевяхова А.С., Шилова О.В., Юренкова А.А., Яговкина В.А. и др.

Проблемам правового регулирования налоговых расходов как института налогового права посвящены труды Е.В. Балацкого, И.Н.

Долговой, В.Н. Засько, М.О. Какаулиной, И.А. Майбурова, М.В. Мишустина, В.В. Понкратова, И.Н. Рыковой, В.С. Уткина, С.В. Шкодинского, Е.Б. Шуваловой и др.

*Объектом исследования* являются общественные отношения, складывающиеся в результате правового регулирования налоговых расходов.

*Предметом исследования* являются нормы права, регулирующие налоговые расходы, а также научная и учебная литература по теме исследования.

*Цель работы* - провести анализ правового регулирования налоговых расходов. Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- охарактеризовать налоговую систему РФ;
- проанализировать понятие и признаки налоговых расходов в бюджетной сфере и в целях налогообложения;
- проанализировать особенности отнесения льгот и преференций к налоговым и неналоговым расходам;
- выявить проблемы правового регулирования налоговых расходов и пути их решения.

*Теоретическую основу* исследования составили труды таких авторов, как А.Д. Агапов, О.И. Бастрикова, Р.А. Бедерина, А.А. Волкова, Д.Н. Выродова, И.М. Габбасова, А.Р. Салькина, И.В. Григоренко, О.В. Дедова, Ю.С. Долганова, М.М. Кабанов, Е.И. Кузина, А.Г. Мироненко, Н.В. Тутарова, М.В. Феськова, Г.Р. Хасанова, О.В. Шилова и др.

*Нормативная основа исследования* включает Конституцию РФ, федеральные законы, подзаконные нормативные акты по теме исследования.

*Методологическую основу исследования* составили такие общенаучные методы как, анализ, сравнение, обобщение, а также широко применялись системно - структурный и формально-логический методы.

*Научная новизна работы* заключается в разработке теоретических и практических рекомендаций, направленных на совершенствование правового регулирования налоговых расходов как института налогового права.

*Основные положения, выносимые на защиту:*

1. На основе проведенного исследования было выявлено отсутствие четкого, законодательно закрепленного понятия «налоговых расходов». В связи с этим, представляется целесообразным, закрепить понятие «налоговых расходов» в ст. 252 НК РФ и определить их как: издержки, связанные с перечислением налоговых сборов либо освобождением от их уплаты.

2. Предлагается наделить ответственных исполнителей по государственным программам Российской Федерации полномочиями по проведению оценки эффективности предоставляемых льгот и преференций в рамках государственных программ, на основе разработанных Минфином России общих подходов к оценке эффективности налоговых и неналоговых расходов. Создание системы мониторинга налоговых и неналоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, регулярный анализ объемов и оценка эффективности позволят провести оптимизацию налоговых льгот и преференций при сохранении установленных целевых показателей государственных программ, полученные дополнительные финансовые ресурсы могут быть направлены на обеспечение приоритетных направлений экономики.

3. Отсутствие отдельного учета налоговых расходов приводит к недооценке влияния государства на экономику. Оценка налоговых расходов должна производиться по отдельной статье (конкретной льготе), по конкретному налогу, по видам налогов, по всей совокупности налогов и сборов.

Для целей оценки эффективности действия конкретной льготы необходимо оценивать налоговые расходы не за один год, а за период от ее введения до проявления эффекта.

4. Использование инструментов бюджетного стимулирования давно уже сопровождается достаточно действенным контролем за расходованием и оценкой эффективности их использования. Налоговые льготы должны подвергаться аналогичным процедурам учета и оценки, должны быть открытыми для общественного анализа и контроля. Но этого пока ничего нет. Использование налоговых стимулов продолжает обременяться лишь контрольными процедурами со стороны налоговых органов.

5. Концепция налоговых расходов - это необходимое для развития системы государственного регулирования экономики составляющее. Можно много спорить об эффективности налоговых льгот, измеримости эффектов, открытости работы по оценке их эффективности, но самое главное - что это продолжение проектного подхода в экономическом управлении. Понимание, что «у государства нет своих денег, есть только деньги налогоплательщиков», во многом порождает и концепцию налоговых расходов, так как деньги граждан должны быть потрачены эффективно.

Для этого необходимо скорректировать бюджетный процесс, внести изменение в бюджетное законодательство на всех уровнях, сделав работу по введению новых, сокращению действующих налоговых расходов чем-то повседневным, открытым и измеримым с позиции эффективности профильных органов власти.

6. По оценке налоговых расходов предполагается ведомственная работа различных органов власти, без привлечения широкой общественности или представителей экспертного сообщества. Закрепление правила о дополнительном участии общества при оценке налоговых расходов позволило бы также услышать позиции самих льготополучателей и экспертов.

С помощью эффективной налоговой политики можно добиться решения проблем пополнения государственного бюджета, а также решение проблем для обеспечения социального развития и развития страны в целом.

Решение внутренних проблем России является предпосылкой ее успешной интеграции в глобализированную мировую экономику. На сегодняшний день не реализована возможность налоговой системы решать все государственные проблемы, что побуждает потребность в дальнейшей модернизации налоговой системы Российской Федерации.

*Практическая значимость работы* заключается в том, что собранный, обобщенный и проанализированный материал представляется возможным использовать в практической деятельности - как рекомендации по совершенствованию правоприменения и правотворчества.

*Теоретическая значимость работы* заключается в том, что собранный, обобщенный и проанализированный материал представляется возможным использовать в дальнейшем осуществлении научных исследований по рассмотренной теме, в том числе в учебно-методической работе, при преподавании и при подготовке учебных и методических изданий.

*Апробация* результатов исследования произведена посредством публикации научных статей.

*Структура работы* обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, состоящих из пяти параграфов, заключения и списка использованной литературы.

*Глава первая* выпускной квалификационной работы посвящена общей характеристике налоговых расходов в бюджетной сфере и в целях налогообложения.

*В первом параграфе* «Налоговая система РФ» автор отмечает, что налоговую систему каждой страны можно рассматривать как законодательно установленный в государстве комплекс налогов и сборов, изымаемых соответствующими органами с налогоплательщиков. Налоговая система - это базирующаяся на установленных принципах система урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в связи с установлением и взиманием налогов и сборов.

Под налоговой системой понимаем совокупность норм, обязательств налогоплательщиков и государственных органов, где речь идет не только о фискальных платежах, направленных в бюджет государства в соответствии с действующими законодательными актами, но это также все категории и виды налогоплательщиков, подпадающих под налоговое обременение, а также государственные органы, контролирующие перечисления в бюджет и контроль за этими процессами.

На территории Российской Федерации структура налоговой системы имеет три уровня:

Местный (ст.15 НК РФ). Субъекты РФ регламентируют законодательными актами федеральной власти местные налоги. В каждом субъекте органы местного самоуправления вводят, а также отменяют налоги и сборы. Они обязательны к уплате на территориях городов, районов и прочих муниципальных образований. Общая часть описывается НК РФ, отдельные элементы налогообложения - решениями городских дум, советов районных депутатов и прочими нормативными актами представительных органов муниципалитетов. Местным депутатам, как и региональным, разрешено определять налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Все местные налоги и сборы полностью поступают в бюджет муниципалитета и платятся только теми, кто имеет определенное имущество или занимается определенным видом деятельности.

Региональный (ст. 14 НК РФ). Глава каждого субъекта РФ, наделен полномочиями, вводить или же отменять тот или иной налог на своей территории, а также вводить в него изменения.

Федеральный (ст.13 НК РФ). Основу российской налоговой системы составляют федеральные налоги, так как: они оказывают наибольшую фискальную нагрузку; в состав федеральных налогов включаются налоги, которые впоследствии распределяются по другим уровням бюджетной системы, а также служат основными источниками доходов региональных и

местных бюджетов; оказывают большее значение на социально-экономические процессы.

*Во втором параграфе* рассмотрены «Понятие и признаки налоговых расходов в бюджетной сфере и в целях налогообложения». В нем установлено, что необходимо различать налоговые расходы в бюджетной сфере и в целях налогообложения. Налоговые льготы рассматриваются хозяйственными субъектами как получение ими определенной экономической выгоды, позволяющей минимизировать расходы и максимизировать прибыль, а государству позволяет достичь социально-экономических целей на каждом этапе своего развития. Вместе с тем, налоговые стимулы должны носить точечный и избирательный характер, чтобы исключить возможность их применения налогоплательщиками с целью сокращения своих налоговых обязательств, и государство получит отрицательный эффект от их применения. Кроме того, за счет введения налоговых льгот и преференций государство несет налоговые расходы, так как бюджет теряет значительные денежные средства от их предоставления.

Автором выявлены следующие характерные признаки налоговых расходов:

- 1) представляют собой упущенные налоговые доходы, то есть ведут к снижению доходов бюджета;
- 2) возникают из установленных налоговых льгот и освобождений относительно базовой (нормативной) структуры налогов;
- 3) служат для реализации целей государственной социально-экономической политики;
- 4) являются альтернативой прямым государственным расходам»

*Вторая глава* магистерской диссертации представлена под наименованием «Анализ проблем правового регулирования налоговых расходов».

*В первом параграфе второй главы* «Отнесение льгот и преференций к налоговым и неналоговым расходам» автором выявлено, что основным



инструментом современной стимулирующей налоговой политики в России являются налоговые льготы.

Налоговым законодательством Российской Федерации предусмотрено большое число федеральных налоговых льгот, в том числе по региональным и местным налогам.

Полномочия субъектов федерации и муниципальных образований состоят также в установлении своих дополнительных налоговых льгот по региональным и местным налогам.

Автор пришел к выводу, что содержание реестров налоговых льгот и иных преференций не предоставляет возможности получения информации о видах налоговых льгот, их количестве по видам налогов, и в целом. В реестрах отсутствует отдельная колонка видов налоговых льгот. Информация в реестрах о налоговых льготах не разграничена от освобождений и иных преференций.

По мнению автора, отсутствие в реестрах обособленной информации о видах налоговых льгот, и иных преференциях, не являющихся льготами, опосредована несовершенством понятия налоговой льготы в статье 56 НК РФ.

Через применение налоговых льгот и преференций реализуются фискальная и регулирующая функция налогов. Законодательное закрепление дефиниций каждого элемента налогообложения позволяет в полной мере реализовывать принцип определенности налогообложения.

К элементам налогообложения относятся также налоговые льготы. Однако налоговые льготы выступают факультативным элементом налогообложения.

Льгота как преимущество налогоплательщика может состоять:

- в полном или частичном освобождении его от уплаты налога;
- в уплате налога в меньшей сумме, например, за счет применения более низкой налоговой ставки;
- в уплате налога в более поздние сроки.

Налоговая льгота как структурный элемент налога является инструментом реализации регулирующей функции налогов.

Автором выделены следующие признаки налоговых льгот:

- льготы не могут носить индивидуальный характер, и могут предоставляться только отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов;

- льготы предоставляют налогоплательщику два преимущества, по сравнению с другими налогоплательщиками, включающие возможность не уплачивать налог или сбор, либо уплачивать их в меньшем размере;

- льготы устанавливаются и отменяются исключительно налоговым Кодексом, законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах;

- льготы могут устанавливаться как по налогам, так и по сборам, а также по федеральным налогам, уплачиваемым в результате применения специальных налоговых режимов (абз., 8 п.7 ст.12 НК РФ (часть 1));

- льготы является самостоятельным, необязательным элементом налогообложения при установлении налога. (п. 2 ст.17 НК РФ часть 1). Льгота, как элемент налога не может воплощаться в другом элементе налогообложения. Установление льготы должно сопровождаться установлением основания, порядка и условий ее применения;

- использование льгот, при наличии оснований и в порядке установленном законом, является субъективным правом налогоплательщика и плательщика сбора, а не обязанностью (п.п.3 п.1, п.3 ст. 21 НК РФ часть 1). Налогоплательщик, реализуя право на льготу, вправе отказаться от ее использования. Право отказа и переноса использования льготы на один или несколько периодов не является безусловным и может быть запрещено (п.2 ст.56 НК РФ).

В соответствии с НК РФ налоговая льгота - это преимущество, предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков. Семантическое значение слова преференция - это преимущество. Налоговая

преференция подразумевает предоставление государством послаблений в целях создания благоприятных условий для налогоплательщиков.

Основным отличием двух понятий российские экономисты называют то, что налоговая льгота - это право налогоплательщика. Налоговая преференция - это обязанность налогоплательщика применить то или иное преимущество. В качестве примера всегда ссылаются на статью 149 НК РФ, в которой операции, перечисленные в пункте 3 должны освободиться от обложения НДС в обязательном порядке.

Автором предлагается наделить ответственных исполнителей по государственным программам Российской Федерации полномочиями по проведению оценки эффективности предоставляемых льгот и преференций в рамках государственных программ, на основе разработанных Минфином России общих подходов к оценке эффективности налоговых и неналоговых расходов. Создание системы мониторинга налоговых и неналоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, регулярный анализ объемов и оценка эффективности позволят провести оптимизацию налоговых льгот и преференций при сохранении установленных целевых показателей государственных программ, полученные дополнительные финансовые ресурсы могут быть направлены на обеспечение приоритетных направлений экономики.

*Во втором параграфе* «Проблемы правового регулирования налоговых расходов и пути их решения» автор выявил, что на сегодняшний день, налоговые расходы во многих случаях характеризуются бессрочностью и безадресностью, что в итоге влечет недостаточную обоснованность их предоставления и бесконтрольность дальнейшего использования.

Сказанное справедливо и для стимулирующих налоговых расходов, к которым относятся расходы, предполагающие стимулирование экономической активности хозяйствующих субъектов и последующий рост налоговых поступлений в субфедеральные бюджеты.

В отношении данных расходов необходимо оценивать не только их целесообразность и вклад в достижение показателей государственных программ, но и совокупный бюджетный эффект, обозначаемый в качестве одного из критериев результативности налоговых расходов и рассчитываемый как изменение дисконтированных объемов налогов, поступивших в субнациональный бюджет до введения налоговой льготы и после (в результате) ее введения.

Подобный оценивающий подход к влиянию стимулирующих налоговых привилегий на рост (снижение) объемов налоговых поступлений представляется обоснованным.

Посредством налоговых стимулов (как, впрочем, и прямых бюджетных расходов) государство поощряет общественно полезную деятельность хозяйствующих субъектов, интернализируя положительные экстерналии, возникающие в результате такой деятельности, снижая внутренние предельные издержки производителей и добиваясь необходимого социуму объема выпуска общественно-полезных благ.

В связи с этим заведомая возмездность отношений между государством и получателем стимулирующей налоговой льготы порождает не только потенциальное обязательство налогоплательщика по производству указанных общественно значимых благ (потенциальное, поскольку оно зависит от состояния налогооблагаемой базы и волеизъявления налогоплательщика на получение льготы), но и безусловную обязанность властных структур, представляющих интересы публичного собственника, по осуществлению контроля за достижением общественно полезного результата, получаемого ценой сокращения доходов бюджета из-за применения налоговых льгот.

Правильное временное соотнесение налоговых расходов и эффектов является необходимым условием для адекватной оценки налоговых льгот; эффективность льготы может быть определена только «за полный период - от ее введения до конца действия».

В свете вышесказанного представляется нерешенным вопрос определения временного лага между предоставлением налоговой льготы и появлением ожидаемого результата в методике оценки совокупного бюджетного эффекта стимулирующих налоговых расходов.

Методикой произвольно установлена протяженность временного лага - 5 отчетных лет. При недостаточности данного времени для проявления реального эффекта от действия льготы расчет покажет отрицательный бюджетный эффект налоговых расходов, что может отразиться на распределении межбюджетных трансфертов регионам.

Проблема «временного лага» может быть в значительной степени нивелирована только в случае целевого характера предоставления стимулирующей налоговой льготы, благодаря чему будут установлены конкретные результирующие показатели налоговых расходов, а, соответственно, и временной период их достижения.

В этом отношении перспективными мерами льготирования представляются налоговые преференции с ограниченным сроком действия по налогу на прибыль организаций и на имущество организаций в рамках реализации инвестиционных проектов, специальных инвестиционных контрактов, соглашений о государственно-частном партнерстве.

Целевым инструментом льготирования представляются инвестиционные налоговые вычеты, результативность применения которых можно обеспечить путем определения в качестве получателей вычетов организаций, заключивших с региональными властями соглашения по реализации инвестиционных мероприятий.

Для целей оценки эффективности действия конкретной льготы необходимо оценивать налоговые расходы не за один год, а за период от ее введения до проявления эффекта.

По мнению автора, предложенные меры будут способствовать успешному экономическому развитию государства и созданию эффективной системы налогообложения.

*В заключение* представлены авторские научно обоснованные выводы по результатам проведенного исследования.

*Перечень публикаций магистранта по исследуемой теме.*

1. Насыров Р.Р. Актуальные проблемы идентификации и оценки налоговых расходов // Всероссийский научный журнал «Территория инноваций». № 6 (51). 2021. Ст. 15-11.