

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»

На правах рукописи

Сафонов Андрей Юрьевич

**ФИНАНСОВО–ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ
РАСХОДОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Диссертация

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:

доктор юридических наук, профессор
Разгильдиева Маргарита Бяшировна

Саратов – 2023

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|--|-----|
| ВВЕДЕНИЕ | 3 |
| ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ИНСТИТУТА НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ | |
| 1.1. Историко-правовые предпосылки возникновения и развития концепции налоговых расходов..... | 17 |
| 1.2. Налоговые расходы: сущность, понятие и классификация | |
| 1.2.1 Налоговые расходы и преференции по фискальным платежам: взаимосвязь и разграничение | 37 |
| 1.2.2. Налоговые расходы: понятие и классификация | 50 |
| 1.3. Налоговые расходы как объект финансово-правового регулирования | |
| 1.3.1. Финансово-правовое регулирование оценки налоговых расходов федерального уровня..... | 72 |
| 1.3.2. Финансово-правовое регулирование оценки налоговых расходов регионального и муниципального уровней..... | 85 |
| 1.3.3. Институт налоговых расходов в системе финансового права | 105 |
| ГЛАВА 2. ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ИНСТИТУТА НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ | |
| 2.1. Проблемы формирования перечней налоговых расходов..... | 114 |
| 2.2. Проблемы регламентации критериев и порядка оценки налоговых расходов..... | 132 |
| 2.3. Проблемы правового обеспечения эффективности оценки налоговых расходов..... | 151 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ | 182 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ..... | 199 |

ВВЕДЕНИЕ

Основную часть доходной части бюджета составляют обязательные платежи в виде налогов, страховых взносов, таможенных пошлин и др. Нормативное регулирование в целях обеспечения защиты прав отдельных категорий граждан и стимулирования экономических процессов допускает установление льгот и преференций по таким платежам, влекущих снижение поступлений от них в доходную часть бюджетной системы. В зарубежной и российской практике государственного управления общепризнана значимость оценки не только объемов таких выпадающих доходов, но и их эффективности с точки зрения достижения тех социально-экономических целей, которые мотивировали введение налоговых и иных льгот и преференций. Необходимость правовой регламентации такой оценки, а также ее внедрение в процедуры бюджетного процесса и статусы задействованных в нем органов обуславливают формирование нового комплекса нормативных правил, обобщенно обозначаемых как институт налоговых расходов бюджетов бюджетной системы государства. С 2019 года подобный правовой инструмент введен и в российское бюджетное законодательство¹, что определило и возникновение комплекса вопросов теоретического и практического характера.

Несмотря на то, что институт налоговых расходов уже закреплен законодательно и внедрен в практику органов исполнительной власти всех уровней, теоретическая концепция налоговых расходов характеризуется недостаточной разработанностью. В частности, финансово-правовая доктрина не располагает четким ответом на вопрос об объемах совпадения таких понятий как «налоговые расходы» и «налоговые льготы и иные преференции по фискальным платежам», что не позволяет выделять налоговые расходы из общего массива стимулирующих мер и влечет

¹ Федеральный закон от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 53 (ч. I). Ст. 8420.

неэффективность их оценки. Имеют дискуссионный характер или не рассматриваются в финансово-правовой науке вопросы о правовой природе нового инструмента, его существенных признаках и цели реализации, адекватных ей содержательных границах, правовом механизме и форматах его закрепления в системе процедур бюджетной деятельности.

Актуальность темы диссертационного исследования определяется также проблемами в нормативном регулировании процесса оценки налоговых расходов, которые уже проявились или прогнозируемо проявятся. Основной объем проблем практической направленности связан с реализацией установленных процедур оценки налоговых расходов, совершенствованием как правового регулирования, так и реализации методологии такой оценки, которая на современном этапе во многом реализуется формально. Разработка методологии и порядка оценки налоговых расходов осуществляется органами исполнительной власти федерального и регионального уровней, на основе базовой методики, установленной Правительством РФ. Однако на практике ведомства часто не разрабатывают собственной методики, дублируя установленную Правительством РФ. Такой подход не может в полной мере обеспечить эффективное достижение цели внедрения института налоговых расходов, т.е. оценку реальной эффективности мер преференциального характера при исчислении фискальных платежей, установленных в целях реализации социально-экономической политики государства. Важно разработать критерии и уяснить адекватные методологические подходы к оценке эффективности налоговых расходов для всех публично-правовых образований. Это позволит оценивать эффективность действующих преференций при формировании основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики, решая вопрос о пролонгации их действия, отмене или замене другими способами экономического стимулирования.

К проблемам практической направленности также можно отнести недостаточное нормативное обеспечение принципа прозрачности относительно раскрытия результатов проведенной органами власти оценки налоговых расходов, а также их учета в процессе подготовки и утверждения проектов бюджетов и отчетов об исполнении бюджетов бюджетной системы.

Изложенным обосновывается актуальность проведенного исследования и научно-практическая востребованность его результатов.

Степень теоретической разработанности проблемы.

Разработка вопросов оценки объемов и эффективности налоговых льгот и иных преференций до настоящего времени преимущественно осуществлялась в лоне экономических наук. В частности, этому были посвящены исследования Т.А. Малининой («Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика», 2010 г.), Э.И. Жаруллиной («Оценка эффективности налоговых льгот в Российской Федерации», 2017 г.), О.С. Беломытцовой («Оценка эффективности налоговых льгот для частных инвесторов на рынке ценных бумаг: методология и инструментарий», 2022 г.), Е.М. Поповой («Налоговое стимулирование регионального инвестиционного процесса», 2022 г.). Обогащая понимание методологических аспектов оценки преференциальных мер, данные разработки не были направлены на решение вопросов правового регулирования такой оценки.

Правовых исследований, непосредственно посвященных формированию концептуальных основ правового регулирования института налоговых расходов, как комплекса нормативных правовых положений, регламентирующих отношения, складывающиеся по поводу формирования перечней налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и их оценки, до настоящего времени не проводилось. Юридические разработки близкие к обозначенной тематике, в основном, были посвящены исследованию правового регулирования налоговых льгот. В их числе можно отметить труды Р.К. Костянина («Правовое регулирование

налоговых льгот в Российской Федерации», 2008 г.), Н.А. Соловьевой («Налоговые вычеты и налоговые льготы (проблемы соотношения и законодательного закрепления», 2010 г.) и ряд других. Цели этих исследований не были связаны с разработкой теоретико-правовых аспектов оценки мер преференциального характера, устанавливаемых по фискальным платежам как по объему (рассматривались преимущественно льготы по налогам), так и по времени проведения (институт налоговых расходов был введен в бюджетное законодательство в 2019 году).

Новый бюджетно-правовой инструмент был предметом анализа в научных работах И.В. Бит-Шабо, М.Б. Разгильдиевой, Т.А. Вершило, В.В. Климанова, В.А. Яговкиной, О.Л. Шулейко, Н.Л. Шарандиной. Однако имеющиеся разработки были посвящены, как правило, отдельным аспектам правового регулирования налоговых расходов, не имея своей целью формирование системного комплекса теоретико-правовых положений о новом бюджетно-правовом институте. По ряду вопросов в них высказаны существенно отличающиеся позиции, например, относительно правовой природы налоговых расходов и содержательных границах этого понятия. Другие значимые вопросы осмыслялись фрагментарно или не затрагивались вовсе, в частности, о сущностных признаках налоговых расходов, цели функционирования данного института, его места в системе финансового права, правовом механизме, обеспечивающем формирование перечней и оценку налоговых расходов, форматах его закрепления в системе процедур бюджетной деятельности, а также правовой регламентации методологии такой оценки.

Объект исследования – общественные отношения, складывающиеся в связи формированием перечней и оценкой налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Предметом исследования выступают положения Бюджетного кодекса РФ и иных актов бюджетно-правового регулирования федерального, регионального и муниципального уровней, правовых актов международных

организаций и зарубежных государств, регулирующих отношения в сфере оценки налоговых расходов и учета ее результатов, правоприменительные акты финансовых органов, органов финансового контроля и судебных инстанций, аналитические данные и сведения с официальных сайтов органов публичной власти, а также положения российской и зарубежной доктрины о налоговых расходах и их оценке.

Целью исследования является разработка комплекса теоретико-правовых положений о формировании перечней и оценке налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, способных выступать основой для разработки предложений по совершенствованию нормативного содержания данного института финансово-правового регулирования и его реализации.

Задачи исследования предопределяются поставленной целью и включают:

– уяснение содержательных аспектов концепции налоговых расходов в зарубежной науке и правовой модели ее включения в практику государственного управления;

– выявление и оценка концепции, заложенной в правовое регулирование налоговых расходов в Российской Федерации;

– установление правовой природы категории налоговых расходов и места данного института в системе российского финансового права;

– определение содержательного объема понятия «налоговые расходы» как базы для его отграничения от смежных понятий;

– выявление структуры и содержания финансово-правового механизма, обеспечивающего формирование перечней и оценку налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

– выявление тенденций практической реализации действующего порядка формирования перечней и оценки налоговых расходов федерального, регионального и местного уровней;

– разработка научно-обоснованных предложений по совершенствованию правового регулирования порядка формирования перечней и оценки налоговых расходов федерального, регионального и местного уровней;

– формулирование рекомендаций по совершенствованию практики формирования перечней и оценки налоговых расходов органами власти, в том числе контрольно-счетными органами, а также органами власти федерального, регионального и муниципального уровней.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют как общенаучные, так и специально-правовые методы исследования. В качестве общенаучных использовались: диалектический метод (при рассмотрении механизма оценки налоговых расходов, сопутствующих ему отношений по составлению перечней налоговых расходов, разработке методик оценки, контрольной деятельности в данной сфере в их взаимосвязи), методы анализа и синтеза (при выявлении особенностей налоговых расходов, тенденций практики реализации действующих правил их оценки), классификации (при выделении отдельных видов преференциальных мер, составляющих налоговые расходы).

В качестве специально-правовых методов применялись: историко-правовой (при исследовании вопросов становления и развития концепции налоговых расходов, что позволило осветить события в их последовательности и в соответствии с реальной исторической обстановкой); формально-юридический (для установления содержания действующего правового регулирования института налоговых расходов, разработки нормативных положений, направленных на совершенствование правового регулирования этого института, определения понятий «налоговые расходы», «базовая структура налога»); сравнительно-правовой метод (при уяснении содержания зарубежных концепций налоговых расходов в сравнении с формирующейся российской теорией данного института, установлении особенностей финансово-правового регулирования бюджетного процесса и

порядка оценки налоговых расходов в субъектах Российской Федерации и муниципальных образований, а также международной практики применения концепции налоговых расходов); системно-функциональный метод (при рассмотрении методологии оценки налоговых расходов как сложно организованной системы, содержащей определенное количество взаимосвязанных элементов); системно-структурный метод (при выявлении структуры механизма оценки налоговых расходов); метод правового моделирования (при определении возможности закрепления полномочий по контролю за результатами оценки налоговых расходов контрольно-счетными органами).

Теоретическая основа диссертационного исследования.

Формирование теоретико-правовых обобщений о содержании института налоговых расходов, его особенностей, отраслевой принадлежности и места в системе финансового права базировалось на положениях финансово-правовой доктрины, разработанных И.В. Бит-Шабо, В.В. Бутько, Т.А. Вершило, А.И. Землиным, Н.И. Землянкой, А.Н. Козыриным, Д.Л. Комягиным, И.Б. Лагутиным, С.М. Мироновой, И.В. Петровой, Е.В. Покачаловой, С.В. Рыбаковой, А.В. Савиной, Д.А. Смирновым, Д.И. Провалинским, Н.И. Химичевой, В.А. Яговкиной, А.А. Ялбулгановым и др.

Теоретико-правовой фундамент исследования составили работы А.В. Малько, Л.А. Морозовой, Е.А. Киримовой, Е.Э. Черенковой, А.Д. Шминке.

Уяснение методологических аспектов оценки налоговых расходов осуществлялось на основе исследований экономической направленности О.В. Богачевой, П.А. Галанского, Г.М. Гусейновой, Д.В. Дементьева, Э.И. Жаруллиной, О.С. Кирилловой, Г.В. Кутергиной, Т.А. Логиновой, З.Б. Лукьяненко, И.А. Майбурова, Т.А. Малининой, В.Г. Панскова, М.Р. Пинской, Е.М. Поповой, Т.И. Семкиной, Т.Ф. Табунщиковой, Н.В. Юговой и др.

Для эффективного использования сравнительно-правового метода привлекались работы зарубежных ученых, посвященные отдельным аспектам реализации концепции налоговых расходов, таких как: М. Блауг, С. Сюррей, П. Макдэниел, Д. Тайсон, Д. Краан, М. Хеллеберг, Х. Циммерман и др.

Нормативную основу диссертационного исследования составляют Конституция Российской Федерации, Бюджетный кодекс Российской Федерации, нормативно-правовые акты органов законодательной и исполнительной власти Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, а также нормативно-правовые акты органов местного самоуправления, регулирующие отношения по формированию перечней налоговых расходов, их оценке и контрольной деятельности в данной сфере.

Эмпирическая база диссертационного исследования представлена аналитическими материалами международных организаций, к числу которых относятся Международный валютный фонд, Организация экономического сотрудничества и развития, Организация объединенных наций, Международное бюджетное партнерство и др., сведениями, представленными в отчетах о результатах оценки налоговых расходов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований и иных правоприменительных актах финансовых органов, аналитическими данными Счетной палаты РФ, Министерства финансов РФ, иными сведениями, отраженными на официальных сайтах органов публичной власти, связанными с формированием перечней налоговых расходов и их оценкой.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке комплекса теоретико-правовых положений, образующих основу правового регулирования формирования перечней налоговых расходов и их оценки в рамках бюджетного процесса в Российской Федерации.

К положениям, отражающим новизну проведенного исследования, можно отнести: обоснование бюджетно-правовой природы налоговых расходов, выявление существенных признаков понятия налоговых расходов и цели их правового регулирования, критерии отграничения данного понятия

от смежных категорий (бюджетных расходов, налоговых льгот и преференций), а также систематизацию видов преференциальных мер, составляющих основу института налоговых расходов. Выявленные теоретико-правовые характеристики стали основой для научных обобщений об элементах и содержании механизма правового регулирования налоговых расходов, полномочиях, необходимых для формирования перечней и оценки налоговых расходов, критериях и методологии формирования перечней и оценки, а также о правовых формах включения результатов такой оценки в бюджетную деятельность публично-правовых образований.

Свое предметное содержание научная новизна исследования получила в положениях, выносимых на публичную защиту:

1. Сущность налоговых расходов связана с преференциальными мерами экономического стимулирования, в отношении которых необходимо осуществлять оценку эффективности. Обоснована целесообразность ограничения содержания понятия «налоговые расходы» только преференциальными мерами экономического стимулирования, в отношении которых возможна и необходима оценка эффективности.

2. Для определения преференциальных мер, составляющих содержательную основу понятия «налоговые расходы» из общей массы преференций, предложено использовать конструкцию базовой структуры фискального платежа.

Под базовой структурой фискального платежа понимается совокупность законодательно закрепленных обязательных элементов платежа, устанавливающих общее правило по его исчислению, без учета преференциальных мер экономического стимулирования.

Преференциальные меры экономического стимулирования – законодательно закрепленные льготы и иные преференции отдельным категориям плательщиков, направленные на создание благоприятных условий их экономической деятельности, приводящие к уменьшению размера исчисляемого платежа или освобождению от его уплаты.

3. Обоснована бюджетно-правовая природа налоговых расходов и уточнено понятие налогового расхода. Под налоговым расходом предлагается понимать выпадающий доход бюджета бюджетной системы Российской Федерации, обусловленный преференциальными мерами, предоставляемыми отдельным категориям плательщиков в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в целях реализации политики экономического стимулирования.

4. Налоговые расходы классифицированы по различным основаниями: 1) в зависимости от вида фискального платежа, преференции по которым предоставлены в целях экономического стимулирования (таможенные платежи; налоги, сборы и страховые взносы, предусмотренные Налоговым кодексом РФ; иные платежи фискального характера); 2) в зависимости от функционального назначения (компенсаторные, гарантирующие, стимулирующие, инвестиционные); 3) в зависимости от целевого назначения (экономические, комплексные); 4) в зависимости от уровня администрирования (налоговые расходы федерального, региональных, местных бюджетов).

5. Институт налоговых расходов необходимо рассматривать как самостоятельный институт бюджетного права в силу наличия собственного предмета регулирования, который составляют отношения, возникающие в процессе формирования перечней и оценки налоговых расходов, а также финансового контроля в данной сфере.

6. Установлен правовой механизм реализации института налоговых расходов, который включает в себя следующие действия уполномоченных органов: определение перечня налоговых расходов; разработка методологии оценки эффективности налоговых расходов; проведение оценки целесообразности налоговых расходов (оценка объема предоставленных преференций, и соответствие их целям государственной политики экономического стимулирования); проведение оценки результативности (оценка совокупного бюджетного эффекта); формирование общего вывода об

эффективности налоговых расходов, а также рекомендаций о необходимости сохранения или отмены преференций.

7. Разработаны критерии формирования перечня налоговых расходов: выпадающий доход бюджета, отклонение от базовой структуры платежа, преференциальный характер меры, возможность предоставления через прямые расходы бюджета.

8. Обоснована целесообразность отказа от оценки экономической эффективности налогового расхода по критерию его соответствия целям государственной программы и перехода к оценке по критерию соответствия государственной экономической политике.

9. Предложено осуществлять оценку предлагаемых к введению преференциальных мер экономического стимулирования на основе единой методики, включающей в себя оценку прогнозных показателей количества потенциальных плательщиков, имеющих право на преференцию, суммы выпадающего дохода и экономической обоснованности.

10. Обоснована необходимость расширения круга полномочий Счетной палаты РФ и контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований по осуществлению финансового контроля в отношении результатов проведенной оценки налоговых расходов соответствующего бюджета.

В развитие положений, выносимых на защиту и иных положений исследования, образующих теоретико-правовую основу института налоговых расходов, предложены изменения в действующее законодательство, направленные на повышение эффективности реализации концепции налоговых расходов. В частности, предложено внести изменения в:

- абзац 35 статьи 6, абзац 15 статьи 184.2, абзац 1 пункт 2.1 статьи 266.1 БК РФ;

- пункты 2 и 3.1, пункт 6, подпункт «д» пункта 8, абзацы 2, 3 пункта 20 Требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации

и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796;

- пункт 2, пункт 6.1, абзацы 1, 4 пункта 11, подпункт «б» пункта 13, пункт 13.1, абзац 2 пункта 23 Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439;

- пункт 6 части 1, пункт 6 части 2 статьи 9 Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Теоретическая значимость исследования связана с разработкой комплекса научно обоснованных положений, формирующих теоретико-правовую основу правового регулирования формирования перечней налоговых расходов и их оценки, что развивает доктрину финансового права. Теоретические выводы, предложенные авторские уточнения понятийного аппарата, систематизации налоговых расходов и их характеристик расширяют имеющиеся доктринальные представления об институте налоговых расходов и могут быть использованы в исследованиях смежной научной проблематики, а также способов совершенствования механизма оценки государственных и муниципальных мер экономического стимулирования.

Результаты диссертационного исследования могут быть положены в основу дальнейшего развития правового регулирования в сфере налоговых расходов федерального, регионального и местного уровней, в том числе формирования методологии их оценки и осуществления финансового контроля с учетом выявленных в работе характеристик налоговых расходов. Основные положения и выводы исследования могут применяться в процессе

преподавания бюджетного права и иных дисциплин финансово-правового цикла по различным направлениям обучения.

Достоверность результатов исследования обусловлена актуальностью и полученными результатами исследования, соответствующих поставленной цели и решаемым задачам, избранными объектом и предметом исследования, широким кругом использованных библиографических источников и эмпирической базой. Основные теоретические положения, предложения и рекомендации, сформулированные в диссертации, обсуждены и одобрены на заседаниях кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия».

Апробация результатов диссертационного исследования.

Результаты исследования: обсуждены на кафедре финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия».

Основные положения и выводы диссертационного исследования были представлены на научно-практических конференциях всероссийского и международного уровня: «Модернизация правового регулирования бюджетных отношений в условиях цифровизации экономики» (г. Саратов, 2020 г.); «Актуальные проблемы науки и практики» (г. Гатчина, 2021 г.); «Механизм реализации стратегии социально-экономического развития государства» (г. Махачкала, 2022 г.); «Управление развитием социально-экономических систем: глобализация, предпринимательство, устойчивый экономический рост» (г. Донецк 2022 г.); «Persona. Justitia. Modernitas» (г. Саратов, 2022 г.); изложены в публикациях в изданиях, рекомендованных ВАК России, тематических сборниках научных работ, материалах научных конференций.

Результаты диссертационного исследования отражены в 10 научных работах по теме исследования, общим объемом 3,5 а.л., из которых 3 опубликованы в ведущих рецензируемых научных журналах, включенных Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки РФ в список изданий, рекомендуемых для опубликования основных научных результатов диссертации на соискание ученой степени кандидата и доктора наук

Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, двух глав, включающих шесть параграфов и пять подпараграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ИНСТИТУТА НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ

1.1 Историко-правовые предпосылки возникновения и развития концепции налоговых расходов

Рассмотрение нового правового инструментария в историческом аспекте позволяет выявить его сущность, причины разработки и применения, а также основные тенденции развития. Обращение к исследованию истории формирования современной концепции налоговых расходов в мировой практике направлено на выявление сущности этого инструмента государственного управления в сфере бюджетных отношений. Поступательное развитие и расширение представления о сущности и эффективности внедрения налоговых расходов в практику бюджетной деятельности иностранных государств связано с постепенным выявлением и разрешением проблемных аспектов ее реализации. Рассмотрение вопросов возникновения и развития концепции налоговых расходов позволяет уяснить, какие параметры и в каких пределах целесообразно нормативно регламентировать для обеспечения не только внедрения этого института в российское законодательство, но и достижения позитивной результативности такого внедрения.

Оценка масштабов и распределения налогового бремени в США стала актуальной, когда налог на прибыль стал важным источником государственных доходов. До введения современного федерального подоходного налога в 1913 году большая часть федеральных доходов поступала от таможенных пошлин и акцизов. К началу Великой депрессии федеральные подоходные налоги с физических и юридических лиц составляли около 60% налоговых доходов. После кризиса 1930-х годов наступил подъем, вызванный наращиванием военной мощи. Необходимость финансирования военно-промышленного комплекса и сдерживания

растущего потребительского спроса потребовала оценки налогового бремени и его распределения. Серьезный пересмотр положений о федеральном подоходном налоге был проведен в ходе серии слушаний в Конгрессе в 1959 году и в последующее десятилетие был разработан хаотичный комплекс преференций для выравнивания налогового бремени¹, который уже в скором времени стал самостоятельным объектом осмысления и анализа.

Впервые концепция налоговых расходов была разработана Стенли Сюрреем, американским ученым и по совместительству помощником министра финансов по налоговой политике США в середине семидесятых годов XX века. Он полагал, что налог на доходы состоит из двух элементов: первый элемент формирует базовую структуру налога и включает в себя структурные нормы, определяющие чистый доход, правила финансового учета, плательщиков данного налога, шкалы ставок и уровня освобождений. Второй элемент включает специальные преференции в виде отступлений от базовой структуры налога. Отступления от базовой структуры налогов представляют собой недополученные доходы, обусловленные преференциальными мерами системы фискальных платежей, а не через прямые расходы или другие формы государственной помощи².

В 1967 г. С. Сюррей, обращаясь с речью к представителям финансового сообщества, призвал включить в бюджет государства статью о налоговых расходах. Спустя семь лет, в 1974 году концепция налоговых расходов стала неотъемлемой частью нового бюджетного процесса Конгресса, и уже с 1975 г. законы о бюджете содержат раздел, озаглавленный «налоговые расходы». В 1977 году президент США, собирая материал для рассмотрения изменений в налоговой системе, попросил казначейство представить подробный отчет об эффективности каждой статьи, указанной в таблице налоговых расходов. В 1977 и 1978 годах Конгресс, продолжая искать способы сделать постоянно

¹ См.: *Atrostic B.K., Nunns J.R. Measuring tax burden: A Historical perspective // Fifty years of economic measurement: The jubilee of the conference on research in income and wealth // University of Chicago Press. № 1. 1991. P. 343.*

² См.: *Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. Harvard University Press. 1985. P. 3.*

растущий федеральный бюджет управляемым, вновь признал, как и в 1974 году, что он должен уменьшить объем налоговых расходов¹.

Эти события, безусловно, свидетельствуют о быстром и расширяющемся признании той большой роли, которую концепция налоговых расходов играет в вопросах налоговой и бюджетной политики. Действительно, по мере роста налоговых льгот и преференций по иным фискальным платежам, возникает общее осознание необходимости пристального внимания к их эффективности, что предполагает возможность их всесторонней оценки. Теоретическое осмысление этих вопросов в рамках концепции налоговых расходов и приводит к новым знаниям об инструментарии современной бюджетной политики и политических процессах.

Концепция налоговых расходов, впервые внедренная в практику в Соединенных Штатах, быстро стала предметом интереса во всем остальном мире. В значительной степени этот интерес обусловлен обсуждением налоговых расходов в качестве основной темы на заседаниях двух крупнейших международных финансовых организаций – Международной фискальной ассоциации и Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР).

Так, на Конгрессе 1976 года Международной фискальной ассоциации обсуждались налоговые стимулы как инструмент достижения государственных целей и их роль в налогообложении доходов в сравнении с альтернативными инструментами, касающимися как экономических, так и социальных целей. На Конгрессе было предложено странам-участникам составлять отчет о бюджете с выделением налоговых расходов. На момент собрания только Соединенные Штаты и Германия имели систематический учет налоговых расходов в своем законодательстве². В Федеративной

¹ См.: *Surrey S., McDaniel P.* The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues // 20 B.C.L. 1979. P. 225-228.

² См.: Там же. P. 336.

Республике Германия с 1967 года Министерство финансов представляло законодательному органу доклады по вопросам государственных субсидий, включая как прямые субсидии, так преференции по обязательным платежам¹.

К 1983 году Австралия, Австрия, Канада, Франция и Испания начали проводить регулярную оценку налоговых расходов и формировать отчетность. В 1996 г. почти все страны-члены ОЭСР предоставили данные о проведенной оценке налоговых расходов.

Международные организации в рамках развития бюджетной стабильности активно изучают вопросы внедрения данной концепции.

В 1998 году Международный валютный фонд (далее – МВФ) представил «Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере», после чего данное направление было активно поддержано международным сообществом, стали разрабатываться определенные стандарты, поскольку прозрачность в бюджетно-налоговой сфере обеспечивает качественное государственное управление, позволяет проанализировать бюджетно-налоговую политику во временном разрезе прошлого, будущего и настоящего, что ведет к достижению макроэкономической стабильности и росту экономики. В этой связи была признана значимость оценки применяемых налоговых расходов и принято их международное определение².

ОЭСР уже с 1970-х гг. занимается изучением опыта и вопросами применения налоговых расходов. Первые крупные исследования ОЭСР были опубликованы в 1984 и 1996 годах, передовой опыт ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета (публикация от 2002 г.) содержит некоторые

¹ См.: Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. 1983. P. 25.

² См.: Manual on Fiscal Transparency. Fiscal Affairs Dept., International Monetary Fund – [Washington, D.C.]: International Monetary Fund. 2007. P. 3.

основные принципы учета налоговых расходов¹. В 2010 г. была выпущена работа «Tax Expenditures in OECD Countries»², которая обобщала опыт оценки налоговых расходов через исследование десяти стран ОЭСР. В последнее время ОЭСР продолжает публиковать доклады по отдельным вопросам применения концепции с целью распространения передового опыта по оценке налоговых расходов. Исследовательская деятельность ОЭСР способствует разработке сравнительного подхода к использованию данных и анализу налоговых расходов.

Обращаются к данным вопросам иные международные сообщества: Организация американских государств, Ассоциация государств Юго-Восточной Азии, Евразийский экономический союз.

Широкое применение концепции в зарубежном опыте свидетельствует о ее эффективности. Отчетность по налоговым расходам считается лучшей международной практикой с точки зрения прозрачности государственного бюджета и фискальной прозрачности, и все большее число стран внедряют эту практику. При этом стоит отметить, что объем и охват отчетности о налоговых расходах в разных странах имеют отличия. Некоторые страны предоставляют информацию только по узко определенным категориям налоговых расходов, таким как социальные льготы или налоговые кредиты. Однако большинство стран внедрило практику представления информации о полном комплексе преференций, которые они считают отклонениями от базовой структуры обязательного платежа.

Рассматривая сущность концепции налоговых расходов, стоит отметить, что С. Сюррей разработал концепцию налоговых расходов для продвижения налоговой реформы и разрешения ситуаций, при которых возникает недобросовестная конкуренция среди налогоплательщиков. Он

¹ См.: OECD Best Practices for Budget Transparency // OECD: официальный сайт. URL.: <https://www.oecd-ilibrary.org/content/paper/budget-v1-art14-en> (дата обращения: 04.12.2022).

² См.: Tax Expenditures in OECD Countries // OECD: официальный сайт. URL.: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm> (дата обращения: 04.12.2022).

утверждал, что некоторые преференциальные положения необходимо оценить с точки зрения их эффективности.

Положения, которые С. Сюррей определил как налоговые расходы, носили характер программ государственных расходов. Согласно этому мнению, льготное положение действует в два этапа: первоначально плательщик уплачивает государству сумму, предусмотренную законодательством при отсутствии льготного положения, а затем государство предоставляет плательщику государственную субсидию. Для экономии времени и упрощения администрирования правительство производит выплату субсидии путем уменьшения базы платежа. Согласно С. Сюррею несмотря на то, что программа такого рода поддержки управляется через систему обязательных платежей, она должна рассматриваться как программа расходов. Стоит отметить вывод С. Сюррея о том, что налоговые расходы и прямые расходы являются альтернативными курсами для достижения целей государственной политики. Многие страны практически не учитывают критерии, которыми следует руководствоваться при выборе между этими курсами, когда принимается решение об оказании государственной финансовой помощи для достижения конкретной цели¹.

В науке зарубежных стран используются три основных подхода к применению налоговых расходов: концептуальный, правовой и подход прямого субсидирования.

Концептуальный подход заключается в привязке базовой структуры платежа к некоторой модели оптимальной системы обязательных платежей, которая основывается на теоретической концепции налога на прибыль или налога на потребление.

Определение базовой структуры зависит от системы обязательных платежей, истории ее формирования. Базовая структура платежа, по общему правилу, представляет собой набор структурных характеристик, до применения любых мер, предоставляющих преференции. Эталонный

¹ См.: *Surrey S., McDaniel P.* Указ. Соч. Р. 338.

показатель или базовая структура включает в себя структуру ставок, соглашения по бухгалтерскому учету, вычеты, положения, облегчающие налоговое администрирование, и международные финансовые обязательства. Однако каждый из этих пунктов обеспечивает значительную свободу суждений относительно состава базовой структуры, и при рассмотрении практики стран каждый подход является в некотором роде уникальным.

В отношении налога на прибыль базовая структура предполагает определение налоговой базы (чистого дохода), отчетного периода, налогооблагаемой единицы и налоговой ставки (ставок)¹. В зарубежной науке понятие чистого дохода представляет собой общеэкономическое определение дохода в соответствии с подходом «Хейга-Саймонса». Полный доход Хейга-Саймонса определяется как чистый прирост благосостояния между двумя точками во времени плюс потребление в течение этого периода.

В рамках базы полного дохода Хейга–Саймонса все доходы рассматриваются как налогооблагаемые. Это означает, что доходы из всех источников, включая доходы в виде заработной платы, ренты, дивидендов, процентов, трансфертов должны в одинаковой мере облагаться налогом. Кроме того, предполагается вычет всех затрат, понесенных в процессе получения доходов, и индексация по инфляции с целью измерения реального прироста благосостояния, что является затруднительным при оценке работ².

Теория налогообложения также выделяет определение дохода Хикса, суть которого заключается в следующем: доход индивидуума за определенный период времени равен максимальному количеству денежных средств, которые он может потратить за определенный период времени и остается способным потратить равную сумму в реальном измерении в последующие аналогичные по величине периоды времени³.

¹ См.: Surrey S., McDaniel P. Указ. Соч. Р. 229.

² Там же. Р. 227.

³ См.: Баткибеков С. Подходное налогообложение // Научные труды Фонда «Институт экономической политики им. Е. Т. Гайдара», 2000. №19. С. 328.

Полный доход может определяться как все доходы от труда, капитала и трансфертов¹, что на практике труднореализуемо, поскольку необходимо учитывать помимо суммы полученного дохода время необходимое для выполнения работ, инфляционные риски и иные критерии, что усложняет налоговое администрирование.

Одной из наиболее сложных проблем, связанных с подоходным налогообложением, является определение налогооблагаемой базы. Среди основных подходов по определению базы налогообложения выделяются глобальный и шедулярный подходы. В соответствии с глобальным подходом налоговая база исчисляется на основе совокупного дохода хозяйствующего субъекта. Налоговая база в соответствии с шедулярным подходом определяется дифференцированно, что существенно сокращает затраты на налоговое администрирование².

Несмотря на то, что база полного дохода Хейга-Саймонса предполагает налогообложение реального дохода, многие страны, применяющие на практике концепцию налоговых расходов бюджета, включают в базовую структуру налоговой системы налогообложение номинального дохода³. Под номинальными доходами понимается определенный уровень денежных доходов независимо от налогообложения и изменения цен. Номинальные денежные доходы рассчитываются в ценах текущего периода. Они не оказывают влияния на материальные блага и услуги, которые необходимы населению при сложившемся уровне доходов для обеспечения собственной жизнедеятельности⁴.

ОЭСР различает базовую и нормативную структуры налогов. Нормативная налоговая база – это денежная сумма, находящаяся в руках

¹ См.: *Малинина Т.А.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т.А. Малинина. – М.: Ин-т. Гайдара. 2010. С. 25.

² См.: *Баткибеков С.* Указ. соч. С. 329

³ См.: *Малинина Т.А.* Там же.

⁴ См.: *Наумик В.А., Тимофеева О.Г.* Номинальные и реальные доходы населения в российской федерации: современное состояние: матер. восьмой научн.-практ. конф. (Петропавловск-Камчатский, 23-25 апреля 2019 г.) / отв. за вып. Н.Г. Клочкова. Петропавловск-Камчатский, 2019. С. 103.

хозяйствующих субъектов, к которой должен применяться платеж, например, доход, добавленная стоимость, прибыль. В большинстве случаев представления о соответствующей нормативной налоговой базе различаются национальными системами обязательных платежей¹. Однако и в рамках конкретной системы часто встречаются разногласия относительно того, какие элементы включает «чистый налог». Разногласия в определении нормативной структуры приводят к разногласиям в отношении определения налоговых расходов.

Базовую структуру платежа следует понимать как теоретическое положение, определяющее обязательные элементы. Нормативная структура платежа является в большей части субъективным взглядом, относительно того, что из себя представляет платеж в чистом виде, при этом оценочные суждения учитывают действующее нормативное регулирование и практику применения налоговых расходов. Базовая структура платежа в общем случае представляет собой набор структурных характеристик, лежащих в ее основе, до применения любых мер, предоставляющих преференции видам деятельности или группам плательщиков².

На основании вышеизложенного принято разделять преференциальные меры. Налоговые расходы характеризуются как стимулирующие меры, не включенные в базовую структуру³. Преференции, включенные в структуру налога, являются общим инструментом и оценке не подлежат. Процесс разработки методологии формирования перечня налоговых расходов требует разграничения базовой нормы обязательного платежа и преференциальной нормы.

Под базовой структурой фискального платежа предлагается понимать совокупность законодательно закрепленных обязательных элементов

¹ См.: *Kraan D-J*. Указ. соч.Р. 132.

² См.: *Малинина Т.А.* Указ. соч. С. 24.

³ См.: *Костанян Р.К.* Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2008. С. 8.

платежа, устанавливающих общее правило по его исчислению, без учета преференциальных мер экономического стимулирования.

К базовой структуре платежа предлагается относить преференциальные меры, составляющие конституциональную основу государства, обеспечивающие реализацию прав социально-незащищенных слоев населения (пенсионеры, инвалиды, многодетные семьи и др.) и представляющих собой один из механизмов реализации государственной политики в социальной сфере, не направленного на получение определенного экономического эффекта, а также меры, предоставляющие определенные преференции для государственных организаций.

Преференциальная норма же закрепляет определенные отклонения от базовой нормы, к которым относятся иные ставки, сроки уплаты и прочие освобождения. Под преференциальной мерой экономического стимулирования предлагается понимать законодательно закрепленные льготы и иные преференции отдельным категориям плательщиков, направленные на создание благоприятных условий их экономической деятельности, приводящие к уменьшению размера исчисляемого платежа или освобождению от его уплаты.

Также в международной практике применяется правовой подход, который берет за основу для определения ориентира действующее законодательство. При правовом подходе налоговые расходы, определяются положением законодательства, которое прямо предоставляет преференции. Основная проблема правового подхода заключается в том, что многие налоговые расходы могут быть не учтены, поскольку в законодательстве может отсутствовать прямое указание.

По мнению Т.А. Малининой, «решение, относить ли то или иное положение законодательства к базовой структуре платежа или к налоговым расходам, принимается индивидуально для каждого отдельного случая и включает применение оценочных суждений. Отсутствие общепринятой концептуальной модели базовой структуры платежей и связанная с этим

необходимость применять оценочные суждения при включении тех или иных статей в перечень налоговых расходов являются одними из основных аргументов, выдвигаемых критиками концепции налоговых расходов бюджета»¹.

В международной практике также выделяется подход прямого субсидирования, определяющий в качестве налоговых расходов только те преференции, которые аналогичны прямой субсидии. На практике при таком подходе налоговые расходы идентифицируются аналогично тому, как идентифицируются прямые расходы. Основоположник концепции налоговых расходов С. Сюррей придавал критерию конвертируемости налоговых расходов в прямые бюджетные расходы первостепенное значение². Оценка налоговых расходов в данном случае реализована в рамках оценки прямых расходов и представлена как часть отчета о субсидиях.

В Великобритании, Канаде используется правовой подход, в США концептуальный, в Германии подход прямого субсидирования³. Канадская методология измерения, как и методология большинства европейских стран, очень тщательно документирована и представляет собой оценку по принципу недополученных доходов без учета поведения плательщиков. Модели, используемые для оценки, используют статистические выборки индивидуальных и корпоративных налоговых деклараций, в которых плательщики предоставляют соответствующую информацию, а также опираются на административные, опросные или другие данные из различных источников⁴. Налоговый расход определяется по ряду критериев для каждого платежа. Базовым периодом по налогу на доходы признается календарный

¹ Там же. С. 33.

² См.: *Craig, J., Allan, W. Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective // NTA Papers and Proceedings. 2001. P. 3.*

³ См.: *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. 25.*

⁴ См.: *Tax Expenditures in OECD Countries // OECD: Официальный сайт. URL.:<https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm> (дата обращения: 04.12.2022).*

год; налогоплательщиками – физические и юридические лица; налоговой базой – доходы из большинства источников, включая доходы от занятости, пенсионные доходы, прибыль от бизнеса и инвестиций, прирост капитала и государственные трансферты, при этом определена часть не облагаемых доходов, учитываемых в качестве базовой структуры, к примеру, нерыночные бытовые услуги, переводы денежных средств и имущества между плательщиками, такие как подарки, наследство. Базовой ставкой признается структура ставок, действующих постоянно, но есть и исключения¹.

Япония отличается от европейского сообщества в определении налоговых расходов и ориентируется на основополагающие принципы системы обязательных платежей, а не на эталонную налоговую систему, поэтому некоторые налоговые расходы не считаются специальными и включены в базовую структуру налога².

Таким образом, концепция налоговых расходов подразумевает выделение отдельного сегмента косвенных мер государственной поддержки с целью проведения дальнейшей оценки их эффективности. Предоставляемые меры являются отклонениями от структуры обязательных платежей, и их классификация в качестве налоговых расходов зависит, в большей мере, от сложившейся системы обязательных платежей и теоретического подхода, в связи с чем действующий механизм формирования перечня налоговых расходов требует более подробного изучения и уточнения.

В Российской Федерации концептуальная идея налогообложения не сформирована, система обязательных платежей основывается на нормативном регулировании, кроме того, система налогов и сборов, таможенных, страховых платежей существует, по историческим меркам,

¹ Report on Federal Tax Expenditures 2020 // Правительства Канады: официальный сайт. URL.:<https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2020/part-1.html> (дата обращения: 04.04.2022).

² См.: Tax Expenditures in OECD Countries // OECD: официальный сайт. URL.:<https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm> (дата обращения: 04.12.2022).

довольно непродолжительное время, при этом за короткий срок она претерпела множество изменений, как в применении обязательных платежей, так и в изменении перечня и оснований применения преференций. Для определения преференциальных мер, составляющих категорию «налоговые расходы» из общей массы преференций, предлагается использовать конструкцию базовой структуры фискального платежа.

Понятие базовой структуры обязательных платежей является новым для российской финансово-правовой доктрины. Оно необходимо для уяснения смысла понятия «налоговые расходы» и решения вопроса о его границах: включаются ли в него все виды льгот и преференций по законодательно установленным обязательным платежам или нет. Необходимо учитывать функциональное назначение преференциальных мер и в понятие «налоговые расходы» включать только те, в которых реализуется государственная экономическая политика стимулирующего характера.

В Российской Федерации оценка объема преференций не производилась до 1990-х гг. В период с 1992 г. по 1997 г. размер недополученных доходов рассчитывался на основании соответствующих прогнозных значений из проектов федерального бюджета и материалов, прилагающихся к ним. С 1997 г. появляется официальный фактический отчет Министерства по налогам и сборам РФ о базе налогообложения по основным видам налогов 5-НБН¹. С 2003 г. оценка недополученных доходов бюджета производится в количественном выражении по формам, составленным по каждому налогу (1-НДС, 5-П, 1-ДДК, 5-НДФЛ, 5-ЕСН), тем не менее, количественная оценка не дает представление об эффективности преференций, но приводит к выводу, что при серьезных объемах недополучения доходов бюджета необходимо реформировать систему косвенной поддержки государства и вести учет налоговых расходов. В период 2009-2013 гг. регионами разрабатывались собственные практики

¹ См.: Таран И.В. Расчет суммарных потерь бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений // Бизнес в законе, 2010. №4. С. 266.

оценки эффективности преференций¹, однако активно работа по оценке мер велась на региональном уровне в 60 % субъектов РФ².

Как отмечает Г.В. Кутергина, в ряде регионов методики оценки направлены на оценку льгот по определённым налогам. Основная часть методик предполагает оценку эффективности преференций по налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций и транспортному налогу, в Пермском крае также предусмотрен анализ льгот при применении упрощенной системы налогообложения, есть регионы, в которых оценка присутствует только на этапе принятия, в некоторых регионах методика проведения оценки вовсе отсутствует³.

К примеру, в 2011 г. Правительством Москвы был принят порядок оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и ставок налогов, установленных законами города Москвы. В соответствии с ним оценка эффективности налоговых льгот проводилась Департаментом экономической политики и развития города Москвы по двум показателям: бюджетной эффективности и социально-экономической эффективности с помощью расчетов с использованием данных налоговой, статистической, финансовой отчетности⁴.

Оценка предоставляемых преференций, проводимая с 2006 по 2012 годы на субфедеральном уровне, специалистами оценивалась как неэффективная, поскольку не учитывался совокупный накопленный эффект от преференций (прирост капитала). Среди основных недостатков,

¹ См.: *Нестеренко И.Ю.* Региональные налоговые льготы: практика применения и экономическая оценка // *Финансы и кредит*, 2015. №1. С. 34.

² *Самсонов Е.А.* Оценка результативности применения налоговых льгот // *Современные технологии. Системный анализ. Моделирование*, 2014. № 3 (43). С. 169.

³ См.: *Кутергина Г.В., Мингазинова Е.Р.* Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы // *Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление*, 2014. №1 (69). С. 87.

⁴ См.: Постановление правительства города Москвы от 26 декабря 2011 г. № 632-ПП «Об утверждении порядка оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и ставок налогов, установленных законами города Москвы» // *Вестник Мэра и Правительства Москвы*, 2012. 01 января. № 1. (Утратило силу).

выявленных в региональных методиках, отмечены: отсутствие используемых данных об изменении показателей в долгосрочной перспективе (оценка проводится в рамках отчетного года), отсутствие учета рыночной конъюнктуры, методическая некорректность, в частности в некоторых регионах были отмечены существенные несоответствия методик общеэкономическим принципам, отсутствие единого подхода¹.

В целях принятия мер по мобилизации дополнительных бюджетных доходов и одновременному сокращению издержек, связанных с выполнением государственных обязательств, Бюджетным посланием Президента РФ Федеральному Собранию от 25 мая 2009 г. была поставлена цель инвентаризации и оптимизации установленных федеральным законодательством льгот по региональным и местным налогам (прежде всего по налогу на имущество физических лиц), расширения налоговой автономии региональных и местных властей². Первые упоминания о необходимости проведения регулярного анализа ранее установленных стимулирующих мер, а также оценки эффективности их действия приводятся в основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов³.

По результатам поставленных задач Министерством экономического развития разработана единая методика оценки налоговых льгот⁴, однако в последующем она развития не получила. Методика предполагала оценку по

¹ См.: Галанский П.А. Совершенствование методики оценки бюджетной эффективности налоговых льгот на субфедеральном уровне // Наука, техника и образование, 2014. №2. С. 54.

² См.: Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 13 июня 2013 г. «О бюджетной политике в 2014 - 2016 годах» // Солидарность. 2013. № 23.

³ См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL.: https://minfin.gov.ru/ru/statistics/docs/budpol_taxpol?id_57=9930-osnovnye_napravleniya_nalogovoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2011_god_i_na_planovyi_period_2012_i_2013_godov (дата обращения: 04.12.2021).

⁴ См.: Методика мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот // Комитет Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам: официальный сайт. URL.: <http://budget.council.gov.ru/media/files/41d4df1f9fdf59d12667.doc> (дата обращения: 04.12.2021).

критерию востребованности и эффективности преференций в соответствии с их назначением, в связи с чем все преференции были разделены на технические, социальные и стимулирующие. Оценку предполагалось проводить на основании данных форм статистической налоговой отчетности, предоставляемых исполнительным органам в соответствии с положениями Постановления Правительства РФ от 12 августа 2004 г. № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов»¹. В соответствии с данным порядком налоговые органы предоставляют информацию о начислениях в целом по соответствующим видам налогов, об уплаченных суммах, о суммах задолженности, недоимки, отсроченных (рассроченных), реструктурированных и приостановленных к взысканию налогов, сборов, пеней и штрафов в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов ставили целью создание системы мониторинга применяемых налоговых льгот и оценки результативности их действия, позволяющей принимать решения об их продлении или отмене, а также создание системы оценки доходов, не поступивших в бюджетную систему в результате применения налоговых льгот и освобождений, для их учета в качестве налоговых расходов бюджетов при подготовке закона о бюджете и отчета об исполнении бюджетов.

¹ Постановление Правительства РФ от 12 августа 2004 г. № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов» (в ред. от 09 декабря 2022 г.) // СЗ РФ. 2004. № 33. Ст. 3497; 2022. № 51. Ст. 9233.

По результатам проверки, проведенной Счетной Палатой РФ в 2013 г., отмечено, что постоянный мониторинг эффективности применения налоговых льгот, предусмотренный основными направлениями налоговой политики на 2011-2013 гг. и соответствующими поручениями Правительства Российской Федерации, имел разовый характер, а методика оценки налоговых льгот, была направлена на апробацию в Министерство финансов РФ только в январе 2013 г¹.

В целях реализации указанного мониторинга в существующие формы налоговых деклараций были внесены изменения, направленные на получение сведений, характеризующих количественные параметры использования налогоплательщиками определенного перечня налоговых льгот².

Также в основных направлениях налоговой политики на 2012-2014 гг. отмечалось, что доклад об эффективности применяемых преференций, формируемый по результатам оценки, должен в обязательном порядке сопровождать представление проектов законов о бюджете на очередной год на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления. Следует отметить, что предпринятые попытки оценки налоговых льгот не предполагали необходимость оценки преференций по обязательным платежам в неналоговой сфере. Первый отчет об оценке налоговых расходов был представлен с проектом закона о федеральном бюджете на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов. Необходимость оценки налоговых расходов упоминалась в основных направлениях налоговой политики на 2016-2018 гг., 2018-2020 гг.

В основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов представлены статистические данные об объеме налоговых расходов

¹ См.: Кутергина Г.В., Мингазинова Е.Р. Указ. соч. С. 87.

² См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL.:https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=13307-osnovnye_napravleniya_nalogovoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2012_god_i_na_planovyi_period_2013_i_2014_godov(дата обращения: 04.12.2021).

Российской Федерации в 2018-2024 гг. В 2018 году общий объем представленных налоговых расходов составил 4 448,2млрд. рублей, в 2024 году планируется предоставить уже более 7,5 трлн. рублей¹.

Единая система критериев оценки налоговых расходов была разработана Правительством РФ только в 2018 г. и утверждена Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации»², что нашло отражение и в БК РФ³.

В российском законодательстве понятие налоговых расходов было принято Федеральным законом от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации», дополняющим пунктом 35 статью 6 Бюджетного кодекса РФ – «выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные налоговыми льготами, освобождениями и иными преференциями по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование, предусмотренными в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в соответствии с целями государственных (муниципальных) программ и (или) целями социально-экономической политики публично-правового образования, не относящимися к государственным (муниципальным) программам»⁴.

¹ См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/ONBNiTTP_2022-2024.pdf (дата обращения: 12.03.2022).

² См.: Постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» (в ред. от 08 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. 2019. № 16. Ст. 1946; 2023. № 16. Ст. 2912.

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 № 145-ФЗ (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823; 2023. № 32 (ч.1). Ст. 6148.

⁴ Федеральный закон от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 53 (ч. I). Ст. 8420.

Теоретической основой развития концепции в отечественной науке послужил научный труд Т.А. Малининой при Институте экономической политики им. Е.Т. Гайдара: «Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика», а также исследования В.В. Климанова, В.А. Яговкиной, О.Л. Шулейко, Т.А. Вершило¹, И.А. Майбурова, О.В. Богачевой, В.Г. Панскова и др.

Необходимость трансформации механизма предоставления налоговых расходов обусловлена тем, что преференции являются источником риска уклонения от уплаты обязательных платежей и ключевой возможностью для проявления такого поведения хозяйствующими субъектами. Внедрение в бюджетный процесс системы учета, анализа и контроля налоговых расходов обусловлено их значимостью для достижения целей социально-экономической политики².

Можно сделать вывод, что концепция налоговых расходов заключается в определении отдельного сегмента косвенных мер государственной поддержки относительно базовой структуры обязательного платежа, вытекающих, как правило, из налогового законодательства, с целью проведения дальнейшей оценки их эффективности, что в свою очередь необходимо для упорядоченного управления системой стимулирующих мер и фискальной политикой в целом. Предоставляемые меры являются отклонениями от базовой структуры обязательных платежей, и их понимание в качестве налоговых расходов зависит, в большей мере, от сложившейся системы обязательных платежей и теоретического подхода. Для определения

¹ См.: *Климанов В.В.* Налоговые расходы как инструмент системы государственного управления // *Финансы*. 2020. № 3. С. 26-30; *Яговкина В.А.* Налоговые расходы: первые проблемы правоприменения // *Общественные финансы*. 2020. № 40. С. 108-119; *Шулейко О.Л.* Налоговые расходы как инструмент бюджетно-налоговой политики // *Белорусский экономический журнал*. 2014. № 3. С. 86-95; *Вершило Т.А.* Налоговые расходы публично-правового образования как средство эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы в условиях становления цифровой экономики (правовой аспект) // *Правовое государство: теория и практика*. 2019. № 3. С. 107-113; *Малинина Т.А.* Указ соч.

² См.: *Вершило Т.А.* Указ соч. С. 111; *Баташев Р.В., Ахмадов Ш.С., Юсупов И.А., Сахабова Х.Ш.* Динамика налоговых льгот в России // *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2019. №10. С. 41.

преференциальных мер, составляющих категорию «налоговые расходы» из общей массы преференций, предлагается использовать конструкцию базовой структуры фискального платежа.

В данной части исследования разработаны понятия «базовая структура обязательного платежа» и «преференциальные положения экономического стимулирования», необходимые для формирования теоретико-правовой основы методологии формирования перечня налоговых расходов, подлежащих оценке. Под базовой структурой обязательного платежа понимается совокупность законодательно закрепленных обязательных элементов платежа, устанавливающих общее правило по его исчислению, без учета преференциальных положений экономического стимулирования. Преференциальные положения экономического стимулирования – законодательно закрепленные льготы и иные преференции отдельным категориям плательщиков, направленные на создание благоприятных условий их экономической деятельности, приводящие к уменьшению размера исчисляемого платежа или освобождению от его уплаты.

Необходимо учитывать функциональное назначение преференциальных мер и в понятие «налоговые расходы» включать только те, в которых реализуется государственная экономическая политика стимулирующего характера. Льготы социального характера предложено включать в базовую структуру обязательного платежа, поскольку они обеспечивают права социально-незащищенных слоев населения и представляют собой один из механизмов реализации государственной политики в социальной сфере, не направленной на получение определенного экономического эффекта. В базовую структуру также следует включать льготы технического характера, предоставляемые субъектам государственного и муниципального сектора, при условии, что они не выполняют функции экономического стимулирования данного типа организаций.

Первоначальное развитие концепция получила в западных странах, на основании множества исследований была отмечена ее эффективность. В настоящее время возможность ее реализации проходит апробацию и в Российской Федерации. В англо-саксонских странах налоговая система имеет концептуальную основу, в связи с чем возникают дополнительные сложности при отнесении преференций к налоговым расходам в Российской Федерации так как система обязательных платежей основывается на нормативном регулировании.

Реализация концепции налоговых расходов требует определение ее сущности и места в системе финансового права, выбор подхода к определению базовой структуры обязательного платежа, разработку методологии проведения оценки стимулирующих мер и закрепление полномочий по контролю за указанной деятельностью.

До настоящего времени продолжаются споры относительно единого концептуального подхода к определению налоговых расходов, какие меры включены в структуру обязательных платежей, а какие из них являются отклонениями. В целях реализации цели по интеграции налоговых расходов в бюджетный процесс необходимо определить природу налоговых расходов, их институциональные особенности, цели и задачи применения.

1.2. Соотношение налоговых расходов и преференций по фискальным платежам

В целях формирования подхода к определению налоговых расходов, необходимо соотнести новую правовую конструкцию с преференциями по налоговым и неналоговым платежам, а также с иными бюджетными инструментами. Выявление признаков, отличительных черт налоговых расходов позволит в дальнейшем сформировать понятие и составить классификацию налоговых расходов.

Под фискальными платежами в настоящей работе понимаются обязательные платежи в налоговой, таможенной сфере, по страховым

вносам на обязательное социальное страхование и иным сборам, включающим преференциальные положения. Понятие налоговых расходов, закрепленное в ст. 6 Бюджетного кодекса РФ, прямо закрепляет, что к налоговым расходам относится часть преференций, применяемых в вышеуказанных сферах, тем самым включая в свой состав неналоговые по своей природе платежи.

Таможенные поступления имеют большое экономико-политическое значение, поскольку используются как инструмент влияния на развитие внутренних и внешних экономических отношений. Регулирование размера таможенных платежей предопределяет структуру и объем внешней торговли.

Традиционно в науке финансового права выделяются две концепции природы таможенных платежей: налоговая и неналоговая. В. А. Лебедев отмечал, что таможенные пошлины — специфический налог, посредством которого достигаются не только финансовые цели, но и полезные результаты в области экономии. Ввиду такого двойного свойства таможенных пошлин наука обладает и двумя учениями о них, двумя основными системами применения¹. Сохраняется данная тенденция и в современной науке. Так налоговая концепция таможенных платежей основывается на их общеобязательности, безвозмездности и запрете специализации налога². Сторонники концепции неналоговой природы таможенных платежей отмечают в качестве особенностей таможенных платежей: возмездный характер, нерегулярность, возможность делегирования права уплаты любым заинтересованным лицам, в отличие от сборов — отсутствие эквивалентности³.

¹ См.: *Лебедев В.А.* Финансовое право: учебник / Лебедев В.А.; сост. Ялбулганов А.А., науч. ред. Козырин А.Н. М.: Статут, 2000. С. 311.

² См.: *Козырин А.Н.* Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма: сравнительно-правовое исследование: автореферат дис. ... докт. юрид. наук. Москва, 1994. С. 10.

³ См.: *Землянская Н.И.* Правовая природа таможенных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 16.

Основные элементы таможенной пошлины косвенно определены главой 7 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (ТК ЕАЭС). К ним отнесены объект обложения, база для исчисления таможенных пошлин, ставка, порядок исчисления таможенной пошлины, порядок и сроки уплаты пошлины. В соответствии с ч. 2 ст. 49 ТК ЕАЭС случаи и условия предоставления льгот по уплате ввозных таможенных пошлин (тарифных льгот), а также порядок их применения определяются в соответствии с Договором о Союзе¹.

Правовая природа страховых взносов также имеет дискуссионный характер. Согласно законодательству о социальном страховании страховые взносы определяются как обязательные платежи².

Усредненное понятие страховых взносов закреплено в Налоговом кодексе РФ – обязательные платежи на перечисленные виды обязательного социального страхования в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения (п. 3 ст. 8 НК РФ)³.

Таким образом, законодателем в приведенных определениях выделяется признак возмездности и общеобязательности платежа. Немаловажным отличием страховых взносов от налогов является их механизм аккумуляции. Налоговые платежи подлежат зачислению в бюджет в зависимости от уровня их установления, страховые же взносы подлежат

¹ См.: Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (Приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) (в ред. от 29 мая 2019 г.): принят в г. Москве 11 апреля 2017 г. // Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaeunion.org/>, 12.04.2017 (дата обращения: 12.10.2022); Бюллетень международных договоров. 2021. № 7.

² См.: Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (в ред. от 03 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. 2007. № 1 (1 ч.). Ст. 18; 2023. № 14. Ст. 2375; Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в ред. от 24 июня 2023 г.) // СЗ РФ. 2001. № 51. Ст. 4832; 2023. № 26. Ст. 4675.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.08.2023 (дата обращения: 28.08.2023).

зачислению в бюджет соответствующего внебюджетного фонда. В связи с изложенным, более аргументированной представляется позиция Е.В. Покачаловой¹, И.В. Бит-Шабо² о том, что страховые взносы имеют собственную природу, поскольку всеми присущими налогу признаками они не обладают.

Преференции закреплены и по ряду установленных сборов. Например, в соответствии с абз. 5 п. 6 ст. 24.1 Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» резиденты особой экономической зоны в Калининградской области освобождены от уплаты утилизационного сбора³.

Таким образом, к фискальным платежам помимо налогов также относятся платежи в таможенной, страховой сфере, сборы и иные неналоговые платежи, по которым также устанавливаются различные преференции. Большинство из указанных сфер преференций имеет неналоговую природу, что указывает на признак гетерогенности налоговых расходов, под которым понимается разнородность рассматриваемого явления. Характеристика налоговых расходов в данном ключе позволяет уяснить условность понятия «налоговые расходы», так как оно характеризует преференции не только в налоговой сфере, а также косвенно подтверждает бюджетно-правовую природу налоговых расходов.

Возникновение налоговых расходов сопровождается двумя юридическими процессами: установление преференции и формирование их перечня. Механизм установления преференции регламентирован нормативно-правовыми актами представительных органов власти, в частности в соответствии со ст. 12 НК РФ представительными органами

¹ См.: Покачалова Е.В. Страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды и налоги в РФ: особенности правовой природы // *Налоги*. 2014. № 1. С. 30–31.

² См.: Бит-Шабо И.В. Использование сравнительно-правового метода при исследовании природы и сущности налогов и страховых взносов // *Налоги*. 2014. № 1. С. 17.

³ См.: Федеральный закон от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (в ред. от 19 декабря 2022 г.) // *СЗ РФ*. 1998. № 26. Ст. 3009; 2022. № 29 (ч. III). Ст. 5235.

власти соответствующего уровня устанавливаются федеральные, региональные и местные налоги, включающие, в том числе преференциальные положения, относящиеся к налоговым расходам. Установление неналоговых преференций также регламентировано актами различного уровня, в том числе международными.

В соответствии с ч. 1 ст. 174.2 Бюджетного кодекса РФ перечень налоговых расходов Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования формируется органом исполнительной власти соответствующего уровня в соответствии с порядком формирования перечня налоговых расходов установленным п. 6 Постановления Правительства РФ от 12 апреля 2019 года № 439, п. 3 Постановления Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»¹ (далее – Постановление Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796).

Установление налоговых расходов нормативно-правовыми актами различного уровня свидетельствует об использовании федеративного подхода. Недопустимость индивидуального характера их установления позволяет также выделить признак нормативности налоговых расходов. Необходимость разработки определенного порядка формирования перечня налоговых расходов вызвана тем, что не все преференциальные меры относятся к налоговым расходам. Действующий подход к формированию перечня налоговых расходов не имеет четкой концептуальной основы, поскольку на практике, уполномоченными органами ежегодно ведутся дискуссии о признании какой-либо преференции в качестве налогового расхода.

Налоговые расходы могут повлиять на справедливость, нейтральность,

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (в ред. от 09 декабря 2022 г.) // СЗ РФ. 2019. № 26. Ст. 3450; 2022. № 51. Ст. 9233.

простоту и другие цели системы обязательных платежей. Учитывая, что налоговые расходы прямо связаны с преференциальными мерами, они приводят к определенным изменениям в поведении плательщиков, искажая нейтральность системы обязательных платежей¹.

Под принципом нейтральности понимается наименьшее возможное искажающее воздействие преференций на решения налогоплательщиков. Чем более узкий, близкий к индивидуальному, характер имеет конкретное положение законодательства, тем больше оснований классифицировать его как налоговые расходы². Индивидуальный характер налогового расхода предполагает более персонифицированное его применение конкретной категорией хозяйствующих субъектов. К примеру, в соответствии с пп. 3 п. 1, ст. 150 НК РФ не подлежит налогообложению ввоз на территорию РФ материалов для изготовления иммунобиологических лекарственных препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний. Положениями п. 5, ст. 164 НК РФ установлено, что пониженная ставка НДС применяется в отношении ввозимых в Российскую Федерацию лекарственных средств, включая фармацевтические. В первом случае круг субъектов, осуществляющих ввоз конкретных медицинских товаров, значительно уже, в связи с чем оснований для признания данной преференции в качестве налогового расхода больше.

Преференции усложняют систему обязательных платежей, приводят к увеличению затрат на соблюдение требований для плательщиков, а также на их администрирование, в связи с чем обусловленные ими налоговые расходы необходимо сравнить с теми расходами, которые возникли бы в результате реализации программы прямой поддержки. В понимании концепции налоговых расходов встречается ошибочное мнение, при котором нередко

¹ См.: Tax Expenditures. Ministère des Finances, de l'Économie et de la Recherche // Министерство финансов Франции: официальный сайт. URL.: <http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/TaxExpenditures2003.pdf> (дата обращения: 12.03.2022).

² См.: Пинская М.Р., Милоголов Н.С., Иванов А. Принципы и подходы к составлению реестра налоговых расходов // *Налоги и налогообложение*. 2018. № 6. С. 9.

происходит подмена идеи налогообложения. Исследователи считают, что не налогоплательщик перераспределяет свой доход в пользу государства, а, наоборот, государство предоставляет плательщикам возможность в форме преференций пользоваться частью собственного дохода, ассоциируя их с прямыми расходами¹.

Сравнительный анализ затрат при использовании налоговых расходов и механизмов прямого финансирования составляет основу одного из методов оценки налоговых расходов (метод эквивалентных расходов). Меры государственной поддержки в виде прямых расходов установлены, к примеру, ст. 78 Бюджетного кодекса РФ, в соответствии с которой субсидии юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, а также физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг. К мерам прямого финансирования также относятся бюджетные ассигнования на социальное обеспечение населения, установленные ст. 74.1, предоставление бюджетных инвестиций юридическим лицам, в соответствии со ст. 80.

В отличие от налоговых расходов, которые являются косвенной формой государственного регулирования налоговой, таможенно-тарифной политики, прямая государственная поддержка реализуется с помощью иных механизмов. Одним из отличий реализации прямой и косвенной формы является включение суммы прямых расходов в бюджет территориального образования. Зачастую прямое субсидирование оценивается как более эффективное, чем косвенное регулирование, эффективность которого усиливается при предоставлении бюджетных средств на условиях долевого

¹ См.: Кириллова О.С. О новых подходах к администрированию налоговых расходов и оценке их эффективности // Вестник СГСЭУ. 2018. № 2. С. 132.

софинансирования¹.

Сторонники теории о том, что обязательные платежи, в частности налоги, имеют исключительно фискальную функцию, и в этой связи преференции не могут рассматриваться в качестве стимулирующего способа воздействия на экономику, считают, что способ субсидирования является более эффективным, так как заранее невозможно спланировать объем преференций и произвести оценку примененных налоговых расходов, косвенные меры ослабляют стимулы к поиску резервов снижения издержек производства, не ведут к активной хозяйственной деятельности субъектов².

Сторонники противоположной теории считают, что субсидии порождают иждивенческие настроения гораздо больше, поскольку они не связаны с результатами хозяйственной деятельности и не решают задачу повышения эффективности использования ресурсов. Так, слишком высокое пособие по безработице способно дестимулировать поиск работы. Кроме того, субсидирование всегда сопровождается вмешательством субъективного фактора в их распределение. Преференции же предоставляются на основании нормативно-правовых актов³.

Администрирование прямых расходов более затратное по сравнению с администрированием налоговых расходов, которые реализовывают множество программ со своими целями и задачами, и для оценки, эффективности которых необходима экспертиза. Налоговые расходы снижают нагрузку для отдельных групп плательщиков, но с большими издержками для государственного управления. Например, они могут быть недостаточно целенаправленными, поскольку приносят пользу только тем, кто фактически имеет положительное фискальное обязательство, тем самым,

¹ См.: Симачев Ю., Кузык М., Иванов Д. Российские финансовые инструменты развития: верной дорогой? // Вопросы экономики. 2012. № 7. С. 27.

² См.: Toder E. Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference? // National Tax Journal. September 2000. Vol. 53. No. 3. Part 1. P. 362.

³ См.: Design and assessment of tax incentives in developing countries // ООН: официальный сайт. URL.: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives_eng.pdf (дата обращения: 14.04.2022).

исключая многих хозяйствующих субъектов, фактически не имеющих облагаемого дохода, но подпадающих в зону реализации государственной стимулирующей политики.

Государственное регулирование при реализации прямых расходов бюджета имеет более прямой и быстрый эффект, чем стимулирование через налоговые расходы вследствие того, что прямо и непосредственно воздействует на соответствующий объект.

Помимо субсидирования существуют иные альтернативные инструменты, которые имеют свои преимущества и недостатки. Поскольку налоговые расходы по общему правилу не могут иметь индивидуальный характер, программы расходования бюджетных средств в виде кредитных программ, помощи нижестоящим уровням власти, частному сектору или физическим лицам в форме грантов или контрактов представляют собой потенциально более адресный и гибкий инструмент решения социально-экономических задач¹.

Налоговые расходы не требуют ежегодного пересмотра вместе с иными расходами бюджета, они действуют в соответствии законодательством и могут изменяться с внесением изменений в нормативно-правовые акты².

К особенностям налоговых расходов можно также отнести их временный характер действия. Налоговые расходы представляют собой исключение или отклонение от базовой структуры платежа, обычно вводимое на определенный период времени для достижения определенной цели политики. Конечно, сама структура может меняться со временем, и разница будет заключаться в восприятии, той или иной меры в качестве налогового расхода, однако в большей степени механизм налоговых расходов направлен на достижение конкретных целей государственной политики. По истечению определенного периода времени возникает необходимость

¹ См.: *Малинина Т.А.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т.А. Малинина. – М.: Ин-т. Гайдара. 2010. С. 15.

² См.: *Manual on Fiscal Transparency.* Указ. соч. Р. 25.

переоценить, достигнута ли цель или действительно она все еще актуальна, что является одной из основных идей концепции оценки налоговых расходов.

Еще одной особенностью является комплексный характер налоговых расходов при достижении целей государственной политики. Изменения в одном виде преференций могут иметь бюджетные последствия при применении иных, поскольку сокращение использования одной определенной меры может увеличить уровень участия в другой программе налоговых расходов. Также, зачастую, для достижения конкретной цели используются несколько взаимосвязанных мер. Примером данного вывода является совокупность мер, направленных на улучшение инвестиционного климата и представляющих собой пониженные тарифы страховых взносов, освобождение от уплаты налога на имущество организаций для резидентов особых экономических зон (ОЭЗ)¹.

Законодатель в определении налоговых расходов отражает признак соответствия их целям государственной программы. В зарубежных подходах соответствие налоговых расходов целям нефискальной политики не используют в качестве основного критерия для их определения, в связи с чем возникает необходимость сравнить и уяснить является ли данный признак обязательным. Правительство РФ при оценке эффективности налоговых расходов устанавливает два критерия: оценку целесообразности и оценку результативности. При оценке целесообразности налогового расхода осуществляется анализ соответствия налоговых расходов Российской Федерации целям государственных программ Российской Федерации, структурных элементов государственных программ Российской Федерации и (или) целям социально-экономической политики Российской Федерации, не относящимся к государственным программам Российской Федерации.

¹ См.: Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116–ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3127; 2023. № 32 (ч. I). Ст. 6180.

Оценка результативности налоговых расходов включает оценку эффективности, которая характеризуется как вклад предусмотренных для плательщиков льгот в изменение значения показателя (индикатора) достижения целей государственной программы Российской Федерации¹.

Положение о применении критерия соответствия налоговых расходов целям государственных программ, позволяет сделать вывод о том, что данный подход реализован и при формировании перечня налоговых расходов. Программно-целевой метод представляет собой набор механизмов решения социально-экономических проблем посредством выработки программного комплекса мер. Планирование, основанное на использовании данного метода, включает в себя четкую постановку и систематизацию целей, переход от совокупности системно организованных целей и задач к системе целереализующих действий, мероприятий, направленных на решение проблемы, определение объема ресурсов, необходимых для осуществления программных мероприятий в заданные сроки, и источников их поступления, а также контроль исполнения. Государственные целевые программы являются инструментом реализации государственной программно-целевой политики на приоритетных направлениях социально-экономического развития².

На практике же чаще всего для достижения определенной социально-экономической цели применяется комплекс мер, а одна и та же мера может служить для разных целей, к тому же не все виды налоговых расходов подпадают под государственные программы. Налоговые расходы направлены на долгосрочную перспективу достижения определенных целей политики, вне зависимости от точно направленных программных инструментов.

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» (в ред. от 08 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. 2019. № 16. Ст. 1946; 2023. № 16. Ст. 2912.

² См.: Лукьяненко, З.Б., Югова, Н.В. Программно-целевой метод в государственном управлении бюджетной сферой // *Ars administrandi*. 2014. № 2. С. 74.

При этом мировое сообщество не относит соответствие налоговых расходов государственной программе к обязательному признаку налоговых расходов. В частности, в 1987 году рабочая группа в Нидерландах сравнила практику в большинстве стран, определила пять критериев, позволяющих идентифицировать налоговые расходы, в итоге, отвергла три из них. В своем исследовании группа отвергла критерии стремления к достижению цели нефискальной политики, конвертируемость резерва в прямые расходы и возможность оптимизации, хотя эти критерии использовались и в других странах. Они сохранили для дальнейшего анализа критерии сокращения доходов и отклонения от базовой налоговой системы¹.

В работе Национального контрольно-ревизионного управления Великобритании «Определение, измерение и оценка налоговых расходов и налоговых льгот» имеется вывод, указывающий, что цели политики являются временными из-за воздействия внутренних и внешних факторов. В свою очередь, налоговые расходы должны иметь четко сформулированную долгосрочную цель, не зависящую от временных колебаний. Если цель налогового расхода неясна или происходят кардинальные изменения в государственной политике, и эта цель больше не является ее частью, тогда следует инициировать пересмотр налогового расхода², что также указывает на необязательность признака соответствия налогового расхода целям нефискальной политики.

Т.А. Малинина, исследуя понятие налоговых расходов, выделила следующие признаки налоговых расходов: упущенные налоговые доходы, снижающие доходы бюджета; возникают из установленных преференций относительно базовой (нормативной) структуры платежа; служат для

¹ Tax Expenditures in OECD Countries. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm> (дата обращения: 04.12.2021).

² См.: National Audit Office. The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/03/TARC-Tax-Expenditures-and-tax-reliefs-technical-paper.pdf> (дата обращения: 07.02.2022).

реализации целей государственной социально-экономической политики; являются альтернативой прямым государственным расходам»¹.

По мнению И.А. Майбурова, первые два признака являются действительно необходимыми, последние же два – избыточными. Но необходим дополнительный признак – избирательность, то есть наличие преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков. Это очень важный признак, поскольку позволяет рассматривать базовую структуру налогов, которая изначально не содержит каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков, представляя собой некую идеальную теоретическую конструкцию налога².

Таким образом, к сущностным признакам налоговых расходов относятся: нормативность (установление преференциальных мер экономического стимулирования нормативно-правовыми актами); бюджетно-правовая природа (обусловленная их функциональной направленностью на оценку объема выпадающих доходов бюджета в рамках бюджетного процесса); альтернативность прямым расходам бюджета (возможность предоставления преференций альтернативным способом); временный характер действия.

Стоит отметить, что определение, закрепленное в БК РФ, отражает признак налоговых расходов как выпадающих доходов бюджета, происхождение из установленных преференций в налоговой, таможенной, страховой и иных сферах, вместе с тем, закрепляет признак их принадлежности к инструментам реализации государственных программ. Нормативное регулирование, устанавливающее порядок оценки налоговых расходов, предполагает их альтернативность прямым расходам, избирательность и временный характер действия.

¹ См.: *Малинина Т.А.* Указ. соч. С. 40.

² См.: *Майбуров И.А.* Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи // *Общество и экономика.* 2013. № 4. С. 78.

Резюмируя вышеизложенное, можно обобщить, что налоговые расходы являются особой развивающейся категорией со своими отличительными признаками по отношению к косвенным и прямым мерам экономического регулирования. В теоретико-практическом плане налоговые расходы являются особой структурой со своими методами оценки эффективности, которые в настоящее время проходят свою апробацию. Налоговые расходы являются эквивалентной формой государственных расходов, это означает, что обе категории должны быть предметом общего бюджетного процесса. Кроме того, они должны подвергаться тщательному анализу и оценке, чтобы решить, какой способ расходования средств является более эффективным и, что особенно важно, который из них может способствовать более эффективному достижению конкретных целей экономической политики. Рассмотрение особенностей налоговых расходов позволило выявить существенные признаки налоговых расходов, к которым относятся: нормативность (установление преференциальных мер экономического стимулирования нормативно-правовыми актами); бюджетно-правовая природа (обусловленная их функциональной направленностью на оценку объема выпадающих доходов бюджета в рамках бюджетного процесса); альтернативность прямым расходам бюджета (возможность предоставления преференций альтернативным способом); временный характер действия.

1.3 Налоговые расходы: понятие и классификация

Процесс реализации концепции налоговых расходов и ее практической апробации предполагает определение основных характеристик явления. Конкретизируя указанную цель, необходимо определить содержательный объем понятия «налоговые расходы» как базового для его разграничения со смежными понятиями, определения исключительных признаков данного инструмента и классификации налоговых расходов.

Для определения содержательного объема понятия «налоговые расходы» необходимо рассмотреть основные подходы, сформированные в

зарубежной и российской практике. В науке российского финансового права нет четкой сложившейся позиции относительно того, что из себя представляют налоговые расходы, являются ли они расходами бюджета, либо они представляют недополученные доходы. Данное понятие детально разработано в зарубежной науке, поэтому стоит рассмотреть основные зарубежные подходы к пониманию налоговых расходов.

С. Сюррей определяет налоговые расходы как потери доходов, связанные с положениями федеральных законов о подоходном налоге, которые допускают специальное исключение, освобождение или вычет из валового дохода, или которые предусматривают специальный кредит, льготную ставку налога или отсрочку налогового обязательства¹.

Бюджетное управление Конгресса США определяет налоговые расходы – это положения налогового кодекса, предусматривающие стимулирование отдельных видов деятельности или предоставление специальных, или выборочных налоговых льгот определенным группам налогоплательщиков².

В отчете Конгресса США на этапе разработки концепции налоговых расходов отмечалась одна из основных проблем: трудность определения и измерения налоговых расходов в аспекте отделения преференций, являющихся общим инструментом и преференций, включенных в структуру налога. Различные подходы по данному вопросу могут привести к формированию разных перечней налоговых расходов.

Итальянский исследователь Дж. Тайсон в своем рабочем докладе для МВФ предложил следующее определение налоговых расходов – это государственные доходы, упущенные в результате дифференцированного или льготного режима для конкретных секторов, видов деятельности, регионов или агентов. Они могут принимать различные формы, включая

¹ См.: *Surrey S., McDaniel P.* Указ. соч. Р. 225.

² См.: *Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984-1988.* URL: <https://www.cbo.gov/publication/15269> (дата обращения: 14.11.2021).

льготы (вычеты из базы), исключения (исключения из базы), снижение ставок (более низкие ставки), кредиты (сокращение обязательств) и налоговые отсрочки (отсрочка платежей)¹.

Директор управления по финансовому развитию департамента по экономическим и социальным вопросам ООН А. Трепелков в своем исследовании об эффективности налоговых льгот определил налоговые расходы как налоги, упущенные в результате предоставления налоговых льгот, отражающиеся в государственных бюджетах как бюджетные расходы².

Межамериканский центр налогового администрирования (CIAT) определяет налоговые расходы как доход, который государство упускает в результате предоставления льготы или преференции, снижающих налоговое бремя отдельных налогоплательщиков по отношению к базовому налогу³.

Анализируя представленные подходы, следует отметить, что международным сообществом к налоговым расходам относятся стимулирующие меры, установленные в налоговой сфере. Следующим общим для всех определений аспектом выступает характеристика налоговых расходов как отклонений от базовой структуры налога. Отсутствие концептуального подхода в теории и методологического в нормативном регулировании не позволяет осуществить формирование точной выборки мер, относящихся к налоговым расходам, поскольку основанный на субъективных критериях и представлениях о сущности базовой структуры платежа подход является основой возникновения противоречий. Таким образом, содержание представленных определений не позволяет разграничить смежные понятия налоговых расходов и налоговых льгот, даже с учетом включения в определение различных форм практической

¹ См.: *Tyson J. Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?* URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf> (дата обращения: 07.02.2022).

² См.: *Design and assessment of tax incentives in developing countries* // ООН: официальный сайт. URL.: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives_eng.pdf (дата обращения: 14.04.2022).

³ См.: *Tax Expenditures in Latin America: 2008–2012* // ООН: официальный сайт. URL.: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/03/2015TIBP_CIATwp02-2014.pdf (дата обращения: 14.04.2022).

реализации налоговых расходов в виде льгот, отсрочек, кредитов и исключений.

Международный валютный фонд в руководстве по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере формулируя определение налоговых расходов осуществляет конверсию озвученных выше подходов: «Налоговые расходы – льготы или освобождения относительно «нормальной» структуры налогов, которые ведут к снижению величины собираемых государством доходов», и, поскольку цели государственной политики могли бы быть достигнуты альтернативным способом через предоставление субсидий или осуществление иных прямых расходов, льготы рассматриваются как эквивалент бюджетных расходов. Поэтому для точного определения и количественной оценки налоговых расходов необходимо определить базовую структуру платежа, а также установить наиболее адекватный способ оценки издержек¹.

В 1980 году руководитель исследовательской группы Министерства финансов США Сеймур Фековский предложил пересмотреть определение налоговых расходов. Он утверждал, что налоговыми расходами являются положения, которые влияют на частную экономику способами, которые обычно используются при реализации программы прямых расходов. Фековский считал правильным начать с определения положений, которые заменяют программы прямых расходов, поскольку этот шаг позволяет избежать концепции базовой структуры налоговой системы, но его формулировка проблематична. Он выдвигает предположение о том, что ускоренная амортизация не квалифицируется как налоговые расходы, потому что существуют положения, которые хотя и позволяют плательщикам использовать определенные ускоренные методы при расчете ежегодных амортизационных отчислений, но в законодательстве о подоходном налоге США нет правила подсчета амортизации в рамках подоходного налога,

¹ См.: Manual on Fiscal Transparency. Указ. соч. Р. 3.

которое может быть применено органами¹. Анализируя представленное определение следует выделить применяемый подход прямого субсидирования, предполагающий формирование перечня налоговых расходов на основании критерия взаимозаменяемости с механизмами прямого финансирования.

В докладе ОЭСР по налоговым расходам в странах участниках налоговые расходы определяют, как передачу государственных ресурсов, путем сокращения обязательств по отношению к базовому платежу, вместо прямых расходов бюджета. При этом существует положение о том, что к налоговым расходам можно отнести те положения законодательства, которые соблюдают следующие условия:

1) в законодательстве существует общее правило, по отношению к которому установлено определенное исключение;

2) по данному положению возможно сформулировать расходную программу, направленную на достижение аналогичных целей².

Данные определения налоговых расходов основаны на подходе определения базовой структуры платежа. Однако среди прочих, определения ОЭСР и МВФ включают в характеристику налоговых расходов критерий их заменяемости прямыми расходами бюджета. Положение о соотношении налоговых расходов и прямых расходов бюджета не освобождено от недостатков, поскольку не по всем налоговым расходам имеется возможность планирования объема их предоставления.

В международной практике также широко применяется понятие «отрицательных налоговых расходов». Данные налоговые расходы приводят к увеличению бюджетных доходов, и не являются выпадающими доходами государства несмотря на то, что обладают всеми признаками налоговых расходов. Важно пояснить, что в данном случае определение отрицательных

¹ См.: *Thuronyi V.* Tax Expenditures: A Reassessment // *Duke Law Journal*. 1988. № 6. P. 1183.

² См.: *Kraan D.-J.* Off-budget and Tax Expenditures // *OECD Journal on Budgeting*. 2004. Vol. 4. № 1. P. 131.

налоговых расходов зависит от периода проводимой оценки. К примеру, при осуществлении оценки в рамках краткосрочного периода (в течение года) налоговые расходы будут составлять расходную часть бюджета, однако при проведении оценки в течении долгосрочного периода одни и те же стимулирующие меры могут быть включены в категорию отрицательных налоговых расходов. По своей сути отрицательные налоговые расходы – пример наиболее эффективных стимулирующих мер. Указанная характеристика важна в плане разработки и определения налоговых расходов и подходов к проведению их оценки.

А.И. Землин считает, что налоговое регулирование реализуется через экономически обусловленную систему льгот, налоговые льготы являются взаимообусловленным комплексом налоговых преференций, компенсирующим финансовые потери при производстве качественного нового продукта, модернизирующим технологические процессы, укрепляющим основы малого и среднего бизнеса¹. Подобная характеристика налоговых льгот как комплекса мер, направленных на экономическое развитие субъектов, должна составить основу при формировании перечня налоговых расходов.

Таким образом, в зарубежной литературе выделяются два основных подхода к определению понятия «налоговые расходы»: на основании критерия взаимозаменяемости преференций с прямыми расходами бюджета либо путем определения базовой структуры платежа и тех преференций, которые являются дополнительными к ней.

Российская научная литература не отличается многообразием мнений по поводу налоговых расходов, поскольку в отечественном финансовом праве данная концепция только начинает развиваться. Одно из первых определений было предложено О.В. Богачевой – недополученные (упущенные, выпадающие) доходы бюджета, обусловленные применением пониженных налоговых ставок, освобождений, исключений, установленных

¹ См.: Землин А.И. Налоговое право: учебник для студентов учреждений среднего профессионального образования / А.И. Землин. М.: Форум Инфра-М, 2005. С.117.

законодательством о налогах и сборах, используемых в целях реализации социально-экономической политики государства¹.

По мнению ученых-экономистов, основывающих свое предложение на анализе налоговой практики и действующего законодательства, под налоговыми расходами следует понимать выпадающие доходы бюджета, обусловленные налоговыми льготами по налогам и специальным налоговым режимам, предусмотренными в качестве мер государственной поддержки в соответствии с целями государственных программ и целями социально-экономической политики².

Анализируя представленные определения, стоит отметить, что в данном случае совокупность налоговых расходов составляют преференциальные нормы только налогового законодательства, критерии отнесения выпадающих доходов к налоговым расходам не формулируются. К примеру, И.А. Майбуров приравнивает налоговые льготы к налоговым расходам: «это 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»³.

Таким образом, в российской науке сложился узкий подход, исключающий возможность разграничения налоговых льгот и налоговых расходов. Для разграничения смежных понятий следует выделить сущность налоговых льгот. В наиболее широком смысле льгота понимается как

¹ См.: Богачева О.В. Создание в России системы учета налоговых расходов при бюджетном планировании и оценке эффективности бюджетных расходов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 1. С. 27.

² См.: Самойлова К.Н., Рукина С.Н., Герасимова К.А., Такмазян А.С. Формирование системы управления налоговыми расходами в регионе // Финансовые исследования. 2020. № 2(67). С. 25.

³ См.: Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи // Общество и экономика. 2013. № 4. С. 72; Попова Е.М. Налоговое стимулирование регионального инвестиционного процесса: автореферат дис. ... канд. эконом. наук / Е.М. Попова. – СПб., 2022. С. 12.

преимущество, предоставляемое кому-либо или чему-либо: преимущественное право, облегчение, предоставляемое кому-нибудь как исключение из общих правил¹.

В подобном ключе налоговая льгота определяется в НК РФ: предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. В научных трудах встречается позиция, в соответствии с которой дефиниция налоговой льготы, данная в НК РФ, является достаточно узкой, так как налоговая льгота может выражаться не только в предоставлении каких-либо преимуществ, но и в частичном освобождении от выполнения обязанностей, и в облегчении условий их выполнения². При этом налоговая льгота освобождает не от налоговой обязанности, а от уплаты налога. Задача разграничения налоговых льгот и налоговых расходов требует установления дополнительных критериев.

В.Г. Пансков определяет налоговую льготу как «целевое преимущественное право, предоставленное налогоплательщику, или целевое исключение из налоговой базы и объекта налогообложения, по которым имеется возможность установить экономическую, бюджетную, фискальную или социальную эффективность»³. Таким образом, он предлагает уточнить определение, закрепленное в налоговом законодательстве. Основаниями для этого служат критерии, по которым можно выделить налоговые льготы из общей массы преференций. Во-первых, за счет их индивидуализации в виде выделения конкретной категории налогоплательщиков, имеющих право на использование льготы, либо конкретный объект налогообложения. Соответственно, освобождение от уплаты налога при выполнении отдельных

¹ См.: Толковый словарь русского языка: 72500 слов и 7500 фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. 2-е изд., испр. и доп. М.: Азъ, 1994. С. 324.

² См.: *Малько А.В.* Стимулы и ограничения в праве: монография / А.В. Малько. - 2. изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2003. С. 66.

³ *Пансков В.Г.* О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота» // *Налогообложение.* 2014. № 4. С. 44.

операций, не облагающихся налогом, не является налоговой льготой. Во-вторых, путем введения критерия, определяющего цель предоставления налоговой льготы. При отсутствии данных критериев освобождение нельзя отнести к налоговой льготе, к примеру, при снижении общей ставки по конкретному налогу можно установить конкретную цель и определить в будущем эффективность преференции, но в случае отсутствия конкретной категории налогоплательщиков – получателей льготы или объекта налогообложения, преференция не будет считаться льготой¹.

Нередко в практике встречаются случаи, при которых суды в целях единообразного толкования нормы права трактуют неопределенные положения законодательства как налоговую льготу. Так, Конституционный Суд РФ разъяснил, что положения Налогового кодекса РФ, устанавливающие перечень операций, не подлежащих обложению НДС, имеют по своей природе характер налоговой льготы².

Большинство ученых указывает на неоднозначность толкования понятия налоговые льготы³, к основным критериям налоговых льгот на основе анализа представленных определений можно отнести: определение конкретной категории налогоплательщиков, имеющих право на использование льготы, предоставление определенного преимущества и налогово-правовую природу.

Общим ключевым критерием налоговых льгот и налоговых расходов является предоставление отдельных преимуществ для хозяйствующих субъектов. В соответствии с определением, закрепленным в БК РФ по налоговым расходам, определенные преимущества предоставляются в связи с

¹ Там же. С. 44-46.

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 04 июня 2013 г. № 966-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статей 304 и 305 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2014. № 1.

³ См.: Соловьева Н.А. Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2010. С. 9.

предоставлением налоговых льгот, освобождений и иных преференций по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование, что указывает на широкий спектр сфер, в которых налоговые расходы выделяются. Таким образом, в БК РФ реализован именно широкий подход, когда категория налоговые расходы по своему общему смыслу равна категории преференций, включающих все виды установленных преимуществ.

Понятия налоговые льготы и налоговые преференции обычно считаются взаимозаменяемыми, однако, определение преференции, закрепленное в современном экономическом словаре, соответствует определению налоговых расходов, поскольку закрепляет целевой критерий мер и их комплексный характер в различных сферах. Налоговые преференции – это преимущества, льготы, предоставляемые отдельным категориям плательщиков для поддержки определенных видов деятельности; осуществляются в форме снижения налогов, скидок с таможенных пошлин, освобождения от платежей, предоставления выгодных кредитов. Преференции предоставляются государством и носят адресный характер¹.

В рассмотренных же определениях международного сообщества к налоговым расходам относятся отклонения от базовой структуры платежа. К базовой структуре платежа относятся обязательные его элементы, установленные законодательством. К примеру, статьей 17 НК РФ к элементам налогообложения отнесены объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налогоплательщики. Вместе с тем, в законе далеко не всегда четко прописано, какие положения следует считать льготными, иначе решение проблемы определения базовой структуры было бы существенно упрощено. К примеру, в случае, когда льготные положения не включены в соответствующий раздел, а закреплены в статьях,

¹ См.: Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Изд. Дом «ИНФРА-М», 2006. С. 327.

посвященных ставкам, возникают существенные противоречия по определению налоговых расходов.

Также следует учитывать, что природа происхождения термина налоговые расходы изначально имеет бюджетную сущность, поскольку цель концепции налоговых расходов заключается в оценке эффективности предоставляемых преференций для целей и в рамках бюджетного процесса, а также объема доходов, недополученных бюджетами бюджетной системы. Аналогичная позиция закреплена и в Российской Федерации, что следует из новаций БК РФ в части определения рассматриваемого явления и установления порядка оценки налоговых расходов.

Существует позиция, в соответствии с которой не все налоговые льготы являются налоговыми расходами. В Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019-2024 гг.¹ прямо сказано, что под налоговыми расходами понимаются далеко не все льготы и преференции, а только те из них, цели предоставления которых могут быть достигнуты альтернативными способами финансирования в формате бюджетных субсидий или иных прямых расходов бюджета.

В Бюджетном кодексе РФ подобной оговорки нет, внедренная в его тексте юридическая конструкция налоговых расходов не располагает каким-либо признаком, отличающим их от льгот и преференций по уплате обязательных платежей. Предположительно это свидетельствует о расширенном понимании термина «налоговый расход» как любой льготы или преференции по уплате обязательных платежей фискального характера, являющихся источником доходов бюджетов бюджетной системы и взимаемых на основании закона или иного нормативного правового акта². Одним из оснований для разграничения смежных явлений может быть их

¹ См.: Распоряжение Правительства РФ от 31 января 2019 г. № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019-2024 годах» // СЗ РФ. 2019. № 6. Ст. 542.

² См.: *Разгильдиева М.Б.* Правовой механизм учета и оценки налоговых расходов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2018. № 3. С. 220.

рассмотрение через призму нейтральности, под которой понимается наименьшее возможное искажающее воздействие преференций на решения налогоплательщиков. Чем более узкий, близкий к индивидуальному, характер имеет конкретное положение законодательства, тем больше оснований классифицировать его как налоговые расходы¹.

По мнению С.С. Быкова наиболее эффективным способом определения того, что подразумевается под налоговыми расходами, является сравнение их с прямыми расходами, осуществляемыми для достижения той же цели. Прямые расходы обеспечивают получателей определенной суммой денег. Налоговые расходы имеют схожую цель, но достигают ее косвенным образом².

По общему правилу, расходы бюджета представляют собой выплачиваемые из бюджета денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета (абз. 6 ст. 6 БК РФ). Разграничивая категории налоговых расходов и расходов бюджета следует ориентироваться на механизм их предоставления. Налоговые расходы являются выпадающей суммой доходов бюджета, инструментом косвенного стимулирования. Из этого сравнения очевидно, что термин «налоговые расходы» вводит в заблуждение, поскольку он не является фактическим расходом, а скорее предназначен для достижения того же эффекта, что и эквивалентная сумма прямых расходов. Различие в данных категориях также проявляется в том, что информация о преференциальных положениях и о расходах бюджета по-разному отражается в бюджетной документации, общедоступность такой информации реализуется в разной степени.

Использование критерия заменяемости налогового расхода возможностью прямого бюджетного субсидирования может привести к тому,

¹ См.: Пинская М.Р., Милоголов Н.С., Иванов А. Принципы и подходы к составлению реестра налоговых расходов // *Налоги и налогообложение*. 2018. № 6. С. 9.

² См.: *Bykov S.S., Zimmermann H. Tax expenditure as a problem in intergovernmental relations // Journal of Tax Reform*. 2018. № 1. P. 27.

что в стремлении ревизии и оптимизации преференций из законодательства будут исключены положения, имеющие конституционное основание и значимость, но при этом не способные к прямому бюджетному финансированию. Например, к указанной категории относятся налоговые льготы, поощряющие благотворительность¹.

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что налоговые расходы имеют бюджетно-правовую природу, поскольку для целей бюджетного контроля объединяют совокупность преференций в налоговой, таможенной страховой и иных сферах, их классификация осуществляется в соответствии с разделами и подразделами функциональной классификации расходов бюджета. Само понятие налоговых расходов в отечественном праве было закреплено с принятием Федерального закона от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации»². Данным законом помимо понятия налоговых расходов, включены положения о порядке формирования перечня налоговых расходов. Внесение первоначальных изменений в Бюджетный кодекс РФ свидетельствует о концептуальном подходе к бюджетно-правовому механизму, что возлагает серьезные надежды на возможную роль механизма в бюджетном процессе.

Связь налоговых расходов с бюджетным процессом обусловлена необходимостью совершенствования бюджетного планирования, в связи с чем основное нормативное регулирование сосредоточено в бюджетной сфере. Связь данного явления не только формальная, но и сущностная, она проявляется в том, что основное назначение введения налоговых расходов в структуру бюджетного права именно оценка недополученных доходов с позиции эффективности такого типа затрат для государства.

Определение налоговых расходов, представленное в законодательстве, необходимо уточнить, поскольку процесс проведения оценки в соответствии

¹ См.: *Разгильдиева М.Б.* Указ. соч. С. 221.

² См.: Федеральный закон от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 2018. № 53 (ч. I). Ст. 8420.

с целями концепции не должен носить формального характера. При использовании широкого подхода к определению налоговых расходов оценка их эффективности усложняется включением в перечень мер, не направленных на реализацию экономической политики государства.

В данной связи необходимо отметить, что в соответствии с положениями Постановления Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 выделяются социальные, стимулирующие и технические налоговые расходы. Социальные налоговые расходы – целевая категория налоговых расходов муниципального образования, обусловленных необходимостью обеспечения социальной защиты (поддержки) населения. К этой категории относятся только те налоговые расходы, которые напрямую способствуют снижению налоговой нагрузки населения, или направлены на создание благоприятных условий для оказания услуг в социальной сфере, повышения их качества и доступности. Стимулирующие налоговые расходы – целевая категория налоговых расходов, предполагающих стимулирование экономической активности субъектов предпринимательской деятельности и последующее увеличение доходов бюджета. Технические налоговые расходы – целевая категория налоговых расходов, предполагающих уменьшение расходов плательщиков, воспользовавшихся льготами, финансовое обеспечение которых осуществляется в полном объеме или частично за счет бюджета.

Изменение подхода к выделению налоговых расходов из общей массы преференций в Российской Федерации предполагает ориентирование на целевое назначение преференциальных мер. К базовой структуре платежа предлагается относить социальные меры, составляющие конституциональную основу государства, обеспечивающие реализацию прав социально-незащищенных слоев населения и представляющих собой один из механизмов реализации государственной политики в социальной сфере, не направленного на получение определенного экономического эффекта, а также технические, предоставляющие преференции для государственных учреждений. Содержание категории «налоговые расходы» основано на

совокупности преференциальных мер экономического стимулирования, но не ограничивается только ими. В этой связи недопустимо отождествлять понятия налоговые расходы с налоговыми льготами или льготами и преференциями по иным обязательным платежам.

На основании выделенных особенностей предлагается следующее определение налоговых расходов – выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные мерами в виде льгот, освобождений и иных преференций, представляющими собой отклонения от базовой структуры платежа, предоставляемыми отдельным категориям плательщиков в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в целях реализации политики экономического стимулирования.

В целях уточнения понятия «налоговые расходы» абзац 35 статьи 6 «Понятия и термины, применяемые в настоящем Кодексе» БК РФ необходимо изложить в следующей редакции: выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные мерами в виде льгот, освобождений и иных преференций, представляющими собой отклонения от базовой структуры платежа, предоставляемыми отдельным категориям плательщиков в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в целях реализации политики экономического стимулирования.

Таким образом, в зарубежной литературе выделяются два основных подхода к определению понятия «налоговые расходы»: на основании критерия взаимозаменяемости преференций с прямыми расходами бюджета и через определение базовой структуры платежа. В российской науке сложившийся подход, не позволяет разграничить налоговые льготы и налоговые расходы. Изучение сущностных особенностей данных категорий позволило уяснить, что они имеют разную правовую природу. Категория налоговых расходов имеет собирательный характер и включает преференции в налоговой, таможенной, страховой и иных сферах. Также налоговые расходы не соотносятся с бюджетными расходами, поскольку реализуются через механизм косвенного стимулирования.

Применяемый подход оценки эффективности мер, направленных на экономическое развитие, усложняется включением в перечень налоговых расходов социальных и технических мер государственной поддержки.

На основании выделенных особенностей предложено следующее определение налоговых расходов – выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные мерами в виде льгот, освобождений и иных преференций, представляющими собой отклонения от базовой структуры платежа, предоставляемыми отдельным категориям плательщиков в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в целях реализации политики экономического стимулирования.

Классификация налоговых расходов

Налоговые расходы затрагивают большое количество общественных отношений, в связи с чем на практике их легко можно классифицировать по различным критериям. Различия в классификации налоговых расходов имеют прямое влияние на их трактовку в законодательном процессе, на адресность и правоприменение, а также на распределение прямых расходов. В связи с данными обстоятельствами имеется острая необходимость в систематизации расходов для их упорядочения и разработки методологии оценки экономической и социальной эффективности.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» Министерством финансов РФ был разработан «Перечень налоговых расходов Российской Федерации на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов от 30.12.2019 г.». В соответствии с данным перечнем выделяются следующие категории налоговых расходов: социальные, технические, стимулирующие¹.

¹ См.: Перечень налоговых расходов на 2020 и плановый период 2021 и 2022 годов // Официальный сайт Министерства Финансов РФ. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=128284–

Налоговые расходы по своему функциональному назначению схожи с налоговыми льготами. В целях недопущения смешения понятий необходимо выделить только те функции налоговых расходов, которые будут отвечать целям концепции. Традиционно налоговые льготы по функциональному назначению разделяют на:

- компенсаторные: компенсационный характер состоит в создании примерно равных возможностей для развития лиц, находящихся в неравных условиях, например, согласно пп. 60 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде субсидий в связи с неблагоприятной ситуацией, связанной с распространением новой коронавирусной инфекции, налогоплательщиками, включенными в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства;

- гарантирующие: позволяют реализовать право на получение определенных преференций. Примером данной категории выступает преференциальная норма, установленная пп. 1 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ, в соответствии с которой налогоплательщики по упрощенной системе налогообложения, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшают сумму налога на сумму страховых взносов, уплаченных в данном налоговом (отчетном) периоде;

- стимулирующие: обеспечивают позитивное влияние на определенные сферы экономической деятельности, либо определенных субъектов этой деятельности, создавая среду для ускоренного экономического развития. К указанной категории относятся меры, способствующие развитию приоритетных направлений, например, освобождение от уплаты ввозной таможенной пошлины при ввозе технологического оборудования, на основании п. 7.1.11 Решения Комиссии Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. № 130 «О едином таможенно-тарифном регулировании Евразийского

экономического союза»¹;

– инвестиционные: способствуют перераспределению капитала с целью экономического развития хозяйствующих субъектов либо отраслей экономики. Указанная категория преференций способствует улучшению инвестиционного климата, например, освобождение от уплаты ввозной таможенной пошлины резидентов ОЭЗ в соответствии со ст. 36 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации»².

- социальные: обеспечивают поддержку наиболее уязвимых слоев населения: налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц, закрепленные в ст. 407 НК РФ.

Как было отмечено ранее, социальные меры поддержки следует отнести к базовой структуре платежа и не квалифицировать их в качестве налоговых расходов. Применение данной классификации налоговых расходов возможно с исключением категории мер социальной функциональной направленности.

Одна и та же преференция может попасть в несколько групп, так как это многовекторный инструмент с кумулятивным эффектом. Поэтому классификацию налоговых расходов зависимости от целевого назначения можно проводить по более укрупненным группам. Классификацию налоговых расходов в зависимости от целевого назначения возможно обобщить и разделить на следующие группы:

1) экономические – это расходы, направленные на стимулирование производственной, инвестиционной, инновационной деятельности хозяйствующих субъектов, улучшение их финансово – экономического

¹ См.: Решение Комиссии Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. № 130 «О едином таможенно-тарифном регулировании Евразийского экономического союза» (в ред. от 23 июня 2023 г.) // Российская газета. № 227. 30.11.2009; Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaeunion.org/>, 21.07.2023 (дата обращения: 30.07.2023).

² См.: Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3127; 2023. № 32 (ч. I). Ст. 6180.

состояния, предоставляемые в виде инвестиционного налогового кредита, налоговой амнистии и др.;

2) комплексные – это расходы, призванные комплексно решать задачи: льготные режимы налогообложения в особых (свободных) экономических зонах, территориях опережающего развития, сниженные ставки на товары первой необходимости.

Налоговые расходы могут принимать форму различных конструкций. В международной практике, в связи с широким разнообразием налоговых систем, существует множество различных конструкций, подпадающих под одно широкое определение налоговых расходов в конкретных юрисдикциях.

Национальное контрольно-ревизионное управление Великобритании разделяет налоговые расходы на пять категорий: исключения, пособия, кредиты, снижение ставок, отсрочки. Исключения представляют собой часть облагаемой базы, не учитываемой для целей обязательного платежа. Пособия по своему характеру схожи с налоговыми вычетами. Кредиты в англосаксонской системе представляют собой сумму, на которую уменьшается налоговая база¹.

Классификация налоговых расходов по уровню их администрирования с учетом федеративного устройства Российской Федерации представлена следующим образом:

1. федеральные расходы, устанавливаемые или отменяемые федеральным уровнем управления;
2. региональные расходы, устанавливаемые региональным уровнем управления по региональным налогам. Вводятся законами субъектов РФ;
3. местные расходы, устанавливаемые органами местного самоуправления по местным обязательным платежам. Вводятся нормативными правовыми актами местных органов.

¹ См.: Определение, измерение и оценка налоговых расходов и налоговых льгот. URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/03/TARC-Tax-Expenditures-and-tax-reliefs-technical-paper.pdf> (дата обращения 02.01.2022).

Стоит отметить, что под администрированием подразумевается деятельность уполномоченных органов по формированию перечня налоговых расходов и их оценке на соответствующем уровне.

К федеральным налоговым расходам относятся, к примеру, пониженные тарифы по страховым взносам, предусмотренные ст. 427 НК РФ, к региональным – налоговые льготы по транспортному налогу, предусмотренные региональными актами¹, к местным – полное освобождение от уплаты земельного налога гражданам, осуществляющим проектирование и строительство индивидуального жилого дома взамен сгоревшего².

Налоговые расходы можно классифицировать по механизму их предоставления:

– безусловные – это налоговые расходы, прямо установленные законодательством, не требующие выполнения каких-либо дополнительных условий: ставки, освобождение от уплаты налога отдельными категориями плательщиков;

– условные – это расходы, по которым законодательством установлены лишь общие правила, для возможности их применения требуется выполнение ряда условий либо решение уполномоченных органов (налоговый вычет).

Исходя из сферы стимулирующих мер, образующих налоговые расходы, можно классифицировать в зависимости от вида фискального платежа:

- налоговые расходы, применяемые в таможенной сфере;
- налоговые расходы, применяемые в налоговой сфере;
- налоговые расходы, применяемые в сфере социального страхования;
- налоговые расходы, применяемые при взимании иных сборов.

По субъектам, применяющим налоговые расходы:

¹ См., например, Закон Новгородской области от 3 октября 2008 г. № 389-ОЗ «О бюджетном процессе в Новгородской области» (в ред. от 01 ноября 2022 г.) // Новгородские ведомости. 2008. № 60; 2022. № 48.

² См., например, Решение Совета депутатов г. Чудово Чудовского муниципального района Новгородской области от 30 апреля 2020 г. № 239 «О земельном налоге» (в ред. от 21 октября 2021 г.) // Городской вестник. 2020. № 4; 2021. № 14.

- применяемые физическими лицами;
- применяемые юридическими лицами;
- применяемые индивидуальными предпринимателями.

Налоговые расходы разделяются и по форме предоставления. К данной группе относятся налоговые расходы, прямо установленные законодательством и льготные режимы – это режимы, создающие более благоприятные условия хозяйственной деятельности определенным категориям плательщиков, в том числе в определенных территориальных образованиях¹. К таким расходам относятся преимущества в рамках региональных инвестиционных проектов или особый льготный режим для резидентов территорий опережающего социально-экономического развития, создаваемый для привлечения инвестиций и обеспечения ускоренного экономического развития. К данной группе также относятся режимы свободных и особых экономических зон.

На практике применяется классификация налоговых расходов в соответствии с разделами и подразделами функциональной классификации расходов бюджета на основе анализа совпадения их сферы применения, определяемой исходя из формулировки соответствующей преференции².

В международной практике существуют различные подходы к классификации налоговых расходов. Многие страны осуществляют классификацию по облагаемой базе, по видам резервов. Некоторые страны используют классификацию по бенефициарам, чтобы показать сектор или тип плательщика, который получает стимулирующую меру, либо по цели или функции налоговых расходов. К примеру, в Италии налоговые расходы разделяют по налогам, в рамках которых предоставляется определенный налоговый расход. Выделяются налоговые расходы, предоставляемые в

¹ См.: *Тиунова А.И.* Преимущества свободной экономической зоны // *Современные научные исследования и инновации.* 2016. № 2. С. 418.

² См.: Приказ Минфина России от 24 мая 2022 г. № 82н «О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения» (в ред. от 18 ноября 2022 г.) // Документ опубликован не был. Доступ из Справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 06.06.2022).

рамках НДФЛ, НДС, корпоративного подоходного налога, акциза¹.

Исследовательская служба Конгресса США выделяет 3 основных типа налоговых расходов: исключения, освобождения и вычеты из валового личного или корпоративного дохода². Объединенный комитет по налогообложению Конгресса США в отчете по оценке налоговых расходов классифицирует их в соответствии с бюджетными функциями³.

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что налоговые расходы являются особой развивающейся категорией со своими отличительными признаками по отношению к иным косвенным мерам и прямым расходам государства. Налоговые расходы в теоретико-практическом плане являются особой структурой со своими методами оценки эффективности, которые в настоящее время проходят свою апробацию. В зарубежной литературе выделяются два основных подхода к определению понятия «налоговые расходы»: на основании критерия взаимозаменяемости преференций с прямыми расходами бюджета и через определение базовой структуры платежа и тех преференций, которые являются дополнительными к ней. В российской науке сложившийся подход, не позволяет разграничить налоговые льготы и налоговые расходы. При использовании подобного подхода оценка эффективности мер, направленных на экономическое развитие, усложняется включением в перечень налоговых расходов социальных и технических мер государственной поддержки. С учетом выявленных особенностей предложено понятие, позволяющее разграничить налоговые расходы со смежными инструментами.

¹ См.: *Tyson J. Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?* URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf> (дата обращения: 07.02.2022).

² Congressional Research Service. *Spending and Tax Expenditures: Distinctions and Major Programs* // Международный валютный фонд: официальный сайт. URL.: <https://crsreports.congress.gov/search/#/?termsToSearch=44530&order=By=Relevance> (дата обращения: 07.03.2022).

³ См.: *Estimates Of Federal Tax Expenditures For Fiscal Years 2020-2024* // Joint Committee on Taxation: официальный сайт. URL.: <https://www.jct.gov/publications/2020/jcx-23-20/> (дата обращения: 12.03.2022).

В целях уточнения понятия «налоговые расходы» абзац 35 статьи 6 БК РФ предложено изложить в следующей редакции: «налоговые расходы – выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы, обусловленные мерами в виде льгот, освобождений и иных преференций, предоставляемые отдельным категориям плательщиков в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в целях реализации политики экономического стимулирования».

Отграничение налоговых расходов от всего объема налоговых льгот и иных преференций актуализирует задачу систематизации как преференций в общем их объеме, так и тех, которые составляют правовую основу налоговых расходов. Налоговые расходы классифицированы по различным основаниями: 1) в зависимости от вида фискального платежа, преференции по которым предоставлены в целях экономического стимулирования (таможенные платежи; налоги, сборы и страховые взносы, предусмотренные Налоговым кодексом РФ; иные платежи фискального характера); 2) в зависимости от функционального назначения (компенсаторные, гарантирующие, стимулирующие, инвестиционные); 3) в зависимости от целевого назначения (экономические, комплексные); 4) в зависимости от уровня администрирования (налоговые расходы федерального, региональных, местных бюджетов).

Основу реализации концепции в первую очередь составляет нормативное регулирование, в связи с чем автор ставит задачу выявления особенностей финансово-правового механизма и источников регулирования налоговых расходов.

1.4. Оценка налоговых расходов как объект финансово-правового регулирования

1.4.1. Финансово-правовое регулирование оценки налоговых расходов федерального уровня

Как было установлено, основное функциональное назначение

налоговых расходов состоит в оценке эффективности, предоставляемых преференций. В этой связи возникает необходимость исследования теоретико-правовых и формально-юридических аспектов оценки налоговых расходов. Это позволит уяснить модель такого правового регулирования, его текущее состояние и разработать рекомендации по его совершенствованию.

В зарубежной практике имеются различные подходы к организации оценки налоговых расходов. Основными органами, координирующими деятельность стран по вопросу исследования налоговых расходов на международном уровне, являются Международный валютный фонд (МВФ) и ОЭСР.

Отчеты о налоговых расходах в начале 21 века являлись законодательным требованием таких стран как Австралия, Австрия, Бельгия, Франция, Германия, Греция, Португалия, Испания и Соединенные Штаты Америки¹. Большинство стран делают это ежегодно, так как формирование отчета включено в бюджетный процесс (Австралия, Бельгия, Финляндия, Франция, Греция, Португалия, Испания, Швеция). В Греции бюджет сопровождается прилагаемым бюджетом налоговых расходов.

В Германии оценка налоговых расходов осуществляется внутри отчета о субсидиях на основании закона 1967 г. Закон стал реакцией на значительное увеличение субсидий в предыдущие годы². Согласно закону, отчет о субсидиях, включает в себя все формы федеральной поддержки, как через прямые расходы, так и через налоговые расходы, аналогичный порядок реализован на субфедеральном уровне. Эти отчеты проходят проверку контрольно-счетными органами. Независимые экономические исследовательские институты проводят собственный анализ экономических

¹ См.: Tax Expenditures in OECD Countries // OECD: официальный сайт. URL.: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm> (дата обращения: 04.12.2021); Manual on Fiscal Transparency. Указ. соч. Р. 36.; *Brixl H.P., Christian M.A., Swift Z.L.* Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System – [Washington, D.C.]: The International Bank for Reconstruction and Development. 2004. Р. 70

² См.: *Hallerberg M.* Tax Expenditures in Germany: Case Study (Full Report) // International Budget Partnership. 2014. Р. 3.

эффектов и эффективности субсидий, а также производят собственные расчеты величины налоговых расходов (и субсидий в целом)¹.

В Бельгии ежегодно составляется перечень налоговых расходов и представляется в виде приложения к бюджету бельгийского парламента. В 1989 году в закон «О Государственном бюджетировании и бухгалтерском учете» было включено положение, обязывающее составлять ежегодный перечень налоговых вычетов, резервов и налоговых кредитов, что позволило включить оценку налоговых расходов в бюджетный процесс².

В Канаде была реализована специальная программа по внедрению концепции налоговых расходов, которая позволила в рамках бюджетного процесса осуществлять сравнение и обоснованный выбор мер государственной поддержки. С 2000 г. канадская отчетность по налоговым расходам состоит из двух документов. Первый документ – «Налоговые расходы и их оценка» публикуется ежегодно. В нем содержатся количественные оценки и прогноз величины налоговых расходов, а также аналитические разделы, посвященные специальным преференциальным мерам. Второй – «Налоговые расходы: пояснения к оценкам и прогнозам» содержит информацию о подходах, используемых для проведения оценок и прогнозов, включаемых в первый документ, а также описание каждой статьи налоговых расходов и указание на цель, для которой предназначена та или иная статья налоговых расходов³. К примеру, в отчете, опубликованном в 2021 г. описаны изменения с момента последнего издания, касаемые введения новых стимулирующих мер. Большая их часть состоит из мер, принятых в социальной сфере, связанных с последствиями Covid-19, поддержкой семей и студентов. Каждая статья содержит, описание методов

¹ См.: Manual on Fiscal Transparency. Указ. соч. P. 38.

² См.: *Brixl H.P., Christian M.A., Swift Z.L.* Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System – [Washington, D.C.]: The International Bank for Reconstruction and Development. 2004. P. 70.

³ См.: *Малинина Т.А.* Указ. соч. С. 78.

проведения оценки, и вывод по эффективности налогового расхода¹. При этом на субфедеральном уровне формируются самостоятельные отчеты.

В США оценка налоговых расходов осуществляется исполнительными и представительными органами власти. Министерство финансов, на основании данных отдельных ведомств, составляет проект бюджета налоговых расходов для рассмотрения Административно-бюджетным управлением при президенте (Office of Management and Budget). Отчет о налоговых расходах, подготовленный Министерством финансов, включается в состав документов, сопровождающих бюджет. Объединенный комитет по вопросам налогообложения (Joint Committee on Taxation) готовит перечень налоговых расходов для Конгресса².

Раз в два года оценка налоговых расходов проводится Научно-исследовательской службой Конгресса США. Оценка включает описание, количественную оценку налоговых расходов бюджета и обоснование той или иной меры. Оценка, проводимая Министерством финансов США и Конгрессом, значительно различается, поскольку используются разная методология, оцениваются разные периоды, задействована иная классификация преференций³.

В Европейском союзе установлены требования по раскрытию информации по налоговым расходам, согласно которым все страны обязаны предоставлять подробную информацию по налоговым расходам и их воздействию на доходы. В целях реализации директивы были разработаны рекомендации по содержанию соответствующих отчетов. Такие отчеты должны включать методологию и результаты стоимостной оценки налоговых

¹ См.: Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance // Министерство финансов Канады: официальный сайт. URL.: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021/part-1.html> (дата обращения: 12.03.2022).

² См.: *Hungerford T.L.* Tax Expenditures: Trends and Critiques // CRS Report for Congress. 2006. P. 11.

³ См.: Estimates of Federal Tax Expenditures For Fiscal Years 2020-2024 // Joint Committee on Taxation: официальный сайт. URL: <https://www.jct.gov/publications/2020/jcx-23-20/> (дата обращения: 12.03.2022).

расходов по всем видам платежей, включая социальные выплаты и местные налоги¹.

Интересен подход Бразилии, в которой реализованы нормативные требования о принятии фискальных компенсационных мер, если предлагаются новые налоговые расходы². В Перу оценка налоговых расходов основана на законе о финансовой отчетности и прозрачности, который закрепляет, что отчет о налоговых расходах носит информативный характер и прилагается к проекту закона о бюджете³.

Во Франции оценку налоговых расходов проводят Министерство финансов и Счетная палата, которая регулярно и обоснованно критикует управление налоговыми расходами страны. К примеру, Счетной палатой было предложено правило, согласно которому создание и расширение налоговых расходов возможно, только если эквивалентные суммы ежегодно будут компенсироваться путем исключения или сокращения других расходов⁴. ОЭСР предлагает соответствующие рекомендации по реализации принципа универсальности бюджета, в соответствии с которым все расходы и доходы, финансируемые за счет налогов или сборов, должны быть отражены в бюджете⁵.

Таким образом, отчеты о налоговых расходах в разных странах интегрированы в бюджетный процесс в разной степени. Так в Австралии, Бельгии, Финляндии, Франции, Греции, Португалии, Испании и Швеции отчет о налоговых расходах непосредственно связан с бюджетным процессом. В Австрии, Нидерландах, Италии, Германии отчеты о налоговых расходах являются самостоятельными документами или включены в

¹ См.: Богачева О., Фокина Т. Правление налоговыми расходами в странах ОЭСР // Мировая экономика и международные отношения. 2017. № 4. С. 30.

² См.: Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation – [Washington, D.C.]: Inter-American Development Bank (IDB). 2010. P. 52.

³ Там же.

⁴ См.: Pichet E. General Theory of Social and Tax Expenditures // Les Editions du Siecle. 2016. № 36. P. 8.

⁵ См.: Kraan D-J. Указ. соч. P. 136.

бюджетную документацию, но непосредственно с бюджетным процессом не связаны¹. Подходы к порядку проведения оценки эффективности преференциальных мер имеют разные особенности: некоторые страны проводят независимую оценку исполнительными и представительными органами власти, в некоторых странах полномочия по контролю за проводимой оценкой возложены на контрольно-счетные органы, часть стран привлекают исследовательские институты. В процессе становления концепции налоговых расходов в Российской Федерации целесообразным будет привлечение специализированных организаций, исследовательских институтов, деятельность которых будет полезна при разработке методологии оценки, а также контрольно-счетных органов, осуществляющих внешний финансовый контроль за соблюдением порядка проведения оценки.

Существуют различные аспекты, которые должны быть включены в правовую базу, такие как определение налоговых расходов, полномочия по оценке бюджета налоговых расходов, периодичность ее проведения, критерии оценки, компетентные органы, использование результатов оценки в бюджетном процессе. Эффективное правовое регулирование многообразных финансовых отношений требует от законодателя понимания того, что данные отношения складываются, существуют и развиваются не в отрыве друг от друга, а в тесном взаимодействии и взаимообусловленности. В федеративных странах или в сильно децентрализованных странах, как правило, задействованы субнациональные уровни. В таких странах оценка бюджетов налоговых расходов должна включать информацию из субъектов и муниципалитетов. Федеральное правительство координирует эту работу, обеспечивая тем самым гармонизацию методологии, обмен информацией и аккумуляцию общего результата.

Правовое регулирование оценки налоговых расходов Российской Федерации основано на Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019-2024 годах, утвержденной распоряжением Правительства

¹ См.: *Малинина Т.А.* Указ. соч. С. 81.

Российской Федерации от 31 января 2019 г. № 117-р. В соответствии с Концепцией задача повышения эффективности бюджетных расходов отнесена к приоритетным задачам, решение которых осуществляется Министерством финансов РФ совместно с федеральными органами исполнительной власти при составлении и организации исполнения федерального бюджета, а также при формировании и реализации государственных программ Российской Федерации¹. При этом формирование бюджетной политики осуществляется на основании и во взаимосвязи с показателями государственных программ Российской Федерации, что свидетельствует о программно-целевой направленности реализуемых мер.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 26 мая 2021 г. № 786 «О системе управления государственными программами Российской Федерации» данные о налоговых расходах, соответствующих целям государственных программ, учитываются в паспорте государственной программы в разделе финансового обеспечения реализации государственной программы за весь период ее реализации².

В основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов ставятся задачи окончательного формирования методологии оценки эффективности по всем налоговым расходам на федеральном уровне, разработки рекомендаций по проведению данной оценки в целях поддержки субъектов РФ³.

Министерством финансов РФ обеспечивается внедрение в бюджетный

¹ См.: Распоряжение Правительства РФ от 31 января 2019 г. № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019-2024 годах» // СЗ РФ. 2019. № 6. Ст. 542.

² См.: Постановление Правительства РФ от 26 мая 2021 № 786 г. «О системе управления государственными программами Российской Федерации» (в ред. от 02 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 2021. № 23. Ст. 4042; 2023. № 32 (ч. II). Ст. 6380.

³ См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2020/10/main/ONBNiTTP_2021_2023.pdf (дата обращения: 12.03.2022).

процесс системы, обеспечивающей не только учет и анализ налоговых расходов, обусловленных льготами, освобождениями и иными преференциями, но также и обязательность проведения оценки объемов и эффективности налоговых расходов на основе единых для всех уровней бюджетной системы методологических подходов.

Основное нормативное регулирование сосредоточено в БК РФ и актах Правительства РФ. В целях реализации концепции приняты изменения, согласно которым проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период вносится в Государственную Думу одновременно с отчетом об оценке налоговых расходов Российской Федерации за отчетный финансовый год, оценке налоговых расходов Российской Федерации на текущий финансовый год и оценке налоговых расходов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период (ч. 4 ст. 192 БК РФ). Это позволяет сделать вывод о том, что результаты оценки налоговых расходов нормативно включены в бюджетный процесс и учитываются при рассмотрении проекта бюджета.

Правительство РФ в свою очередь приняло ряд нормативных актов, закрепляющих положения о формировании перечня налоговых расходов и их оценке. В частности, принято Постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 года № 439 «Об утверждении правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» (далее – Постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 года № 439), Постановление Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (далее – Постановление Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796).

Разработке данных нормативно-правовых актов предшествовало издание Письма Министерства финансов РФ от 12 июля 2017 г. № 23-05-07/44458 «Об оценке эффективности налоговых льгот и преференций

бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»¹, в соответствии с которым Министерством финансов РФ были определены задачи по установлению системы оценки эффективности стимулирующих мер. В целях оценки эффективности преференций Министерством финансов РФ рекомендовано на региональном уровне разработать нормативные акты в соответствии с определенной структурой.

Общий порядок оценки налоговых расходов отражается в следующей последовательности: определение перечня налоговых расходов; разработка методологии оценки эффективности налоговых расходов; проведение оценки целесообразности налоговых расходов (оценка объема предоставленных преференций, и соответствие их целям государственных программ); проведение оценки результативности (оценка совокупного бюджетного эффекта); формирование общего вывода об эффективности налоговых расходов, а также рекомендаций о необходимости сохранения или отмены преференций.

Нормативно-правовым регулированием определены субъекты, осуществляющие оценку налоговых расходов. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 в целях проведения непосредственно оценки налоговых расходов Министерство финансов формирует перечень налоговых расходов Российской Федерации; обеспечивает сбор и формирование информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации, необходимой для проведения их оценки, в том числе формирует оценку объемов налоговых расходов Российской Федерации; осуществляет обобщение результатов оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, проводимой кураторами налоговых расходов; определяет правила формирования информации о нормативных, целевых и

¹ См.: Письмо Министерства Финансов РФ от 12 июля 2017 г. № 23-05-07/44458 URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=119015-pismo_minfina_rossii_ot_12.07.2017__23-05-744458_finansovym_organam_subektov_rossiiskoi_federatsii_po_voprosu_otsenki_effektivnost_i_nalogovykh_lgot_i_preferentsii_byudzhetrov (дата обращения: 17.08.2022).

фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации, подлежащей включению в паспорта налоговых расходов Российской Федерации.

Правительственная комиссия по вопросам оптимизации и повышения эффективности бюджетных расходов осуществляет функции по урегулированию разногласий по проекту перечня налоговых расходов. Федеральная налоговая служба предоставляет сведения о количестве плательщиков и объемах преференций.

Кураторы налогового расхода - органы исполнительной власти, ответственные за достижение соответствующих налоговому расходу целей государственной программы Российской Федерации и (или) целей социально-экономической политики формируют паспорта налоговых расходов; осуществляют оценку эффективности налоговых расходов Российской Федерации и направляют результаты такой оценки в Министерство финансов Российской Федерации.

Кураторы проводят непосредственную оценку эффективности применения налогового расхода на основании собственной разработанной методики оценки расходов. К примеру, такие методики установлены Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РФ № 176 от 02 апреля 2020 г. «Об утверждении Методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, куратором которых является Министерство сельского хозяйства Российской Федерации»¹, Приказом Росархива от 11 марта 2021 № 22 «Об утверждении Методики оценки эффективности налогового расхода Российской Федерации, связанного с освобождением от уплаты НДС реализации услуг по сохранению,

¹ См.: Приказ Министерства сельского хозяйства и продовольствия РФ от 02 апреля 2020 г. № 176 «Об утверждении Методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, куратором которых является Министерство сельского хозяйства Российской Федерации» (в ред. от 15 ноября 2022 г.) // Министерство сельского хозяйства РФ. Информационный бюллетень. 2020. № 6; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 15.11.2022 (дата обращения: 10.02.2023).

комплектованию и использованию архивов»¹, Приказом Министерства труда и социальной защиты РФ от 17 мая 2021 г. № 316 «Об утверждении методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, соответствующих целям государственной программы Российской Федерации «Социальная поддержка граждан» в части повышения уровня жизни граждан старшего поколения»². До настоящего времени имеются трудности по разработке методик оценки частью ведомств, значительная часть методик не утверждена.

Возникает вопрос относительно природы методики оценки налоговых расходов, является ли она нормативной или нет. Спорность проявилась в формате дискуссии относительно необходимости государственной регистрации нормативного правового акта, которым утверждена методика. В соответствии с пунктом 10 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009 государственной регистрации подлежат нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций, имеющие межведомственный характер, независимо от срока их действия, в том числе акты, содержащие сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера³.

¹ См.: Приказ Росархива от 11 марта 2021 г. № 22 «Об утверждении Методики оценки эффективности налогового расхода Российской Федерации, связанного с освобождением от уплаты НДС реализации услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов». // Документ опубликован не был. Доступ из Справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.10.2022).

² См.: Приказ Минтруда России от 17 мая 2021 № 316 «Об утверждении методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, соответствующих целям государственной программы Российской Федерации «Социальная поддержка граждан» в части повышения уровня жизни граждан старшего поколения». // Документ опубликован не был. Доступ из Справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.10.2022).

³ См.: Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной

Вместе с тем, согласно позиции Министерства юстиции РФ, письмом от 27 ноября 2019 г. № 01/149136-АБ сообщено, что решение о необходимости государственной регистрации актов федеральных органов исполнительной власти в каждом конкретном случае принимается после их представления на государственную регистрацию в Министерство юстиции РФ в порядке, установленном Правилами № 1009.

Согласно позиции Министерства экономического развития РФ оценка регулирующего воздействия проектов нормативных правовых актов, которым утверждены методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, не проводится, поскольку в указанных проектах НПА не содержится положений, регулирующих правоотношения, предусмотренные пунктом 3.1 Правил № 1009 (правоотношения связанные с налоговым контролем, отношения в области создания, реорганизации и ликвидации юридических лиц и осуществления ими своей деятельности, отношения в области установления, применения и исполнения обязательных требований к продукции или связанным с ними процессам проектирования).

Важно, что налоговые расходы были распределены в соответствии с бюджетной классификацией для определения органов государственной власти, ответственных за их оценку. Распределение налоговых расходов Российской Федерации в разрезе функциональной классификации расходов (далее - ФКР) произведено в соответствии с пунктом 3 статьи 21 Бюджетного кодекса Российской Федерации и Приказом Минфина России от 24 мая 2022 г. № 82н «О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения», что свидетельствует о том, что концепция налоговых расходов постепенно реализуется в бюджетном процессе¹. Налоговые расходы были

власти и их государственной регистрации» (в ред. от 14 февраля 2023 г.) // СЗ РФ. 1997. № 33. Ст. 3895; 2023. № 8. Ст. 1324.

¹ См.: Приказ Минфина России от 24 мая 2022 г. № 82н «О Порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и

отнесены к отдельным разделам и подразделам ФКР на основе анализа совпадения их сферы применения с вопросами, которые отнесены к соответствующему разделу и подразделу.

В случае если отдельные статьи налоговых расходов не могут быть однозначно отнесены к одному разделу ФКР, осуществляется их распределение пропорционально доле в общем объеме расходов по соответствующим разделам/подразделам, либо пропорционально социально-экономическому индикатору, находящемуся в тесной зависимости с данным налоговым расходом¹.

Перечень налоговых расходов формируется исполнительным органом в соответствии с принципом федерализма, а именно Правительством РФ, исполнительным органом власти субъекта федерации и местного самоуправления.

Таким образом, отчеты о налоговых расходах в разных странах интегрированы в бюджетный процесс в разной степени: непосредственно связаны с бюджетным процессом, либо включены в бюджетную документацию, но непосредственно с бюджетным процессом не связаны. Подходы к порядку проведения оценки эффективности преференциальных мер имеют разные особенности: некоторые страны проводят независимую оценку исполнительными и представительными органами власти, в некоторых странах полномочия по контролю за проводимой оценкой возложены на контрольно-счетные органы, часть стран привлекают исследовательские институты, устанавливают предельные лимиты сумм выпадающих доходов.

На федеральном уровне принято нормативное регулирование,

принципах назначения» (в ред. от 18 ноября 2022 г.) // Документ опубликован не был. Доступ из Справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 06.06.2022).

¹ См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2018/07/main/ONBNiTTP_2019-2021_prilozhenie_1_1.docx (дата обращения: 12.03.2022).

устанавливающее общий порядок проведения процедуры оценки налоговых расходов. Требования нормативных актов Правительства РФ консолидированы с бюджетным процессом, что свидетельствует о концептуальном подходе к вопросу оценки налоговых расходов. К основной особенности правовой регламентации налоговых расходов относится федеративность нормативного регулирования. В процессе становления концепции налоговых расходов в Российской Федерации целесообразным будет привлечение специализированных организаций, деятельность которых будет полезна при разработке методологии оценки, а также контрольно-счетных органов, осуществляющих внешний финансовый контроль за соблюдением порядка проведения оценки.

Механизм оценки налоговых расходов включает в себя следующие действия: определение перечня налоговых расходов; разработка методологии оценки эффективности налоговых расходов; проведение оценки целесообразности налоговых расходов (оценка объема предоставленных преференций, и соответствие их целям государственных программ); проведение оценки результативности (оценка совокупного бюджетного эффекта); формирование общего вывода об эффективности налоговых расходов, а также рекомендаций о необходимости сохранения или отмены преференций.

1.4.2. Финансово-правовое регулирование оценки налоговых расходов регионального и муниципального уровней

Оценка налоговых расходов является многосложным процессом с большим количеством участников в виде государственных органов. В процессе реализации полномочий по оценке налоговых расходов субъекты РФ принимают нормативные акты с установленным порядком осуществления оценки и основными принципами отнесения преференций к налоговым расходам. Правительством РФ разрабатываются методические рекомендации по проведению оценки налоговых расходов субъектов РФ,

муниципальных образований с разъяснениями по применению установленного порядка оценки¹. Рекомендации разрабатываются в целях применения субъектами Российской Федерации единых подходов при формировании информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов субъектов Российской Федерации, а также с целью разъяснения отдельных положений общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Фактически оценка налоговых расходов включает комплекс мероприятий по оценке объемов и оценке эффективности налоговых расходов. Согласно положениям, ст. 174.3 Бюджетного кодекса Российской Федерации, оценка налоговых расходов субъекта Российской Федерации, муниципального образования осуществляется ежегодно в порядке, установленном исполнительными органами государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией с соблюдением общих требований, установленных Правительством Российской Федерации.

К таким актам относятся, например, Постановление Администрации Липецкой области от 7 октября 2019 года № 430 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Липецкой области и оценки налоговых расходов Липецкой области»², Постановление Правительства Москвы от 21 января 2020 года № 26-ПП «Об утверждении Порядка формирования перечня и оценки налоговых расходов города Москвы»³,

¹ См.: Рекомендации по формированию информации о налоговых расходах субъектов Российской Федерации (доработанные) // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=130047-rekomendatsii_po_formirovaniyu_informatsii_o_nalogovykh_raskhodakh_subektov_rossiiskoi_federatsii_dorabotannye (дата обращения: 12.03.2022).

² См.: Постановление Администрации Липецкой области от 7 октября 2019 г. № 430 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Липецкой области и оценки налоговых расходов Липецкой области» (в ред. от 14 сентября 2020 г.) // Липецкая газета. 2019. № 203; 2020. № 113.

³ См.: Постановление Правительства Москвы от 21 января 2020 г. № 26-ПП «Об утверждении Порядка формирования перечня и оценки налоговых расходов города Москвы» // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2020. № 5.

Постановление Правительства Саратовской области от 15 ноября 2019 года № 789-П «Об утверждении Положения о порядке осуществления оценки налоговых расходов Саратовской области»¹, Постановление Правительства Новгородской области от 25.05.2020 № 220 «Об утверждении Порядка оценки налоговых расходов Новгородской области»².

Письмом Министерства финансов РФ от 12.07.2017 № 23-05–07/44458 представлены рекомендации по оценке налоговых расходов в субъектах РФ, которые содержат предложения по разработке нормативно-правовых актов, утверждающих методику оценки эффективности налоговых расходов субъекта РФ. В соответствии с данными рекомендациями типовая структура нормативно-правового акта включает: общие положения, порядок оценки эффективности налоговых и неналоговых расходов, методику оценки, результаты оценки³.

Постановление Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 определяет общие требования к порядку и критериям оценки налоговых расходов, классификацию, разделяющую налоговые расходы на социальные, технические и стимулирующие, а также перечень показателей для проведения оценки налоговых расходов в субъектах РФ и муниципальных образованиях, позволяющих исполнительным органам проводить оценку налоговых расходов соответствующего территориального образования. Положения, касаемые критериев оценки налоговых расходов, порядка ее проведения, во многом схожи с правилами проведения оценки налоговых

¹ См.: Постановление Правительства Саратовской области от 15 ноября 2019 г. № 789-П «Об утверждении Положения о порядке осуществления оценки налоговых расходов Саратовской области» (в ред. от 28 октября 2022 г.) // Сайт сетевого издания «Новости Саратовской губернии» www.g-64.ru, 18.11.2019 (дата обращения: 14.10.2022).

² См.: Постановление Правительства Новгородской области от 25 мая 2020 г. № 220 «Об утверждении Порядка оценки налоговых расходов Новгородской области» (в ред. от 12 августа 2022 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 26.05.2020 (дата обращения: 14.10.2022).

³ См.: Письмо Министерства Финансов РФ от 12 июля 2017 г. № 23-05-07/44458 // URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=119015-pismo_minfina_rossii_ot_12.07.2017_23-05-744458_finansovym_organam_subektov_rossiiskoi_federatsii_po_voprosu_otsenki_effektivnost_i_nalogovykh_lgot_i_preferentsii_byudzhetrov (дата обращения: 17.08.2022).

расходов федерального уровня.

Нормативным регулированием определен следующий субъектный состав рассматриваемых отношений. Высшее должностное лицо территориального образования или высший исполнительный орган определяют порядок формирования перечня налоговых расходов; определяют правила формирования информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов; определяют порядок обобщения результатов оценки эффективности налоговых расходов. Кураторы налоговых расходов проводят оценку эффективности налоговых расходов. Управления Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации представляют в уполномоченный орган исполнительной власти информацию о фискальных характеристиках налоговых расходов за отчетный финансовый год. Фискальные характеристики включают данные о количестве лиц, воспользовавшихся льготами, о суммах выпадающих доходов. На основании полученных данных кураторы налоговых расходов субъектов РФ проводят оценку в соответствии с правилами, утвержденными исполнительным органом власти. На региональном уровне критерии оценки аналогичны тем, что приняты на федеральном уровне и закреплены в Постановлении Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439.

Дискуссионным остается общий порядок проведения оценки, в соответствии с которым региональные органы не вполне самостоятельны в сфере оценки налоговых расходов, поскольку единый порядок и основные критерии установлены на федеральном уровне. Тем не менее, в правилах оценки исполнительные органы вправе установить дополнительные критерии оценки, так как их перечень не является закрытым.

Одной из особенностей оценки налоговых расходов на субфедеральном уровне является то, что оценке подлежат только преференции в налоговой сфере. В соответствии с Рекомендациями по формированию информации о налоговых расходах субъектов Российской Федерации в перечень налоговых

расходов субъекта Российской Федерации включаются все льготы, действующие в соответствии с НПА субъекта Российской Федерации, установленные по следующим видам налогов: налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, транспортный налог, налоги, подлежащие уплате в связи с применением специальных налоговых режимов (УСН, патентная система налогообложения, ЕСХН); земельный налог, налог на имущество физических лиц, торговый сбор (для городов федерального значения Москвы, Санкт–Петербурга и Севастополя)¹. Данное положение подтверждается консолидированным перечнем налоговых расходов субъектов РФ². В связи с чем возникает проблема определения базовой структуры налога, разграничения налоговых льгот и налоговых расходов.

В процессе проведения оценки на субфедеральном уровне Министерство финансов РФ осуществляет контрольную деятельность в отношении субъектов РФ. В соответствии с порядком Федеральная налоговая служба в определенные постановлением сроки направляет в Министерство финансов РФ информацию о фискальных характеристиках налоговых расходов субъектов РФ. Затем уполномоченные органы субъектов Российской Федерации представляют в Министерство финансов Российской Федерации данные для оценки эффективности налоговых расходов субъекта Российской Федерации. Министерство финансов Российской Федерации осуществляет сверку информации, представляемой уполномоченными органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, на предмет соответствия данных представленных исполнительными органами

¹ См.: Рекомендации по формированию информации о налоговых расходах субъектов Российской Федерации (доработанные) // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=130047-rekomendatsii_po_formirovaniyu_informatsii_o_nalogovykh_raskhodakh_subektov_rossiiskoi_federatsii_dorabotannye (дата обращения: 12.03.2022).

² См.: Информация о налоговых расходах субъектов Российской Федерации // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/sub?id_65=300477-informatsiya_o_nalogovykh_raskhodakh_subektov_rossiiskoi_federatsii (дата обращения: 12.03.2023).

субъекта и ФНС, на предмет соответствия преференций их целевой категории, соответствия принадлежности налоговых расходов субъекта Российской Федерации, его полномочиям, корректного использования данных при оценке эффективности стимулирующих налоговых расходов субъекта РФ. Окончательно информация о фискальных характеристиках налоговых расходов субъектов РФ с результатами оценки направляется до 1 июня.

Стоит отметить, что отношения по урегулированию разногласий окончательно не регламентированы. По итогам проведения оценки исполнительным органам субъектов Российской Федерации предоставлено право представить уточненную информацию. В случае непредставления уточнений до 20 августа исходные данные считаются согласованными. В связи с чем возникает вопрос относительно эффективности контрольной деятельности при определении налоговых расходов. Кроме того, в процессе формирования уточненной информации Министерство финансов РФ самостоятельно осуществляет выборку стимулирующих расходов, и направляет перечень в региональные органы.

Процедура сверки налоговых расходов субъектов РФ с данными ФНС может привести к ограничению полномочий субъектов РФ в части толкования той или иной преференции в качестве налогового расхода. В связи с чем необходимо совершенствование механизма проведения оценки расходов на региональном уровне.

В целях установления критериев отнесения преференций к налоговым расходам целесообразным будет установление единых критериев отнесения той или иной преференции к налоговым расходам. Проблема формирования перечня налоговых расходов рассмотрена более подробно в главе 2 исследования.

Регламентацию сверки оцениваемых налоговых расходов необходимо доработать, предоставив возможность урегулирования разногласий и внесения изменений в данные для оценки эффективности налоговых

расходов. Подпункт «д» п. 8 общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 предлагается изложить в следующей редакции:

«Министерство финансов Российской Федерации до 1 июля направляет уполномоченным органам субъектов РФ результаты сверки с предложениями по корректировке выявленных несоответствий».

Далее необходимо рассмотреть практический аспект реализации полномочий субъектов РФ по установлению и оценке налоговых расходов для формирования вывода об их самостоятельности при установлении и оценке преференций.

Согласно п. «и» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации находится вопрос установления общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации. Налоговый кодекс РФ в пп.3 п. 3 ст. 12 закрепляет положение о том, что представительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Данные положения конкретизируются в особенной части НК РФ. Согласно пп. 2 п. 2 ст. 372 НК РФ при установлении налога на имущество организаций законами субъектов Российской Федерации определяются особенности налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества, предусматриваются налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками¹.

Также в Российской Федерации существует практический опыт создания особых экономических зон (ОЭЗ), преследующих цели привлечения

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.08.2023 (дата обращения: 28.08.2023).

инвестиций иностранных и местных компаний, развития обрабатывающих отраслей экономики, высокотехнологичных отраслей экономики, развития туризма, санаторно-курортной сферы, портовой и транспортной инфраструктур, разработки технологий и коммерциализации их результатов, производства новых видов продукции. Для реализации данных целей субъектами РФ издаются нормативные акты, в соответствии с которыми отменяются местные налоги, вместо которых установлен ежегодный сбор, устанавливаются особые ставки по региональным налогам, а федеральные уменьшены до разрешенного законом минимума. Законодательством выделяется несколько видов ОЭЗ: торгово-складские, экспортно-производственные, научно-технологические¹. В Российской Федерации было создано большое количество таких зон в Липецкой², Самарской³, Московской областях⁴ и др.

К примеру, в данных зонах действует особый режим налогообложения в размере 2% в части федерального налога на основании ст. 284 НК РФ, за исключением туристических и технических зон, для которых установлена нулевая ставка. Налоговая ставка, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, в том числе для организаций-резидентов особой

¹ См.: Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116–ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3127; 2023. № 32 (ч. I). Ст. 6180.

² См.: Постановление Правительства РФ от 21 декабря 2005 г. № 782 «О создании на территории Грязинского муниципального района Липецкой области особой экономической зоны промышленно-производственного типа» (в ред. от 28 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. 2005. № 52 (ч. III). Ст. 5745; 2023. – № 19. – Ст. 3449.

³ Постановление Правительства РФ от 12 августа 2010 г. № 621 «О создании на территории Самарской области особой экономической зоны промышленно-производственного типа» (в ред. от 03 июня 2020 г.) // СЗ РФ. 2010. № 33. Ст. 4440; 2020. № 23. Ст. 3668.

⁴ Постановление Правительства РФ от 08 августа 2015 г. № 826 «О создании на территории городского округа Ступино Московской области особой экономической зоны промышленно-производственного типа» (в ред. от 28 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. 2015. № 34. Ст. 4896; Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 02.05.2023 (дата обращения: 12.05.2023).

экономической зоны.

Для реализации данных положений представительные органы власти принимают нормативно-правовые акты для установления преференций в части ставки налога, зачисляемого в бюджет субъектов РФ. К подобным актам относится Закон Липецкой области от 25 ноября 2002 г. № 20-ОЗ «О транспортном налоге Липецкой области», в соответствии с которым организации-резиденты особой экономической зоны освобождаются от уплаты транспортного налога в отношении транспортных средств, учитываемых на балансе организации в течение 10 лет с момента постановки транспортного средства на учет¹.

В соответствии с Законом Московской области от 24 ноября 2004 г. № 151/2004-ОЗ (в ред. от 27.12.2017) «О льготном налогообложении в Московской области» организации – резиденты особой экономической зоны освобождаются от уплаты транспортного налога в отношении транспортных средств, кроме легковых, водных и воздушных транспортных средств в течение первых 5 лет; ставка по налогу на прибыль организаций установлена в размере 0 процентов в течение первых восьми лет, 5 процентов в период с девятого по четырнадцатый год, 13.5 процентов после четырнадцати лет осуществления деятельности². Учитывая, что преференции резидентам особых зон, имеют узкий субъектный состав получателей, их необходимо идентифицировать в качестве налоговых расходов, что нашло отражение в сводном перечне налоговых расходов субъектов РФ³.

¹ См.: Закон Липецкой области от 25 ноября 2002 г. № 20-ОЗ «О транспортном налоге в Липецкой области» (в ред. от 27 декабря 2021 г.) // Липецкая газета. 2002. № 230; 2021. № 155-156.

² См.: Закон Московской области от 24 ноября 2004 г. № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области» (в ред. от 28 апреля 2023 г.) // Ежедневные Новости. Подмосковье. 2004. № 226; Официальный интернет-портал правовой информации www.pravo.gov.ru, 03.05.2023 (дата обращения: 12.05.2023).

³ См.: Информация о налоговых расходах субъектов Российской Федерации // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/sub?id_65=300477-informatsiya_o_nalogovykh_raskhodakh_subektov_rossiiskoi_federatsii (дата обращения: 12.03.2023).

Таким образом, субъектами РФ может быть установлен широкий перечень преференций для отдельных категорий плательщиков, но в пределах, определенных федеральным законодательством.

Формирование системы управления налоговыми расходами на региональном уровне представляется поиском компромисса между фискальной и регулирующей функциями налога¹. Из анализа нормативных актов, принятых субъектами РФ, следует, что региональные органы самостоятельно принимают решения в части периода проведения оценки налоговых расходов в рамках сроков, установленных Общими требованиями, и сроков предоставления информации от налогового органа. К примеру, в Новгородской области кураторы налоговых расходов до 25 июля текущего финансового года направляют в Министерство финансов Новгородской области результаты оценки эффективности налоговых расходов за отчетный год, в Липецкой области кураторы проводят оценку до 20 мая, в Санкт-Петербурге до 22 мая².

Субъекты РФ также самостоятельно принимают решение в части необходимости составления паспортов налоговых расходов. Согласно принятым постановлениям кураторы налоговых расходов составляют паспорта расходов в г. Санкт-Петербург, в Ленинградской области, в Тверской области³. При этом в Москве, Московской, Липецкой, Саратовской, Новгородской и других областях данная обязанность не регламентирована.

Субъекты РФ самостоятельно выбирают принцип оценки налоговых расходов. Существует 2 подхода к оценке налоговых расходов в виде

¹ См.: Самойлова К.Н., Рукина С.Н., Герасимова К.А., Такмазян А.С. Формирование системы управления налоговыми расходами в регионе // Финансовые исследования. 2020. № 2. С. 21

² См.: Постановление Правительства Санкт-Петербурга от 17 июля 2020 г. № 539 «О Порядке формирования перечня налоговых расходов Санкт-Петербурга и оценки налоговых расходов Санкт-Петербурга» // Официальный сайт Администрации Санкт-Петербурга www.gov.spb.ru/norm_baza/npa, 21.07.2020 (дата обращения: 14.10.2022).

³ См.: Постановление Правительства Тверской области от 25 октября 2019 года № 412–пп «О Порядке формирования перечня налоговых расходов Тверской области и оценки налоговых расходов Тверской области» (в ред. от 08 декабря 2022 г.) // Тверские ведомости. № 45. 12.11.2019; № 49. 14-20.12.2022

единого порядка оценки для всех налоговых расходов и отдельных методик оценки по каждому налоговому расходу. Большинство субъектов использует единый подход, однако, к примеру, Постановлением Правительства Московской области от 15 октября 2019 года № 719/36 порядок оценки установлен отдельно для каждой преференции. Разделяется порядок оценки результативности льгот по транспортному налогу, льгот, предоставляемых организациям, применяющим труд инвалидов и лиц, получающих пенсию по старости, льгот, предоставляемых участникам региональных инвестиционных проектов и других, что, безусловно, свидетельствует об эффективном подходе к оценке¹.

В нормативно-правовых актах регламентируется необходимость размещения на официальном сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» перечня налоговых расходов муниципального образования и их результатов оценки. Постановлением Администрации Липецкой области от 7 октября 2019 года № 430 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Липецкой области и оценки налоговых расходов Липецкой области» установлена обязанность Управления экономического развития по публикации перечня налоговых расходов². Министерство финансов Новгородской области ежегодно до 10 сентября публикует сведения о результатах оценки налоговых расходов³. Общими требованиями обязанность по публикации перечня налоговых расходов и результатов их оценки на региональном уровне не регламентирована, в связи с чем более подробного изучения

¹ См.: Постановление Правительства Москвы от 21 января 2020 г. № 26-ПП «Об утверждении Порядка формирования перечня и оценки налоговых расходов города Москвы» // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2020. № 5.

² См.: Постановление Администрации Липецкой области от 7 октября 2019 г. № 430 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Липецкой области и оценки налоговых расходов Липецкой области» (в ред. от 14 сентября 2020 г.) // Липецкая газета. 2019. № 203; 2020. № 113.

³ См.: Постановление Правительства Новгородской области от 10 октября 2019 г. № 407 «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Новгородской области» (в ред. от 23 августа 2021 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 14.10.2019. (дата обращения: 14.10.2022).

требует проблема реализации принципа бюджетной прозрачности, рассматриваемая во второй главе исследования.

Актуальным остается вопрос учета результатов оценки налоговых расходов на субфедеральном уровне. По общему правилу, закрепленному п. 20 Постановления Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 результаты рассмотрения оценки налоговых расходов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) учитываются при формировании основных направлений бюджетной и налоговой политики субъектов Российской Федерации (муниципальных образований), а также при проведении оценки эффективности реализации государственных программ субъектов Российской Федерации (муниципальных образований). При этом региональные власти не лишены права включения результатов проведенной оценки в бюджетный процесс.

В соответствии с п. 5.2 Постановления Правительства Москвы от 21 января 2020 года № 26-ПП «Об утверждении Порядка формирования перечня и оценки налоговых расходов города Москвы», п. 17 Постановления Правительства Саратовской области от 15 ноября 2019 года № 789-П «Об утверждении Положения о порядке осуществления оценки налоговых расходов Саратовской области» результаты оценки учитываются при формировании основных направлений бюджетной и налоговой политики субъекта, аналогичный порядок установлен в Тульской, Псковской, Тверской, Ярославской, Владимирской, Пензенской, Волгоградской областях¹. В некоторых регионах правила проведения оценки налоговых

¹ Постановление Правительства Тульской области от 21 октября 2019 г. № 496 «Об утверждении Порядка формирования перечня и оценки налоговых расходов Тульской области» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 21.10.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Администрации Псковской области от 27 декабря 2019 г. № 465 «О порядке формирования Перечня налоговых расходов Псковской области и оценки налоговых расходов Псковской области» // Псковская правда. – № 2. – 17.01.2020; 2020. – 18 сентября. – № 36; Постановление Правительства Ярославской области от 01 октября 2019 г. № 699-п «Об утверждении Порядка оценки налоговых расходов Ярославской области и формирования перечня налоговых расходов Ярославской области» // Документ–Регион. 2019. № 84; 2021. № 28; Постановление Администрации Владимирской области от 06 сентября 2019 г. № 629 «Об

расходов не регламентируют порядок учета результатов проведенной оценки, к таким регионам относятся Рязанская, Ульяновская, Иркутская, Магаданская, Архангельская, Астраханская, Омская, Томская области¹.

По результатам оценки в Новгородской области Министерство финансов готовит аналитическую записку о целесообразности предоставления налоговых расходов в Новгородской области и направляет ее для принятия соответствующего решения Губернатору Новгородской

утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Владимирской области и оценки налоговых расходов Владимирской области» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 09.09.2019 (дата обращения: 06.06.2022); Постановление Правительства Пензенской области от 31 октября 2019 года № 679–пП «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов и оценки налоговых расходов Пензенской области» (в ред. от 02 ноября 2022 г.) // Пензенские губернские ведомости. № 75. 08.11.2019; Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 03.11.2022 (дата обращения: 10.02.2023); Постановление Администрации Волгоградской области от 23 сентября 2019 г. № 460–п «Об утверждении Порядка проведения оценки налоговых расходов Волгоградской области» // Волгоградская правда. 2019. № 115.

¹ Постановление Правительства Рязанской области от 29 октября 2019 г. № 336 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Рязанской области и оценки налоговых расходов Рязанской области» // Сетевое издание «Рязанские ведомости» www.rv-gyazan.ru, 30.10.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Правительства Ульяновской области от 6 ноября 2019 г. № 548–П «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Ульяновской области и оценки налоговых расходов Ульяновской области» (в ред. от 20 октября 2022 г.) // Ульяновская правда. 2019. № 86; 2022. № 80(24551); Постановление Правительства Иркутской области от 05 ноября 2019 года № 903–пп «Об определении Порядка обобщения результатов оценки эффективности налоговых расходов Иркутской области и осуществления оценки налоговых расходов Иркутской области и признании утратившими силу отдельных постановлений Правительства Иркутской области» // Официальный интернет-портал правовой информации Иркутской области <http://www.ogirk.ru>, 08.11.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Правительства Магаданской области от 10 декабря 2019 г. № 836–пп «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Магаданской области и Порядка оценки налоговых расходов Магаданской области» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 12.12.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Правительства Архангельской области от 31 декабря 2019 г. № 784–пп «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Архангельской области и осуществления оценки налоговых расходов Архангельской области» (в ред. от 18 июля 2023 г.) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 31.12.2019 (дата обращения: 27.07.2023); Постановление Администрации Томской области от 26 марта 2020 г. № 128а «Об установлении порядка формирования перечня налоговых расходов Томской области и порядка оценки налоговых расходов Томской области» // СЗ Томской области. 2020. № 4/1.

области, аналогичный порядок установлен в Курской области¹.

Кроме того, региональное законодательство о бюджетном процессе отношения по учету данных о налоговых расходах, как правило, не регламентирует. В частности, проанализированы законы Новгородской, Воронежской, Ростовской, Омской, Астраханской, Архангельской, Псковской, Кемеровской областей, г. Москвы, а также акты муниципальных образований: Челябинской, Екатеринбургской, Саратовской, Рязанской, Тульской городских дум².

¹ Постановление Правительства Новгородской области от 10 октября 2019 г. № 407 «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Новгородской области» // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 14.10.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Администрации Курской области от 05 ноября 2019 г. № 1062-па «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Курской области и оценки налоговых расходов Курской области» (в ред. от 31 января 2023 г.) // Курская правда. 2019. № 137; Сетевое издание «Региональное информационное агентство «Курск» <https://riakursk.ru>, 31.01.2023 (дата обращения: 10.02.2023).

² Закон Новгородской области от 03 октября 2008 г. № 389–ОЗ «О бюджетном процессе в Новгородской области» (в ред. от 01 ноября 2022 г.) // Новгородские ведомости. № 60. 11.10.2008; 2023. 01 сентября. № 35; закон Воронежской области от 10 октября 2008 г. № 81–ОЗ «О бюджетном процессе в Воронежской области» (в ред. от 21 сентября 2022 г.) // СЗ Воронежской области. 2008. № 10. Ст. 366; Информационная система «Портал Воронежской области в сети Интернет» <https://www.govvrn.ru>, 22.09.2022 (дата обращения: 30.09.2022); закон Ростовской области от 3 августа 2007 г. № 743–ЗС «О бюджетном процессе в Ростовской области» (в ред. от 30 июня 2023 г.) // Наше время. № 268-272.15.08.2007; Официальный портал правовой информации Ростовской области <http://pravo.donland.ru>, 30.06.2023 (дата обращения: 28.08.2023); закон Омской области от 10 мая 2011 г. № 1346–ОЗ «О бюджетном процессе в Омской области» (в ред. от 27 февраля 2023 г.) // Ведомости Законодательного Собрания Омской области. 2011. № 2(70). Ст. 4522; Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 27.02.2023 (дата обращения: 27.02.2023); закон Астраханской области от 7 июля 2008 г. № 39/2008–ОЗ «О бюджетном процессе в Астраханской области» (в ред. от 28 декабря 2022 г.) // СЗ Астраханской области. 2008. № 37; Официальный интернет-портал правовой информации органов государственной власти Астраханской области <http://pravo-astrobl.ru>, 29.12.2022 (дата обращения: 29.12.2022); закон Архангельской области от 23 сентября 2008 г. № 562–29–ОЗ «О бюджетном процессе в Архангельской области» (в ред. от 30 мая 2022 г.) // Ведомости Архангельского областного Собрания депутатов четвертого созыва. 2008. №29; Официальный интернет–портал правовой информации www.pravo.gov.ru, 03.05.2023 (дата обращения: 12.05.2023); закон Псковской области от 06 июня 2008 г. № 769–ОЗ «О бюджетном процессе в Псковской области» (в ред. от 03 ноября 2021 г.) // Псковская правда. 2008. № 144–146; Сетевое издание «Нормативные правовые акты Псковской области» www.pravo.pskov.ru, 08.11.2021 (дата обращения: 14.10.2022); Закон Кемеровской области от 14 ноября 2005 г. № 111–ОЗ «О бюджетном процессе в Кемеровской области – Кузбассе» (в ред. от 24 апреля 2023 г.) // Законодательный вестник Совета народных депутатов Кемеровской области. 2005. № 41. 25.11.2005; Официальный

Наиболее регламентированным выступает Порядок формирования перечня и оценки налоговых расходов Санкт-Петербурга, утвержденный Постановлением Правительства Санкт-Петербурга № 539 от 17 июля 2020 г. В п. 5.3 закреплено, что отчет о проведенной оценке также представляется в Законодательное собрание и Контрольно-счетную палату Санкт-Петербурга одновременно с проектом закона о бюджете на соответствующий финансовый год и на плановый период.

Вышеуказанные порядки оценки налоговых расходов подобные положения не содержат, в связи с чем предлагается внести изменения в требования к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796, изложив абз. 2 п. 20 в следующей редакции:

«Результаты рассмотрения оценки налоговых расходов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) учитываются при формировании основных направлений бюджетной и налоговой политики

сайт «Законодательный вестник Кузбасса» <https://www.kuzbass-zakon.ru/>, 26.04.2023 (дата обращения: 29.04.2023); закон города Москвы от 10 сентября 2008 г. № 39 «О бюджетном устройстве и бюджетном процессе в городе Москве» (в ред. от 07 июня 2023 г.) // Вестник Мэра и Правительства Москвы. № 55. 30.09.2008; Официальный сайт Мэра и Правительства Москвы www.mos.ru, 15.06.2023 (дата обращения: 28.08.2022); Решение Челябинской городской Думы от 27 сентября 2011 г. № 27/2 «Об утверждении Положения о бюджетном процессе в городе Челябинске» (в ред. от 22 ноября 2022 г.) // Сборник правовых актов Челябинской городской Думы четвертого созыва. 2011. № 27; – URL: <http://www.smichelduma.ru> (дата обращения: 14.10.2022); решение Екатеринбургской городской Думы от 22 апреля 2003 г. № 38/2 «Об утверждении Положения о бюджетном устройстве и бюджетном процессе в муниципальном образовании «город Екатеринбург» (в ред. от 18 октября 2022 г.) // Вестник Екатеринбургской городской Думы. 2003. № 63; 2022. № 418; решение Саратовской городской Думы от 27 марта 2008 г. № 26–271 «О Положении о бюджетном процессе в муниципальном образовании «Город Саратов» (в ред. от 3 декабря 2021 г.) // Саратовская панорама. 2008. № 38; 2023. № 30; решение Рязанской городской Думы от 18 февраля 2010 г. № 58–1 «Об утверждении Положения о бюджетном процессе в городе Рязани» (в ред. от 22 декабря 2022 г.) // Рязанские ведомости. 2010. № 37; 2022. № 98; решение Тульской городской Думы от 26 июня 2008 г. № 47/1095 «О Положении «О бюджетном процессе в муниципальном образовании город Тула» (в ред. от 14 июля 2023 г.) // Вестник Тульской городской Думы. 2008. № 6(66); Сборник правовых актов и иной официальной информации муниципального образования город Тула <http://www.npratula-city.ru>, 17.07.2023 (дата обращения: 27.07.2023); решение Думы города Владивосток от 11 марта 2008 г. № 18–МПА «О Положении о бюджетном процессе в городе Владивостоке» (в ред. от 15 июля 2020 г.) // Вестник Думы города Владивостока. 2008. № 3; Приморская газета. 2022. № 59.

субъектов Российской Федерации (муниципальных образований). Отчет о проведенной оценке направляется в контрольно-счетный и представительный орган одновременно с проектом закона о бюджете субъекта Российской Федерации (муниципального образования)».

Также целесообразно расширить перечень документов и материалов, представляемых в представительный орган одновременно с проектом бюджета. Для этого предложено ст. 184.2 БК РФ дополнить абзацем 15 следующего содержания:

«отчетом об оценке налоговых расходов за отчетный финансовый год, оценке налоговых расходов на текущий финансовый год и оценке налоговых расходов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период».

Резюмируя вышеизложенное, стоит отметить, что субъекты РФ и муниципальные образования наделены ограниченным кругом полномочий по оценке налоговых расходов, находящихся в самостоятельном ведении. В настоящее время остается открытым вопрос об отнесении преференций к категории налоговых расходов. Регламентацию контрольных полномочий Министерства финансов РФ в части сверки оцениваемых налоговых расходов необходимо доработать, предоставив возможность урегулирования разногласий и внесения изменений в данные для оценки эффективности налоговых расходов.

Анализ практики налоговых расходов регионального уровня позволил выявить особенности применяемых методик оценки преференций, публикации перечня и результатов оценки в открытом доступе, необходимости составления паспортов налоговых расходов, периода проведения оценки и учета ее результатов.

Органы местного самоуправления также наделены полномочиями по проведению оценки налоговых расходов, установленных нормативными актами представительных органов власти местного самоуправления. Налоговый кодекс РФ в абз. 7 ч. 4 ст. 12 закрепляет положение о том, что

представительными органами муниципальных образований в порядке и пределах, которые предусмотрены настоящим Кодексом, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

К местным налогам относятся земельный налог, налог на имущество физических лиц и торговый сбор. Основной перечень категорий граждан и юридических лиц, которым предоставляются льготы по земельному налогу закреплен в ст. 395 НК РФ. Местные органы власти могут определить дополнительные категории лиц, имеющих право воспользоваться налоговой льготой. В соответствии со статьей 394 НК РФ налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. В отношении налога на имущество физических лиц в соответствии с п. 2 ст. 399 НК РФ представительные органы муниципальных образований определяют налоговые ставки и особенности определения налоговой базы.

Так Решением совета депутатов г. Чудово Чудовского муниципального района Новгородской области от 30.04.2020 № 239 полное освобождение предоставляется гражданам, осуществляющим проектирование и строительство индивидуального жилого дома взамен сгоревшего; в размере 95% от суммы земельного налога предоставляется преференция учреждениям искусства, кинематографии, образования, здравоохранения, культуры, спорта, учредителями которых являются органы государственной власти Новгородской области, органы местного самоуправления Чудовского муниципального района¹.

Решением Совета депутатов сельского поселения Сырский сельсовет Липецкого муниципального района Липецкой области от 18 октября 2017 г. № 463 «О налоге на имущество физических лиц на территории сельского

¹ См.: Решение Совета депутатов г. Чудово Чудовского муниципального района Новгородской области от 30 апреля 2020 г. № 239 «О земельном налоге» (в ред. от 21 октября 2021 г.) // Городской вестник. 2020. № 4; 2021. № 14.

поселения Сырский сельсовет» освобождаются от уплаты налога на имущество многодетные семьи¹.

Муниципальные образования также в установленном порядке принимают нормативные акты по оценке налоговых расходов, круг полномочий местных органов власти аналогичен полномочиям субъектов РФ. Помимо них муниципальные образования вправе принять порядок формирования перечня налоговых расходов муниципальных образований и единый порядок оценки налоговых расходов муниципального образования на уровне муниципального района, а не на уровне городских и сельских поселений. Такой порядок оценки реализован в Добринском² муниципальном районе Липецкой области; в Чудовском муниципальном районе³ Новгородской области реализован порядок оценки на уровне городских и сельских поселений. Еще одним отличием от порядка оценки налоговых расходов субъектов РФ является отсутствие обязанности направления результатов оценки в федеральные и региональные органы власти, в связи с чем можно сделать вывод, что органы местного самоуправления проводят оценку для собственного понимания в части эффективного использования косвенных инструментов бюджетного стимулирования.

Муниципальным образованиям присущи те же проблемы, что и в региональном нормативном регулировании при публикации результатов

¹ См.: Решение Совета депутатов сельского поселения Сырский сельсовет Липецкого муниципального района Липецкой области от 18 октября 2017 г. № 463 «О налоге на имущество физических лиц на территории сельского поселения Сырский сельсовет» (в ред. от 26 октября 2020 г.) // Сельская нива. 2017. № 140; 2020. № 43.

² См.: Постановление Администрации Добринского муниципального района Липецкой области от 16 августа 2021 г. № 580 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Добринского муниципального района и оценки налоговых расходов Добринского муниципального района» // Добринские вести. 2021. № 34.

³ См.: Постановление Администрации Чудовского муниципального района от 07 апреля 2020 № 295 «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов города Чудово и оценки налоговых расходов города Чудово» // Бюллетень Чудовский вестник. 2020. № 10.

оценки, необходимости составления паспортов налоговых расходов¹ и учета результатов оценки².

Научным сообществом нередко отмечается формализм бюджетного планирования на муниципальном уровне. «Анализ основных направлений бюджетной и налоговой политики муниципальных образований свидетельствует, что муниципалитеты не всегда видят в этом целесообразность»³, как и целесообразность разработки методики оценки конкретного налогового расхода⁴. Согласно пункту 7 Общих требований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796, органам государственной власти субъектов Российской Федерации рекомендуется давать разъяснения органам местного самоуправления по вопросам оценки эффективности налоговых расходов муниципальных образований, однако официальных рекомендаций опубликовано не было. Как было отмечено ранее, в процессе становления концепции налоговых расходов в Российской Федерации целесообразным будет привлечение специализированных организаций, исследовательских институтов, деятельность которых будет полезна при разработке методологии оценки. На данной основе возможно разработать методические рекомендации, включающие примерные методики оценки различных видов налоговых расходов федерального, регионального и местного уровней.

Таким образом, концепция налоговых расходов является развивающимся явлением, нормативное регулирование субфедерального уровня имеет свои особенности и недостатки. По общему правилу

¹ Постановление Администрации Белогорского района Амурской области от 24 марта 2020 г. № 187 // Администрация Белогорского района: официальный сайт. URL: <http://www.belraion.ru/index.php/documents/--2/989-187/file> (дата обращения: 26.05.2023).

² Постановление Администрации Красногорского района Брянской области от 19 ноября 2019 г. № 631 // Администрация Красногорского района: официальный сайт. URL: <https://krgadm.ru/regulatory/10607/> (дата обращения: 26.05.2023).

³ *Миринова С.М.* Доктрина финансово-правового статуса муниципальных образований в Российской Федерации и его реализация: дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2021. С. 134.

⁴ Постановление Администрации Красногорского района Брянской области от 19 ноября 2019 г. № 631 // Администрация Красногорского района: официальный сайт. URL: <https://krgadm.ru/regulatory/10607/> (дата обращения: 26.05.2023).

исполнительными органами власти субъекта разрабатываются акты, устанавливающие порядок формирования перечня и проведения оценки налоговых расходов. Анализ правового регулирования института налоговых расходов на региональном и муниципальном уровнях показал недостаточную степень включенности данного нового института в устоявшиеся процедуры бюджетного процесса, проблемы формирования паспортов налоговых расходов, публикации перечней расходов и их оценки.

Основной проблемой регионального нормативного регулирования является отсутствие регламентации отношений по учету результатов проведенной оценки налоговых расходов в рамках процедур бюджетного процесса. Как правило, нормативное регулирование не предусматривает включение результатов оценки налоговых расходов в бюджетный процесс, следовательно, результаты такой оценки не учитываются. В связи с чем предлагается внести изменения в требования к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796, изложив абз. 2 п. 20 в следующей редакции:

«Результаты рассмотрения оценки налоговых расходов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) учитываются при формировании основных направлений бюджетной и налоговой политики субъектов Российской Федерации (муниципальных образований). Отчет о проведенной оценке направляется в контрольно-счетный и представительный орган одновременно с проектом закона о бюджете субъекта Российской Федерации (муниципального образования)».

Также целесообразно расширить перечень документов и материалов, представляемых в представительный орган одновременно с проектом бюджета. Для этого предложено ст. 184.2 БК РФ дополнить абзацем 15 следующего содержания:

«отчетом об оценке налоговых расходов за отчетный финансовый год, оценке налоговых расходов на текущий финансовый год и оценке налоговых

расходов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период».

Нормативное регулирование предусматривает полномочия Министерства финансов РФ по утверждению перечня налоговых расходов региональных бюджетов. Регламентацию сверки оцениваемых налоговых расходов необходимо доработать, предоставив возможность урегулирования разногласий и внесения изменений в данные для оценки эффективности налоговых расходов. Подпункт «д» п. 8 общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 предлагается изложить в следующей редакции:

«Министерство финансов Российской Федерации до 1 июля направляет уполномоченным органам субъектов РФ результаты сверки с предложениями по корректировке выявленных несоответствий».

Реализация концепции предполагает совершенствование бюджетного процесса, что требует изменение нормативного регулирования для учета результатов оценки при составлении и утверждении проекта бюджета субъекта РФ (муниципального образования). Муниципальным образованиям присущи те же проблемы, что и в региональном нормативном регулировании при публикации результатов оценки, необходимости составления паспортов налоговых расходов и учета результатов оценки.

1.4.3. Институт налоговых расходов в системе финансового права

Оценка налоговых расходов, мониторинг и контроль за указанной деятельностью представляют сложный процесс в силу влияния предпочтений на различные области общественных отношений и участия большого количества государственных органов, особенно в федеративных странах. В данном процессе принимают участие органы, занимающиеся экономической политикой, бюджетом и другими вопросами, законодательная и исполнительная ветви власти, государственные и муниципальные органы

власти, в зависимости от возложенных на них функций. В целях разграничения сфер деятельности, определения исключительных полномочий в отношении налоговых расходов необходима четкая правовая база. По общему правилу правовая основа закреплена в бюджетном законодательстве. Сами же налоговые расходы могут быть закреплены в законах, не связанных с финансовой сферой, это особенно актуально в развивающихся странах, где фрагментарная политика часто проявляется в нормативных актах, устанавливающих налоговые расходы в законах о свободной зоне, инвестиционных законах, законах связанных с добычей ресурсов.

Раскрывая место налоговых расходов в системе финансового права, следует проанализировать данную финансово-правовую категорию с использованием системного подхода, что позволит всесторонне охарактеризовать налоговые расходы в системе данной отрасли права.

Дифференциация права представляет собой как закономерный процесс выделения новых элементов, включая его результаты, так и закономерную тенденцию развития системы права¹.

Финансовое право состоит из множества отдельных финансово-правовых норм, которые группируются в различные институты и другие подразделения, единую, целостную систему данной отрасли. Важно отметить, что в настоящее время не выработано однозначного мнения относительно принадлежности налоговых расходов к определенной сфере права

Н.И. Химичева под системой российского финансового права понимает объективно обусловленное системой общественных финансовых отношений внутреннее его строение, объединение и расположение финансово-правовых норм в определенной последовательности². Структуру системы права

¹ *Петров Д.Е.* Дифференциация и интеграция структурных образований системы российского права: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2015. С. 27.

² См.: *Химичева Н.И.* Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М. 2019. С. 57.

составляют ее функциональные элементы: нормы, институты, отрасли, подотрасли и др.), находящиеся между собой в состоянии интеграции и выражающихся в своей внешней форме преимущественно в виде соответствующей системы законодательства¹. Системообразующий фактор рассматривают как причину, обуславливающую организацию компонентов в систему для получения качественного нового результата. Основной такой причиной являются цели и предмет правового регулирования².

В рамках наиболее крупных отраслей, к которым, безусловно, относится финансовое право, выделяются подотрасли, которые объединяют несколько институтов одной и той же отрасли права. Внешним выражением подотрасли является наличие в ней такой группы норм, которая содержит общие принципиальные положения, присущие нескольким правовым институтам данной отрасли³. Обоснованной представляется позиция Саратовской школы финансового права относительно выделения в рамках финансового права подотраслей бюджетного и налогового права⁴.

Рассматривая элементы структуры системы права Киримова Е.А. выделяет правовой институт, под которым понимает обособленный комплекс правовых предписаний, регулирующих с помощью специфичных приемов и способов однородный вид или сторону общественных отношений⁵. Под правовым институтом также понимают «мыслительную конструкцию, позволяющую четче определять место конкретной нормы в системе права и ее соотношение с другими нормами»⁶.

При рассмотрении истории развития концепции налоговых расходов в

¹ См.: Шминке А.Д. Система права и система законодательства России: вопросы методологии: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2012. С. 11.

² См.: Климовский Р.В. Система налогового права в России. Теоретические проблемы: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2015. С. 213.

³ См.: Киримова Е.А. Правовой институт: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 12.

⁴ См.: Химичева Н.И. Указ. соч. С. 58.

⁵ См.: Киримова Е.А. Указ. соч. С.15.

⁶ Филиппова С.Ю. Инструментальный подход в науке частного права / М.: Статут, 2013. С. 53.

Российской Федерации выявлено, что комплекс норм, регулирующих отношения, связанные с налоговыми расходами, изначально нашел свое отражение в системе бюджетного законодательства. Под системой законодательства принято понимать органическое единство нормативно-правовых актов, обусловленное единством государственной воли и сочетанием частноправовых и публично-правовых, начал, а также их дифференциацию как по предметному признаку, так и по комплексному критерию, в котором сочетаются предмет и метод правового регулирования¹. По мнению Черенковой Е.Э., система права и система законодательства являются срезами одного и того же объекта – права как универсального регулятора общественных отношений². Зачастую систему права и систему законодательства соотносят как структуру содержания права и форму³.

С учетом сложившейся практики Киримова Е.А. видит процесс создания правовых институтов в следующей последовательности: законодатель учитывает объективные потребности общественного развития; осознает необходимость их правовой регламентации; адекватно отражает в правовых нормах эти потребности; закрепляет и размещает в нормативно-правовом акте сложившийся правовой институт⁴.

Задача формирования правовых институтов, обусловлена целевым назначением правового регулирования. Представляя собой качественно новое образование, правовой институт должен порождать определенный положительный синергетический эффект, способствующий достижению соответствующих целей. Представляется, что в ряде случаев таким эффектом можно считать появление регламентированной процедуры – особого порядка реализации норм права⁵.

¹ Черенкова, Е.Э. Система права и система законодательства российской федерации: понятие и соотношение: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2006. С. 13.

² См.: Там же. С. 24

³ См.: Морозова Л.А. Теория государства и права: учебник / под ред. Л.А. Морозовой. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2014. С. 261.

⁴ См.: Киримова Е.А. Указ. соч. С. 16.

⁵ См.: Климовский Р.В. Указ. соч. С. 123.

Процесс образования института налоговых расходов призван интегрировать совокупность небольших групп отношений, связанных с оценкой налоговых расходов для цели оценки объема и эффективности стимулирующих мер, относимых к числу налоговых расходов (входящих в перечни налоговых расходов). Эффективность налоговых расходов предполагает наступление последствий от их реализации в виде прироста последующих доходов бюджета и/или экономического развития.

Правовой механизм реализации института налоговых расходов включает в себя следующие действия уполномоченных органов: определение перечня налоговых расходов; разработка методологии оценки эффективности налоговых расходов; проведение оценки целесообразности налоговых расходов (оценка объема предоставленных преференций, и соответствие их целям государственной политики экономического стимулирования); проведение оценки результативности (оценка совокупного бюджетного эффекта); формирование общего вывода об эффективности налоговых расходов, а также рекомендаций о необходимости сохранения или отмены преференций.

Разграничивая институт налоговых расходов от смежных конструкций, следует отметить особенности, характеризующие его исключительность. Исходя из определения налоговых расходов следует, что понятие «налоговые расходы» является собирательным для стимулирующих мер, применяемых в целях уменьшения бремени плательщиков в налоговой, таможенной, страховой и иных сферах, сферах образующих совокупность норм фискального права¹. Бюджетно-правовая природа налоговых расходов обоснована регламентацией порядка их оценки, которая проводится в рамках бюджетного процесса и закреплена в положениях бюджетного законодательства, и назначением, поскольку цель концепции налоговых

¹ См.: Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2011. С.18.

расходов заключается в оценке эффективности предоставляемых преференций для целей оценки объема доходов, недополученных бюджетами бюджетной системы. Таким образом, институт налоговых расходов является бюджетно-правовым по своей природе, но имеет постоянные взаимосвязи с институтами льгот и преференций по законно установленным фискальным платежам.

Внутренняя взаимосвязь отношений обусловлена последовательностью процесса оценки налоговых расходов, причинно-следственной связью. Так, отношения по разработке методологии оценки связаны с процессом формирования перечня преференциальных мер, в последующем, с определением эффективности, обобщением результатов оценки и принятием итогового решения.

Взаимосвязь института налоговых расходов в структуре бюджетного права наиболее ярко проявляется с отношениями в сфере бюджетного планирования. Бюджетное планирование представляет собой процесс расчета и обоснования плановых показателей бюджетов различных уровней, обусловленный встроенностью бюджетов в стратегические планы и программы¹. Бюджет является комплексным объектом прогнозирования и планирования и на уровне целого, и на уровне составных его частей: налоговых и неналоговых доходов, текущих бюджетных расходов, финансируемых согласно бюджетной классификации. Именно в процессе планирования и исполнения бюджета решается основная задача экономики — получение максимального объема благ в условиях ограниченности ресурсов, а рациональные объемы и их соотношение являются действенным инструментом влияния на экономику, поскольку, формируя приоритеты и структуру бюджетных расходов, государство реализует политику социально-

¹ См.: *Истомина Н.А.* Бюджетное планирование в субъектах федерации в условиях открытости бюджетов и партисипаторного бюджетирования: теория и методология: дис. ... докт. эконом. наук. Екатеринбург, 2019. С. 97.

экономического развития¹. Результаты оценки налоговых расходов рассматриваются как часть недополученных доходов бюджетов, которые публично-правовые образования должны учитывать в соответствии с принципом комплексности бюджетного планирования. Нормативно данное требование реализовано порядком оценки налоговых расходов, устанавливающим, что результаты оценки учитываются при формировании основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации.

При осуществлении начальной стадии бюджетного процесса – составлении проекта бюджета, учитываются плановые показатели доходов бюджета, в том числе их выпадающих частей, обусловленных мерами косвенного государственного стимулирования. По окончании данной стадии проект закона о бюджете, одновременно с отчетом об оценке налоговых расходов направляется на рассмотрение в представительные органы. В данном случае взаимосвязь бюджетного процесса и института налоговых расходов выражена при распределении полномочий участников бюджетного процесса, составлении проектов бюджетов, рассмотрении и утверждении бюджетов.

Институт налоговых расходов взаимосвязан с бюджетным процессом поскольку регламентирует один из элементов планирования доходов и расходов бюджетов, а также обеспечивает обоснованность бюджетно-экономической политики в части разработки и реализации мер государственного стимулирования экономического развития в форме преференций по обязательным платежам. Это указывает на системный характер взаимосвязи рассматриваемых блоков бюджетно-правового регулирования и позволяет обосновать тезис о самостоятельности института налоговых расходов, наряду с институтами бюджетного процесса.

Внешняя взаимосвязь института налоговых расходов обусловлена

¹ Сугарова И.В. Бюджетное планирование: теоретический и практический аспект // ЭТАП. 2015. №2. С. 86.

сферами применяемых преференций. Преференции по обязательным платежам устанавливаются нормативным регулированием в налоговой, таможенной, страховой сферах.

Таким образом, под институтом налоговых расходов предлагается понимать систему финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе формирования перечней и оценки налоговых расходов, а также финансового контроля в данной сфере. Основной целью данного блока бюджетно-правового регулирования является оценка объема и эффективности стимулирующих мер, относимых к числу налоговых расходов (входящих в перечни налоговых расходов). Эффективность налоговых расходов предполагает наступление последствий от их реализации в виде прироста последующих доходов бюджета и/или экономического развития.

Институт налоговых расходов является бюджетно-правовым по своей природе, но имеет постоянные взаимосвязи с институтами льгот и преференций по законно установленным обязательным платежам, т.е. с нормами налогового и фискального права. Правовой механизм реализации института налоговых расходов включает в себя следующие действия уполномоченных органов: определение перечня налоговых расходов; разработка методологии оценки эффективности налоговых расходов; проведение оценки целесообразности налоговых расходов (оценка объема предоставленных преференций, и соответствие их целям государственной политики экономического стимулирования); проведение оценки результативности (оценка совокупного бюджетного эффекта); формирование общего вывода об эффективности налоговых расходов, а также рекомендаций о необходимости сохранения или отмены преференций.

Комплекс указанных нормативных правовых положений может быть квалифицирован как самостоятельный институт бюджетного права, поскольку его автономия направлена на достижение собственной цели функционирования – оценку объема и эффективности налоговых расходов,

которая воспринимается другими институтами бюджетного права, прежде всего, институтами планирования бюджета и последующего рассмотрения и утверждения отчета об исполнении бюджета. Институт налоговых расходов взаимосвязан с бюджетным процессом поскольку регламентирует один из элементов планирования доходов и расходов бюджетов, а также обеспечивает обоснованность бюджетно-экономической политики в части разработки и реализации мер государственного стимулирования экономического развития в форме преференций по обязательным платежам. Это указывает на системный характер взаимосвязи рассматриваемых блоков бюджетно-правового регулирования и позволяет обосновать тезис о самостоятельности института налоговых расходов, наряду с институтами бюджетного процесса. Данный бюджетно-правовой институт также обладает внешними взаимосвязями, т.к. основывается на преференциальных положениях налогового и таможенного законодательства, а также нормативного правового регулирования по иным обязательным платежам.

ГЛАВА 2. ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ИНСТИТУТА НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Проблемы формирования перечней налоговых расходов

В условиях бюджетных диспропорций и ограниченных возможностей для увеличения государственных доходов мониторинг всех государственных расходов, включая косвенные расходы, осуществляемые вне рамок процесса регулярного бюджета, является особенно актуальным. В бюджете как годовом плане предполагаемых доходов и расходов должны признаваться все государственные расходы независимо от их формы. Только при этом условии можно обеспечить выявление, мониторинг и контроль, которые облегчают анализ состояния государственных финансов и оценку бюджетной политики. Цели экономической политики, наиболее часто приводимые для обоснования введения или сохранения налоговых расходов, включают необходимость создания эффективного и прогрессивного механизма их оценки.

На практике при оценке налоговых расходов страны стремятся количественно оценить потери бюджетов. Представляется, что правительство, которое не в состоянии определить и количественно оценить налоговые расходы, заложенные в его фискальную систему, не осуществляет контроль над важным аспектом бюджетной политики. При неэффективном использовании налоговых преференций правительство может оказаться в ситуации, когда будет вынуждено обеспечить компенсацию затрат на косвенное стимулирование.

Налоговые расходы, являясь исключением из базовых норм финансовой системы, привлекают к себе интерес, обусловленный потенциальной возможностью мобилизации новых ресурсов, которые возможно реализовать, если бы такие расходы были ликвидированы или

рационализированы, особенно с учетом все более ограниченной возможности повышения ставок существующих налогов или введения новых.

Система фискальных платежей Российской Федерации не является исключением. В 2018 году была повышена ставка НДС до 20%¹, позже установлена ставка налога в размере 15% для суммы доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей². В 2020 году введена статья 214.2 НК РФ, которая закрепляет, что в отношении доходов в виде процентов, полученных по вкладам в банках, налоговая база определяется налоговым органом как превышение суммы доходов в виде процентов, полученных налогоплательщиком в течение налогового периода по всем вкладам в указанных банках, над суммой процентов, рассчитанной как произведение одного миллиона рублей и ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации³. Одновременно увеличение ставок по обязательным платежам повышает нагрузку для плательщиков, которые лишены льгот и освобождений. Данным положением может быть положено начало контрпродуктивному циклу, когда введение преференций приводит к повышению ставок по обязательным платежам, тем самым повышая спрос на налоговые расходы.

Оценка налоговых расходов помогает улучшить управление государственными финансами, принимая более широкий взгляд на государственные расходы. Что в свою очередь содействует прозрачности бюджетной политики, тем самым снижая коррупционные риски и улучшая деловой климат. Оценка эффективности налоговых расходов осуществляется

¹ См.: Федеральный закон от 03 августа 2018 г. № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. от 30 октября 2018 г.) // СЗ РФ. 2018. № 32. Ст. 5096; 2018. № 45. Ст. 6849.

² См.: Федеральный закон от 23 ноября 2020 г. № 372-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период» (в ред. от 19 декабря 2022 г.) // СЗ РФ. 2020. № 48. Ст. 7625; 2022. № 52. Ст. 9353.

³ См.: Федеральный закон от 01 апреля 2020 г. № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2020. № 14. Ст. 2032.

в целях повышения прозрачности бюджетной политики, повышения эффективности мер государственной поддержки на основе информированного выбора оптимального способа достижения целей, учета результатов оценки при предоставлении межбюджетных трансфертов из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации, при заключении соглашений о предоставлении дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности, а также повышения качества прогнозирования доходов бюджетов бюджетной системы.

Поскольку оценка налоговых расходов взаимосвязана с бюджетным процессом, уполномоченным органам при принятии решения об обоснованности использования косвенных стимулирующих мер, следует руководствоваться принципом эффективности использования бюджетных средств, означающим, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (ст. 34 БК РФ).

Регламентированная и частая оценка выявленных налоговых расходов необходима для сокращения тех, которые не приносят выгод, соразмерных их стоимости, а также профилактики рисков, связанных с чрезмерным применением данного механизма, к которым относятся, помимо сокращения доходов бюджета, не достижение целей политики, труднореализуемый механизм сбора данных необходимых для оценки их эффективности, высокая степень интеграции преференции в рыночный механизм, злоупотребление со стороны плательщиков.

Для оценки эффективности налоговых расходов необходимо ответить на вопросы:

1. Способствуют ли налоговые расходы экономической эффективности или препятствуют ей? В какой степени они влияют на поведение плательщиков и какими способами?
2. Справедливы ли налоговые расходы?
3. Являются ли налоговые расходы простыми и легко администрируемыми?
4. Подвержены ли налоговые расходы лоббированию¹?

Отвечая на первый вопрос, необходимо определить эффективность. Согласно критерию Парето (критерию роста общественного благосостояния), движение в сторону оптимума возможно лишь при таком распределении ресурсов, которое увеличивает благосостояние одного человека, не нанося ущерба никому другому. Эффективность достигается тогда, когда все выгоды от обмена сторон исчерпаны. Эффективность по Парето можно применять для решения всевозможных задач оптимизации систем, в которых требуется улучшить одни показатели при условии, чтобы остальные не ухудшались, например, при планировании развития экономических систем с учетом интересов составляющих их экономических субъектов².

Эффективность любой деятельности связывают с процессом достижения желаемых результатов с наименьшими издержками. Такие результаты называют эффектами. Для характеристики понятия «эффект» в контексте налоговых расходов можно использовать следующее определение: это достигаемые или планируемые для достижения результаты вследствие предоставления налоговых расходов. Исследованию вопросов эффективности должны предшествовать установление и оценка возможных последствий их применения, которые в последующем должны стать основой для разработки подходов к оценке эффективности этих мер. Оценка

¹ См.: *Tyson J.* Указ. соч. Р. 5.

² См.: *Блауг М.* Экономическая мысль в ретроспективе / М. Блауг. М.: Дело ЛТД, 1994. С. 543.

эффективности заключается в сопоставлении эффекта (результата) какого-либо действия с затратами для его осуществления¹.

При рассмотрении эффектов с точки зрения поставленной цели предоставления преференций можно выделить такие их виды как прямые и косвенные. Прямые эффекты являются непосредственным результатом предоставления преференции. Так, при рассмотрении льготной налоговой ставки по НДС прямой эффект проявляется через уменьшение налоговой базы, что способствует ускоренному развитию отдельных хозяйствующих субъектов, либо поддержке субъектов, занятых в отраслях наиболее подверженных риску. Косвенные эффекты выражаются в удешевлении конечного продукта, например, товаров, произведенных в особых экономических зонах.

И.А. Майбуров предлагает подразделять эффекты на четыре вида:

1) фискальный эффект – представляет собой прирост последующих доходов бюджета над текущими налоговыми расходами;

2) социальный эффект – проявляется в повышении уровня жизни населения, сохранении и создании новых рабочих мест, и других показателях. При этом, как справедливо отмечается, сложность точной оценки данного эффекта заключается в отсутствии единого оценочного показателя и совокупном влиянии на улучшение социальных показателей не только преференций, но и бюджетного финансирования социальных программ, а также общего естественного фона повышения уровня жизни населения;

3) экономический эффект – проявляется через увеличение финансовых ресурсов, остающихся в распоряжении плательщика в связи с уменьшением или отсутствием обязательных платежей, которые могут быть направлены на приобретение основных средств, расширение и обновление производства и технологий и, как следствие, создание новых рабочих мест.

¹ См.: Жаруллини Э.И. Оценка эффективности налоговых льгот в Российской Федерации: дис. ... канд. эконом. наук / Э. И. Жаруллини. – М., 2017. С. 53.

4) бюджетный эффект – представляет собой интегральный показатель трех перечисленных выше эффектов и проявляется через увеличение доходов бюджета от расширения налоговой базы и экономии бюджетных средств, требуемых для решения социально-экономических задач¹.

Справедливость является одним из основных принципов финансового права. Налоговые расходы приводят к искажению системы обязательных платежей, предоставляя меры поддержки конкретной категории субъектов. Осуществление эффективной финансовой деятельности государства является фактором, необходимым для проведения справедливой экономической политики, которая в условиях перехода к рыночной экономике требует устранения негативных сторон последней, чему также способствует механизм предоставления налоговых расходов².

Налоговые расходы не должны быть инструментом злоупотребления. Английский политолог С.Е. Файнер считает: лоббизм — это «любая деятельность организаций, влияющая на органы государственной власти в целях содействия собственным интересам»³. Единственным легитимным способом лоббирования налоговых расходов будет законодательная инициатива, но законодательным органам не стоит забывать о принципе справедливости и эффективности при установлении новых налоговых расходов. Крупные ассоциации и иные объединения в различных сферах могут злоупотребить правом на использование налоговых преференций, продвигая свои интересы через государственные органы, в частности, с помощью профильных министерств.

При реализации механизма государственного стимулирования присутствует риск коррупционной деятельности, однако его вероятность

¹ Майбуров И.А. Иванов Ю.Б., Тарангул Л.Л. Экономика налоговых реформ: монография / под общ. ред. И.А. Майбурова. К.: Алерта, 2013. С.221.

² См.: Химичева Н.И. Указ. соч. С. 90.

³ Цит. по: Бирюкова А.М. Лоббирование в России // Наука. Мысль: электронный периодический журнал. 2015. № 8. С. 70.

уменьшается при администрировании налоговых расходов, так как на практике контрольные полномочия в отношении обязательных платежей реализуются профильными отделами с большим числом служащих, решения же о предоставлении субсидий принимаются ответственной комиссией исполнительного органа, либо единолично. В связи с чем, при сравнении наиболее предпочтительного механизма стимулирования в виде налоговых расходов и прямых расходов бюджета необходимо учитывать риски коррупционного характера.

Таким образом, преследуемая цель института налоговых расходов, заключается в оценке их эффективности как меры стимулирующего экономического развития. Эффективность применяемых налоговых расходов предполагает наступление последствий в виде прироста последующих доходов бюджета, экономического развития. При оценке эффективности налоговых расходов необходимо учитывать их влияние на поведение плательщиков, их справедливость, стоимость администрирования и коррупционные риски.

Очевидно, что в рамках типовой методологии решение данной задачи не представляется возможной, однако решение отдельных задач, образующих «эффективность» рассматриваемого механизма возможно с помощью индивидуализированных методик оценки¹.

Налоговые расходы являются дополнительными инструментами среди различных инструментов достижения целей государственной политики в экономической сфере наряду с прямыми расходами бюджета. Однако, характеризуя их по объему средств, которые бюджет недополучает в связи с использованием налоговых расходов, равному более 25% от доходов бюджета², представляется, что налоговые расходы являются одним из

¹ См., напр.: Беломытцева О.С. Оценка эффективности налоговых льгот для частных инвесторов на рынке ценных бумаг: методология и инструментарий: дис. ... докт. эконом. наук. Новосибирск, 2022. С. 44

² См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов. Министерство финансов :

основных инструментов, поэтому они должны постоянно подвергаться оценке как механизм достижения целей государственной политики, так и в сравнении с другими имеющимися инструментами. Оценка налоговых расходов реализуется путем количественной оценки потерь доходов бюджета, оценки прироста доходов в случае их устранения, реорганизации и определения ресурсов, необходимых для замены налоговых расходов эквивалентными мерами. При формулировании методологии выделяют следующие проблемы: сложность оценки поведенческих реакций от предоставления либо отмены преференциальной меры, дифференциация стоимости налоговых расходов и иных альтернативных мер, взаимосвязь стимулирующих мер направленных на достижение определенных целей экономической политики¹.

С точки зрения международной практики все налоговые расходы должны быть оценены и интегрированы в бюджетную документацию. Налоговые расходы должны быть включены в общую смету расходов или же для них должна быть установлена специальная предельная величина. Размер экономических искажений может быть измерен, доходной стоимостью предполагаемых налоговых расходов².

Оценка налоговых расходов предполагает составление их полного перечня. Следовательно, необходимо определить методологию, в соответствии с которой то или иное отклонение от общей нормы будет определяться как налоговый расход.

Процесс разработки методологии формирования перечня налоговых расходов требует разграничения базовой нормы обязательного платежа и преференциальной нормы. Под базовой нормой следует понимать положение законодательства, в котором закреплено общее правило уплаты налога или

официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/ONBNiТТР_2022-2024.pdf (дата обращения: 12.03.2022).

¹ См.: Tax Expenditures in OECD Countries // OECD: Официальный сайт. URL.: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm> (дата обращения: 04.12.2022).

² Там же.

иного обязательного платежа. Преференциальная норма же закрепляет определенные отклонения от базовой нормы, к которым относятся иные ставки, сроки уплаты и прочие освобождения.

В качестве критериев квалификации преференции в качестве налогового расхода выделяют отсутствие принадлежности преференции к базовой структуре налога, возможность замены преференции эквивалентным прямым расходом, и несоответствие преференции принципу нейтральности, под которым понимается наименьшее возможное искажающее воздействие налогов на решения плательщиков. Чем более узкий, близкий к индивидуальному характер имеет конкретное положение законодательства о налогах и сборах, тем больше оснований классифицировать его как налоговые расходы¹.

Существует также точка зрения, в соответствии с которой представители теории согласны с идеей определения налоговых расходов как отклонений от нормативного налога, но не согласны с С. Сюрреем, что базовую структуру платежа следует выбрать в качестве основной линии. Такая критика является деструктивной, поскольку она препятствует созданию единого согласованного перечня налоговых расходов².

Вместе с тем в законе далеко не всегда четко прописано, какие положения следует считать преференциальными, иначе решение проблемы определения базовой структуры платежей было бы существенно упрощено. К примеру, в случае, когда стимулирующие положения не включены в соответствующий раздел, а закреплены в статьях, посвященных налоговым ставкам, возникают существенные противоречия по определению налоговых расходов.

Так, по налогу на имущество организаций налоговые льготы в виде освобождения некоторых категорий налогоплательщиков от уплаты налога

¹ См.: Пинская М.Р., Милоголов Н.С., Иванов А. Принципы и подходы к составлению реестра налоговых расходов // *Налоги и налогообложение*. 2018. № 6. С. 9.

² См.: *Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment // Duke Law Journal*. 1988. № 6. P. 1172.

установлены статьей 381 НК РФ. Статьей 380 НК РФ закреплено, что субъекты РФ самостоятельно устанавливают ставку, не превышающую 2,2 %, пунктом 3.1 статьи установлена нулевая ставка для отдельных видов недвижимого имущества (объектов магистральных газопроводов, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия; объектов, предусмотренных техническими проектами разработки месторождений полезных ископаемых и иной проектной документацией на выполнение работ, связанных с использованием участками недр) в связи, с чем возникает вопрос о квалификации нулевой ставки в виде базовой либо в виде льготной.

В данном случае предлагается рассмотрение нулевой ставки как налогового расхода, поскольку, как правило, преференциальные положения, полностью освобождающие от уплаты налога, имеют выраженный индивидуализированный характер.

Рассмотрим основные проблемы действующего подхода к формированию перечня налоговых расходов. Начиная с 2014 года федеральный бюджет сформирован и исполняется в «программном» формате с классификацией расходов по государственным программам и подпрограммам. Это означает, что достижение целей стратегического планирования осуществляется в рамках программ государственной политики в соответствующих сферах. Государственные программы используются в качестве полноценных инструментов стратегического и бюджетного планирования, что, в свою очередь, является основным инструментом повышения эффективности государственной политики и бюджетных расходов. В рамках государственных программ интегрированы все основные инструменты реализации государственной политики, обеспечивающие достижение поставленных целей – нормативно-правовое регулирование, контрольные полномочия, бюджетные ассигнования, использование государственного имущества, взаимодействие с субъектами Российской Федерации. Исполнение «программной» политики запустило процесс консолидации субсидий федерального бюджета в государственных

программах Российской Федерации, исходя из принципа «одна госпрограмма – одна субсидия».

Программно-целевое планирование включает в себя четкую постановку и систематизацию целей, переход от совокупности системно организованных целей и задач к системе целереализующих действий, мероприятий, направленных на решение проблемы, определение объема ресурсов, необходимых для осуществления программных мероприятий в заданные сроки, и источников их поступления, а также контроль исполнения. Государственные целевые программы являются инструментом реализации государственной программно-целевой политики на приоритетных направлениях социально-экономического развития¹.

Программная оценка налоговых расходов предполагает выявление прямого либо косвенного соответствия преференций целям государственных программ, и их структурным элементам. Критерии соответствия государственным программам, а также порог востребованности налоговых расходов определяется кураторами налоговых расходов самостоятельно².

На практике же чаще всего для достижения определенной цели политики применяется комплекс мер, а одна и та же мера может служить для разных целей, к тому же не все виды налоговых расходов подпадают под государственные программы. Налоговые расходы, являясь косвенными расходами бюджета, направлены на долгосрочную перспективу достижения определенных целей политики, вне зависимости от точно направленных программных инструментов.

В соответствии с п. 6 Постановления Правительства РФ от 12 апреля 2019 года № 439 проект перечня налоговых расходов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период формируется

¹ См.: Лукьяненко З.Б., Югова Н.В. Программно-целевой метод в государственном управлении бюджетной сферой // Федеральная политика и управление. 2014. № 2. С. 74.

² См.: Постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» (в ред. от 08 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. 2019. № 16. Ст. 1946; 2023. № 16. Ст. 2912.

Министерством финансов и направляется на согласование ответственным исполнителям государственных программ Российской Федерации, а также в заинтересованные федеральные органы исполнительной власти, являющихся кураторами налоговых расходов. Отсутствие единообразных подходов и наличие возможного субъективного фактора при выделении налоговых расходов порождает риск неполноты перечня налоговых расходов и, как следствие, отсутствие системной оценки их эффективности.

Перечень налоговых расходов Российской Федерации на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов включил 273 налоговых расхода. Проект Перечня 2022–2024 гг. содержит 328 налоговых расходов, в том числе 189 стимулирующих (57,6 %), 14 технических (4,3 %) и 125 социальных (38,1 %). Проект перечня 2023–2025 гг. содержит уже 372 налоговых расхода, в том числе 218 стимулирующих (58,6 %), 17 технических (4,5 %) и 137 социальных (36,8 %) ¹.

Отсутствие единого подхода по формированию перечня является причиной не включения ряда налоговых расходов. Перечень налоговых расходов Российской Федерации на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов частично не учитывает преференции, закрепленные положениями статьи 149 НК РФ в части освобождения от налогообложения по налогу на добавленную стоимость при реализации: услуг по организации и проведению азартных игр; услуг, оказываемых регистраторами, депозитариями, включая специализированные депозитарии и центральный депозитарий, дилерами, брокерами, управляющими ценными бумагами, управляющими компаниями инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, клиринговыми организациями, организаторами торговли, репозитариями на основании лицензий на

¹ Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Российской Федерации в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ: официальный сайт. URL.: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/2bb/xfmwzhxg0au3ye1usgqm1bcwtpct0jdb.pdf> (дата обращения: 12.02.2023).

осуществление соответствующих видов деятельности; услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности; долей в уставном (складочном) капитале организаций, долей в праве собственности на общее имущество участников договора инвестиционного товарищества, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и производных финансовых инструментов, за исключением базисного актива производных финансовых инструментов, подлежащего налогообложению налогом на добавленную стоимость.

Перечнем предусматриваются преференции, в соответствии с которыми налогоплательщиками применяются пониженные тарифы страховых взносов, закрепленные п. 1 ст. 427 НК РФ. Но своего отражения не находят налоговые расходы, в соответствии с которыми пониженные ставки страховых взносов применяют: плательщики, производящие выплаты и иные вознаграждения членам экипажей судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов; плательщики, получившие статус участника специального административного района; плательщики страховых взносов, признаваемые субъектами малого или среднего предпринимательства в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 года № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» в отношении части выплат в пользу физического лица, определяемой по итогам каждого календарного месяца как превышение над величиной минимального размера оплаты труда; организации, осуществляющие деятельность по проектированию и разработке изделий электронной компонентной базы и электронной (радиоэлектронной) продукции.

Несовершенство действующего подхода выделено в отчете о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс РФ в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» Счетной палаты РФ. По результатам анализа выявлены следующие недостатки: неполный охват преференций,

установленных на соответствующий период, указание неверной информации в отношении отдельных преференций в части срока их действия, наличие недействующих мер¹.

Проблему отнесения конкретных положений к налоговым расходам выделяет Д.Ю. Медня, характеризуя классификацию налоговых расходов, закрепленную в методике оценки. Автор указывает, что в ряде субъектов Российской Федерации, среди которых Республика Башкортостан, Забайкальский край, Новосибирская и Костромская области, действуют налоговые льготы по транспортному налогу для собственников транспортных средств, использующих природный газ в качестве моторного топлива. Указанные преференции были введены в 2013-2014 гг. в целях исполнения Распоряжения Правительства Российской Федерации от 13.05.2013 № 767-р «О расширении использования природного газа в качестве моторного топлива». Узконаправленные преференции являются специфическими, действуют не во всех регионах и не подпадают под цели государственной программы².

Т.А. Логинова и Т.И. Семкина наоборот отмечают, что при определении преференции в качестве налогового расхода необходимо рассматривать вопрос о соответствии преференции целям государственной программы. При этом авторы также указывают на проблему не включения преференции по налогу на добавленную стоимость, указанных в подп. 3, 4, 17.2, 20 п. 2 ст. 149 НК РФ, а также по транспортному, земельному и налогу на имущество организаций в перечень налоговых расходов³.

¹ Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Российской Федерации в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ: официальный сайт. URL.: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/2bb/xfmwzhxg0au3ye1usgqm1bcwtpct0jdb.pdf> (дата обращения: 12.02.2023).

² См.: Медня Д.Ю. Особенности определения категории налоговых расходов в процессе оценки бюджетной эффективности действующих налоговых льгот субъекта российской федерации // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2021. № 19. С. 2404.

³ См.: Логинова Т.А., Семкина Т.И. Налоговые расходы (налоговые льготы): Проблемы налогов на имущество и НДС // Налоги. 2019. № 6. С. 30.

Отсутствие единообразного подхода к выделению налоговых расходов из общей массы преференций на практике приводит к формированию различных перечней налоговых расходов. Информация о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых льгот, освобождений и иных преференций, установленных федеральным законодательством, размещенная на сайте Минфина России 1 октября 2019 года, включала 304 налоговых расхода (из 950 преференций), на 1 октября 2020 года – 351 налоговый расход (из 1 034 преференций), на 1 октября 2021 года – 389 налоговых расходов (из 1 043 преференций). Вместе с тем, перечень налоговых расходов на 2020 г. включил только 273 налоговых расхода, что указывает на прямое противоречие при понимании преференциальных мер в качестве налоговых расходов.

В соответствии с Приказом Минфина России от 30 декабря 2019 г. № 1667 «О порядке формирования и ведения информации о налоговых льготах, освобождениях и иных преференциях по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование» распределение освобождений, преференций осуществляется по следующим группам: стандартное освобождение (широко применяемые странами отступления от нормативной структуры налоговой системы); базовый элемент (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок и сроки исчисления и уплаты налога и т. д.)¹.

При формировании перечня налоговых расходов ОЭСР рекомендует относить положения, облегчающие налоговое администрирование, и положения, относящиеся к международным обязательствам, к базовой структуре платежа и, соответственно, их оценку не проводить².

¹ Приказ Минфина России от 30 декабря 2019 г. № 1667 «О порядке формирования и ведения информации о налоговых льготах, освобождениях и иных преференциях по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование» // Документ опубликован не был. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 12.12.2022).

² См.: Малинина Т.А. Указ. соч. С. 10.

При этом в международной практике выделяют двухступенчатое определение налоговых расходов: на первой стадии определяются налоговые расходы как отступления от базовой структуры платежа, на второй – выясняется, возможно ли их предоставить через программы прямых расходов¹.

Меры государственной поддержки юридических и физических лиц в соответствии с приоритетами экономической политики в виде предоставления льгот и иных преференций по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование являются по своей сути аналогом прямых бюджетных расходов, поэтому наравне с ними должны учитываться, анализироваться и оцениваться сами налоговые расходы, с точки зрения их результативности и целесообразности.

Ранее был предложен подход для определения преференциальных мер, составляющих категорию «налоговые расходы» из общей массы преференций, основывающийся на использовании конструкции базовой структуры фискального платежа.

С учетом изложенного предлагается пересмотреть действующий подход к формированию перечня налоговых расходов. На первоначальном этапе предлагается относить к налоговым расходам отклонения от базовой структуры платежа, обусловленные преференциальными положениями экономического стимулирования. В последующем необходимо установить возможно ли предоставление преференций через программу прямых расходов. Оценке подлежат исключительно преференциальные положения экономического стимулирования представляющие собой законодательно закрепленные льготы и иные преференции отдельным категориям плательщиков, направленные на создание благоприятных условий их экономической деятельности, приводящие к уменьшению размера исчисляемого платежа или освобождению от его уплаты.

¹ Там же. С. 39.

Решая вопрос об отнесении преференции к определенной категории, среди которых выделяются технические, социальные и стимулирующие, необходимо исходить из ее функционального назначения. Так, ускоренную амортизацию основных средств, используемых при добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении, установленную ст.259.3 НК РФ, следует относить к мерам экономического стимулирования.

Социальные налоговые расходы представляют собой механизм реализации конституционных гарантий социально-незащищенным слоям населения. Практическая значимость оценки эффективности данных выпадающих доходов не в полной мере отвечает задачам концепции по оценке экономической эффективности предоставляемых налоговых расходов, производимой в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Однако это не снимает необходимости оценки объемов иных преференций в статистическом и экономическом плане, в связи с чем возникает необходимость их разграничения со стимулирующими налоговыми расходами в категориальном и методическом аспектах.

В настоящее время критерии отнесения преференций к налоговым расходам нормативно не закреплены. В этой связи целесообразным будет установить данные критерии, включив пункт 3.1 в Общие требования к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований», а также п. 6.1 в Правила формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» следующего содержания:

«В перечень налоговых расходов включаются преференции, соответствующие следующим критериям: образуют выпадающий доход бюджета, являются отклонением от базовой структуры платежа, направлены на стимулирование экономической деятельности, возможность предоставления через прямые расходы бюджета».

В рамках этих же нормативно-правовых актов необходимо дополнить пункты 2, закрепляющие основные используемые понятия следующими абзацами:

«базовая структура налога – совокупность законодательно закреплённых обязательных элементов платежа, устанавливающих общее правило по его исчислению, без учета преференциальных мер экономического стимулирования;

выпадающий доход – сумма средств, недополученных бюджетами бюджетной системы в результате предоставления льгот и иных преференциальных мер экономического стимулирования».

Таким образом, в Российской Федерации применяется узкий законодательный подход к выделению налоговых расходов, который имеет слабую теоретико-методологическую основу, такой подход возможен на первоначальном этапе внедрения инструментов оценки налоговых расходов, однако в последующем целесообразно переходить к ограничению числа налоговых расходов только преференциальными мерами экономического стимулирования, т.е. шире применять критерий возможной замены преференциальной меры прямыми бюджетными расходами. Оценке подлежат исключительно стимулирующие налоговые расходы, обеспечивающие позитивное влияние на определенные сферы экономической деятельности либо определенных субъектов этой деятельности.

В целях установления критериев отнесения преференций к налоговым расходам целесообразным будет включение пункта 3.1 в Общие требования к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и

муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796, а также п. 6.1 в Правилах формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439, устанавливающих критерии отнесения преференций к налоговым расходам.

2.2. Проблемы регламентации критериев и порядка оценки налоговых расходов

Регламентация критериев и порядка оценки налоговых расходов предполагает установление, разработку и принятие единых правил, определяющих порядок оценки налоговых расходов.

Процесс разработки порядка оценки налоговых расходов требует определение методологической основы. В мировой практике признаны три основных метода оценки налоговых расходов: метод упущенных доходов, метод восстановленных доходов, метод эквивалентных расходов¹.

Большинство зарубежных стран используют метод упущенных доходов, так как это самая простая и целесообразная методология оценки. Соединенные Штаты, Канада применяют как метод упущенных доходов, так и метод эквивалентных прямых расходов. В Латинской Америке и Чили, и Аргентине оценки включают в себя метод восстановленного дохода и метод эквивалентных расходов².

Метод упущенных доходов предполагает оценку налоговых расходов как сумму доходов, которую бюджетная система недополучит в результате введения налогового расхода. Данный метод основан на расчете разницы между предполагаемыми доходами бюджета и доходами, уменьшенными на величину предоставленных налоговых расходов. Первоначальным этапом в

¹ См.: *Villela L., Lemgruber A., Jorratt M.* Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation – [Washington, D.C.]: Inter-American Development Bank (IDB). 2010. P. 25.

² Там же. P. 27.

процессе оценки является определение базовой ставки платежа. Множество стран используют в качестве базовой – максимальную ставку. Для объективной оценки в качестве альтернативы используют другие способы исчисления налоговых расходов: самую низкую ставку в качестве базовой и рассчитывают отрицательные налоговые расходы, предельную ставку или среднюю эффективную ставку.

Предельная эффективная ставка для новых инвестиций — это прогнозная ставка, которая представляет собой отношение налогового клина к реальной отдаче капитала до фискального обложения. При расчете предельной ставки в разрезе активов некоторые ключевые параметры, такие как темп инфляции, законодательно установленная ставка платежа, номинальная процентная ставка (средняя ключевая ставка за прогнозный период, равный десяти годам) и реальная прибыль имеют одинаковые значения для всех активов и секторов¹.

Дискуссионным вопросом при оценке объема налоговых расходов является включение в показатель мер, связанных с отсрочкой уплаты платежа. Некоторые стимулирующие меры переносят срок уплаты с текущего периода на более поздний, например, отсрочка в соответствии со ст. 64 НК РФ. Оценка стоимости отсрочек платежа сопряжена с рядом методологических проблем, поскольку даже если фискальный доход в настоящее время не получен, он может быть взыскан в будущем. Перенесенный срок уплаты платежа представляет собой расходы в текущем периоде, в то время как в плановом периоде отсрочка будет являться уже доходом. Таким образом, если бы рассматриваемый уровень активности был постоянным из года в год, то есть в устойчивом состоянии, эти две суммы уравнили бы друг друга, и налоговые расходы были бы равны нулю. Учитывая, что меры по отсрочке платежа не могут быть заменены прямыми

¹ См.: *Попова Е.М.* Применение модели предельной эффективной налоговой ставки для оценки налоговой нагрузки на инвестиции в основной капитал в российской экономике // *Налоги и налогообложение.* 2018. №4. С. 76.

расходами бюджета и не ведут к безвозвратным потерям бюджета, оценка их объема и эффективности в рамках оценки налоговых расходов нецелесообразна.

Налоговые расходы могут взаимодействовать, и некоторые из этих взаимодействий могут не отражаться при расчете стоимости каждого налогового расхода отдельно. Поэтому сложение фискальных издержек нескольких налоговых расходов без должной корректировки на такие взаимодействия может дать неточную оценку общей стоимости этих налоговых расходов.

При использовании метода восстановленных доходов наиболее проблематична оценка возможного поведения плательщиков в случае отмены налоговых расходов. Оценка налоговых расходов включает прогнозы поведения плательщиков, которое изменится в сфере потребления, инвестиций в случае установления или отмены стимулирующей меры. Используя данный метод необходимо смоделировать микродинамические реакции плательщиков, реагирующих на изменения после отмены налоговых расходов. На данный момент, распространенная практика оценки налоговых расходов не включает оценку возможного поведения¹.

Предполагается, что наличие налоговых расходов не влияет на поведение плательщика. Это упущение поведенческих реакций в методологии расчета приводит к формированию оценок и прогнозов, которые могут превышать доходы, которые были бы получены в случае исключения конкретного положения, поскольку во многих случаях отмена налоговых расходов заставила бы плательщиков изменить свое поведение, чтобы минимизировать сумму налога.

Метод восстановленных доходов усложняет оценку налоговых расходов, в связи с чем дискуссионным остается вопрос по каким именно

¹ См.: Reconsidering tax expenditure estimation: challenges and reforms // Университет Пенсильвании: официальный сайт. URL.: <https://www.law.upenn.edu/institutes/taxlaw/pastseminars/200809papers/AltshulerReconsideringTax.pdf> (дата обращения: 12.05.2022).

преференциям необходима данная оценка: по расходам, в соответствии с которыми выпадает наибольший объем средств, или же по расходам, признанным нецелесообразным к применению. Проведение оценки с использованием данного метода целесообразно осуществлять по наиболее объемным стимулирующим налоговым расходам, но не в рамках единой методологии, а во взаимодействии с исследовательскими организациями.

Метод эквивалентных расходов предполагает оценку налоговых расходов как сумму прямых расходов бюджета, которую необходимо выплатить всем плательщикам, использующим преференции, чтобы их совокупный доход после налогообложения в условиях замены данной льготы соответствующим трансфертом из бюджета сравнялся бы с тем, который у них был в условиях применения этой льготы.

В рыночной экономике субсидии используются в качестве инструмента фискальной политики для стимулирования инноваций и инвестиций, социальной поддержки, сокращения региональных диспропорций, смягчения негативных последствий процессов рыночной перестройки или управления процессами в периоды структурных изменений. Политика субсидирования должна также учитывать внешние эффекты и потенциальные дополнительные издержки.

Конкуренция между инструментами косвенного и прямого стимулирования очевидна, она обуславливает необходимость выбора предпочтительных, экономически целесообразных механизмов. В каждом конкретном случае выбор инструмента должен осуществляться на основе сравнительного анализа эффективности действия альтернативных инструментов и количественных оценок не только прямых, но и побочных эффектов. Эффективность налоговых расходов можно оценить только при условии наличия определенной цели их введения¹.

¹ См.: *Савина О.Н.* Анализ действующих методик оценки эффективности налоговых льгот и преференций и проблемы их реализации // Научные известия. 2016. №3. С. 29.

Указанный метод используется в Германии, также в начале 1980-х годов Министерство финансов США применяло рассматриваемый метод для анализа налоговых расходов. Эквивалентность налоговых расходов является полезной концепцией для рассмотрения бюджетных последствий применения налоговых расходов, позволяющей устранить единообразие при учете ассигнований¹.

Существующие методы проведения оценки являются эффективными для расчета упущенных доходов. Их можно расширить, включив в них простые поведенческие реакции, если доступны данные для оценки их вероятного размера, что позволит оценить прирост доходов. Однако более тщательное моделирование поведенческих реакций должно сопровождаться разработкой более сложных вычислительных моделей с более полным пониманием факторов, влияющих на поведение плательщиков.

В целях выявления проблем регламентации критериев оценки налоговых расходов в Российской Федерации рассмотрим действующую методику оценки. Правительством РФ утверждена общая методика проведения оценки налоговых расходов. Оценка налоговых расходов производится по комплексному методу, включающему метод недополученных доходов, метод альтернативных расходов. Оценка эффективности включает оценку целесообразности и оценку результативности налоговых расходов Российской Федерации, предполагающую оценку экономической эффективности.

В соответствии с п. 11 Постановления Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации разрабатываются кураторами налоговых расходов совместно с иными федеральными органами исполнительной власти (иными федеральными государственными органами, организациями) и утверждаются

¹ См.: Rethinking Tax expenditures. URL.: <https://www.jct.gov/publications/2008/rethinking-tax-expenditures/> (дата обращения: 12.05.2022).

по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономического развития Российской Федерации.

В соответствии с п. 2 Постановления куратором налогового расхода признается федеральный орган исполнительной власти, ответственный в соответствии с полномочиями, установленными нормативными правовыми актами Российской Федерации, за достижение соответствующих налоговому расходу целей государственной программы Российской Федерации и (или) целей социально-экономической политики Российской Федерации, не относящихся к государственным программам Российской Федерации.

На практике прослеживается формальный подход к разработке методик оценки налоговых расходов Российской Федерации. По результатам контрольных мероприятий, проведенных Счетной палатой, установлено, что по состоянию на 1 апреля 2022 года утверждены методики 66 налоговых расходов из 273, закрепленных в перечне (на 1 апреля 2020 года – 13 налоговых расходов, на 1 апреля 2021 года – 47 налоговых расходов). Длительность согласования обусловлена значительным количеством замечаний и неоднократным направлением проектов методик на доработку¹.

Кроме того, Постановлением № 439 предусмотрено, что в случае если для отдельных категорий плательщиков, предоставлены преференции по нескольким видам налогов, сборов, таможенных платежей и страховых взносов и указанные преференции соответствуют одной цели государственной программы методики оценки эффективности соответствующих налоговых расходов должны предусматривать проведение оценки в целом в отношении соответствующей категории плательщиков, имеющих право на льготы. Такой подход усложняет методику оценки налоговых расходов, поскольку вариативность субъектов, имеющих право на

¹ Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Российской Федерации в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ: официальный сайт. URL.: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/2bb/xfmwzhxg0au3ye1usgqm1bcwtpct0jdb.pdf> (дата обращения: 12.02.2023).

применение налогового расхода достаточно высокая. Так в соответствии с перечнем налоговых расходов к государственной программе «Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности» отнесены восемь налоговых расходов: освобождение от уплаты НДС при ввозе технологического оборудования, освобождение от уплаты ввозной таможенной пошлины при ввозе технологического оборудования, ускоренная амортизация основных средств, относящихся к основному технологическому оборудованию, освобождение от уплаты НДС реализации изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства, освобождение от уплаты земельного налога организаций народных художественных промыслов, пониженная ставка НДС при добыче кондиционных руд черных металлов, освобождение от уплаты ввозной таможенной пошлины при ввозе оборудования, включая машины, механизмы, а также материалы, освобождение от уплаты ввозной таможенной пошлины при ввозе ванадий-алюминиевой лигатуры¹. Фактически большинство промышленных предприятий могут одновременно применять освобождение от уплаты НДС при ввозе технологического оборудования, освобождение от уплаты ввозной таможенной пошлины при ввозе технологического оборудования, ускоренную амортизацию основных средств, относящихся к основному технологическому оборудованию, в связи чем возникает проблема при разработке методики оценки в отношении субъектов применяющих названные преференции, так как нельзя исключать возможность ими дополнительно применять иные преференции из отнесенных к рассматриваемому разделу, что будет являться причиной их отнесения к иной категории субъектов.

¹ См.: Перечень налоговых расходов на 2020 и плановый период 2021 и 2022 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL.: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=128284 – [perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii_na_2020_god_i_planovyi_period_2021_i_2022_godov](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=128284) (дата обращения: 17.03.2022).

Таким образом, действующая методология предполагает проведение оценки налоговых расходов в совокупности в отношении соответствующей категории плательщиков, имеющих право на преференции. Такой подход усложняет методику оценки налоговых расходов, поскольку вариативность субъектов, имеющих право на применение налогового расхода достаточно высокая и не лишена формализма, также возникает риск неучета части используемых преференций. На основании вышеизложенного целесообразным будет исключение положения абз. 4 п. 11 Постановления Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439.

Общая методология предполагает оценку налоговых расходов в разрезе их целесообразности и результативности. Оценка целесообразности предполагает оценку преференции с точки зрения ее соответствия целям государственных программ и востребованности среди плательщиков.

Востребованность определяется как минимальное значение соотношения численности плательщиков, воспользовавшихся правом на льготы, и численности плательщиков, обладающих потенциальным правом на применение льготы, или общей численности плательщиков, за пятилетний период. Общее количество определяется на основании положений нормативных правовых актов, статистических данных, выданных лицензий и иных сведений. Порог востребованности определяется в методике проведения оценки, разрабатываемой куратором налогового расхода¹.

На практике оценка востребованности представлена следующим образом: Министерством финансов РФ проведена оценка востребованности в отношении 225 налоговых расходов, по результатам которой выделены маловостребованные льготы, численность плательщиков, воспользовавшихся

¹ См.: Разъяснения по применению положений Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценке налоговых расходов Российской Федерации». URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/12/main/Razyasneniya_po_otsenke_NR_RF_fin.pdf (дата обращения 11.10.2022).

правом на получение которых за период 2015–2019 годов не превышала 1 плательщика, а также отдельные маловостребованные льготы, у которых востребованность низкая как в абсолютном, так и в относительном выражении. При этом сделан вывод о том, что для маловостребованных льгот является целесообразным постановка вопроса об их сохранении, уточнении или отмене, а также о возможной замене инструментов достижения целей, которым соответствуют указанные льготы¹. Стоит отметить, что работа по изменению налоговых расходов до настоящего времени не проведена.

Оценка целесообразности применения налоговых расходов проводится по критериям востребованности и соответствия целям государственных программ. Методикой оценки налогового расхода, разрабатываемой куратором налогового расхода, устанавливает минимальное значение количества плательщиков, использующих преференцию (порог востребованности). Подход, при котором порог востребованности определяется самостоятельно куратором налогового расхода, не лишен субъективизма. Возможна ведомственная заинтересованность в сохранении действующих преференций, в связи с чем следует сформировать условия для более объективного принятия решения при оценке востребованности налогового расхода. В данном случае необходим единый подход к установлению порогового значения для оценки востребованности льгот. Пороговое значение следует определять на основании исследования причин малой востребованности преференций. В связи с чем исключению подлежит п. 13.1 Постановления Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439, устанавливающий возможность определения порогового значения кураторами, а пп. «б» п. 13 возможно представить в следующей редакции:

¹ См.: Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Российской Федерации в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ: официальный сайт. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/2bb/xfmwzhxg0au3ye1usgqm1bcwtpct0jdb.pdf> (дата обращения: 12.02.2023).

«Востребованность плательщиками предоставленных льгот, которая характеризуется соотношением численности плательщиков, воспользовавшихся правом на преференцию, и численности плательщиков, обладающих потенциальным правом на применение преференции. Минимальное пороговое значение востребованности определяется в размере 20% от численности плательщиков, обладающих потенциальным правом на применение льготы».

Программная оценка налоговых расходов предполагает выявление прямого либо косвенного соответствия преференций целям социально-экономической политики и целям государственных программ. Оценка вклада преференции, обуславливающей налоговый расход, в изменение значения показателя достижения целей государственной программы и (или) целей социально-экономической политики требует количественной характеристики достижения цели государственной программы, ее структурных элементов и (или) социально-экономической политики.

Данное положение основано на требованиях Порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 2 августа 2010 г. № 588, пунктом 2 которого определено, что инструменты государственной политики должны быть взаимоувязаны с комплексом планируемых мероприятий по задачам, срокам осуществления в рамках реализации ключевых государственных функций и достижения приоритетов и целей государственной политики в сфере социально-экономического развития и обеспечения национальной безопасности¹.

В соответствии с Федеральным законом от 28 июня 2014 г. № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» достижение стратегических целей и решение приоритетных задач государственной

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 2 августа 2010 г. № 588 «Об утверждении Порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ Российской Федерации» (в ред. от 24 марта 2022 г.) // СЗ РФ. 2010. № 32. Ст. 4329; 2022. № 13. Ст. 2111.

политики в сфере социально-экономического развития и национальной безопасности осуществляется на основе реализации государственных программ Российской Федерации¹. Государственная программа Российской Федерации – это документ стратегического планирования, содержащий комплекс планируемых мероприятий, взаимоувязанных по задачам, срокам осуществления, исполнителям и ресурсам, и инструментов государственной политики, обеспечивающих в рамках реализации ключевых государственных функций достижение приоритетов и целей государственной политики в сфере социально-экономического развития и обеспечения национальной безопасности Российской Федерации.

Как было рассмотрено ранее, программный подход к формированию перечня налоговых расходов имеет ряд недостатков, поскольку не учитывает часть преференций, не соотносящихся с целями государственных программ. Перечень налоговых расходов на 2020 и плановый период 2021 и 2022 годов содержит 43 налоговых расхода нераспределенных по государственным программам, что составляет 15 процентов от общего количества налоговых расходов². В случае не востребоваемости налогового расхода либо его несоответствии целям государственной программы кураторы налогового расхода направляют в Министерство финансов предложения о сохранении (уточнении, отмене) преференции. Немаловажным фактом является то, что большинство налоговых расходов нашли свое отражение в законодательстве до введения в действие государственных программ.

Кроме того, реализация подхода оценки экономического воздействия по критерию соответствия целям государственной программы не представляется возможной, поскольку программная оценка налоговых

¹ См.: Федеральный закон от 28 июня 2014 г. № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» (в ред. от 17 февраля 2023 г.) // СЗ РФ. 2014. № 26 (ч. I). Ст. 3378; 2023. № 8. Ст. 1206.

² См.: Перечень налоговых расходов на 2020 и плановый период 2021 и 2022 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL.: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=128284 – perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii_na_2020_god_i_planovyi_period_2021_i_2022_godov (дата обращения: 17.03.2022).

расходов предполагает выявление прямого либо косвенного соответствия преференций целям государственных программ, в связи с чем, сам критерий, возможно, является формальным основанием дополнительной классификации налоговых расходов. В текущих реалиях наиболее целесообразным решением будет проведение оценки экономической эффективности стимулирующих положений, не относящихся к базовой структуре платежей, вне зависимости от целей государственных программ, поскольку экономическое стимулирование возможно и в рамках внепрограммной формы государственной деятельности. Вместе с тем, стоит учитывать, что преференциальные положения должны соответствовать общему вектору государственной политики.

Оценка результативности налоговых расходов Российской Федерации характеризуется законодателем как вклад предусмотренных для плательщиков преференций в изменение значения показателя достижения целей государственной программы Российской Федерации или целей социально-экономической политики Российской Федерации, либо иного показателя, на значение которого оказывают влияние налоговые расходы¹. Соответствующий показатель устанавливается методикой, разрабатываемой куратором налогового расхода. Данные показатели, как правило, определяются в соответствии с Федеральным планом статистических работ, утвержденным распоряжением Правительства Российской Федерации от 6 мая 2008 г. № 671-р².

¹ См.: Разъяснения по применению положений Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценке налоговых расходов Российской Федерации». URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/12/main/Razyasneniya_po_otsenke_NR_RF_fin.pdf (дата обращения 11.10.2022).

² См.: Распоряжение Правительства РФ от 06 мая 2008 г. № 671-р «Об утверждении Федерального плана статистических работ» (в ред. от 10 июня 2023 г.) // СЗ РФ. 2008. № 20. Ст. 2383; 2023. № 25. Ст. 4627.

Оценка результативности налоговых расходов проводится с помощью использования метода эквивалентных расходов и оценки совокупного бюджетного эффекта стимулирующих налоговых расходов. Сравнительный анализ основывается на оценке результативности предоставления преференций и результативности применения альтернативных механизмов достижения целей государственной политики, к которым относятся меры прямого бюджетного финансирования, государственные гарантии и изменение нормативного регулирования. Сравнительный анализ включает сопоставление объемов расходов федерального бюджета в случае применения альтернативных механизмов достижения целей государственной программы и (или) целей социально-экономической политики, и объемов предоставленных льгот и соответствует международной практике оценки.

Государственное регулирование при реализации прямых расходов бюджета имеет более прямой и быстрый эффект, чем стимулирование через налоговые расходы вследствие того, что прямо и непосредственно воздействует на соответствующий объект. Альтернативные меры характеризуются большей избирательностью, чем стимулирование через налоговые расходы. Налоговые расходы оказываются предпочтительными, когда важнее произвести больший охват числа лиц, которым предназначена та или иная мера, в отличие от введения четких критериев и требований для получения альтернативных мер.

К прямым расходам бюджета относятся, к примеру, субсидии, особенностью которых является их безвозмездный и безвозвратный характер, а также механизм предоставления посредством софинансирования в целях возмещения недополученных доходов или затрат¹. В отличие от налоговых расходов субсидии предоставляются законодательно определенному кругу лиц в целях обеспечения выполнения определенных государственных (муниципальных) полномочий и заданий, а также для поддержки

¹ См.: *Провалинский Д.И.* Субсидии в современном российском праве (понятие, признаки, виды) // *Право и государство: теория и практика.* 2019. №. 10. С. 54.

производства товаров, выполнения работ, оказания услуг. При реализации метода эквивалентных расходов производится также сравнение с инструментом государственной гарантии, под которой понимается вид долгового обязательства, в силу которого соответственно Российская Федерация, субъект Российской Федерации, муниципальное образование (гарант) обязаны при наступлении предусмотренного в гарантии события уплатить лицу, в пользу которого предоставлена гарантия, по его письменному требованию определенную в обязательстве денежную сумму за счет средств соответствующего бюджета¹. Вместе с тем данный инструмент является долгосрочным (до 30 лет), в связи с чем затруднительно, и не всегда возможно осуществить сопоставительный расчет в одинаковых диапазонах периодов предоставления налоговых расходов и государственных гарантий.

Сравнение осуществляется также с инструментом совершенствования нормативного регулирования и порядком осуществления контрольно-надзорных функций в сфере налогообложения, предполагающим совершенствование организационных механизмов взаимодействия между представителями органов государственной власти с плательщиками, имеющими право на преференции. Примерами данного альтернативного механизма могут быть: обязанность государственных и муниципальных заказчиков осуществлять закупки у субъектов малого предпринимательства, замена института лицензирования в области инженерных изысканий, архитектурно-строительного проектирования, строительства, реконструкции, капитального ремонта, институтом саморегулирования, внедрение риск-ориентированного подхода в осуществлении контрольно-надзорной деятельности.

Оценка результативности налоговых расходов также предполагает оценку совокупного бюджетного бюджета, характеризующуюся

¹ См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 № 145-ФЗ (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823; 2023. № 32 (ч.1). Ст. 6148.

определением окупаемости налоговых расходов посредством увеличения налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Анализируя порядок оценки, установленный Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439, можно сделать вывод о применении на практике метода упущенных доходов и метода сравнения с альтернативными расходами. Действующая методика оценки налоговых расходов Российской Федерации не предусматривает применение метода восстановленных доходов, предполагающего учет рыночной конъюнктуры, влияющей на доходы плательщиков в определенной отрасли, форс-мажорные обстоятельства, поведенческие факторы. При учете множества факторов данная оценка наиболее точно могла бы охарактеризовать эффективность применения стимулирующих мер. При высоких технологических возможностях информационных систем возможно задать параметры для классификации субъектов по видам применяемых мер, по доходам, по сферам, по регионам и другим параметрам, провести персональную оценку и сделать вывод о целесообразности применения налогового расхода. Оценка экономической эффективности – это основной показатель, на который должно ориентироваться правительство, при оценке налоговых расходов. Многие зарубежные исследователи считают, что необходимо использовать несколько методов оценки налоговых расходов.

В рамках методологии восстановленных доходов предлагается усовершенствовать налоговый контроль способный содействовать формированию обобщенного сценария возможного поведения субъектов. На практике данное направление может быть реализовано путем формирования отчета об изменениях в хозяйственной деятельности налогоплательщика налоговым органом. Субъектами, поведение которых может быть оценено, могут стать организации и индивидуальные предприниматели, необоснованно применявшие льготы. Налоговые органы в рамках проведения контрольных мероприятий – камеральных и выездных проверок,

выявляют данных субъектов и применяют санкции с доначислением сумм налога за проверяемый период. Оценку возможно производить путем сравнения периодов, в которых субъекты применяли налоговые преференции и в которых их применение было признано необоснованным, а также последующие.

Международная практика оценки налоговых расходов включает деятельность независимых экономических исследовательских институтов и организаций, которые проводят собственный анализ эффективности и объема налоговых расходов. В процессе становления концепции налоговых расходов в Российской Федерации необходимо привлечение специализированных организаций, деятельность которых будет полезна при разработке методологии оценки налоговых расходов.

Тщательное рассмотрение характера, конкретных целей и задач отдельных преференциальных мер имеет решающее значение для определения методологий оценки. Важное значение имеет рассмотрение вопроса о том, продолжает ли эта мера удовлетворять реальную потребность в соответствии с текущими социальными и экономическими условиями, а также текущими политическими приоритетами. На практике оценка налоговых расходов не лишена формализма, в связи с чем не может быть признана эффективной. Ранее были отмечены проблемы разграничения налоговых расходов среди общей совокупности действующих преференций, формализм при разработке методик оценки, оценка налоговых расходов по признакам, не позволяющим сформулировать вывод об их экономической результативности. При проведении контрольных мероприятий Счетной палатой РФ установлено, что из 273 налоговых расходов оценка проведена в отношении 96 налоговых расходов, по 22 из которых методики оценки согласованы. Более половины стимулирующих налоговых расходов имеют отрицательный бюджетный эффект, то есть не обеспечивают прирост дополнительных доходов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и не компенсируют выпадающие доходы.

В целях обеспечения максимального охвата налоговых расходов процедурой оценки эффективности Минфин России провел сплошную оценку соответствия налоговых расходов целям госпрограмм, их структурных элементов и (или) целям социально-экономической политики Российской Федерации; дополнительную оценку востребованности 271 налогового расхода; и оценку совокупного бюджетного эффекта в отношении 190 стимулирующих налоговых расходов. В целом по результатам оценки сделан вывод о несоответствии 8 налоговых расходов целям госпрограмм, определены маловостребованные льготы, по которым численность воспользовавшихся правом на их получение за период 2016–2020 годов не превышала 1 плательщика; выделены налоговые расходы с отрицательными значениями результативности в части оценки вклада и бюджетной эффективности, отрицательный бюджетный эффект имеют 55% всех стимулирующих налоговых расходов. При этом кураторы считают такие налоговые расходы эффективными¹.

Результаты проведенной оценки отражены в выводах Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов. По результатам оценки приняты решения по повышению эффективности только 4 налоговых расходов в сфере нефтедобычи: отменены льготы по добыче нефти на выработанных месторождениях с предоставлением права перехода соответствующих участков недр в режим НДД; отменены льготные ставки по НДС и экспортной пошлине для месторождений сверхвязкой нефти; пересмотрены параметры налоговых льгот в рамках применения режима НДД; отменена льготная ставка НДС (0,7% от полной) для организаций, самостоятельно осуществивших геологоразведку участков недр до 1 июля

¹ Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Российской Федерации в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетной палата РФ: официальный сайт. URL.: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/2bb/xfmwzhxg0au3ye1usgqm1bcwtpct0jdb.pdf> (дата обращения: 12.02.2023).

2001 года¹.

Вместе с тем, механизм по внесению предложений об отмене, изменении, уточнении налоговых расходов реализован, в том числе нормативно, в общих требованиях к оценке налоговых расходов. Бездействие при принятии решений о коррекции преференциальных положений свидетельствует о формальном подходе к оценке налоговых расходов со стороны кураторов, что является следствием ненадлежащей реализации контрольных полномочий, проблема которой рассматривается в следующем параграфе.

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что действующая методология оценки налоговых расходов предполагает проведение оценки по критериям целесообразности и результативности налоговых расходов и основана на методе упущенных доходов, предполагающего оценку объема выпадающих доходов, и методе сравнения с прямыми расходами. Выявлено, что данная методология не предусматривает применение метода восстановленных доходов, предполагающего учет рыночной конъюнктуры, влияющего на доходы плательщиков в определенной отрасли, форс-мажорные обстоятельства, поведенческие факторы. В целях применения методологии восстановленных доходов предлагается усовершенствовать налоговый контроль способный содействовать формированию обобщенного сценария возможного поведения субъектов.

Международная практика оценки налоговых расходов включает деятельность независимых экономических исследовательских институтов и организаций, которые проводят собственный анализ эффективности и объема налоговых расходов. В процессе становления концепции налоговых расходов в Российской Федерации отмечена необходимость привлечения специализированных организаций, деятельность которых будет полезна, в

¹ См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL.: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/ONBNiTTP_2022-2024.pdf (дата обращения: 12.03.2022).

том числе, и при разработке методологии оценки налоговых расходов.

Действующая методология предполагает проведение оценки налоговых расходов в совокупности в отношении соответствующей категории плательщиков, имеющих право на преференции. Такой подход усложняет методику оценки налоговых расходов, поскольку вариативность субъектов, имеющих право на применение налогового расхода достаточно высокая. На основании вышеизложенного целесообразным будет исключение положения абз. 4 п. 11 Постановления Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439.

Оценка целесообразности применения налоговых расходов проводится по критериям востребованности и соответствия целям государственных программ. Методикой оценки налогового расхода, разрабатываемой куратором налогового расхода, устанавливает минимальное значение количества плательщиков, использующих преференцию (порог востребованности). Подход, при котором порог востребованности определяется самостоятельно куратором налогового расхода, не лишен субъективизма. В данном случае необходим единый подход к установлению порогового значения для оценки востребованности льгот. Пороговое значение следует определять на основании исследования причин малой востребованности преференций. В связи с чем исключению подлежит п. 13.1 Постановления Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439, устанавливающий возможность определения порогового значения кураторами, а пп. «б» п. 13 возможно представить в следующей редакции:

«Востребованность плательщиками предоставленных льгот, которая характеризуется соотношением численности плательщиков, воспользовавшихся правом на преференцию, и численности плательщиков, обладающих потенциальным правом на применение преференции. Минимальное пороговое значение востребованности определяется в размере 20% от численности плательщиков, обладающих потенциальным правом на применение льготы».

Реализация подхода оценки экономического воздействия по критерию соответствия целям государственной программы не представляется возможной, поскольку программная оценка налоговых расходов предполагает выявление прямого либо косвенного соответствия преференций целям социально-экономической политики и целям государственных программ, в связи с чем, сам критерий, возможно, является формальным основанием дополнительной классификации налоговых расходов. В текущих реалиях наиболее целесообразным решением будет проведение оценки экономической эффективности стимулирующих положений, не относящихся к базовой структуре платежей, вне зависимости от целей государственных программ.

Таким образом, при рассмотрении реализуемой концепции налоговых расходов выявлен ряд проблем, не позволяющих в полной мере обеспечить эффективную оценку преференциальных положений. Среди них отмечены недостаточная бюджетная прозрачность, отсутствие оценки преференциальных мер на стадии разработки нормативных актов, а также формальный финансовый контроль за деятельностью ответственных субъектов при проведении оценки налоговых расходов, рассмотрение которых осуществлено в следующем параграфе.

2.3. Проблемы правового обеспечения эффективности оценки налоговых расходов

Процесс реализации концепции налоговых расходов связан с прозрачностью осуществляемой деятельности по оценке налоговых расходов. Бюджетно-правовая природа налоговых расходов позволяет соотнести данное явление с бюджетным процессом, в связи с чем прозрачность налоговых расходов представляет собой составную часть бюджетной прозрачности. В целях рационального применения концептуального подхода необходимо уяснить параметры бюджетной прозрачности и сформулировать предложения о составе прозрачности налоговых расходов.

Бюджетная прозрачность является одним из основополагающих принципов международного финансового права. По мнению Т.А. Малининой налоговые расходы в некотором смысле аналогичны бюджетным расходам и, следовательно, должны подвергаться столь же тщательной проверке с точки зрения их прозрачности¹.

В соответствии с Кодексом передовой практики обеспечения финансовой прозрачности МВФ бюджетная прозрачность предполагает предоставление информации о прошлой, текущей и прогнозируемой фискальной деятельности правительства, и закрепление данной деятельности как юридическое обязательство государства. Публикуемая информация должна содержать отчетность, охватывающую всю бюджетную и внебюджетную деятельность правительства и субнациональных уровней, данные о составе государственного долга и финансовых активов, направления фискальной политики, информацию об исполнении и мониторинге утвержденных расходов².

Рекомендации по повышению бюджетной прозрачности являются объектом исследования многих международных организаций. К примеру, ОЭСР в 2002 г. разработала «Передовую практику обеспечения прозрачности бюджета», определяющую основную отчетность, рекомендуемую к публикации³. В соответствии с данной рекомендацией публикации подлежат бюджет, бюджетные прогнозы, ежемесячные, полугодовые, годовые отчеты об исполнении бюджета. Публикуемая информация должна содержать данные об экономических прогнозах, налоговых расходах, финансовых и нефинансовых активах.

Также организацией был разработан Инструментарий обеспечения прозрачности бюджета при участии и сотрудничестве МВФ,

¹ См.: Малинина Т.А. Указ. соч. С. 21.

² См.: Manual on Fiscal Transparency. Указ. соч. Р. 9.

³ См.: Best Practices for Budget Transparency // OECD: официальный сайт. URL.: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf> (дата обращения: 12.03.2022).

Международного партнерства по вопросам бюджета (МБП), Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Указанные организации являются частью международной группы глобальной инициативы финансовой прозрачности (GIFT)¹. Глобальная инициатива по прозрачности в бюджетной сфере (GIFT) была основана в 2011 году как объединение международных организаций для исследования передового опыта по повышению прозрачности стран по всему миру. На основании разработанных рекомендаций проводится оценка открытости бюджетов различных стран. Указанные полномочия предоставлены независимой организации Международное бюджетное партнерство, которое было основано в конце 1990-х годов. Международное бюджетное партнерство проводит обзор открытости бюджетов разных стран на основе сопоставимых и единых критериев прозрачности бюджета и подотчетности по всему миру. Обзор составляется Международным бюджетным партнерством, начиная с 2006 года, каждые два года совместно с научно-исследовательскими институтами и общественными организациями².

Рассматривая сущность бюджетной прозрачности, следует отметить, что в соответствии с позицией ОЭСР под бюджетной прозрачностью следует понимать полное раскрытие всей соответствующей налогово-бюджетной информации, своевременным и систематическим образом³.

По мнению Д.Л. Комягина реализация принципа прозрачности бюджетного процесса предполагает опубликование бюджетной документации, гласность исполнения бюджета и деятельности органов государственного финансового контроля⁴. Принцип прозрачности бюджета

¹ См.: Budget Transparency Toolkit // OECD: официальный сайт. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Budgeting-Transparenc-Toolkit.pdf> (дата обращения: 12.03.2022).

² См.: *Лунякова Н.А.* Развитие инструментов повышения открытости бюджета Российской Федерации // Известия СПбГЭУ. 2021. №1. С. 66.

³ См.: Best Practices for Budget Transparency // OECD: официальный сайт. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf> (дата обращения: 12.03.2022).

⁴ См.: *Комягин Д.Л., Козырин А.Н., Ялбулганов А.А.* и др. Казна и бюджет: колл. монография / Под общ. ред. Д.Л. Комягина. М.: Наука, 2014. С. 159.

подразумевает открытые для всех лиц данные, включающие в себя информацию об исполнении бюджетов, процессе его формирования, проведении государственных закупок и др.¹. Е.А. Бочкарева, С.В. Кожушко справедливо отмечают, что принцип прозрачности имеет конституционное начало, поскольку в силу ст. 11 БК РФ бюджеты всех уровней утверждаются в форме законов. Указанное правовое регулирование общественных отношений обусловлено ч.3 ст. 15 Конституции РФ, в соответствии с которой законы подлежат официальному опубликованию для всеобщего сведения, а неопубликованные законы не применяются, если они затрагивают права, свободы и обязанности человека и гражданина².

Принцип бюджетной прозрачности является одним из основополагающих принципов бюджетного права и в Российской Федерации. Нормативно указанный принцип закреплен ст. 36 БК РФ и предполагает обязательное опубликование в средствах массовой информации утвержденных бюджетов и отчетов об их исполнении, полноту представления информации о ходе исполнения бюджетов, публикацию проектов бюджетов, процедур рассмотрения и принятия решений по проектам бюджетов.

В Российской Федерации принцип прозрачности активно реализуется на практике, в том числе с использованием возможностей электронной информатизации, на основании концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет»³.

В рамках развития доктрины бюджетного права допустимо предположить, что принцип прозрачности (открытости) бюджетной системы,

¹ См.: *Куничкин А.М.* Обеспечение прозрачности бюджетного процесса: основные аспекты и выявленные проблемы // Научные записки молодых исследователей. 2020. №2. С. 29.

² См.: *Бочкарева Е.А., Кожушко С.В.* Принцип прозрачности (открытости) в бюджетном праве и его функции // Право и практика. 2020. №1. С. 141.

³ См.: Распоряжение Правительства РФ от 20 июля 2011 г. № 1275-р «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет» (в ред. от 01 ноября 2021 г.) // СЗ РФ. 2011. № 31. Ст. 4773; 2021. № 46. Ст. 7699.

а также особенности его реализации можно справедливо относить к одному из направлений финансово-правовой, в том числе бюджетно-правовой, политики государства¹.

В целях повышения прозрачности на региональном и местном уровнях были разработаны «Методические рекомендации по представлению бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов и отчетов об их исполнении в доступной для граждан форме»². В соответствии с п. 13 рекомендаций в составе информации о расходах бюджета рекомендуется приводить сведения об оценке объема предоставляемых налоговых и неналоговых льгот, установленных законодательством (решением) соответствующего публично-правового образования, что в рамках развития концепции налоговых расходов является особенно актуальным.

Таким образом, бюджетная прозрачность является одним из основных направлений бюджетно-правовой политики государства. Бюджетная прозрачность предполагает раскрытие информации на всех стадиях исполнения бюджета. Раскрытие информации об оценке налоговых расходов, являющихся составной частью бюджетного процесса, обеспечит реализацию рассматриваемого принципа, в связи с чем необходимо установить механизм, позволяющий в полной мере осуществить такую реализацию.

Действующий механизм реализации бюджетной прозрачности налоговых расходов представлен следующим образом. Министерство финансов РФ обобщает результаты оценки налоговых расходов Российской Федерации и представляет их для рассмотрения в Правительственную комиссию. Результаты рассмотрения оценки налоговых расходов Российской Федерации учитываются при формировании основных направлений

¹ См.: Рыбакова С.В., Савина А.В. Изменение содержания принципа прозрачности (открытости) в условиях функционирования бюджетной системы ... с применением цифровых технологий // Актуальные проблемы российского права. 2019. №10. С. 41.

² См.: Приказ Минфина России от 22 сентября 2015 г. № 145н «Об утверждении Методических рекомендаций по представлению бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов и отчетов об их исполнении в доступной для граждан форме» (в ред. от 15 октября 2020 г.) // Документ опубликован не был. Доступ из Справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.10.2022).

бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации, а также при проведении оценки эффективности реализации государственных программ Российской Федерации. В соответствии с ч. 4 ст. 192 БК РФ проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период вносится в Государственную Думу одновременно с отчетом об оценке налоговых расходов Российской Федерации за текущий и плановый период.

Так, к проекту Федерального закона от 08 декабря 2020 г. № 385-ФЗ «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов»¹ приложен отчет об оценке налоговых расходов Российской Федерации за 2019 год, оценке налоговых расходов Российской Федерации на 2020 год и оценке налоговых расходов Российской Федерации на 2021 год и плановый период 2022 и 2023 годов², который в соответствии с концепцией налоговых расходов призван решить задачи, связанные с повышением бюджетной прозрачности, формированием полномасштабного представления об использовании бюджетных ресурсов³. Вместе с тем, проанализировать результаты оценки не представляется возможным ввиду наличия проблем в нормативном регулировании.

Отчет о налоговых расходах включает оценку объема предоставленных преференций, не отражая их эффективность. Постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 устанавливает, что Министерство финансов

¹ См.: Проект Федерального закона № 1027743-7 «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов». Государственная дума РФ: официальный сайт. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1027743-7> (дата обращения: 10.02.2022).

² См.: Отчет об оценке налоговых расходов Российской Федерации за 2019 год, оценке налоговых расходов Российской Федерации на 2020 год и оценке налоговых расходов Российской Федерации на 2021 год и плановый период 2022 и 2023 годов Перечень налоговых расходов на 2020 и плановый период 2021 и 2022 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=124754-prilozhenie_1 (дата обращения: 17.03.2022).

³ См.: Рекомендации по формированию информации о налоговых расходах субъектов Российской Федерации (доработанные) // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=130047-rekomendatsii_po_formirovaniyu_informatsii_o_nalogovykh_raskhodakh_subektov_rossiiskoi_federatsii_dorabotannye (дата обращения: 12.03.2022).

РФ формирует перечень налоговых расходов и обобщает результаты оценки их эффективности, а кураторы налоговых расходов, составляют паспорта расходов и производят непосредственную оценку расходов. В соответствии с п. 23 Постановления по итогам проведенной оценки кураторы формируют паспорта налоговых расходов Российской Федерации, результаты оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, рекомендации по результатам указанной оценки, включая рекомендации Министерству финансов Российской Федерации о необходимости сохранения (уточнения, отмены) предоставленных плательщикам льгот и направляют указанную информацию в Министерство финансов РФ.

В соответствии с Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 августа 2019 г. № 136н «Об утверждении Правил формирования информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации, подлежащей включению в паспорта налоговых расходов Российской Федерации» информация о нормативных, целевых и фискальных характеристиках формируется Министерством финансов Российской Федерации в отношении льгот, включенных в перечень налоговых расходов Российской Федерации.

Формирование информации о налоговых расходах Российской Федерации осуществляется Министерством финансов Российской Федерации в электронном виде в разрезе показателей, включенных в паспорт налогового расхода Российской Федерации¹.

В соответствии с Перечнем информации, включаемой в паспорт налогового расхода Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439, паспорта налоговых расходов содержат информацию о нормативных, целевых и фискальных

¹ См.: Приказ Минфина России от 29 августа 2019 г. № 136н «Об утверждении Правил формирования информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации, подлежащей включению в паспорта налоговых расходов Российской Федерации» (в ред. от 19 июля 2023 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 01.11.2019 (дата обращения: 22.07.2023).

характеристиках налоговых расходов. Нормативная характеристика включает наименование налогового расхода, нормативно-правовой акт, предусматривающий предоставление преференции и категории плательщиков. Целевая характеристика включает информацию о соответствии налогового расхода целям государственных программ и (или) целей социально-экономической политики Российской Федерации. Фискальная характеристика включает информацию об объеме предоставляемых преференций и количестве плательщиков. Таким образом, паспорт налогового расхода не включает информацию об оценке бюджетной эффективности налоговых расходов Российской Федерации и совокупного бюджетного эффекта.

В соответствии с п. 5 Приказа Минфина России от 29 августа 2019 г. № 136н в целях сбора и учета информации о нормативных и целевых характеристиках налоговых расходов Российской Федерации кураторы налоговых расходов представляют информацию в Министерство финансов Российской Федерации информацию ежегодно до 1 июня.

Результаты оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, рекомендации по результатам указанной оценки, включая рекомендации Министерству финансов РФ о необходимости сохранения (уточнения, отмены) предоставленных плательщикам льгот также кураторами налоговых расходов не размещаются.

Счетной палатой РФ при проведении анализа внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Российской Федерации установлено, что сроки формирования перечня 2021–2023, перечня 2022–2024, перечня 2023–2025 не соблюдены; по состоянию на декабрь 2022 года сформирован и размещен только перечень 2020–2022¹.

¹ Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Российской Федерации в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ: официальный сайт. URL.: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/2bb/xfmwzhxg0au3ye1usgqm1bcwtpct0jdb.pdf> (дата обращения: 12.02.2023).

Министерством финансов РФ публикуется обобщенная информация о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов, а также их перечень. Отчет об оценке налоговых расходов публикуется Государственной Думой РФ в виде приложения к проекту бюджета. Отчет об оценке налоговых расходов включает общую информацию об объеме налоговых расходов с классификацией по основным налогам и сборам, без учета их целесообразности и результативности, без сравнительной характеристики с альтернативными механизмами достижения целей социально-экономической политики.

Обобщенные результаты проведенной оценки были отражены лишь в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов. По результатам оценки приняты решения по повышению эффективности льгот в сфере нефтедобычи: отменены льготы по добыче нефти на выработанных месторождениях с предоставлением права перехода соответствующих участков недр в режим налога на дополнительный доход (далее – НДД); отменены льготные ставки по налогу на добычу полезных ископаемых (далее – НДСП) и экспортной пошлине для месторождений сверхвязкой нефти; пересмотрены параметры налоговых льгот в рамках применения режима НДД; отменена льготная ставка НДСП (0,7% от полной) для организаций, самостоятельно осуществивших геологоразведку участков недр до 1 июля 2001 года¹.

Таким образом, существующая конъюнктура по обобщению результатов оценки налоговых расходов не позволяет провести анализ эффективности проводимой оценки и самой преференции, поскольку не обеспечен механизм раскрытия информации. Реализация принципа прозрачности бюджетного процесса предполагает опубликование бюджетной

¹ См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт. URL.: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/ONBNiTTP_2022-2024.pdf (дата обращения: 12.03.2022).

документации, гласность при проведении оценки налоговых расходов. В целях реализации принципа бюджетной прозрачности необходимо закрепить обязанность по опубликованию обобщенной информации о результатах оценки налоговых расходов: абзац 2 п. 23 Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 изложить в следующей редакции:

«Паспорта налоговых расходов Российской Федерации, результаты оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, рекомендации по результатам указанной оценки, о необходимости сохранения (уточнения, отмены) предоставленных плательщикам льгот, направляются кураторами налоговых расходов в Министерство ежегодно, до 15 декабря (уточненные данные - до 1 марта). Указанная информация размещается на официальном сайте Министерства в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" не позднее 10 рабочих дней со дня направления уточненных данных в Министерство».

В целях формирования полномасштабного представления о гласности предоставления результатов проводимой оценки налоговых расходов необходимо рассмотреть процесс опубликования данных на субфедеральном уровне.

Наряду с мировым рейтингом открытости бюджета в Российской Федерации имеет место и рейтинг субъектов РФ по уровню открытости бюджетных данных. Оценка прозрачности производится в соответствии с Методикой составления рейтинга субъектов Российской Федерации по уровню открытости бюджетных данных. Исполнителями рейтинга в период 2013-2014 гг. являлся Центр прикладной экономики, с 2015 года заказчиком выступает Министерство финансов РФ, а исполнителем Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов РФ¹.

¹ См.: *Сергиенко Н.С.* К вопросу о прозрачности публичных финансов // Финансовое право и управление. 2017. №3. С. 31.

По результатам оценки в пятерку лидеров вошли Оренбургская область, Краснодарский край, Красноярский край, Московская область, Омская область. Формируя вывод о возможных решениях проблем, связанных с реализацией принципа прозрачности в регионах, Ю.В. Белоусов справедливо отмечает, что целесообразно на региональном уровне принимать нормативные акты, создающие базу для реализации принципа открытости бюджета не как набор разовых мероприятий, а как систему мер, направленных на поддержание высокого уровня открытости бюджетных данных на постоянной основе¹.

Нормативная база, выступающая основой для реализации обязанности по предоставлению информации о бюджете, помимо Бюджетного кодекса РФ, включает также положение ч. 6 ст. 52 Федерального закона от 06 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», согласно которому проект местного бюджета, решение об утверждении местного бюджета, годовой отчет о его исполнении, ежеквартальные сведения о ходе исполнения местного бюджета подлежат официальному опубликованию².

Как было рассмотрено ранее, оценка налоговых расходов на субфедеральном уровне регламентирована Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований». Порядок опубликования информации о проведенной оценке общими требованиями не регламентирован. Пунктом 3 требований установлено, что власти субъекты РФ самостоятельно определяют правила формирования информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках

¹ См.: Белоусов Ю.В., Тимофеева О.И. Рейтинг регионов по уровню открытости бюджета как инструмент повышения эффективности управления общественными финансами // Вопросы государственного и муниципального управления. 2017. № 4. С. 150.

² См.: Федеральный закон от 06 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 2003. № 40. Ст. 3822; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.08.2023 (дата обращения: 28.08.2023).

налоговых расходов субъекта Российской Федерации. Соответственно субъекты РФ и муниципальные образования издают нормативные акты, устанавливающие порядок проведения оценки налоговых расходов и правила формирования информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов, в которых вправе регламентировать порядок раскрытия информации.

Ранее была проанализирована практика использования результатов оценки налоговых расходов в бюджетном процессе субъектов РФ и муниципальных образований. По результатам анализа установлено, что в ряде территориальных образований оценка налоговых расходов с бюджетным процессом не консолидирована. Как правило, отчет об оценке налоговых расходов одновременно с проектом бюджета не направляется, и соответственно не публикуется.

В соответствии с Общими требованиями к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований обязанность по опубликованию результатов оценки налоговых расходов прямо не закреплена. Подпунктом «и» п. 8 требований установлено, что информация о налоговых расходах субъектов Российской Федерации размещается до 1 октября на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации. В соответствии с Приказом Министерства финансов РФ от 12 июля 2019 г. № 352 «Об утверждении Порядка размещения информации о налоговых расходах субъектов Российской Федерации на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» направлению в Министерство и соответственно публикации подлежат сведения, указанные Перечнем показателей для проведения оценки налоговых расходов субъекта Российской Федерации (закреплен Постановлением Правительства РФ от 22

июня 2019 г. № 796)¹. Перечень показателей содержит, в том числе, сведения о бюджетной эффективности налоговых расходов субъектов РФ. На практике опубликованные Министерством финансов РФ сведения о налоговых расходах субъектов РФ содержат только нормативные характеристики налоговых расходов, включающие наименование налогового расхода, нормативно-правовой акт, предусматривающий предоставление преференции и категории плательщиков².

В некоторых субъектах РФ вышеуказанная норма дополняется путем включения требования о размещении на официальном сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» перечня налоговых расходов субъекта РФ и результатов оценки. Например, в Липецкой области установлена обязанность Управления экономического развития по публикации перечня налоговых расходов³. Министерство финансов Новгородской области⁴ ежегодно до 10 сентября публикует сведения о результатах оценки налоговых расходов, отчеты о проведенной оценке также публикуются в Тульской, Магаданской, Архангельской областях⁵.

¹ Приказ Министерства финансов РФ от 12 июля 2019 г. № 352 «Об утверждении Порядка размещения информации о налоговых расходах субъектов Российской Федерации на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» // Документ опубликован не был. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2022/09/main/Prikaz_352.pdf (дата обращения 09.09.2022 г.)

² См.: Нормативные характеристики налоговых расходов субъекта Российской Федерации. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/?id_57=128331-informatsiya_o_nalogovykh_raskhodakh_subektov_rossiiskoi_federatsii (дата обращения 09.09.2022 г.)

³ См.: Постановление Администрации Липецкой области от 7 октября 2019 г. № 430 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Липецкой области и оценки налоговых расходов Липецкой области» (в ред. от 14 сентября 2020 г.) // Липецкая газета. 2019. № 203; 2020. 18 сентября. № 113.

⁴ Постановление Правительства Новгородской области от 10 октября 2019 г. № 407 «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Новгородской области» (в ред. от 23 августа 2021 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 14.10.2019 (дата обращения: 14.10.2022).

⁵ Постановление Правительства Тульской области от 21 октября 2019 года № 496 «Об утверждении Порядка формирования перечня и оценки налоговых расходов Тульской области» (в ред. от 08 сентября 2022 г.) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 21.10.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Правительства Магаданской области от 10 декабря 2019 г. № 836-пп «Об

В Москве, Саратовской, Волгоградской, Иркутской, Астраханской, Омской¹ областях данная обязанность не закреплена. В некоторых регионах опубликованию подлежат только перечни налоговых расходов, к таким регионам относятся Ярославская, Владимирская, Пензенская, Рязанская, Томская области².

утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Магаданской области и Порядка оценки налоговых расходов Магаданской области» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 12.12.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Правительства Архангельской области от 31 декабря 2019 г. № 784-пп «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Архангельской области и осуществления оценки налоговых расходов Архангельской области» (в ред. от 18 июля 2023 г.) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 31.12.2019 (дата обращения: 27.07.2023).

¹ См.: Постановление Правительства Москвы от 21 января 2020 г. № 26-ПП «Об утверждении Порядка формирования перечня и оценки налоговых расходов города Москвы» // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2020. № 5; Постановление Правительства Саратовской области от 15 ноября 2019 г. № 789-П «Об утверждении Положения о порядке осуществления оценки налоговых расходов Саратовской области» (в ред. от 28 октября 2022 г.) // Сайт сетевого издания «Новости Саратовской губернии» www.g-64.ru, 18.11.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Администрации Волгоградской области от 23 сентября 2019 г. № 460-п «Об утверждении Порядка проведения оценки налоговых расходов Волгоградской области» // Волгоградская правда. 2019. № 115; Постановление Правительства Иркутской области от 05 ноября 2019 года № 903-пп «Об определении Порядка обобщения результатов оценки эффективности налоговых расходов Иркутской области и осуществления оценки налоговых расходов Иркутской области и признании утратившими силу отдельных постановлений Правительства Иркутской области» // Официальный интернет-портал правовой информации Иркутской области <http://www.ogirk.ru>, 08.11.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Правительства Астраханской области от 16 октября 2019 г. № 383-П «О Порядке осуществления оценки налоговых расходов Астраханской области» (в ред. от 18 августа 2022 г.) // Сборник законов и нормативных правовых актов Астраханской области. 2019. № 42; 2022. № 33; Постановление Правительства Омской области от 18 марта 2020 г. № 100-п «Об отдельных вопросах оценки налоговых расходов Омской области» (в ред. от 11 мая 2023 г.) // Омский вестник. 2020. № 12; Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 12.05.2023 (дата обращения: 20.05.2023).

² Постановление Правительства Ярославской области от 01 октября 2019 г. № 699-п «Об утверждении Порядка оценки налоговых расходов Ярославской области и формирования перечня налоговых расходов Ярославской области» (в ред. от 01 апреля 2021 г.) // Документ–Регион. 2019. № 84; 2021. № 28; Постановление Администрации Владимирской области от 06 сентября 2019 г. № 629 «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Владимирской области и оценки налоговых расходов Владимирской области» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 09.09.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Правительства Пензенской области от 31 октября 2019 года № 679-пп «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов и оценки налоговых расходов Пензенской области» (в ред. от

В целях реализации принципа бюджетной прозрачности на региональном уровне необходимо внести изменения в нормативное регулирование с установлением обязанности публичных образований публиковать результаты оценки налоговых расходов: пункт 20 общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» дополнить абзацем 3 следующего содержания: «Паспорта налоговых расходов, результаты оценки эффективности налоговых расходов, рекомендации по результатам указанной оценки до 15 декабря размещаются на официальных сайтах уполномоченных исполнительных органов субъектов Российской Федерации (муниципального образования) в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Таким образом, существующая конъюнктура по обобщению результатов оценки налоговых расходов не позволяет провести анализ эффективности проводимой оценки и самой преференции, поскольку не обеспечен механизм раскрытия информации. Реализация принципа прозрачности бюджетного процесса предполагает опубликование бюджетной документации, гласность при проведении оценки налоговых расходов. Необходимо реализовать механизм, направленный на раскрытие сведений об эффективности применяемых налоговых расходов. На субфедеральном уровне органы власти самостоятельно регламентируют порядок проведения оценки, основываясь на общих требованиях, установленных Правительством

02 ноября 2022 г.) // Пензенские губернские ведомости. № 75. 08.11.2019; Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 03.11.2022 (дата обращения: 10.02.2023); Постановление Правительства Рязанской области от 29 октября 2019 г. № 336 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Рязанской области и оценки налоговых расходов Рязанской области» // Сетевое издание «Рязанские ведомости» www.rv-guazan.ru, 30.10.2019 (дата обращения: 14.10.2022); Постановление Администрации Томской области от 26 марта 2020 г. № 128а «Об установлении порядка формирования перечня налоговых расходов Томской области и порядка оценки налоговых расходов Томской области» // СЗ Томской области. 2020. № 4/1.

РФ, при этом зачастую игнорируя принцип бюджетной прозрачности в части размещения результатов проведенной оценки. По результатам анализа нормативного регулирования установлено, что опубликование паспортов налоговых расходов не предусмотрено, результаты оценки эффективности налоговых расходов, рекомендации по результатам указанной оценки не размещаются в открытом доступе, в некоторых регионах такая обязанность не закреплена.

В целях реализации принципа бюджетной прозрачности необходимо закрепить обязанность по опубликованию обобщенной информации о результатах оценки налоговых расходов: абзац 2 п. 23 Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 изложить в следующей редакции:

«Паспорта налоговых расходов Российской Федерации, результаты оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, рекомендации по результатам указанной оценки, о необходимости сохранения (уточнения, отмены) предоставленных плательщикам льгот, направляются кураторами налоговых расходов в Министерство ежегодно, до 15 декабря (уточненные данные - до 1 марта). Указанная информация размещается на официальном сайте Министерства в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" не позднее 10 рабочих дней со дня направления уточненных данных в Министерство».

Пункт 20 Общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 следует дополнить абзацем 3 следующего содержания:

«Паспорта налоговых расходов, результаты оценки эффективности налоговых расходов, рекомендации по результатам указанной оценки до 15 декабря размещаются на официальных сайтах уполномоченных

исполнительных органов субъектов Российской Федерации (муниципального образования) в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Еще одной проблемой обеспечения эффективности налоговых расходов является их предварительная оценка. В настоящее время предметным нормативным регулированием порядок и методика предварительной оценки налоговых расходов не определены. Учитывая, что единая методика оценки призвана решить задачу эффективности налоговых расходов, актуальным будет рассмотрение вопроса о возможности проведения предварительной оценки стимулирующих механизмов на основании принятой методики.

Немаловажным аспектом предварительной оценки является предоставляемая возможность проведения оценки до и после введения налогового расхода. В рамках реализации такой оценки возможен анализ поведенческих реакций плательщиков. Внедрение преференциальной меры должно сопровождаться системным сбором и анализом информации, свидетельствующей о текущем экономическом состоянии хозяйствующих субъектов.

Оценка влияния реализации проекта нормативного акта на доходы и расходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации реализована посредством закрепления обязанности направления одновременно с проектом нормативно-правового акта финансово-экономического обоснования, представляющего собой описание экономического эффекта от реализации нормативного правового акта. В соответствии с п. 3(2) Постановления Правительства РФ от 13.08.1997 № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» проект нормативного правового акта, оказывающего влияние на доходы или расходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, подлежит направлению с финансово-экономическим обоснованием решений, предлагаемых к принятию указанным проектом нормативного правового акта, в Министерство финансов Российской Федерации.

Федерации на заключение, в котором дается оценка финансовых последствий принятия соответствующих решений для соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации¹. Однако, проекты нормативно-правовых актов, устанавливающих налоговые расходы, не подлежат процедуре оценки регулирующего воздействия, представляющей собой оценку социально-экономических последствий вводимого регулирования для субъектов предпринимательской деятельности, поскольку не содержат положений, устанавливающих дополнительные обязанности.

По мнению А.М. Науменко финансово-экономическое обоснование можно отнести к программно-целевым документам в сфере управления публичными финансами, с той особенностью, что в нем затрагивается разработка представлений о рисках социально-экономического развития, финансовых результатах и показателях².

Анализируя практику направления законопроектов в налоговой и бюджетной сфере, А.М. Калинин и А.С. Дупан отмечают формализм в финансово-экономических обоснованиях, поскольку большинство проектов бюджетной тематики «не приводят к дополнительным расходам бюджетов»³.

Таким образом, на федеральном уровне оценка воздействия принимаемых законопроектов в сфере предоставления отдельных преференций сводится к финансово-экономическому обоснованию нормативно-правового акта, которое не в полной мере отражает возможные последствия установления преференционного положения.

Счетной палатой РФ сформулирован вывод о том, что сложившаяся практика принятия преференций без установления целевых индикаторов,

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» (в ред. от 14 февраля 2023 г.) // СЗ РФ. 1997. № 33. Ст. 3895; 2023. № 8. Ст. 1324.

² См.: Науменко А.М. Финансово-экономическое обоснование проекта закона как финансово-правовой акт // Финансовое право. 2016. № 6. С. 6.

³ См.: Калинин А.М., Дупан А.С. Финансово-экономические обоснования законопроектов: текущее положение и варианты совершенствования // Вопросы государственного и муниципального управления. 2016. № 3. С. 125.

позволяющих оценить эффективность введения мер поддержки затрудняет признание преференций в качестве налоговых расходов и их соотнесение с целями и задачами госпрограмм в дальнейшем¹. В этой связи целесообразно установить единые требования ко всем субъектам права законодательной инициативы в части обоснования необходимости введения новых преференций, что позволит достоверно проводить оценку эффективности налоговых расходов Российской Федерации, ускорит оперативность и своевременность принятия решения о продлении, модификации или отмене льготы либо о корректировке мер предоставляемой государственной поддержки.

При проведении проверки Счетной палатой РФ проанализированы материалы к 25 законопроектам, предусматривающим введение 56 освобождений стимулирующего характера. Из них у 5 законопроектов отсутствовала цель введения преференции, только у 3 законопроектов в материалах были обозначены целевые индикаторы, позволяющие оценить эффективность введения меры, 11 законопроектов содержали сведения об объеме выпадающих доходов в случае принятия законопроекта².

Влияние вновь принимаемой отдельной нормы, либо нормативно-правового акта с точки зрения экономической целесообразности в субъектах Российской Федерации оценивается самостоятельно. В соответствии с ч. 4 ст. 10 Федерального закона от 21 декабря 2021 г. № 414-ФЗ «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации» законопроекты о введении или об отмене налогов,

¹ См.: Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Российской Федерации в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ: официальный сайт. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/2bb/xfmwzhxg0au3ye1usgqm1bcwtpct0jdb.pdf> (дата обращения: 12.02.2023).

² См.: Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ внедрения концепции налоговых расходов в бюджетный процесс Российской Федерации в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ: официальный сайт. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/2bb/xfmwzhxg0au3ye1usgqm1bcwtpct0jdb.pdf> (дата обращения: 12.02.2023).

освобождении от их уплаты, изменении финансовых обязательств субъекта Российской Федерации, покрываемые за счет средств бюджета субъекта Российской Федерации, рассматриваются представительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации по представлению высшего должностного лица субъекта Российской Федерации либо при наличии заключения указанного лица¹.

В целях оценки влияния проектов нормативных правовых актов, предусматривающих установление налоговых расходов органами государственной власти субъекта Российской Федерации в соответствии с установленным порядком, осуществляется прогноз экономических и иных последствий реализации таких решений, проводится оценка влияния реализации проекта нормативного акта на доходы и расходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации.

Рассматривая нормативное регулирование субъектов РФ, можно сделать вывод, что системная оценка налоговых расходов на стадии внесения законопроекта не проводится. В ходе исследования выявлен положительный опыт Саратовской и Омской областей. В соответствии с п. 18 Постановления Правительства Саратовской области от 15 ноября 2019 г. № 789-П «Об утверждении Положения о порядке осуществления оценки налоговых расходов Саратовской области» оценка планируемых к предоставлению налоговых расходов осуществляется до внесения в Саратовскую областную Думу проекта закона, устанавливающего налоговую льготу. Оценку налогового расхода проводит орган, инициирующий установление преференциальной нормы в соответствии с общей методикой². В Омской

¹ См.: Федеральный закон от 21 декабря 2021 г. № 414-ФЗ «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации» (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 2021. № 52 (ч. I). Ст. 8973; 2023. № 32 (ч. II). Ст. 6217.

² См.: Постановление Правительства Саратовской области от 15 ноября 2019 г. № 789-П «Об утверждении Положения о порядке осуществления оценки налоговых расходов Саратовской области» (в ред. от 28 октября 2022 г.) // Сайт сетевого издания «Новости Саратовской губернии» www.g-64.ru, 18.11.2019 (дата обращения: 14.10.2022).

области оценку планируемых налоговых расходов, напротив, проводит орган, ответственный за конкретное направление политики¹.

Таким образом, сложившаяся практика предварительной оценки вводимых преференциальных мер не в полной мере позволяет определить эффективность вновь устанавливаемой меры. Проведение оценки вводимых преференциальных мер предлагается проводить на основании прогнозных показателей количества потенциальных плательщиков, имеющих право на преференцию, суммы выпадающего дохода бюджета и экономической обоснованности меры. В данном случае, проведение такой оценки возможно осуществлять на основании единой методики, с особенностями для мер различной функциональной направленности, например, нацеленных на развитие научно-исследовательской деятельности. В развитие данных положений п. 6 Общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 предлагается сформулировать следующим образом:

«Оценка действующих (планируемых к введению) налоговых расходов субъекта Российской Федерации (муниципального образования) осуществляется куратором налогового расхода в порядке, установленном высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации (местной администрацией), с соблюдением общих требований, установленных настоящим документом».

Абзац 1 пункта 11 Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439, возможно изложить в следующей редакции:

¹ См.: Постановление Правительства Омской области от 18 марта 2020 г. № 100-п «Об отдельных вопросах оценки налоговых расходов Омской области» // Омский вестник. 2020. № 12; Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 12.05.2023 (дата обращения: 20.05.2023).

«Методики оценки эффективности действующих (планируемых) налоговых расходов Российской Федерации разрабатываются кураторами налоговых расходов совместно с иными федеральными органами исполнительной власти (иными федеральными государственными органами, организациями) и утверждаются по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономического развития Российской Федерации».

Немаловажным аспектом обеспечения эффективности оценки налоговых расходов является осуществление контрольных полномочий по отношению к участникам правоотношений. В практическом аспекте финансовый контроль рассматривает Прокофьев С.Е. – совокупность действий и процессов, направленных на мониторинг соблюдения объектами контроля законодательства в сфере финансов, эффективности и результативности расходования государственных и иных ресурсов¹.

Бюджетным законодательством закреплены две основные классификации финансового контроля: по отношению к контролируемому субъекту – внутренний и внешний, по времени проведения – предварительный и последующий².

Особого внимания заслуживает рассмотрение институтов внутреннего и внешнего контроля применительно к оценке налоговых расходов. В соответствии с ч. 3 ст. 265 БК РФ внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль является контрольной деятельностью Федерального казначейства, органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации (органами местных администраций).

¹ См.: Прокофьев С.Е. Новации в сфере государственного финансового контроля, осуществляемого Казначейством России // Финансы и кредит. 2015. №10. С. 8.

² См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 № 145–ФЗ (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823; 2023. № 32 (ч.1). Ст. 6148.

Согласно нормам Постановления Правительства № 439 в процессе оценки налоговых расходов принимают участие куратор налогового расхода, Министерство финансов Российской Федерации, Правительственная комиссия по вопросам оптимизации и повышения эффективности бюджетных расходов осуществляющая функции по урегулированию разногласий по проекту перечня налоговых расходов. На субфедеральном уровне круг субъектов рассматриваемых правоотношений дополняется высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации (местной администрацией).

Куратором налогового расхода является орган исполнительной власти, ответственный в соответствии с полномочиями, установленными нормативными правовыми актами, за достижение соответствующих налоговому расходу целей. К полномочиям кураторов относятся функции по разработке методики оценки налоговых расходов, формированию паспорта налоговых расходов, проведению оценки эффективности налоговых расходов. Таким образом, в данном случае куратор налогового расхода выступает исполнителем при оценке налоговых расходов.

Правительственная комиссия по вопросам оптимизации и повышения эффективности бюджетных расходов, осуществляет функции по урегулированию разногласий по проекту перечня налоговых расходов.

Особенным статусом обладает Министерство финансов Российской Федерации. С одной стороны ведомство принимает непосредственное участие в оценке налоговых расходов, выполняя функции по формированию перечня налоговых расходов Российской Федерации; формированию информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации, необходимой для проведения их оценки; обобщению результатов оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, проводимой кураторами налоговых расходов; определению правил формирования информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации,

подлежащей включению в паспорта налоговых расходов Российской Федерации.

С другой стороны, Министерством финансов Российской Федерации утверждаются методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, а также осуществляется сверка информации, представляемой уполномоченными органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и Федеральной налоговой службой. Сверка информации, предоставленной субъектами РФ проводится на предмет соответствия налоговых расходов субъектов Российской Федерации их целевой категории, соответствия принадлежности налоговых расходов субъекта Российской Федерации к группе полномочий в соответствии с методикой распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности, корректного использования данных при оценке бюджетной эффективности стимулирующих налоговых расходов. Таким образом, Министерство финансов РФ одновременно выступает в качестве исполнителя при проведении оценки налоговых расходов и в качестве органа, осуществляющего текущий внутренний финансовый контроль. Стоит отметить, что нормативным регулированием не определены полномочия по внутреннему финансовому контролю в отношении результатов проведенной оценки. Целесообразным будет закрепление данных полномочий за органами, осуществляющими внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль.

В соответствии с ч. 2 ст. 265 БК РФ внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль является контрольной деятельностью Счетной палаты Российской Федерации, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. На каждом уровне бюджетной системы РФ создаются и функционируют органы внешнего финансового контроля. Суть такого контроля состоит в том, что специально учреждаемый для этой деятельности контрольный орган является внешним по отношению к системе ведомств, обеспечивающих исполнение

бюджета, и действует независимо от них. Контрольно-счетные органы учреждаются представительной ветвью власти. В.В. Бутько различает характер полномочий контрольно-счетных органов и органов финансового контроля: «При осуществлении финансового контроля допускается известное вмешательство в оперативную хозяйственную деятельность контролируемого субъекта с целью предупреждения, пресечения и устранения допущенных нарушений, при осуществлении контрольно-счетной деятельности такое вмешательство законом не предусмотрено¹.

Особенным статусом обладают контрольно-счетные органы (далее – КСО) муниципальных образований. Особенности обусловлены их принадлежностью к системе местного самоуправления, в отношении которого Конституцией РФ установлен принцип независимости от государственной власти. В связи с этим в науке высказываются различные мнения и по вопросу статуса муниципального бюджетного контроля по отношению к системе государственного финансового контроля: муниципальный финансовый контроль рассматривается как разновидность негосударственного финансового контроля²; самостоятельный вид финансового контроля³; составная часть системы государственного финансового контроля⁴. И.Б. Лагутин высказывает мысль о том, что «в основе муниципального бюджетного контроля изначально заложено теоретическое противоречие, поскольку по содержанию муниципальный бюджетный контроль ничем не отличается от государственного бюджетного

¹ См.: Бутько В.В. Организационно-правовые основы контрольно-счетной деятельности в субъектах российской федерации: теоретический и историко-правовой анализ: автореферат дис. ... канд. юрид. наук. К, 2007. С. 15.

² См.: Шлейников В.И. Инновационный подход к решению проблем муниципального финансового контроля // Вестник АКСОР. 2008. № 1. С.175.

³ См., напр.: Дементьев Д.В. Государственный финансовый контроль: оценка эффективности и направления развития: автореф. дис. ... канд. эконом. наук. Новосибирск, 2004. С. 14; Финансовое право: Учебное пособие / Отв. ред. И.В. Рукавишникова. М.: Норма, 2007. С. 139.

⁴ См.: Табунищикова Т.Ф. Становление и развитие муниципального финансового контроля: дис. ... канд. эконом. наук. Тюмень, 2006. С. 25.

контроля, и фактически является его составной частью, но при этом выступает в качестве негосударственного образования»¹.

Исходя из установленных законодательством полномочий указанных органов, можно заключить, что в целом содержание их деятельности во многом совпадает, а различия обусловлены лишь сферой действия, соответствующей конкретному уровню бюджетной системы. Полномочия КСО регламентированы Федеральным законом от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»² (далее – Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ), Федеральным законом от 05 апреля 2013 г. 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»³. В числе прочих Федеральным законом от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ выделяются полномочия КСО по оценке эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств бюджета субъекта Российской Федерации.

Нормативным регулированием требование об участии контрольно-счетных органов власти в процессе оценки налоговых расходов не закреплено. Внесение нормативных изменений позволит органам представительной власти реализовать контрольные полномочия по отношению к проведенной оценке налоговых расходов, что, несомненно, приведет к более эффективной реализации целей и задач государственной политики.

В целях закрепления полномочий органов внешнего контроля

¹ См.: *Лагутин И.Б.* Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование: дис. ... док-ра юрид. наук. М., 2014. С. 370.

² См.: Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (в ред. от 31 июля 2023 г.) // СЗ РФ. 2011. № 7. Ст. 903; 2023. № 32 (ч. I), Ст. 6129.

³ См.: Федеральный закон от 05 апреля 2013 г. 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (в ред. от 10 июля 2023 г.) // СЗ РФ. 2013. № 14. Ст. 1649; 2023. № 29. Ст. 5304.

целесообразно внести изменения в абз. 1 п. 2.1 ст. 266.1 БК РФ с дополнением полномочий Счетной палаты РФ в части оценки целесообразности предоставления налоговых расходов и включением кураторов налоговых расходов в перечень субъектов, в отношении которых производится государственный финансовый контроль.

Также предложено изложить п. 6 ч. 1 и п. 6 ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» в следующей редакции:

«оценка эффективности предоставления налоговых расходов, бюджетных кредитов, а также оценка законности предоставления государственных (муниципальных) гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обязательств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет средств бюджета субъекта Российской Федерации (муниципального образования) и имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности».

В ходе проведенного анализа нормативно-правового регулирования в сфере осуществления финансового контроля за деятельностью по оценке налоговых расходов установлено, что внутренний финансовый контроль осуществляется в ходе текущей оценки Министерством финансов РФ. При оценке федеральных налоговых расходов Министерство Финансов РФ выступает исполнительным органом, осуществляя функции по формированию перечня налоговых расходов и обобщению результатов оценки налоговых расходов. Внутренний финансовый контроль в отношении результатов оценки эффективности налоговых расходов в настоящее время не проводится. Целесообразным будет закрепление данных полномочий за контрольно-счетными органами.

Резюмируя вышеизложенное, стоит отметить, что к основным проблемам правового обеспечения оценки налоговых расходов относятся:

отсутствие четкой регламентации порядка размещения информации о результатах оценки налоговых расходов, непроведение предварительной оценки влияния стимулирующих мер на стадии разработки законопроекта и отсутствие правового обеспечения деятельности по осуществлению внешнего финансового контроля.

Проблема реализации принципа бюджетной прозрачности заключается в отсутствии механизма, обеспечивающего открытость результатов оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации. На субфедеральном уровне органы власти самостоятельно регламентируют порядок проведения оценки, основываясь на общих требованиях, зачастую игнорируя принцип бюджетной прозрачности в части размещения результатов проведенной оценки. Сложившаяся практика раскрытия информации не позволяет в полной мере оценить эффективность проведенной оценки налоговых расходов, что несомненно влияет на качество проводимой оценки. По результатам анализа нормативного регулирования установлено, что опубликование паспортов налоговых расходов не предусмотрено, результаты оценки эффективности налоговых расходов, рекомендации по результатам указанной оценки не размещаются в открытом доступе, в некоторых регионах такая обязанность не закреплена.

В целях реализации принципа бюджетной прозрачности необходимо закрепить обязанность по опубликованию обобщенной информации о результатах оценки налоговых расходов. Предложено абзац 2 п. 23 Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 изложить в следующей редакции:

«Паспорта налоговых расходов Российской Федерации, результаты оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, рекомендации по результатам указанной оценки, о необходимости сохранения (уточнения, отмены) предоставленных плательщикам льгот,

направляются кураторами налоговых расходов в Министерство ежегодно, до 15 декабря (уточненные данные - до 1 марта). Указанная информация размещается на официальном сайте Министерства в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" не позднее 10 рабочих дней со дня направления уточненных данных в Министерство».

Пункт 20 Общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 следует дополнить абзацем 3 следующего содержания:

«Паспорта налоговых расходов, результаты оценки эффективности налоговых расходов, рекомендации по результатам указанной оценки до 15 декабря размещаются на официальных сайтах уполномоченных исполнительных органов субъектов Российской Федерации (муниципального образования) в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Изучая проблемы оценки налоговых расходов, невозможно обойти действующую практику предварительной оценки стимулирующих мер на стадии принятия законопроекта. Сложившаяся практика предварительной оценки вводимых преференциальных мер не в полной мере позволяет определить целевую направленность вновь устанавливаемой меры. Проведение оценки вводимых преференциальных мер предлагается проводить на основании прогнозных показателей количества потенциальных плательщиков, имеющих право на преференцию, суммы выпадающего дохода бюджета и экономической обоснованности меры. В данном случае, проведение такой оценки возможно осуществлять на основании единой методики, с особенностями для мер различной функциональной направленности, например, нацеленных на развитие научно-исследовательской деятельности. В развитие данных положений п. 6 Общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства

РФ от 22 июня 2019 г. № 796 предлагается сформулировать следующим образом:

«Оценка действующих (планируемых к введению) налоговых расходов субъекта Российской Федерации (муниципального образования) осуществляется куратором налогового расхода в порядке, установленном высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации (местной администрацией), с соблюдением общих требований, установленных настоящим документом».

Абзац 1 пункта 11 Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439, возможно изложить в следующей редакции:

«Методики оценки эффективности действующих (планируемых) налоговых расходов Российской Федерации разрабатываются кураторами налоговых расходов совместно с иными федеральными органами исполнительной власти (иными федеральными государственными органами, организациями) и утверждаются по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономического развития Российской Федерации».

Обеспечению эффективности деятельности в сфере оценки налоговых расходов способствует финансовый контроль за деятельностью уполномоченных органов. Анализом нормативно-правового регулирования в сфере осуществления финансового контроля за деятельностью по оценке налоговых расходов установлено, что внутренний финансовый контроль осуществляется в ходе текущей оценки Министерством финансов РФ. При этом Минфин РФ, с одной стороны, принимает непосредственное участие в оценке налоговых расходов, выполняя функции по формированию перечня налоговых расходов Российской Федерации; информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках; обобщению результатов оценки эффективности налоговых расходов. С другой стороны, Министерством

финансов РФ утверждаются методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, а также осуществляется сверка информации, представляемой уполномоченными органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и Федеральной налоговой службой.

В ходе исследования отмечено, что нормативным регулированием не определены полномочия по внешнему финансовому контролю в отношении результатов проведенной оценки. Целесообразным будет закрепление данных полномочий за контрольно-счетными органами. Внесение нормативных изменений позволит органам представительной власти реализовать контрольные полномочия по отношению к проведенной оценке налоговых расходов, что, несомненно, приведет к более эффективной реализации целей и задач государственной политики.

В целях закрепления полномочий органов внешнего контроля целесообразно внести изменения в абз. 1 п. 2.1 ст. 266.1 БК РФ с дополнением полномочий Счетной палаты РФ в части оценки целесообразности предоставления налоговых расходов и включением кураторов налоговых расходов в перечень субъектов, в отношении которых производится государственный финансовый контроль.

Также предложено изложить п. 6 ч. 1 и п. 6 ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» в следующей редакции:

«оценка эффективности предоставления налоговых расходов, бюджетных кредитов, а также оценка законности предоставления государственных (муниципальных) гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обязательств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет средств бюджета субъекта Российской Федерации (муниципального образования) и имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Институт налоговых расходов является новацией финансово-правового регулирования в России, аккумулируя нормы права, регламентирующие отношения, связанные с формированием перечней и оценкой льготных положений по обязательным платежам, имеющим законодательное установление (налоги, страховые взносы, таможенные платежи и др.). Первоначальное развитие концепция получила в западных странах, на основании множества исследований была отмечена ее эффективность. В настоящее время она проходит апробацию и в Российской Федерации. Проведенное диссертационное исследование, направленное на формирование концептуальных основ правового регулирования формирования перечней налоговых расходов, их оценки и контроля в указанной сфере, позволило сделать ряд теоретических выводов и разработать практические рекомендации по совершенствованию действующего законодательства и правоприменительной практики в части внедрения нового бюджетно-правового инструментария.

Внедрение концепции налоговых расходов в российское законодательство и практику государственного и муниципального управления потребовало определения правовой природы, сущностных характеристик и содержания понятия «налоговые расходы», уяснения его связи с категорией «преференции по обязательным платежам», а также места в системе российского финансового права. Это позволило дать оценку достаточности действующих правил относительно формирования перечней и оценки налоговых расходов в Российской Федерации и разработать научно-обоснованные предложения по решению выявленных проблем правового регулирования налоговых расходов как института бюджетного права федерального, регионального и муниципального уровней.

В ходе диссертационного исследования сделан вывод о том, что концепция налоговых расходов содержательно развивается вокруг преференциальных мер государственной поддержки в аспекте оценки их

эффективности в корреляции к реализации государственной политики экономического стимулирования в различных сферах. В этой связи выявлена условность самого термина «налоговые расходы» и его несоответствие содержанию, поскольку в категорию «налоговые расходы» включаются льготы и преференции не только по налогам, но и иным обязательным платежам, имеющим законодательное закрепление. Однако в работе аргументирована возможность сохранения этого термина как базового в рамках дальнейшего развития концепции налоговых расходов в России. В силу того, что концепция имеет зарубежные истоки происхождения, широкую теоретическую разработку и практику внедрения в иностранных государствах под устоявшимся терминологическим обозначением – налоговые расходы (*tax expenditure*).

Предоставляемые меры государственной поддержки рассматриваются как отклонения от базовой структуры обязательных платежей. Понятие базовой структуры обязательных платежей является новым для российской финансово-правовой доктрины. Оно необходимо для уяснения смысла понятия «налоговые расходы» и решения вопроса о его границах: включаются ли в него все виды льгот и преференций по законодательно установленным обязательным платежам или нет. Для определения преференциальных мер, составляющих содержательную основу понятия «налоговые расходы» из общей массы преференций, предложено использовать конструкцию базовой структуры фискального платежа.

Аргументировано, что необходимо учитывать функциональное назначение преференциальных мер и в понятие «налоговые расходы» включать только те, в которых реализуется государственная экономическая политика стимулирующего характера. Льготы социального характера предложено включать в базовую структуру обязательного платежа, поскольку они обеспечивают права социально-незащищенных слоев населения и представляют собой один из механизмов реализации государственной политики в социальной сфере, не направленной на

получение определенного экономического эффекта. В базовую структуру также следует включать льготы технического характера, предоставляемые субъектам государственного и муниципального сектора, при условии, что они не выполняют функции экономического стимулирования данного типа организаций.

В данной части исследования разработаны понятия «базовая структура обязательного платежа» и «преференциальные меры экономического стимулирования», необходимые для разработки теоретико-правовой основы методологии формирования перечней налоговых расходов, подлежащих оценке. Под базовой структурой обязательного платежа понимается совокупность законодательно закрепленных обязательных элементов платежа, устанавливающих общее правило по его исчислению, без учета преференциальных мер экономического стимулирования. Преференциальные меры экономического стимулирования – законодательно закрепленные льготы и иные преференции отдельным категориям плательщиков, направленные на создание благоприятных условий их экономической деятельности, приводящие к уменьшению размера исчисляемого платежа или освобождению от его уплаты. Содержание категории «налоговые расходы» основано на совокупности преференциальных мер экономического стимулирования, но не ограничивается только ими. В этой связи обоснована недопустимость отождествления понятия налоговые расходы с налоговыми льготами или льготами и преференциями по иным обязательным платежам.

Понятие «налоговые расходы» закреплено в Бюджетном кодексе РФ, чем подчеркивается бюджетно-правовая природа нового инструментария. Справедливость этого подхода обусловлена необходимостью оценки объемов государственной поддержки в форме преференциальных мер экономического стимулирования, а также объемов, выпадающих в этой связи доходов бюджета. Таким образом, связь налоговых расходов с бюджетными отношениями не только формально-юридическая, но и

сущностная, так как основное назначение инструментария налоговых расходов заключается именно в оценке недополученных бюджетами доходов с позиции эффективности такого типа затрат для государства.

В рамках проведенного исследования выявлены признаки налоговых расходов как бюджетно-правового понятия, что позволило предложить уточнение формулировки, закрепленной в тексте Бюджетного кодекса РФ.

К сущностным признакам налоговых расходов отнесены: нормативность (установление преференциальных мер экономического стимулирования нормативно-правовыми актами); бюджетно-правовая природа (обусловленная их функциональной направленностью на оценку объема выпадающих доходов бюджета в рамках бюджетного процесса); альтернативность прямым расходам бюджета (возможность предоставления преференций альтернативным способом); временный характер действия.

Под налоговыми расходами предлагается понимать выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные преференциальными мерами, предоставляемыми отдельным категориям плательщиков в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в целях реализации политики экономического стимулирования.

Недостатки законодательно закрепленного определения налоговых расходов связаны с включением в их содержание социальных и технических преференций, а также их обязательное соотнесение с целями государственных программ. Такой подход приводит к отождествлению конструкции налоговых расходов и льгот по обязательным платежам, а также затрудняет оценку их эффективности, что может привести к формальному подходу при оценке.

В целях уточнения понятия «налоговые расходы» абзац 35 статьи 6 БК РФ предложено изложить в следующей редакции:

«налоговые расходы – выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные преференциальными мерами, предоставляемыми отдельным категориям плательщиков в качестве

мер государственной (муниципальной) поддержки в целях реализации политики экономического стимулирования».

Отграничение налоговых расходов от всего объема налоговых льгот и иных преференций актуализирует задачу систематизации как преференций в общем их объеме, так и тех, которые составляют правовую основу налоговых расходов. Так, преференции, составляющие содержание налоговых расходов, могут быть дифференцированы: в зависимости от вида фискального платежа, преференции по которым предоставлены в целях экономического стимулирования (таможенные платежи; налоги, сборы и страховые взносы, предусмотренные Налоговым кодексом РФ; иные платежи фискального характера); в зависимости от функционального назначения (компенсаторные, гарантирующие, стимулирующие, инвестиционные); в зависимости от целевого назначения (экономические, комплексные); в зависимости от уровня администрирования (налоговые расходы федерального, региональных, местных бюджетов).

Сформирован комплекс выводов о месте института налоговых расходов в системе российского финансового права. Институт налоговых расходов является бюджетно-правовым по своей природе, но имеет постоянные взаимосвязи с институтами льгот и преференций по законно установленным обязательным платежам, т.е. с нормами налогового и фискального права.

Поэтому институт налоговых расходов может быть определен как система финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе формирования перечней и оценки налоговых расходов, а также финансового контроля в данной сфере. Основной целью данного блока бюджетно-правового регулирования является оценка объема и эффективности стимулирующих мер, относимых к числу налоговых расходов (входящих в перечни налоговых расходов). Эффективность налоговых расходов предполагает наступление последствий

от их реализации в виде прироста последующих доходов бюджета и/или экономического развития.

Содержание института налоговых расходов складывается из блоков бюджетно-правового регулирования, закрепляющих: понятие налоговых расходов и преференции стимулирующего характера, соответствующие ему; полномочия субъектов правоотношений, возникающих по поводу формирования перечней и оценки налоговых расходов, а также контрольной деятельности за их осуществлением; правила формирования перечней налоговых расходов; критерии и правила оценки налоговых расходов; правила осуществления контроля за формированием перечней и оценкой налоговых расходов.

Комплекс указанных нормативных правовых положений может быть квалифицирован как самостоятельный институт бюджетного права, поскольку его автономия направлена на достижение собственной цели функционирования – оценку объема и эффективности налоговых расходов, которая воспринимается другими институтами бюджетного права, прежде всего, институтами планирования бюджета и последующего рассмотрения и утверждения отчета об исполнении бюджета. Институт налоговых расходов взаимосвязан с бюджетным процессом поскольку регламентирует один из элементов планирования доходов и расходов бюджетов, а также обеспечивает обоснованность бюджетно-экономической политики в части разработки и реализации мер государственного стимулирования экономического развития в форме преференций по обязательным платежам. Это указывает на системный характер взаимосвязи рассматриваемых блоков бюджетно-правового регулирования и позволяет обосновать тезис о самостоятельности института налоговых расходов, наряду с институтами бюджетного процесса. Данный бюджетно-правовой институт также обладает внешними взаимосвязями, т.к. основывается на преференциальных положениях налогового и таможенного законодательства, а также нормативного правового регулирования по иным обязательным платежам.

В исследовании детализирован объем полномочий субъектов правоотношений по оценке налоговых расходов: Министерства финансов РФ, кураторами налоговых расходов, Правительственной комиссии по вопросам оптимизации и повышения эффективности бюджетных расходов, Федеральной налоговой службы, уполномоченных органов регионального и муниципального уровней - что позволило выявить ряд проблем правового регулирования.

В частности, анализ правового регулирования института налоговых расходов на региональном и муниципальном уровнях показал недостаточную степень включенности данного нового института в устоявшиеся процедуры бюджетного процесса, проблемы формирования паспортов налоговых расходов, публикации перечней расходов и их оценки.

Основной проблемой регионального нормативного регулирования является отсутствие регламентации отношений по учету результатов проведенной оценки налоговых расходов в рамках процедур бюджетного процесса. Как правило, нормативное регулирование не предусматривает включение результатов оценки налоговых расходов в бюджетный процесс, следовательно, результаты такой оценки не учитываются. В связи с чем предлагается внести изменения в требования к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796, изложив абз. 2 п. 20 в следующей редакции:

«Результаты рассмотрения оценки налоговых расходов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) учитываются при формировании основных направлений бюджетной и налоговой политики субъектов Российской Федерации (муниципальных образований). Отчет о проведенной оценке направляется в контрольно-счетный и представительный орган одновременно с проектом закона о бюджете субъекта Российской Федерации (муниципального образования)».

Также целесообразно расширить перечень документов и материалов,

представляемых в представительный орган одновременно с проектом бюджета. Для этого предложено ст. 184.2 БК РФ дополнить абзацем 15 следующего содержания:

«отчетом об оценке налоговых расходов за отчетный финансовый год, оценке налоговых расходов на текущий финансовый год и оценке налоговых расходов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период».

В рамках исследования установлен правовой механизм достижения цели бюджетно-правового института налоговых расходов, который включает в себя следующие действия: определение перечня налоговых расходов; разработка методологии оценки эффективности налоговых расходов; проведение оценки целесообразности налоговых расходов (оценка объема предоставленных преференций, и соответствие их целям государственных программ); проведение оценки результативности (оценка совокупного бюджетного эффекта); формирование общего вывода об эффективности налоговых расходов, а также рекомендаций о необходимости сохранения или отмены преференций.

Исследование процесса формирования перечней налоговых расходов позволило сделать вывод о том, что в Российской Федерации применяется узкий законодательный подход к выделению налоговых расходов, который имеет слабую теоретико-методологическую основу. Такой подход возможен на первоначальном этапе внедрения инструментов оценки налоговых расходов, однако в последующем целесообразно переходить к ограничению числа налоговых расходов только преференциальными мерами экономического стимулирования, т.е. шире применять критерий возможной замены преференциальной меры прямыми бюджетными расходами. Оценке подлежат исключительно стимулирующие налоговые расходы, обеспечивающие позитивное влияние на определенные сферы экономической деятельности либо определенных субъектов этой деятельности.

В настоящее время критерии отнесения преференций к налоговым расходам нормативно не закреплены. В этой связи целесообразным будет установить данные критерии, включив пункт 3.1 в Общие требования к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований», а также п. 6.1 в Правила формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» следующего содержания:

«В перечень налоговых расходов включаются преференции, соответствующие следующим критериям: образуют выпадающий доход бюджета, являются отклонением от базовой структуры платежа, направлены на стимулирование экономической деятельности, возможность замены предоставления преференции бюджетной субсидией».

В рамках этих же нормативно-правовых актов необходимо дополнить пункты 2, закрепляющие основные используемые понятия следующими абзацами:

«базовая структура фискального платежа – совокупность законодательно закрепленных обязательных элементов платежа, устанавливающих общее правило по его исчислению, без учета преференциальных мер экономического стимулирования;

выпадающий доход – сумма средств, недополученных бюджетами бюджетной системы в результате предоставления льгот и иных преференциальных мер экономического стимулирования».

Нормативное регулирование предусматривает полномочия Министерства финансов РФ по утверждению перечня налоговых расходов

региональных бюджетов. Регламентацию сверки оцениваемых налоговых расходов необходимо доработать, предоставив возможность урегулирования разногласий и внесения изменений в данные для оценки эффективности налоговых расходов. Подпункт «д» п. 8 общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 предлагается изложить в следующей редакции:

«Министерство финансов Российской Федерации до 1 июля направляет уполномоченным органам субъектов РФ результаты сверки с предложениями по корректировке выявленных несоответствий».

Действующая методология оценки налоговых расходов предполагает проведение оценки по критериям целесообразности и результативности. По критерию целесообразности оцениваются востребованность и соответствие налоговых расходов целям государственных программ. По критерию результативности – вклад оцениваемых преференций в изменение значения показателя достижения целей государственной программы, а также бюджетная эффективность, т.е. совокупный бюджетный эффект стимулирующих преференций. Оценка бюджетной эффективности предполагает сравнительный анализ результативности предоставления преференций по обязательным платежам и результативности применения альтернативных механизмов бюджетного финансирования.

Методология оценки налоговых расходов основана на методе упущенных доходов, предполагающего оценку объема выпадающих доходов, и методе сравнения с прямыми расходами. Выявлено, что данная методология не предусматривает применение метода восстановленных доходов, предполагающего учет рыночной конъюнктуры, влияющего на доходы плательщиков в определенной отрасли, форс-мажорные обстоятельства, поведенческие факторы. Оценка налоговых расходов по методу восстановленных доходов включает прогнозы поведения плательщиков, которое изменится в сфере потребления, инвестиций в случае

установления или отмены стимулирующей меры. При учете множества факторов данная оценка наиболее точно могла бы охарактеризовать эффективность применения наиболее объемных стимулирующих мер.

В целях применения методологии восстановленных доходов предлагается усовершенствовать налоговый контроль способный содействовать формированию обобщенного сценария возможного поведения субъектов. На практике данное направление может быть реализовано путем формирования отчета об изменениях в хозяйственной деятельности налогоплательщика налоговым органом в случае признания применения преференции необоснованным.

Международная практика оценки налоговых расходов включает деятельность независимых экономических исследовательских институтов и организаций, которые проводят собственный анализ эффективности и объема налоговых расходов. В процессе становления концепции налоговых расходов в Российской Федерации отмечена необходимость привлечения специализированных организаций, деятельность которых будет полезна, в том числе, и при разработке методологии оценки налоговых расходов.

Действующая методология предполагает проведение оценки налоговых расходов в совокупности в отношении соответствующей категории плательщиков, имеющих право на преференции. Такой подход усложняет методику оценки налоговых расходов, поскольку вариативность субъектов, имеющих право на применение налогового расхода достаточно высокая и не лишена формализма, также возникает риск неучета части используемых преференций. На основании вышеизложенного целесообразным будет исключение положения абз. 4 п. 11 Постановления Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439.

Оценка целесообразности применения налоговых расходов проводится по критериям востребованности и соответствия целям государственных программ. Методикой оценки налогового расхода, разрабатываемой куратором налогового расхода, устанавливает минимальное значение

количества плательщиков, использующих преференцию (порог востребованности). Подход, при котором порог востребованности определяется самостоятельно куратором налогового расхода, не лишен субъективизма. Возможна ведомственная заинтересованность в сохранении действующих преференций, в связи с чем следует сформировать условия для более объективного принятия решения при оценке востребованности налогового расхода. В данном случае необходим единый подход к установлению порогового значения для оценки востребованности налоговых расходов. Пороговое значение следует определять на основании исследования причин малой востребованности преференций. В связи с чем исключению подлежит п. 13.1 Постановления Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439, устанавливающий возможность определения порогового значения кураторами, а пп. «б» п. 13 возможно представить в следующей редакции:

«Востребованность плательщиками предоставленных льгот, которая характеризуется соотношением численности плательщиков, воспользовавшихся правом на преференцию, и численности плательщиков, обладающих потенциальным правом на применение преференции. Минимальное пороговое значение востребованности определяется в размере 20% от численности плательщиков, обладающих потенциальным правом на применение льготы».

Обоснован вывод о том, что реализация подхода оценки экономического воздействия по критерию соответствия целям государственной программы не представляется возможной, поскольку программная оценка налоговых расходов предполагает выявление прямого либо косвенного соответствия преференций целям социально-экономической политики и целям государственных программ, в связи с чем, сам критерий, возможно, является формальным основанием дополнительной классификации налоговых расходов. В текущих реалиях наиболее целесообразным решением будет проведение оценки экономической

эффективности стимулирующих положений, не относящихся к базовой структуре платежей, вне зависимости от целей государственных программ, поскольку экономическое стимулирование возможно и в рамках внепрограммной формы государственной деятельности.

Анализ правового регулирования налоговых расходов регионального и муниципального уровней и практики его реализации позволил выявить проблемы, связанные с: применяемыми методиками оценки преференций; публикацией перечня и результатов оценки в открытом доступе; составлением паспортов налоговых расходов; периодом проведения оценки и учета ее результатов в рамках бюджетного процесса; отсутствием понятной регламентации порядка размещения информации о результатах оценки налоговых расходов; непроведением предварительной оценки влияния стимулирующих мер на стадии разработки законопроекта, устанавливающего преференцию; отсутствием правового обеспечения деятельности по осуществлению внешнего финансового контроля за формированием перечней и оценкой налоговых расходов.

Существующая конъюнктура по обобщению результатов оценки налоговых расходов не позволяет провести анализ эффективности проводимой оценки и самой преференции, поскольку не обеспечен механизм раскрытия информации. Реализация принципа прозрачности бюджетного процесса предполагает опубликование бюджетной документации, гласность при проведении оценки налоговых расходов. Необходимо реализовать механизм, направленный на раскрытие сведений об эффективности применяемых налоговых расходов. На субфедеральном уровне органы власти самостоятельно регламентируют порядок проведения оценки, основываясь на общих требованиях, установленных Правительством РФ, при этом зачастую игнорируя принцип бюджетной прозрачности в части размещения результатов проведенной оценки. По результатам анализа нормативного регулирования установлено, что опубликование паспортов налоговых расходов не предусмотрено, результаты оценки эффективности налоговых

расходов, рекомендации по результатам указанной оценки не размещаются в открытом доступе, в некоторых регионах такая обязанность не закреплена.

В целях реализации принципа бюджетной прозрачности необходимо закрепить обязанность по опубликованию обобщенной информации о результатах оценки налоговых расходов. Предложено абзац 2 п. 23 Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 изложить в следующей редакции:

«Паспорта налоговых расходов Российской Федерации, результаты оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, рекомендации по результатам указанной оценки, о необходимости сохранения (уточнения, отмены) предоставленных плательщикам льгот, направляются кураторами налоговых расходов в Министерство ежегодно, до 15 декабря (уточненные данные - до 1 марта). Указанная информация размещается на официальном сайте Министерства в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" не позднее 10 рабочих дней со дня направления уточненных данных в Министерство».

Пункт 20 Общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 следует дополнить абзацем 3 следующего содержания:

«Паспорта налоговых расходов, результаты оценки эффективности налоговых расходов, рекомендации по результатам указанной оценки до 15 декабря размещаются на официальных сайтах уполномоченных исполнительных органов субъектов Российской Федерации (муниципального образования) в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

В ходе исследования отмечено, что сложившаяся практика предварительной оценки вводимых преференциальных мер не в полной мере позволяет определить целевую направленность вновь устанавливаемой меры.

Проведение оценки вводимых преференциальных мер предлагается проводить на основании прогнозных показателей количества потенциальных плательщиков, имеющих право на преференцию, суммы выпадающего дохода бюджета и экономической обоснованности меры. В данном случае, проведение такой оценки возможно осуществлять на основании единой методики, с особенностями для мер различной функциональной направленности, например, нацеленных на развитие научно-исследовательской деятельности. В развитие данных положений п. 6 Общих требований к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 предлагается сформулировать следующим образом:

«Оценка действующих (планируемых к введению) налоговых расходов субъекта Российской Федерации (муниципального образования) осуществляется куратором налогового расхода в порядке, установленном высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации (местной администрацией), с соблюдением общих требований, установленных настоящим документом».

Абзац 1 пункта 11 Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439, возможно изложить в следующей редакции:

«Методики оценки эффективности действующих (планируемых) налоговых расходов Российской Федерации разрабатываются кураторами налоговых расходов совместно с иными федеральными органами исполнительной власти (иными федеральными государственными органами, организациями) и утверждаются по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономического развития Российской Федерации».

Анализом нормативно-правового регулирования в сфере осуществления финансового контроля за деятельностью по оценке налоговых расходов установлено, что внутренний финансовый контроль осуществляется в ходе текущей оценки Министерством финансов РФ. При этом Минфин РФ, с одной стороны, принимает непосредственное участие в оценке налоговых расходов, выполняя функции по формированию перечня налоговых расходов Российской Федерации; информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках; обобщению результатов оценки эффективности налоговых расходов. С другой стороны, Министерством финансов РФ утверждаются методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, а также осуществляется сверка информации, представляемой уполномоченными органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и Федеральной налоговой службой.

В ходе исследования отмечено, что нормативным регулированием не определены полномочия по внешнему финансовому контролю в отношении результатов проведенной оценки. Целесообразным будет закрепление данных полномочий за контрольно-счетными органами. Внесение нормативных изменений позволит органам представительной власти реализовать контрольные полномочия по отношению к проведенной оценке налоговых расходов, что, несомненно, приведет к более эффективной реализации целей и задач государственной политики.

В целях закрепления полномочий органов внешнего контроля целесообразно внести изменения в абз. 1 п. 2.1 ст. 266.1 БК РФ с дополнением полномочий Счетной палаты РФ в части оценки целесообразности предоставления налоговых расходов и включением кураторов налоговых расходов в перечень субъектов, в отношении которых производится государственный финансовый контроль.

Также предложено изложить п. 6 ч. 1 и п. 6 ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации

и муниципальных образований» в следующей редакции:

«оценка эффективности предоставления налоговых расходов, бюджетных кредитов, а также оценка законности предоставления государственных (муниципальных) гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обязательств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет средств бюджета субъекта Российской Федерации (муниципального образования) и имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ

I. Нормативные правовые акты

1.1. Международные правовые акты

1. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (Приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) (в ред. от 29 мая 2019 г., с изм. от 18 марта 2023 г.): принят в г. Москве 11 апреля 2017 г. [Электронный ресурс] // Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaeunion.org/>, 12.04.2017 (дата обращения: 12.10.2022); Бюллетень международных договоров. – 2021. – № 7.

2. Решение Комиссии Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. № 130 «О едином таможенно–тарифном регулировании Евразийского экономического союза» (в ред. от 23 июня 2023 г.) // Российская газета. – № 227. – 30.11.2009; [Электронный ресурс]. – Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://www.eaeunion.org/>, 21.07.2023 (дата обращения: 30.07.2023).

1.2. Нормативные и иные правовые акты

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 № 145–ФЗ (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823; 2023. – № 32 (ч.1). – Ст. 6148.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146–ФЗ (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824; [Электронный ресурс]. – Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.08.2023 (дата обращения: 28.08.2023).

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117–ФЗ (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340; [Электронный ресурс]. – Официальный интернет–портал

правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.08.2023 (дата обращения: 28.08.2023).

6. Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. № 167–ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в ред. от 24 июня 2023 г.) // СЗ РФ. – 2001. – № 51. – Ст. 4832; 2023. – № 26. – Ст. 4675.

7. Федеральный закон от 06 октября 2003 г. № 131–ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. – 2003. – № 40. – Ст. 3822; [Электронный ресурс]. – Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.08.2023 (дата обращения: 28.08.2023).

8. Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116–ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. – 2005. – № 30 (ч. II). – Ст. 3127; 2023. – № 32 (ч. I). – Ст. 6180.

9. Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 255–ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (в ред. от 03 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. – 2007. – № 1 (1 ч.). – Ст. 18; 2023. – № 14. – Ст. 2375.

10. Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 6–ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно–счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (в ред. от 31 июля 2023 г.) // СЗ РФ. – 2011. – № 7. – Ст. 903; 2023. – № 32 (ч. I), Ст. 6129.

11. Федеральный закон от 05 апреля 2013 г. 41–ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (в ред. от 10 июля 2023 г.) // СЗ РФ. – 2013. – № 14. – Ст. 1649; 2023. – № 29. – Ст. 5304.

12. Федеральный закон от 28 июня 2014 г. № 172–ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» (в ред. от 17

февраля 2023 г.) // СЗ РФ. – 2014. – № 26 (ч. I). – Ст. 3378; 2023. – № 8. – Ст. 1206.

13. Федеральный закон от 03 июля 2016 г. № 243–ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» (в ред. от 28 декабря 2022 г.) // СЗ РФ. – 2016. – № 27 (ч. I). – Ст. 4176; 2023. – № 1 (ч. I). – Ст. 16.

14. Федеральный закон от 03 августа 2018 г. № 303–ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. от 30 октября 2018 г.) // СЗ РФ. – 2018. – № 32 (ч. I). – Ст. 5096; 2018. – № 45. – Ст. 6849.

15. Федеральный закон от 25 декабря 2018 г. № 494–ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2018. – № 53 (ч. I). – Ст. 8420.

16. Федеральный закон от 01 апреля 2020 г. № 102–ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2020. – № 14 (ч. I). – Ст. 2032.

17. Федеральный закон от 23 ноября 2020 г. № 372–ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период» (в ред. от 19 декабря 2022 г.) // СЗ РФ. – 2020. – № 48. – Ст. 7625; 2022. – № 52. – Ст. 9353.

18. Федеральный закон от 08 декабря 2020 г. № 385–ФЗ «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» // СЗ РФ. – 2020. – № 50. – Ст. 8030.

19. Федеральный закон от 02 июля 2021 г. № 305–ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2021. – № 27. – Ст. 5133.

20. Федеральный закон от 21 декабря 2021 г. № 414–ФЗ «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации» (в ред. от 04 августа 2023 г.) // СЗ РФ. – 2021. – № 52 (ч. I). – Ст. 8973; 2023. – № 32 (ч. II). – Ст. 6217.

21. Закон Липецкой области от 25 ноября 2002 г. № 20–ОЗ «О транспортном налоге в Липецкой области» (в ред. от 27 декабря 2021 г.) // Липецкая газета. – № 230. – 28.11.2002; 2021. – 30 декабря. – № 155–156.

22. Закон Московской области от 24 ноября 2004 г. № 151/2004–ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области» (в ред. от 28 апреля 2023 г.) // Ежедневные Новости. Подмосковье. – № 226. – 27.11.2004; [Электронный ресурс]. – Официальный интернет–портал правовой информации www.pravo.gov.ru, 03.05.2023 (дата обращения: 12.05.2023).

23. Закон Кемеровской области от 14 ноября 2005 г. № 111–ОЗ «О бюджетном процессе в Кемеровской области – Кузбассе» (в ред. от 24 апреля 2023 г.) // Законодательный вестник Совета народных депутатов Кемеровской области. – № 41 – 25.11.2005; [Электронный ресурс]. – Официальный сайт «Законодательный вестник Кузбасса» <https://www.kuzbass-zakon.ru/>, 26.04.2023 (дата обращения: 29.04.2023).

24. Закон Ростовской области от 3 августа 2007 г. № 743–ЗС «О бюджетном процессе в Ростовской области» (в ред. от 30 июня 2023 г.) // Наше время. – № 268-272. – 15.08.2007; [Электронный ресурс]. – Официальный портал правовой информации Ростовской области <http://pravo.donland.ru>, 30.06.2023 (дата обращения: 28.08.2023).

25. Закон Псковской области от 06 июня 2008 г. № 769–ОЗ «О бюджетном процессе в Псковской области» (в ред. от 03 ноября 2021 г.) // Псковская правда. – № 144-146. – 10.06.2008; [Электронный ресурс]. – Сетевое издание «Нормативные правовые акты Псковской области» www.pravo.pskov.ru, 08.11.2021 (дата обращения: 14.10.2022).

26. Закон Астраханской области от 7 июля 2008 г. № 39/2008–ОЗ «О бюджетном процессе в Астраханской области» (в ред. от 28 декабря 2022 г.) // Сборник законов и нормативных правовых актов Астраханской области. – № 37. – 10.07.2008; [Электронный ресурс]. – Официальный интернет-портал правовой информации органов государственной власти Астраханской области <http://pravo-astrobl.ru>, 29.12.2022 (дата обращения: 29.12.2022).

27. Закон города Москвы от 10 сентября 2008 г. № 39 «О бюджетном устройстве и бюджетном процессе в городе Москве» (в ред. от 07 июня 2023 г.) // Вестник Мэра и Правительства Москвы. – № 55. – 30.09.2008; [Электронный ресурс]. – Официальный сайт Мэра и Правительства Москвы www.mos.ru, 15.06.2023 (дата обращения: 28.08.2022).

28. Закон Архангельской области от 23 сентября 2008 г. № 562–29–ОЗ «О бюджетном процессе в Архангельской области» (в ред. от 30 мая 2022 г.) // Ведомости Архангельского областного Собрания депутатов четвертого созыва. – 2008. – №29; [Электронный ресурс]. – Официальный интернет-портал правовой информации www.pravo.gov.ru, 03.05.2023 (дата обращения: 12.05.2023).

29. Закон Новгородской области от 03 октября 2008 г. № 389–ОЗ «О бюджетном процессе в Новгородской области» (в ред. от 01 ноября 2022 г.) // Новгородские ведомости. – № 60. – 11.10.2008; 2023. – 01 сентября. – № 35.

30. Закон Воронежской области от 10 октября 2008 г. № 81–ОЗ «О бюджетном процессе в Воронежской области» (в ред. от 29 мая 2023 г.) // СЗ Воронежской области. – 2008. – № 10. – Ст. 366; [Электронный ресурс]. – Информационная система «Портал Воронежской области в сети Интернет» <https://www.govvrn.ru>, 30.05.2023 (дата обращения: 28.08.2022).

31. Закон Омской области от 10 мая 2011 г. № 1346–ОЗ «О бюджетном процессе в Омской области» (в ред. от 27 февраля 2023 г.) // Ведомости Законодательного Собрания Омской области. – 2011. – № 2(70). – Ст. 4522; [Электронный ресурс]. – Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 27.02.2023 (дата обращения: 27.02.2023).

32. Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» (в ред. от 14 февраля 2023 г.) // СЗ РФ. – 1997. – № 33. – Ст. 3895; 2023. – № 8. – Ст. 1324.

33. Постановление Правительства РФ от 12 августа 2004 г. № 410 «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов» (в ред. от 09 декабря 2022 г.) // СЗ РФ. – 2004. – № 33. – Ст. 3497; 2022. – № 51. – Ст. 9233.

34. Постановление Правительства РФ от 21 декабря 2005 г. № 782 «О создании на территории Грязинского муниципального района Липецкой области особой экономической зоны промышленно–производственного типа» (в ред. от 28 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. – 2005. – № 52 (3 ч.). – Ст. 5745; 2023. – № 19. – Ст. 3449.

35. Постановление Правительства РФ от 12 августа 2010 № 621 «О создании на территории Самарской области особой экономической зоны промышленно–производственного типа» (в ред. от 03 июня 2020 г.) // СЗ РФ. – 2010. – № 33. – Ст. 4440; 2020. – № 23. – Ст. 3668.

36. Постановление Правительства РФ от 08 августа 2015 г. № 826 «О создании на территории городского округа Ступино Московской области особой экономической зоны промышленно–производственного типа» (в ред. от 28 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. – 2015. – № 34. – Ст. 4896; 2023. – № 19. – Ст. 3449.

37. Постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» (в ред. от

08 апреля 2023 г.) // СЗ РФ. – 2019. – № 16. – Ст. 1946; 2023. – № 16. – Ст. 2912.

38. Постановление Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (в ред. от 09 декабря 2022 г.) // СЗ РФ. – 2019. – № 26. – Ст. 3450; 2022. – № 51. – Ст. 9233.

39. Постановление Правительства РФ от 26 мая 2021 № 786 г. «О системе управления государственными программами Российской Федерации» (в ред. от 02 августа 2023 г.) // СЗ РФ. – 2021. – № 23. Ст. 4042; 2023. – № 32 (ч. II). – Ст. 6380.

40. Распоряжение Правительства РФ от 06 мая 2008 г. № 671–р «Об утверждении Федерального плана статистических работ» (в ред. от 10 июня 2023 г.) // СЗ РФ. – 2008. – № 20. – Ст. 2383; 2023. – № 25. Ст. 4627.

41. Распоряжение Правительства РФ от 20 июля 2011 г. № 1275–р «О Концепции создания и развития государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет» (в ред. от 01 ноября 2021 г.) // СЗ РФ. – 2011. – № 31. – Ст. 4773; 2021. – № 46. – Ст. 7699.

42. Распоряжение Правительства РФ от 30 декабря 2013 г. № 2593–р «Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года» // СЗ РФ. – 2014. – № 2 (ч. II). – Ст. 219.

43. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31 января 2019 г. № 117–р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019 – 2024 годах» // СЗ РФ. – 2019. – № 6. – Ст. 542.

44. Приказ Минфина России от 22 сентября 2015 г. № 145н «Об утверждении Методических рекомендаций по представлению бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов и отчетов об их исполнении в доступной для граждан форме» (в ред. от 15 октября 2020 г.)

[Электронный ресурс] // Документ опубликован не был. Доступ из Справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.10.2022).

45. Приказ Минфина России от 29 августа 2019 г. № 136н «Об утверждении Правил формирования информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации, подлежащей включению в паспорта налоговых расходов Российской Федерации» (в ред. от 19 июля 2023 г.) [Электронный ресурс] // Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 01.11.2019 (дата обращения: 22.07.2023).

46. Приказ Министерства сельского хозяйства и продовольствия РФ от 02 апреля 2020 г. № 176 «Об утверждении Методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, куратором которых является Министерство сельского хозяйства Российской Федерации» (в ред. от 15 ноября 2022 г.) // Министерство сельского хозяйства РФ. Информационный бюллетень. – № 6. – 2020; [Электронный ресурс] – Официальный интернет–портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 15.11.2022 (дата обращения: 10.02.2023).

47. Приказ Росархива от 11 марта 2021 г. № 22 «Об утверждении Методики оценки эффективности налогового расхода Российской Федерации, связанного с освобождением от уплаты НДС реализации услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов» [Электронный ресурс] // Документ опубликован не был. Доступ из Справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.10.2022).

48. Приказ Минтруда России от 17 мая 2021 № 316 «Об утверждении методики оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, соответствующих целям государственной программы Российской Федерации «Социальная поддержка граждан» в части повышения уровня жизни граждан старшего поколения» [Электронный ресурс] // Документ опубликован не был. Доступ из Справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.10.2022).

49. Постановление Администрации Волгоградской области от 23 сентября 2019 г. № 460–п «Об утверждении Порядка проведения оценки налоговых расходов Волгоградской области» // Волгоградская правда. – № 115. – 04.10.2019.

50. Постановление Правительства Ярославской области от 01 октября 2019 года № 699–п «Об утверждении Порядка оценки налоговых расходов Ярославской области и формирования перечня налоговых расходов Ярославской области» (в ред. от 01 апреля 2021 г.) // Документ–Регион. – № 84. – 08.10.2019; 2021. – 09 апреля. – № 28.

51. Постановление Администрации Липецкой области от 7 октября 2019 г. № 430 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Липецкой области и оценки налоговых расходов Липецкой области» (в ред. от 14 сентября 2020 г.) // Липецкая газета. – № 203. – 18.10.2019; 2020. – 18 сентября. – № 113.

52. Постановление Правительства Новгородской области от 10 октября 2019 г. № 407 «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Новгородской области» (в ред. от 23 августа 2021 г.) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 14.10.2019. (дата обращения: 14.10.2022).

53. Постановление Правительства Астраханской области от 16 октября 2019 г. № 383–П «О Порядке осуществления оценки налоговых расходов Астраханской области» (в ред. от 18 августа 2022 г.) // Сборник законов и нормативных правовых актов Астраханской области. – № 42. – 24.10.2019; 2022. – 25 августа. – № 33.

54. Постановление Правительства Тульской области от 21 октября 2019 года № 496 «Об утверждении Порядка формирования перечня и оценки налоговых расходов Тульской области» (в ред. от 08 сентября 2022 г.) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой

информации <http://www.pravo.gov.ru>, 21.10.2019 (дата обращения: 14.10.2022).

55. Постановление Правительства Тверской области от 25 октября 2019 года № 412–пп «О Порядке формирования перечня налоговых расходов Тверской области и оценки налоговых расходов Тверской области» (в ред. от 08 декабря 2022 г.) // Тверские ведомости. – № 45. – 12.11.2019; № 49. – 14-20.12.2022.

56. Постановление Правительства Рязанской области от 29 октября 2019 года № 336 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Рязанской области и оценки налоговых расходов Рязанской области» (в ред. от 26 декабря 2022 г.) [Электронный ресурс] // Сетевое издание «Рязанские ведомости» www.rv-gyazan.ru, 30.10.2019 (дата обращения: 14.10.2022).

57. Постановление Правительства Пензенской области от 31 октября 2019 года № 679–пП «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов и оценки налоговых расходов Пензенской области» (в ред. от 02 ноября 2022 г.) // Пензенские губернские ведомости. – № 75. – 08.11.2019; [Электронный ресурс] – Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 03.11.2022 (дата обращения: 10.02.2023).

58. Постановление Правительства Иркутской области от 05 ноября 2019 года № 903–пп «Об определении Порядка обобщения результатов оценки эффективности налоговых расходов Иркутской области и осуществления оценки налоговых расходов Иркутской области и признании утратившими силу отдельных постановлений Правительства Иркутской области» (в ред. от 13 апреля 2023 г.) [Электронный ресурс]. // Официальный интернет-портал правовой информации Иркутской области <http://www.ogirk.ru>, 08.11.2019 (дата обращения: 14.10.2022).

59. Постановление Администрации Курской области от 05 ноября 2019 г. № 1062–па «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Курской области и оценки налоговых расходов Курской

области» (в ред. от 31 января 2023 г.) // Курская правда. – № 137. – 14.11.2019; [Электронный ресурс] – Сетевое издание «Региональное информационное агентство «Курск» <https://riakursk.ru>, 31.01.2023 (дата обращения: 10.02.2023).

60. Постановление Правительства Ульяновской области от 6 ноября 2019 года № 548–П «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Ульяновской области и оценки налоговых расходов Ульяновской области» (в ред. от 20 октября 2022 г.) // Ульяновская правда. – № 86. – 15.11.2019; 2022. – 28 октября. – № 80(24551).

61. Постановление Правительства Саратовской области от 15 ноября 2019 г. № 789–П «Об утверждении Положения о порядке осуществления оценки налоговых расходов Саратовской области» (в ред. от 28 октября 2022 г.) [Электронный ресурс]. // Сайт сетевого издания «Новости Саратовской губернии» www.g-64.ru, 18.11.2019 (дата обращения: 14.10.2022).

62. Постановление Правительства Магаданской области от 10 декабря 2019 г. № 836–пп «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Магаданской области и Порядка оценки налоговых расходов Магаданской области» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 12.12.2019 (дата обращения: 14.10.2022).

63. Постановление Правительства Архангельской области от 31 декабря 2019 г. № 784–пп «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Архангельской области и осуществления оценки налоговых расходов Архангельской области» (в ред. от 18 июля 2023 г.) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 31.12.2019 (дата обращения: 27.07.2023).

64. Постановление Правительства Москвы от 21 января 2020 г. № 26–ПП «Об утверждении Порядка формирования перечня и оценки

налоговых расходов города Москвы» // Вестник Мэра и Правительства Москвы. – № 5. – 28.01.2020.

65. Постановление Правительства Омской области от 18 марта 2020 г. № 100–п «Об отдельных вопросах оценки налоговых расходов Омской области» (в ред. от 11 мая 2023 г.) // Омский вестник. – № 12. – 27.03.2020; [Электронный ресурс] – Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 12.05.2023 (дата обращения: 20.05.2023).

66. Постановление Администрации Томской области от 26 марта 2020 г. № 128а «Об установлении порядка формирования перечня налоговых расходов Томской области и порядка оценки налоговых расходов Томской области» // СЗ Томской области. – № 4/1. – 20.04.2020.

67. Постановление Правительства Новгородской области от 25 мая 2020 г. № 220 «Об утверждении Порядка оценки налоговых расходов Новгородской области» (в ред. от 12 августа 2022 г.) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 26.05.2020 (дата обращения: 14.10.2022).

68. Постановление Правительства Санкт–Петербурга от 17 июля 2020 года № 539 «О Порядке формирования перечня налоговых расходов Санкт–Петербурга и оценки налоговых расходов Санкт–Петербурга» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Администрации Санкт–Петербурга www.gov.spb.ru/norm_baza/npa, 21.07.2020 (дата обращения: 14.10.2022).

69. Решение Екатеринбургской городской Думы от 22 апреля 2003 г. № 38/2 «Об утверждении Положения о бюджетном устройстве и бюджетном процессе в муниципальном образовании «город Екатеринбург» (в ред. от 18 октября 2022 г.) // Вестник Екатеринбургской городской Думы. – № 63. – 22.05.2003; 2022. – 21 октября. – № 418.

70. Решение Думы города Владивосток от 11 марта 2008 г. № 18–МПА «О Положении о бюджетном процессе в городе Владивостоке» (в ред.

от 05 августа 2022 г.) // Вестник Думы города Владивостока. – № 3. – 18.03.2008; Приморская газета. – № 59. – 11.08.2022.

71. Решение Саратовской городской Думы от 27 марта 2008 г. № 26–271 «О Положении о бюджетном процессе в муниципальном образовании «Город Саратов» (в ред. от 28 апреля 2023 г.) // Саратовская панорама. – № 38(287). – 03.04.2008; 2023. – 28 апреля. – № 30.

72. Решение Тульской городской Думы от 26 июня 2008 г. № 47/1095 «О Положении «О бюджетном процессе в муниципальном образовании город Тула» (в ред. от 14 июля 2023 г.) // Вестник Тульской городской Думы. – № 6. – 2008; [Электронный ресурс]. – Сборник правовых актов и иной официальной информации муниципального образования город Тула <http://www.npatula-city.ru>, 17.07.2023 (дата обращения: 27.07.2023).

73. Решение Рязанской городской Думы от 18 февраля 2010 г. № 58–1 «Об утверждении Положения о бюджетном процессе в городе Рязани» (в ред. от 22 декабря 2022 г.) // Рязанские ведомости. – № 37. – 03.03.2010; 2022. – 28 декабря. – № 98.

74. Решение Челябинской городской Думы от 27 сентября 2011 г. № 27/2 «Об утверждении Положения о бюджетном процессе в городе Челябинске» (в ред. от 22 ноября 2022 г.) // Сборник правовых актов Челябинской городской Думы четвертого созыва. – № 27. – 30.09.2011; [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.smichelduma.ru> (дата обращения: 14.10.2022).

75. Решение Совета депутатов сельского поселения Сырский сельсовет Липецкого муниципального района Липецкой области от 18 октября 2017 г. № 463 «О налоге на имущество физических лиц на территории сельского поселения Сырский сельсовет» (в ред. от 26 октября 2020 г.) // Сельская нива. – № 140. – 23.11.2017; 2020. – 29 октября. – № 43.

76. Решение Совета депутатов г. Чудово Чудовского муниципального района Новгородской области от 30 апреля 2020 г. № 239

«О земельном налоге» (в ред. от 21 октября 2021 г.) // Городской вестник. – № 4. – 30.04.2020; 2021. – 22 октября. – № 14.

77. Постановление Администрации Чудовского муниципального района от 07 апреля 2020 № 295 «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов города Чудово и оценки налоговых расходов города Чудово» // Бюллетень Чудовский вестник. – № 10. – 10.04.2020.

78. Постановление Администрации Добринского муниципального района Липецкой области от 16 августа 2021 № 580 «Об утверждении порядков формирования перечня налоговых расходов Добринского муниципального района и оценки налоговых расходов Добринского муниципального района» // Добринские вести. – № 34. – 19.08.2021.

79. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 13 июня 2013 г. «О бюджетной политике в 2014–2016 годах» // Солидарность. 2013. – № 23. – 26.06.2013.

1.3. Правовые акты, утратившие силу

80. Постановление правительства города Москвы от 26 декабря 2011 г. № 632–ПП «Об утверждении порядка оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и ставок налогов, установленных законами города Москвы» // Вестник Мэра и Правительства Москвы. – № 1. – 01.01.2012.

II. Нормативные правовые акты

2.1. Монографии; учебная и справочная литература

81. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе [Текст] / М. Блауг. – М.: Дело ЛТД. – 1994. – 687 с.

82. Землин А.И. Налоговое право: учебник для студентов учреждений среднего профессионального образования [Текст] / А.И. Землин. – М.: Форум. Инфра–М. – 2005. – 301 с.

83. Комягин Д.Л., Козырин А.Н., Ялбулганов А.А. и др. Казна и бюджет [Текст]: колл. монография / под общ. ред. Д.Л. Комягина – М.: Наука. – 2014. – 502 с.

84. Лебедев В.А. Финансовое право: учебник [Текст] / Лебедев В.А.; сост. Ялбулганов А.А., науч. ред. Козырин А.Н. – М.: Статут. – 2000. – 461 с.

85. Майбуров И.А. Иванов, Ю.Б., Тарангул, Л.Л. Экономика налоговых реформ [Текст]: монография. под общ. ред. И.А. Майбурова – К.: Алерта. – 2013. – 432 с.

86. Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве: монография [Текст] / А.В. Малько. – 2. изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ. – 2003. – 248 с.

87. Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика [Текст] / Т.А. Малинина. – М.: Ин-т. Гайдара. – 2010. – 212 с.

88. Морозова Л.А. Теория государства и права: учебник / под ред. Л.А. Морозовой. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма: ИНФРА-М. – 2014. – 464 с.

89. Пепеляев С. Основы налогового права: учебно-методическое пособие [Текст] / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фон. – 2000. – 496 с.

90. Химичева Н.И. Финансовое право [Текст]: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма: ИНФРА-М. – 2019. – 800 с.

2.2. Статьи в научных журналах и иных изданиях

91. Баташев Р.В., Ахмадов Ш.С., Юсупов И.А., Сахабова Х.Ш. Динамика налоговых льгот в России [Текст] / Р.В. Баташев, Ш.С. Ахмадов, И.А. Юсупов, Х.Ш. Сахабова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2019. – №10-1. – С. 37-41.

92. Баткибеков С.Б. Подходное налогообложение [Текст] / С.Б. Баткибеков // Научные труды Фонда «Институт экономической политики им. Е. Т. Гайдара». – 2000. – № 1 (19). – С. 314-413.

93. Белоусов Ю.В., Тимофеева О.И. Рейтинг регионов по уровню открытости бюджета как инструмент повышения эффективности управления общественными финансами [Текст] / Ю.В. Белоусов, О.И. Тимофеева // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2017. – № 4. – С. 139–157.

94. Бит–Шабо И.В. Использование сравнительно–правового метода при исследовании природы и сущности налогов и страховых взносов [Текст] / И.В. Бит–Шабо // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 14–17.

95. Богачева О., Фокина Т. Управление налоговыми расходами в странах ОЭСР [Текст] / О. Богачева, Т. Фокина // Мировая экономика и международные отношения. – 2017. – № 4. – С. 26–36.

96. Богачева О.В. Создание в России системы учета налоговых расходов при бюджетном планировании и оценке эффективности бюджетных расходов [Текст] / О.В. Богачева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 1. – С. 27–33.

97. Вершило Т.А. Налоговые расходы публично-правового образования как средство эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы в условиях становления цифровой экономики (правовой аспект) [Текст] / Т.А. Вершило // Правовое государство: теория и практика. – 2019. – № 3. – С. 107-113.

98. Галанский П.А. Совершенствование методики оценки бюджетной эффективности налоговых льгот на субфедеральном уровне [Текст] / П.А. Галанский // Наука, техника и образование. – 2014. – №2. – С. 53–58.

99. Калинин А.М., Дупан А.С. Финансово–экономические обоснования законопроектов: текущее положение и варианты совершенствования [Текст] / А.М. Калинин, А.С. Дупан // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2016. – №3. – С. 121–132.

100. Кириллова О.С. О новых подходах к администрированию налоговых расходов и оценке их эффективности // Вестник СГСЭУ. – 2018. – № 2. – С. 132.

101. Климанов В.В. Налоговые расходы как инструмент системы государственного управления // Финансы. – 2020. – № 3. – С. 26-30.
102. Куничкин А.М. Обеспечение прозрачности бюджетного процесса: основные аспекты и выявленные проблемы [Текст] / А.М. Куничкин // Научные записки молодых исследователей. – 2020. – №2. – С. 27–33.
103. Кутергина Г.В., Мингазинова Е.Р. Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы [Текст] / Г.В. Кутергина, Е.Р. Мингазинова // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. – 2014. – №1 (69). – С. 84–99.
104. Логинова Т.А., Семкина Т.И. Налоговые расходы (налоговые льготы): Проблемы налогов на имущество и НДС [Текст] / Т.А. Логинова, Т.И. Семкина // Налоги. – 2019. – № 6. – С. 27–33.
105. Лукьяненко З.Б., Югова Н.В. Программно–целевой метод в государственном управлении бюджетной сферой [Текст] / З.Б. Лукьяненко, Н. В. Югова // *Ars administrandi*. – 2014. – № 2. – С. 72–78.
106. Луныкова Н.А. Развитие инструментов повышения открытости бюджета Российской Федерации [Текст] / Н.А. Луныкова // Известия СПбГЭУ. – 2021. – №1 (127). – С. 65–73.
107. Майбуров И. А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи [Текст] / И.А. Майбуров // Общество и экономика. – 2013. – № 4. – С. 71–91.
108. Медня Д.Ю. Особенности определения категории налоговых расходов в процессе оценки бюджетной эффективности действующих налоговых льгот субъекта российской федерации [Текст] / Д.Ю. Медня // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2021. – № 19. – С. 2399–2408.

109. Науменко А.М. Финансово–экономическое обоснование проекта закона как финансово–правовой акт [Текст] / А.М. Науменко // Финансовое право. – 2016. – № 6. – С. 4–11.

110. Наумик В.А, Тимофеева О.Г. Номинальные и реальные доходы населения в российской федерации: современное состояние [Текст]: матер. восьмой научн.–практ. конф. (23–25 апреля 2019) / отв. за вып. Н.Г. Клочкова. – Петропавловск–Камчатский: Камчат ГТУ. – 2019. – 226 с.

111. Нестеренко И.Ю. Региональные налоговые льготы: практика применения и экономическая оценка [Текст] / И.Ю. Нестеренко // Финансы и кредит. – 2015. – № 1. – С. 29–39.

112. Пансков В.Г. О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота» [Текст] / В.Г. Пансков // Налогообложение. – 2014. – № 4. – С. 43–49.

113. Пинская М.Р., Милоголов Н.С., Иванов А. Принципы и подходы к составлению реестра налоговых расходов [Текст] / М.Р. Пинская, Н.С. Милоголов, А. Иванов // Налоги и налогообложение. – 2018. – № 6. – С. 7–15.

114. Покачалова Е.В. Страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды и налоги в РФ: особенности правовой природы [Текст] / Е.В. Покачалова // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 29–33.

115. Попова Е.М. Применение модели предельной эффективной налоговой ставки для оценки налоговой нагрузки на инвестиции в основной капитал в российской экономике [Текст] / Е.М. Попова // Налоги и налогообложение. – 2018. – №4. – С. 74–90.

116. 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.

117. Пospelова Е.Б. Налоговые льготы, как способ обеспечения социальной справедливости налоговых расходов [Текст] / Е.Б. Пospelова // Уровень жизни населения регионов России. – 2017. – № 1. – С. 99–109.

118. Провалинский Д.И. Субсидии в современном российском праве (понятие, признаки, виды) [Текст] / Д.И. Провалинский // Право и государство: теория и практика. – 2019. – №. 10. – С. 53–56.

119. Прокофьев С.Е. Новации в сфере государственного финансового контроля, осуществляемого Казначейством России [Текст] / С.Е. Прокофьев // Финансы и кредит. – 2015. – № 10. – С. 2–11.

120. Разгильдиева М.Б. Правовой механизм учета и оценки налоговых расходов [Текст] / М.Б. Разгильдиева // Вестник Саратовской Государственной Юридической Академии. – 2018. – № 3. – С. 218–228.

121. Рыбакова С.В., Савина А.В. Изменение содержания принципа прозрачности (открытости) в условиях функционирования бюджетной системы... с применением цифровых технологий [Текст] / С.В. Рыбакова, А.В. Савина // Актуальные проблемы российского права. – 2019. – №10 (107). – С. 38–46.

122. Савина О.Н. Анализ действующих методик оценки эффективности налоговых льгот и преференций и проблемы их реализации [Текст] / О.Н. Савина // Научные известия. – 2016. – №3. – С. 29–38.

123. Самойлова К.Н., Рукина С.Н., Герасимова К.А., Такмазян А.С. Формирование системы управления налоговыми расходами в регионе [Текст] / К.Н. Самойлова, С.Н. Рукина, К.А. Герасимова, А.С. Такмазян // Финансовые исследования. – 2020. – № 2 (67). – С. 19–29.

124. Самсонов Е.А. Оценка результативности применения налоговых льгот [Текст] / Е.А. Самсонов // Современные технологии. Системный анализ. Моделирование. – 2014. – № 3 (43). – С. 166–170.

125. Сергиенко Н.С. К вопросу о прозрачности публичных финансов [Текст] / Н.С. Сергиенко // Финансовое право и управление. – 2017. – №3. – С. 28–37.

126. Симачев Ю., Кузык М., Иванов Д. Российские финансовые инструменты развития: верной дорогой? [Текст] / Ю. Симачев, М. Кузык, Д. Иванов // Вопросы экономики. – 2012. – № 7. – С. 4–29.

127. Таран И.В. Расчет суммарных потерь бюджета от предоставления налоговых льгот и освобождений [Текст] / И.В. Таран // Бизнес в законе. – 2010. – № 4. – С. 266–268.

128. Тиунова А.И. Преимущества свободной экономической зоны [Текст] / А.И. Тиунова // Современные научные исследования и инновации. – 2016. – № 2. – С. 417–421.

129. Шакирова Д.Ю., Засько В.Н. Налоговый разрыв: особенности определения и мировой опыт) [Текст] / Д.Ю. Шакирова, В.Н. Засько // Российское предпринимательство. – 2014. – № 18 (264). – С. 163–170.

130. Шлейников В.И. Инновационный подход к решению проблем муниципального финансового контроля [Текст] / В.И. Шлейников // Вестник АКСОР. – 2008. – № 1. – С. 172–176.

131. Шулейко О.Л. Налоговые расходы как инструмент бюджетно-налоговой политики // Белорусский экономический журнал. – 2014. – № 3. – С. 86-95.

132. Яговкина В.А. Налоговые расходы: первые проблемы правоприменения // Общественные финансы. – 2020. – № 40. – С. 108-119.

2.3. Диссертации и автореф.ы диссертаций

133. Беломытцева О.С. Оценка эффективности налоговых льгот для частных инвесторов на рынке ценных бумаг: методология и инструментарий: дис. ... докт. эконом. наук. / О.С. Беломытцева – Н., 2022. – 346 с.

134. Бутько В.В. Организационно–правовые основы контрольно–счетной деятельности в субъектах российской федерации: теоретический и историко–правовой анализ [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Бутько. – К., 2007. – 31 с.

135. Дементьев Д.В. Государственный финансовый контроль: оценка эффективности и направления развития [Текст]: автореф. дис. ... канд. эконом. наук / Д.В. Дементьев. – Н., 2004. – 25 с.

136. Жаруллина Э.И. Оценка эффективности налоговых льгот в Российской Федерации [Текст]: дис. ... канд. эконом. наук / Э. И. Жаруллина. – М., 2017. – 167 с.

137. Землянская Н.И. Правовая природа таможенных платежей [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. / Н.И. Землянская. – С., 2005. – 22 с.

138. Истомина Н.А. Бюджетное планирование в субъектах федерации в условиях открытости бюджетов и партисипаторного бюджетирования: теория и методология: дис. ... докт. эконом. наук. – Екатеринбург, 2019. – 369 с.

139. Киримова Е.А. Правовой институт [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. / Е.А. Киримова. – С., 1998. – 25 с.

140. Козырин А.Н. Правовое регулирование таможенно–тарифного механизма: сравнительно–правовое исследование [Текст]: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. / А.Н. Козырин. – М., 1994. – 53 с.

141. Костанян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. / Р.К. Костанян – М., 2008. – 24 с.

142. Лагутин И.Б. Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово–правовое регулирование [Текст]: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. / И.Б. Лагутин. – М., 2014. – 38 с.

143. Миронова С.М. Доктрина финансово–правового статуса муниципальных образований в Российской Федерации и его реализация: дис. ... докт. юрид. наук. – Саратов, 2021. – 611 с.

144. Попова Е.М. Налоговое стимулирование регионального инвестиционного процесса [Текст]: автореф. канд. эконом. наук. / Е.М. Попова. – СПб., 2022. – 22 с.

145. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации [Текст]: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2011. С.18.

146. Соловьева Н.А. Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. / Н.А. Соловьева – В., 2010. – 24 с.

147. Табунщикова Т.Ф. Становление и развитие муниципального финансового контроля [Текст]: автореф. дис. ... канд. эконом. наук / Т.Ф. Табунщикова. – Т., 2006. – 22 с.

148. Черенкова Е.Э. Система права и система законодательства российской федерации: понятие и соотношение [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. / Е.Э. Черенкова. – М., 2006. – 28 с.

149. Шминке А.Д. Система права и система законодательства России: вопросы методологии [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. / А.Д. Шминке. / – С., 2012. – 32 с.

2.4. Словари, справочная литература

150. Современный экономический словарь [Текст] / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд. Дом «ИНФРА-М», 2006. – 495 с.

151. Толковый словарь русского языка: 72500 слов и 7500 фразеологических выражений [Текст] / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Азъ, 1994. – 907 с.

III. Материалы правоприменительной практики

152. Определение Конституционного Суда РФ от 04 июня 2013 г. № 966-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статей 304 и 305 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» [Текст] // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2014. – № 1.

IV. Электронные ресурсы

153. Методика мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот // Комитет Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: <http://budget.council.gov.ru/media/files/41d4df1f9fdf59d12667.doc> (дата обращения: 04.12.2021).

154. Отчет об оценке налоговых расходов Российской Федерации за 2019 год, оценке налоговых расходов Российской Федерации на 2020 год и оценке налоговых расходов Российской Федерации на 2021 год и плановый период 2022 и 2023 годов Перечень налоговых расходов на 2020 и плановый период 2021 и 2022 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=124754-prilozhenie_1 (дата обращения: 07.02.2022).

155. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=13307-osnovnye_napravleniya_nalogovoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2012_god_i_na_planovyi_period_2013_i_2014_godov (дата обращения: 04.12.2022).

156. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2020/10/main/ONBNiTTP_2021_2023.pdf (дата обращения: 12.03.2022).

157. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов. Министерство финансов: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/ONBNiTTP_2022-2024.pdf (дата обращения: 12.03.2022).

158. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов // Министерство финансов РФ: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/statistics/docs/budpol_taxpol?id_57=9930-osnovnye_napravleniya_nalogovoi_politiki_rossiiskoi_federatsii_na_2011_god_i_na_planovyi_period_2012_i_2013_godov (дата обращения: 04.12.2021).

159. Определение, измерение и оценка налоговых расходов и налоговых льгот [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/03/TARC-Tax-Expenditures-and-tax-reliefs-technical-paper.pdf> (дата обращения 02.01.2022).

160. Перечень налоговых расходов на 2020 и плановый период 2021 и 2022 годов [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=128284-perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii_na_2020_god_i_planovyi_period_2021_i_2022_godov (дата обращения: 17.03.2022).

161. Письмо Министерства Финансов РФ от 12 июля 2017 г. № 23–05–07/44458 // Министерство финансов РФ: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=119015-pismo_minfina_rossii_ot_12.07.2017__23-05-744458_finansovym_organam_subektov_rossiiskoi_federatsii_po_voprosu_otsenki_effektivnosti_nalogovykh_lgot_i_preferentsii_byudzhetov (дата обращения: 17.08.2021).

162. Письмо Минфина России от 24 сентября 2019г. № 15–07–06/73914 «Выдержка из разъяснений по применению положений Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценке налоговых расходов Российской Федерации» // Министерство финансов РФ: официальный сайт [Электронный ресурс]. –

URL:

[https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/12/main/Razyasneniya_po_otse
nke_NR_RF_fin.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/12/main/Razyasneniya_po_otse
nke_NR_RF_fin.pdf) (дата обращения: 14.03.2022).

163. Рекомендации по формированию информации о налоговых расходах субъектов РФ // Министерство финансов РФ: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=130047-rekomendatsii_po_formirovaniyu_informatsii_o_nalogovykh_raskhodakh_subektov_rossiiskoi_federatsii_dorabotannye (дата обращения: 12.03.2022).

164. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно–налоговой сфере [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf> (дата обращения: 07.02.2022).

165. Budget Transparency Toolkit // ОЭСР: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Budgeting-Transparency-Toolkit.pdf> (дата обращения: 12.03.2022).

166. Congressional Research Service. Spending and Tax Expenditures: Distinctions and Major Programs [Электронный ресурс]. – URL: <https://crsreports.congress.gov/search/#/?termsToSearch=44530&orderBy=Relevance> (дата обращения: 07.03.2022).

167. Design and assessment of tax incentives in developing countries // ООН: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives_eng.pdf (дата обращения: 14.04.2022).

168. Estimates Of Federal Tax Expenditures For Fiscal Years 2020–2024 [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.jct.gov/publications/2020/jcx-23-20/> (дата обращения: 12.03.2022).

169. Rapport sur les dépenses fiscales [Электронный ресурс]. – URL: https://www.finances.gov.ma/Publication/db/2022/07-%20Rapport%20dépenses%20fiscales_Fr.pdf (дата обращения: 17.02.2022).

170. Reconsidering tax expenditure estimation: challenges and reforms [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.law.upenn.edu/institutes/taxlaw/pastseminars/200809papers/AltshulerReconsideringTax.pdf> (дата обращения: 12.05.2022).

171. Report on Federal Tax Expenditures 2020 [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2020/part-1.html> (дата обращения: 04.04.2022).

172. Rethinking Tax expenditures [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.jct.gov/publications/2008/rethinking-tax-expenditures/> (дата обращения: 12.05.2022).

173. Tyson, J. Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How? [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf> (дата обращения: 07.02.2022).

174. National Audit Office. The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/03/TARC-Tax-Expenditures-and-tax-reliefs-technical-paper.pdf> (дата обращения: 07.02.2022).

175. Tax Expenditures. Ministère des Finances, de l'Économie et de la Recherche [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/TaxExpenditures2003.pdf> (дата обращения: 12.03.2022).

176. Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021/part-1.html> (дата обращения: 12.03.2022).

177. Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988 [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.cbo.gov/publication/15269> (дата обращения: 14.11.2021).

178. Tax Expenditures in Latin America: 2008–2012 [Электронный ресурс]. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/03/2015TIBP_CIAТwp02–2014.pdf (дата обращения: 14.04.2022).

179. Tax Expenditures in OECD Countries // ОЭСР: официальный сайт [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries–oecdpublication.htm> (дата обращения: 04.12.2021).

180. Tax Expenditures FY2022 [Электронный ресурс]. – URL: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax–Expenditures–FY2022.pdf> (дата обращения: 17.02.2022).

181. The concept of tax gaps [Электронный ресурс]. – URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016–08/tgpg_report_en.pdf (дата обращения: 12.05.2022).

Зарубежные источники

182. Atrostic В.К., Nunns J.R. Measuring tax burden: A Historical perspective // Fifty years of economic measurement: The jubilee of the conference on research in income and wealth [Текст] // University of Chicago Press. – 1991. – № 1. – P. 343–420.

183. Brixi H.P., Christian M.A., Swift Z.L. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System [Текст] // Washington, D.C.: The International Bank for Reconstruction and Development. – 2004. – 154 p.

184. Bykov S.S., Zimmermann H. Tax expenditure as a problem in intergovernmental relations [Текст] // Journal of Tax Reform. – 2018. – № 1. – P. 27–44.

185. Craig J., Allan W. Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective [Текст] // NTA Papers and Proceedings. – 2001. – 148 p.

186. Hallerberg M. Tax Expenditures in Germany: Case Study (Full Report) [Текст] // International Budget Partnership. – 2014. – 10 p.
187. Hungerford T.L. Tax Expenditures: Trends and Critiques [Текст] // CRS Report for Congress. – 2006. – 26 p.
188. Hutton E.A. Basic Framework for Evaluating Value Added Tax Expenditures [Текст] // Washington, D.C.: Inter-American Development Bank. – 2010. – 27 p.
189. Janssen J. New Zealand's Fiscal Policy Framework: Experience and Evolution [Текст] // New Zealand Treasury Working Paper. – 2001. – № 01/25. – 33 p.
190. Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation [Текст] // Washington, D.C.: Inter-American Development Bank (IDB). – 2010. – 58 p.
191. Kraan D–J. Off–budget and Tax Expenditures [Текст] // OECD Journal on Budgeting. – 2004. – №. 1. – P. 121–142.
192. Manual on Fiscal Transparency. Fiscal Affairs Dept., International Monetary Fund [Текст] // Washington, D.C.: International Monetary Fund. – 2007. – 154 p.
193. Pichet E. General Theory of Social and Tax Expenditures [Текст] // Les Editions du Siecle. – 2016. – № 36. – P. 22–38.
194. Surrey S., McDaniel P. The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues [Текст] // 20 B.C.L. – 1979. – P. 225–355.
195. Tax Expenditures: Current Issues and Five–Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988 [Текст] // The Congress of the United States. Congressional Budget Office. – 1983. – 82 p.
196. Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment [Текст] // Duke Law Journal. – 1988. – № 6. – P. 1155–1206.
197. Toder E. Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference? [Текст] // National Tax Journal. September 2000. Vol. 53. №. 3. Part 1. P. 361–371.