

## ОТЗЫВ

научного руководителя

на диссертацию Сафонова Андрея Юрьевича «Финансово–правовое регулирование налоговых расходов в Российской Федерации», представленной на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Концепция налоговых расходов по оценкам международных организаций, обобщающих практический опыт ее реализации в различных государствах, признается эффективным приемом государственного управления, который связан с оценкой не только объемов выпадающих бюджетных доходов, но и их эффективности с точки зрения достижения тех социально-экономических целей, которые мотивировали введение различных льгот и преференций по обязательным платежам, приводящим к уменьшению объемов бюджетных доходов. Значимость данного инструмента была воспринята и в Российской Федерации, в бюджетном законодательстве которой данный институт появился с 2019 года на основании Федерального закона от 25 декабря 2018 года № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации».

Актуальность диссертационного исследования А.Ю. Сафонова определяется не только новизной института налоговых расходов в российском праве, но и теми проблемами, которые в настоящее время проявились как в части понимания теоретико-правовой сущности налоговых расходов, так и в части нормативной их регламентации и практическом применении. Данный институт регламентирует деятельность значительного числа органов исполнительной власти и местного самоуправления по формированию перечней налоговых расходов и их оценке. Как выявлено в исследовании, на современном этапе в осуществлении данных полномочий присутствует значительная доля формализма, обусловленная различными факторами, среди которых и недостаточное понимание сущности и целей внедрения данного бюджетно-правового инструмента, критериев формирования перечней налоговых расходов, необходимость разработки более эффективной методологии их оценки, нормативного закрепления обязательности учета результатов такой оценки в бюджетной деятельности. Проблемы реализации данной концепции в рамках российского бюджетного процесса связаны с



необходимостью совершенствования процедур оценки налоговых расходов, недостаточным нормативным обеспечением принципа прозрачности относительно раскрытия результатов проведенной органами власти оценки налоговых расходов, формированием методологии оценки с учетом особенностей различных типов налоговых расходов и ряд других.

Российская финансово-правовая доктрина не располагала системными исследованиями, посвященными изучению содержательных аспектов нового бюджетно-правового инструмента, его места в системе финансового права, правового механизма, обеспечивающего формирование перечней и оценку налоговых расходов, форматах его закрепления в системе процедур бюджетной деятельности, а также правовой регламентации методологии такой оценки.

Таким образом данная проблематика действительно является актуальной и имеет не только теоретико-правовую значимость, но и существенную востребованность в практике бюджетного процесса.

Структура работы сформирована методологически корректно в соответствии с логикой поставленных исследовательских задач. Были рассмотрены содержательные аспекты концепции налоговых расходов, выявлена правовая природа данной категории и ее место в системе российского финансового права, а также финансово-правовой механизм обеспечивающий ее реализацию, т.е. формирование перечней налоговых расходов и их оценку в практике бюджетной деятельности.

Поставленная задача выявления структуры и содержания финансово-правового механизма, обеспечивающего формирование перечней и оценку налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, позволила также осуществить анализ практики реализации действующего порядка формирования перечней и оценки налоговых расходов федерального, регионального и местного уровней.

Авторская модель исследования представляется обоснованной и максимально эффективной для изучения заявленной проблематики и достижения поставленной цели как в части обобщения и разработки теоретико-правовых аспектов налоговых расходов как бюджетно-правового института, так и в части рекомендаций по совершенствованию действующего нормативного регулирования.



Высокая результативность представленной работы также обусловлена качеством теоретической и эмпирической основы исследования: автором изучен широкий круг иностранных источников о практике оценки налоговых расходов, а также значительное число актов международных организаций, отражающих подходы к пониманию концепции налоговых расходов и проблемы ее реализации в правоприменительной деятельности. Это позволяет заключить, что выводы диссертации в достаточной степени обоснованы и репрезентативны.

В диссертационном исследовании А.Ю. Сафонова сформирован комплекс новых для финансово-правовой доктрины теоретических положений о сущности и признаках налоговых расходов, критериях их отграничения от таких смежных понятий как налоговые льготы и преференции и бюджетные расходы, их классификации, а также цели правового регулирования.

В частности, интересны изыскания автора относительно выявления базовой структуры фискального платежа (с. 21-28) и сущности концепции налоговых расходов (с. 27). Данный блок исследования в достаточной степени подтверждает выводы автора относительно значимости реализации концепции налоговых расходов как основного инструмента оценки не столько объемов, сколько эффективности установленных льгот и преференций по обязательным платежам, т.е. эффективности выпадающих доходов бюджета.

В параграфе 1.2 диссертации автором рассмотрены особенности налоговых расходов, что позволило выявить их сущностные признаки к которым 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.

Представляющие научный интерес выводы также сформированы по вопросу разграничения понятия налоговые расходы со смежными понятиями (с. 55-61). Выявленные признаки налоговых расходов как бюджетно-правового понятия позволили предложить уточнение формулировки, закрепленной в тексте Бюджетного кодекса Российской Федерации (с. 63). К развивающим



российскую налогово-правовую доктрину следует отнести выводы по вопросам классификации налоговых расходов (с. 64-71).

Необходимо отметить не только теоретическую новизну этих положений, но и их функциональность. По сути, автором предложено изменение подхода к выделению налоговых расходов из общей массы преференций в Российской Федерации, предполагающего ориентирование на целевое назначение преференциальных мер. Безусловно, данные теоретические разработки определяют направления дальнейших исследовательских изысканий, которые могут быть осуществлены самим автором или его последователями.

Выводы о месте института налоговых расходов в системе российского финансового права позволили установить, что институт налоговых расходов является бюджетно-правовым по своей природе и взаимосвязан с рядом иных институтов бюджетного права. При этом бюджетно-правовой институт налоговых расходов также взаимосвязан с институтами льгот и преференций по законно установленным обязательным платежам фискального характера, т.е. имеет внешние взаимосвязи с нормами налогового и фискального права (с. 105-111).

В рамках исследования рассмотрены правовые проблемы реализации института налоговых расходов в Российской Федерации, к которым отнесены проблемы формирования перечней налоговых расходов, регламентации критериев и порядка оценки налоговых расходов и правового обеспечения эффективности оценки налоговых расходов.

Необходимо подчеркнуть практическую значимость анализа правового регулирования института налоговых расходов на региональном и муниципальном уровнях, по результатам которого выявлены недостатки действующего механизма формирования перечней налоговых расходов и проведения их оценки и были разработаны предложения по его совершенствованию (с.102-104).

Исследование процесса формирования перечней налоговых расходов с учетом выявленной сущности налоговых расходов позволило предложить коррективы в приемах выделения налоговых расходов, в частности, выделять таковые среди общей массы льгот и преференций по фискальным платежам на основании критериев недополученного дохода бюджета, отклонения от базовой



структуры платежа, направленности на стимулирование экономической деятельности и возможности предоставления через прямые расходы бюджета. Данный блок авторских разработок стал основой для предложений по внесению изменений в ряд действующих нормативных правовых актов федерального уровня, а также рекомендаций по формированию региональных и муниципальных правовых актов в сфере бюджетных отношений (с.128-131).

Существенное внимание в диссертации было уделено вопросам методологии оценки налоговых расходов с целью поиска параметров, которые возможно и необходимо закрепить в правовой форме. А.Ю.Сафоновым изучены труды российских и зарубежных ученых по методологическим аспектам оценки налоговых расходов, что позволило сформировать полноценное представление о методике проведения оценки налоговых расходов, являющееся новым для финансово-правовой науки. На этой основе предложены рекомендации по применению методологии восстановленных доходов, предполагающей учет рыночной конъюнктуры и поведенческие факторы, и исключению вариативности при осуществлении оценки в отношении соответствующей категории плательщиков, имеющих право на преференции. Вместе с тем, уточнен механизм оценки по критериям востребованности и соответствия целям государственной программы.

Позитивно также можно оценить предложение о проведении оценки принимаемых налоговых расходов на основании прогнозных показателей количества потенциальных плательщиков, имеющих право на преференцию, суммы выпадающего дохода бюджета и экономической обоснованности меры с использованием единой методики, с особенностями для мер различной функциональной направленности.

Представляющие научный интерес выводы также сформированы по вопросу реализации принципа бюджетной прозрачности (с. 164-165), наделения контрольно-счетных органов полномочиями по внешнему финансовому контролю в отношении результатов проведенной оценки (с. 173-176).

Изложенное позволяет заключить, что результаты диссертационного исследования А.Ю. Сафонова обладают несомненной теоретической значимостью. Автором представлен комплекс взаимосвязанных положений, отражающих сущность института налоговых расходов, его характеристики, причины и цели возникновения, факторы развития, функции и правовые формы



его реализации. Обогащают науку финансового права не только положения, сформулированные как выносимые на защиту, но и иные выводы и положения. Практическая значимость исследования традиционно связывается с наличием аргументированных авторских предложений по совершенствованию правового регулирования. Представленные А.Ю. Сафоновым разработки этого направления также представляют несомненный интерес.

Обобщая изложенное в отзыве, можно заключить, что диссертация А.Ю. Сафонова посвящена актуальной проблематике, обладает научной новизной как в части поставленных гипотезы, цели и задач исследования, так и в части полученных результатов, которым присущи теоретическая и практическая значимость. Проведенное исследование позволило разработать комплекс взаимосвязанных теоретических положений о сущности, признаках, правовых формах и финансово-правовом механизме реализации нового бюджетно-правового института налоговых расходов. Разработанные автором рекомендации практического характера могут способствовать совершенствованию правового регулирования оценки преференциальных мер, в том числе достижения большей степени эффективности использования средств бюджета.

В достаточной степени подтверждена достоверность выводов и положений диссертации, в том числе выносимых на защиту. Их комплекс, равно как и примененная автором методология исследования подтверждают, что диссертация А.Ю. Сафонова представляет собой научно-квалификационную работу, в которой на основании выполненных автором исследований разработаны теоретические положения, направленные на решение задачи по расширению научного знания об институте налоговых расходов. Предложенные автором новые теоретические подходы имеют значимость для развития доктрины финансового права в бюджетной сфере.

Содержание диссертационного исследования соответствует специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки. Автореферат и публикации автора отражают основное содержание и все значимые положения диссертационного исследования.

Диссертация Сафонова Андрея Юрьевича на тему: «Финансово-правовое регулирование налоговых расходов в Российской Федерации», соответствует паспорту научной специальности 5.1.2. Публично-правовые

(государственно-правовые) науки, отвечает требованиям Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842, а ее автор Андрей Юрьевич Сафонов заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

### Научный руководитель

доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»



М.Б. Разгильдиева

26.06.2023

### Контактная информация:

Разгильдиева Маргарита Бяшировна, доктор юридических наук, профессор (специальность 12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право)

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»

410056, г. Саратов, ул. Вольская, дом 1

тел. (8452) 299-202

e-mail: [post@ssla.ru](mailto:post@ssla.ru)

Официальный сайт: <http://www.cгюа.рф/ru/>

