

На правах рукописи

Сафонов Андрей Юрьевич

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

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата наук**

Саратов – 2023

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
Разгильдиева Маргарита Бяшировна

Официальные оппоненты: **Смирнов Дмитрий Анатольевич**
доктор юридических наук, профессор,
ФГАОУ ВО «Северо-Кавказский федеральный
университет», директор юридического
института, заведующий кафедрой
административного и финансового права

Петрова Инга Вадимовна
кандидат юридических наук, доцент
ФГАОУ ВО «Московский государственный
юридический университет имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)», доцент кафедры
финансового права

Ведущая организация Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего
образования «Юго-Западный
государственный университет»
(юридический факультет)

Защита диссертации состоится «29» февраля 2024 года в 13 ч. 00 мин. на заседании диссертационного совета 24.2.390.02, созданного на базе федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия», по адресу: 410056, г. Саратов, ул. им. Чернышевского Н.Г., зд. 104, стр. 1, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке и на сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия» (<http://test.ssla.ru/dissertation/dissert/30-10-2023-1d.pdf>).

Автореферат разослан «__» января 2024 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат юридических наук,
доцент



В.В. Нырк

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 закреплён 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 неэффективность их оценки. Имеют дискуссионный характер или не рассматриваются в финансово-правовой науке вопросы о правовой

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.

природе нового инструмента, его сущностных 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, 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 учета таких результатов 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. Беломытцевой («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. Костяняна («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 с 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, акты финансовых органов, правоприменительные акты 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; правоприменительными актами 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 сущностных признаков понятия налоговых расходов и цели их правового регулирования, установление критериев 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», в общей массе

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 основаниям: 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.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы исследования; дается оценка степени научной разработанности; формулируются объект, предмет, цель и задачи исследования; его теоретическая, методологическая, нормативная и эмпирическая база; обосновывается научная новизна, теоретическая и практическая значимость полученных выводов; формулируются положения, выносимые на защиту; приводятся сведения об апробации результатов исследования.

Первая глава **«Теоретические и правовые основы института налоговых расходов»** включает три параграфа, в которых исследуются базовые теоретико-правовые аспекты концепции налоговых расходов.

В первом параграфе **«Историко-правовые предпосылки возникновения и развития концепции налоговых расходов»** изучается сущность концепции налоговых расходов, причины ее разработки и применения, а также основные тенденции в ее развитии.

На основе проведенного анализа установлено, 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. Предоставляемые меры государственной поддержки рассматриваются как отклонения от базовой структуры обязательных платежей. Концепция налоговых расходов позволяет на основании выявленных отклонений провести оценку преференциальных положений с точки зрения их эффективности и экономической целесообразности для мобилизации дополнительных бюджетных доходов и сокращения издержек, связанных с выполнением налоговых обязательств.

Для определения преференциальных мер, составляющих содержательную основу понятия «налоговые расходы» из общей массы преференций, предложено использовать конструкцию базовой структуры фискального платежа, под которой понимается совокупность законодательно закрепленных обязательных элементов платежа, устанавливающих общее правило по его исчислению, без учета преференциальных мер экономического стимулирования.

Во втором параграфе **«Налоговые расходы: сущность, понятие и классификация»** состоящим из двух подпараграфов рассматриваются вопросы правовой природы института «налоговые расходы», подходы к определению понятия «налоговые расходы» и осуществляется классификация стимулирующих мер, составляющих содержательную основу данного понятия.

В первом подпараграфе **«Налоговые расходы и преференции по фискальным платежам: взаимосвязь и разграничение»** выявляются особенности налоговых расходов и осуществляется их разграничение с иными методами государственного стимулирования. Рассмотрение особенностей позволило определить состав налоговых расходов, включающих преференции экономического стимулирования, установленные по налоговым, таможенным платежам, в страховой сфере, сборы и иным неналоговым платежам.

Опираясь на выявленные особенности, определены сущностные признаки налоговых расходов: 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.

Во втором подпараграфе **«Налоговые расходы: понятие и классификация»** рассматриваются подходы к определению налоговых расходов. Констатируется, что 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. Подход, сложившийся в российской науке и законодательстве, не позволяет разграничить налоговые расходы со смежными категориями, в связи с чем предложено авторское определение налоговых расходов, которое приведено в положении на защиту (№ 3).

Предлагается классификация мер, составляющих содержание налоговых расходов, которые могут быть дифференцированы: в зависимости от вида фискального платежа; в зависимости от функционального назначения; в зависимости от целевого назначения; в зависимости от уровня администрирования (положение № 4).

Параграф 1.3 **«Налоговые расходы как объект финансово-правового регулирования»** включает три подпараграфа, связанных с рассмотрением ряда вопросов, касающихся: реализации концепции налоговых расходов в бюджетном процессе в международной практике; основ нормативного регулирования на федеральном и субфедеральном уровнях в Российской Федерации; обоснованности рассмотрения комплекса финансово-правовых норм, регулирующих отношения, связанные с налоговыми расходами, как самостоятельного бюджетно-правового института и его места в системе российского финансового права.

В подпараграфе 1.3.1 **«Финансово-правовое регулирование оценки налоговых расходов федерального уровня»** рассматривается международная практика реализации концепции налоговых расходов в бюджетном процессе и особенности их нормативного регулирования в Российской Федерации.

Проведенный в этой части анализ позволил детализировать объем полномочий субъектов правоотношений по оценке налоговых расходов. Сформулированы положения о структуре правового механизма оценки налоговых расходов (положение на защиту № 6).

Подпараграф 1.3.2 **«Финансово-правовое регулирование оценки налоговых расходов регионального и муниципального уровней»** посвящен анализу практики оценки налоговых расходов регионального и муниципального уровней, который показал недостаточную степень включенности данного института в устоявшиеся процедуры бюджетного процесса, проблемы формирования паспортов налоговых расходов, публикации перечней расходов, а также результатов их оценки. Основной проблемой субфедерального нормативного регулирования является отсутствие регламентации отношений по учету результатов проведенной оценки налоговых расходов в рамках процедур бюджетного процесса.

В подпараграфе 1.3.3 **«Институт налоговых расходов в системе финансового права»** определено место и роль института налоговых расходов в системе финансового права. Приведены доводы того, что совокупность норм права, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе установления, изменения, оценки налоговых расходов и финансового контроля в данной сфере образуют институт бюджетного права.

Институт налоговых расходов является бюджетно-правовым по своей природе, но имеет постоянные взаимосвязи с институтами льгот и преференций по установленным обязательным платежам, т.е. имеет взаимосвязи с фискальным правом. Исходя из функционального назначения, в качестве основной цели института налоговых расходов предложено рассматривать формирование вывода об объеме и эффективности косвенных стимулирующих мер экономического характера, составляющих совокупность налоговых расходов.

Вторая глава **«Правовые проблемы реализации института налоговых расходов в Российской Федерации»** состоит из трёх параграфов, посвященных

исследованию порядка оценки налоговых расходов и отдельных проблем обеспечения эффективности такой оценки.

В параграфе 2.1. **«Проблемы формирования перечней налоговых расходов»** исследуется сложившийся механизм формирования перечней налоговых расходов. Отмечено, что в Российской Федерации применяется узкий законодательный подход к выделению налоговых расходов, который имеет слабую теоретико-методологическую основу, в связи с чем требует доработки.

Использование подхода определения базовой структуры фискального платежа позволило разработать двухэтапный механизм формирования перечня налоговых расходов, включающий определение отклонений от базовой структуры платежа, обусловленных преференциальными положениями экономического стимулирования, и установление возможности предоставления выявленных преференций через программу прямых расходов.

Единый подход к формированию перечня налоговых расходов позволил разработать критерии разграничения налоговых расходов с иными преференциальными положениями (положение № 7).

В параграфе 2.2 **«Проблемы регламентации критериев и порядка оценки налоговых расходов»** рассматривается действующая методология оценки налоговых расходов, основанная на методе упущенных доходов и методе сравнения с альтернативными расходами, и не предусматривающая применение метода восстановленных доходов. Обоснована необходимость использования данного метода по наиболее объемным стимулирующим налоговым расходам.

Анализ практики оценки налоговых расходов позволил обосновать неэффективность подхода, при котором оценка осуществляется в совокупности в отношении соответствующей категории плательщиков, имеющих право на преференции, а также применяется критерий соответствия налогового расхода целям государственных программ.

В параграфе 2.3 **«Проблемы правового обеспечения эффективности оценки налоговых расходов»** рассмотрены следующие аспекты: проблема отсутствия четкой регламентации порядка размещения информации о результатах

оценки налоговых расходов, проблема непроведения предварительной оценки влияния стимулирующих мер на стадии разработки законопроекта и отсутствие правового обеспечения деятельности по осуществлению внешнего финансового контроля.

Существующая конъюнктура по обобщению результатов оценки налоговых расходов на федеральном уровне не позволяет провести анализ эффективности проводимой оценки и самой преференции. По результатам анализа нормативного регулирования предложены рекомендации по усовершенствованию деятельности государственных органов в рассматриваемой сфере.

Сформулирован вывод о возможности проведения оценки вводимых преференциальных мер на основании единой методики, с особенностями для мер различной функциональной направленности.

В рамках исследования вопросов правового обеспечения эффективности оценки налоговых расходов 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 **заключении** диссертации отражаются основные результаты и выводы проведенного исследования, формулируются предложения по совершенствованию действующего финансового законодательства, а также авторские предложения и рекомендации по разрешению выявленных проблем в рамках исследуемой тематики.

Основные результаты диссертационного исследования отражены в следующих опубликованных автором работах:

Перечень опубликованных соискателем ученой степени научных работ.

Соискатель имеет 10 научных работ по теме исследования, общим объемом 3,5 а.л., из которых 3 работы 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:

1. *Сафонов А.Ю.* Сущность и история развития концепции налоговых расходов [Текст] / А.Ю. Сафонов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2022. № 1. С. 245-257. (0,9 а.л).

2. *Сафонов А.Ю.* Оценка налоговых расходов региональных и местных бюджетов: правовое регулирование и практика ее реализации [Текст] / А.Ю. Сафонов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2022. № 4. С. 200-207. (0,5 а.л).

3. *Сафонов А.Ю.* Критерии оценки налоговых расходов в Российской Федерации [Текст] / А.Ю. Сафонов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2022. № 6. С. 271-278. (0,5 а.л).

В иных изданиях:

4. *Сафонова А.В., Сафонов А.Ю.* Налоговый контроль в рамках реализации концепции налоговых расходов [Текст] / Актуальные проблемы науки и практики: Гатчинские чтения–2021: в 2 т. Т. 2: Трибуна молодого ученого: сборник научных трудов по материалам VIII Международной научно-практической конференции (г. Гатчина, 21–22 мая 2021 г.) / под общ. ред. В.Р. Ковалева, Т.О. Бозиева. – Гатчина: Изд-во ГИЭФПТ, 2021. Т. 2. С. 243-245. (0,2 а.л).

5. *Сафонов А.Ю.* Актуальные вопросы модернизации бюджетных отношений в аспекте налоговых расходов [Текст] / Модернизация правового регулирования бюджетных отношений в условиях цифровизации экономики: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции в рамках V Саратовских финансово-правовых чтений научной школы имени Н.И. Химичевой (Саратов, 23 июня 2020 г.): в II ч. / под общ. ред. Е.В. Покачаловой, С.В. Рыбаковой. – Саратов: Изд-во ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», 2020. С. 158-160. (0,2 а.л).

6. *Сафонов А.Ю.* Налоговые расходы: сущность и определение [Текст] / Новые научные исследования: сборник статей Международной научно-практической конференции / отв. ред. Н.В. Емельянов. – Саратов: НОП «Цифровая наука», 2020. С. 36-42. (0,3 а.л).

7. Сафонов А.Ю. Критерии разграничения института налоговых льгот и налоговых расходов [Текст] / Актуальные проблемы современных общественных наук в условиях социально-политических и экономических трансформаций: [Электронный ресурс]: материалы XI Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых / отв. ред. А.М. Шаяхметов. – Уфа: БАГСУ, 2022. С. 346-350. (0,2 а.л).

8. Сафонов А.Ю. Налоговые расходы как инструмент финансово-экономической политики государства [Текст] / Механизм реализации стратегии социально-экономического развития государства: сборник материалов XIV Международной научно-практической конференции, (21-22 сентября 2022 года) / под ред. А.М. Эсетовой. – Махачкала: ДГТУ, 2022. С. 218-221. (0,3 а.л).

9. Сафонов А.Ю. Проблема реализации принципа прозрачности при проведении оценки налоговых расходов [Текст] / Управление развитием социально-экономических систем: глобализация, предпринимательство, устойчивый экономический рост: материалы XXIII Международной научной конференции молодых учёных и студентов, (Донецк, 8 декабря 2022 г.). – Том 1 / под общ. ред. Ю. Н. Полшкова. – Донецк: Изд-во ДОННУ, 2022. С. 299-301. (0,2 а.л).

10. Сафонов А.Ю. Финансовый контроль при осуществлении оценки налоговых расходов [Текст] / Persona. Justitia. Modernitas: сборник студенческих работ по итогам IX Всероссийской научно-практической конференции (29 ноября – 2 декабря 2022 года) / под ред. А. С. Землянского, И. О. Кузнецовой. – Саратов: Изд-во Сарат. гос. юрид. акад., 2023. С. 406. (0,1 а.л).