

КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

НАЛОГОВЫЙ
КОДЕКС

Б.А. Федосимов



**ПРАВОВОЙ РЕЖИМ
НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ
по законодательству
Российской Федерации**

Б. А. Федосимов

**ПРАВОВОЙ РЕЖИМ
НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ
ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 12.00.04
«Финансовое право, налоговое право, бюджетное право»

Монография

Чебоксары 2019

УДК 67.402
ББК 347
Ф33

Рецензенты:

канд. экон. наук, доцент
ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет
им. И.Н. Ульянова»

М.Л. Толстова;

канд. юрид. наук, доцент
ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет
им. И.Н. Ульянова»

Н.А. Александрова

Федосимов, Б. А.
Ф33 Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации: монография / Б. А. Федосимов. – Чебоксары: ИД «Среда», 2019. – 152 с.

ISBN 978-5-6043604-2-2

Монография посвящена вопросу поиска оптимальной модели правового регулирования эффективных налоговых льгот в современных сложных экономических условиях.

В работе рассмотрены общественные отношения, складывающиеся по поводу льгот по налогам и сборам.

Книга будет интересна научным работникам, преподавателям, аспирантам и студентам высших учебных заведений, специализирующимся в области финансового, налогового и бюджетного права.

ISBN 978-5-6043604-2-2
DOI 10.31483/a-111

© Федосимов Б. А., 2019
© Издательский дом
«Среда», 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	4
Глава 1. Понятие, правовая и экономическая сущность налоговых льгот.....	20
1.1. Льгота как категория права (теоретико-правовой аспект): классификация и типологизация налоговых льгот по видам и формам	20
1.2. Развитие отечественной теории и практики налоговых льгот (историко-правовой аспект)	30
1.3. Правовые режимы налоговых льгот в мировой практике (сравнительно-правовой аспект), актуальность и возможность их адаптации	49
Глава 2. Проблемы реализации правового режима налоговых льгот.....	59
2.1. Правовой режим налоговых льгот и проблема оценки его эффективности	59
2.2. Применение налоговых льгот по федеральным налогам (на примере налогов на добавленную стоимость, на прибыль организаций, на доходы физических лиц)	79
Глава 3. Пути совершенствования правового режима налоговых льгот	100
3.1. Правовые средства повышения эффективности налоговых льгот.....	100
3.2. Пути и методы формирования правового режима налоговых льгот в кризисных финансово-экономических условиях	114
Заключение	126
Список литературы.....	131

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования

С момента принятия действующей Конституции и провозглашения Российской Федерации социальным государством, вопросы разработки, обоснования, введения, применения и эффективности налоговых льгот неизменно находятся в центре внимания законодателя, исполнительной власти, налогоплательщиков, налоговых органов и научного сообщества. Дискуссии о правомерности различных налоговых льгот производны от разного понимания целей их введения и правил применения, но все участники сходятся во мнении о необходимости «упорядочения» и «оптимизации» этой сферы¹. Эти вопросы возникли не случайно и не сейчас.

В условиях переходного периода, в 1990 годы, в России на федеральном и региональном уровнях действовало большое количество экономически необоснованных и неэффективных льгот. С вступлением в период социально-экономической стабилизации в конце 1990-х годов, основными направлениями налоговой реформы стали снижение налоговой нагрузки; сокращение совокупного числа налогов, а также систематизация и сокращение количества налоговых льгот.

Вплоть до 1999 г. российское налоговое законодательство не содержало легального определения налоговой льготы, а правоприменитель ориентировался на решения Конституционного Суда РФ, раскрывшие в те годы общее и специальное назначение налоговых льгот, принципы их введения и общий порядок применения. В то же время, Конституционный Суд Российской Федерации, неоднократно рассматривая вопросы налоговых льгот, не выработал четкой и однозначной позиции по данному вопросу, в большинстве случаев ограничиваясь констатацией того, что льготы всегда адресны, а их введение – прерогатива законодателя, который и определяет круг льготников. Конституционный Суд не может вторгаться в пределы оценки целесообразности предоставления либо отмены налоговых льгот для определенных категорий налого-

¹ Мигашкина Е.С. Систематизация налоговых льгот и преференций, предусмотренных российским налоговым законодательством, для оценки их эффективности // Прикладные экономические исследования. – 2017. – №3 (19). – С. 55.

плательщиков², но в практике конституционного правосудия были сформулированы многие важные принципы льготного налогообложения. Так, М.В. Баглай, в своем Особом мнении по одному из дел по налоговым льготам, обосновано отметил, что при выборе формы налогообложения законодатель обязан исходить из конституционных принципов добра и справедливости. Несмотря на то, что правовое государство начинается с формального равенства, отметил судья, равенство граждан и их свободы нельзя доводить до абсурда, ограничиваясь одним формальным равенством правовых статусов. «В ограничении прав одних лиц может состоять правомерная защита прав других лиц, а справедливые льготы отдельным гражданам исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами»³. При этом, отмена законодателем налоговой льготы не ограничивает и не умаляет никаких конституционных прав налогоплательщиков⁴.

Исходя из этого, разработка нового Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) должна была скорректировать ситуацию. Многое было сделано, например, закреплено определение налоговой льготы (ст. 56 НК РФ)⁵. В то же время, принимая часть вторую НК РФ, законодатель стремился отказаться от института налоговой льготы, устанавливая при этом конкретные налоги. В то же время на практике это оборачивалось чаще всего подменой понятий в тексте Закона, тогда как суть оставалась прежней.

Пока в действующем налоговом законодательстве параллельно предусмотрены разные основания налоговых льгот, актуальной

² Определения КС РФ от 20.11.2003 №392-О и №396-О.

³ Баглай М.В. Особое мнение по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов г. Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и г. Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное место жительства в названные регионы (Постановление КС РФ от 04.04.1996 №9-П).

⁴ Определение КС РФ от 05.06.2003 №275-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Покладова С.И. на нарушение его конституционных прав положениями подпунктов 2, 3 и 4 пункта 4 статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации по вопросам денежного довольствия военнослужащих и предоставления им отдельных льгот».

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – №31. – Ст. 3824; 2018. – №53 (ч. 1). – Ст. 8472.

проблемой остается приведение в соответствие их формы и содержания на базе ясной и четкой дифференциации схожих правовых явлений.

При кажущейся ясности вопроса о том, что государственная поддержка инновационной деятельности в виде налоговых (таможенных и пр.) льгот должна стимулировать развитие и оптимизацию правовых механизмов финансового стимулирования инновационной деятельности⁶, реальный «инновационный прорыв» все ещё представляется лишь в перспективе.

С началом мирового финансового кризиса (2008–2010 годы), последствия которого для России усугубились обострением геополитической ситуации (2014–2019 годы), стал нарастать инвестиционный и бюджетный дефицит. Идеи расширения налоговых льгот стали явно не популярны, потребовалась трансформация целей, способов и социальной обусловленности правового регулирования в этой чувствительной для общества и бюджета сфере. Непрерывные корректировки налогового законодательства последних лет отражают попытки учета комплекса совокупности интересов субъектов экономики, претендующих на льготы, однако последние часто просто не успевают за многочисленными изменениями. Так, 1 января 2015 г. организациям, имеющим статус государственного научного центра, предоставляется льгота по налогу на имущество (п. 15 ст. 381 НК РФ). Федеральное государственное унитарное предприятие (ФГУП) «Государственный космический научно-производственный центр имени М.В. Хруничева» в трех инстанциях отстоял свое право на льготу в споре с Инспекцией федеральной налоговой службы (ИФНС) Советского района г. Воронежа, однако Верховный суд РФ пришел к выводу, что организация не может иметь данную льготу⁷, т. к. не является «государственным

⁶ Грибанов Д.В. Государственная поддержка инновационной деятельности в современном законодательстве // Бизнес, менеджмент и право. – 2013. – №1. – С. 73; Лайченкова Н.Н. К вопросу о роли налогового законодательства в процессе построения инновационной экономики: основные пути совершенствования // Ленинградский юридический журнал. – 2015. – №2 (40). – С. 216–223.

⁷ Определение Верховного Суда РФ от 21.08.2017 №310-КГ17-5116 по делу №А14-350/2016.

научным центром»⁸, оставаясь ФГУП «Государственный космический научно-производственный центр...».

Нерешенным остается и вопрос эффективности налоговых льгот, о чем свидетельствует дискуссия, развернувшаяся в 2016–2018 годах в экономической литературе⁹.

Автор данной работы исходит из того, что и в условиях рыночной нестабильности роль налоговых льгот, по меньшей мере, не снижается, так как налогообложение остается одной из базовых функций рыночно ориентированной государственной экономической политики, при реализации которой налоговые льготы могут широко и эффективно применяться для воздействия на экономические процессы, содействовать структурной перестройке экономики.

Налоговые льготы, по своей сути, являясь освобождением отдельных категорий налогоплательщиков от чрезмерной именно для них налоговой нагрузки, имеют значение в плане реализации целей социального государства. В обществе, бизнесе¹⁰ и научном сообществе¹¹ обоснованное беспокойство вызывает частая коррекция налогового законодательства и невысокое качество принимаемых законов, что не может не оказывать негативного влияния на налоговую систему в целом. Кроме того, на высшем политическом уровне прямо признается отсутствие методики мониторинга и

⁸ По формулировке Указа Президента РФ от 22.06.1993 г. №939 (ред. от 07.12.2016) «О государственных научных центрах Российской Федерации» // Собрание актов Президента и Правительства РФ. – 1993. – №26. – Ст. 2420; 2016. – №50. – Ст. 7078.

⁹ Медведева Н.Г. К вопросу оценки эффективности предоставления налоговых льгот (преференций) // Международный научно-исследовательский журнал. – 2016. – №8–1 (50). – С. 64–67; Савина О.Н. Анализ действующих методик оценки эффективности налоговых льгот и преференций и проблемы их реализации // Научные известия. – 2016. – №3. С. 29–38; Лозовский А.А. Оценка эффективности налоговых льгот и преференций // Вестник Академии права и управления. – 2016. – №45. – С. 124–127.

¹⁰ Налоговый гнет: здесь вам не Америка. Бизнес пожаловался Владимиру Путину на рост налоговой нагрузки // Газета.ru. – 20.11.2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.gazeta.ru/business/2017/11/20/10994390.shtml> (дата обращения: 11.02.2019).

¹¹ Салькова О.С. Концепция оценки налоговой нагрузки как фактор повышения информативности показателя налоговой нагрузки / О.С. Салькова, Д.О. Чистякова // Финансы и кредит. – 2017. – Т. 23. – №22 (742). – С. 1274–1280

оценки эффективности налоговых льгот¹², из чего следует, что их принятие и действие невозможно оценить и прогнозировать, что лишает смысла само налоговое регулирование.

Таким образом, вопрос оптимальной модели правового регулирования эффективных налоговых льгот в современных сложных экономических условиях нельзя признать удовлетворительно разрешенным. Сохраняя свою актуальность, он требует основательной научной проработки.

Степень изученности проблемы

Вопросы налоговых льгот активно обсуждаются в российской и зарубежной литературе. В рамках специальности 12.00.04 в работах по налогообложению в России и зарубежных странах, эти вопросы исследовались в работах А.А.Печёнкиной, Г.Р. Яруллиной, И.А. Фадеевой и др. Отдельные особенности налоговых правоотношений, а также вопросы налоговых льгот и специальных налоговых режимов в рамках той же специальности, рассмотрены в трудах Д.В. Винницкого, В.В. Гриценко, М.В. Карасевой, А.С. Кондукторова, Н.П. Кучерявенко и др.

В рамках специальности 12.00.14 в трудах по налогообложению, затрагивали правовые режимы и статус налоговых льгот специалисты в области финансового права Л.К. Воронова, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, Е.А. Ровинский, Э.Д. Соколова, Н.И. Химичева, С.Д. Цыпкина; Р.К. Костянян, В.Ю. Жданова, Б.Ф. Мамедова, И.С. Морозова, С.В. Трофимов, Н.А. Шевелева, Т.Д. Братко и др. Правовое положение субъектов налогового права в рамках специальности 12.00.14 проанализировано в работах Н.Н. Лайченковой, В.В. Попова, Г.Ф. Ручкиной и др. Понятие объекта налогового правоотношения разработано в трудах И.И. Кучерова, Д.А. Смирнова и др.

В рамках специальности 12.00.01 над проблематикой налогообложения, фрагментарно затрагивая налоговые льготы, в том числе в рамках историко-правового и сравнительно-правового анализа, работали О.С. Амосова, Д.В. Балакин, Г.А. Аминов, Л.Л. Кофанов,

¹² Заседание рабочей группы по мониторингу выполнения решений Госсовета и его президиума об исполнении перечня поручений Президента о мерах по повышению эффективности бюджетных расходов. Пермь. 10 декабря 2014 года // Президент России. Официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://state.kremlin.ru/face/47234> (дата обращения: 13.02.2019).

А.А. Свистунов, И.Ю. Динес, Д.А. Пашенцев, Ю.В. Сорокина, А.А. Масленикова, Л.В. Запорожская, И.Н. Куксин, Н.А. Катаев, Д.А. Костин, Т.Ф. Ящук, М.В. Солдатченко, В.М. Чибинев, В.В. Руденко.

В рамках специальности 12.00.08 по проблематике уклонения от уплаты налогов и превенции использования незаконных схем налоговой оптимизации, работали Б.М. Бейсенов, А.Р. Кольбаева, А.Е. Гутник, К.И. Карпухина, М.О. Акопджанова, А.А. Харламова, Р.Г. Искалиев, Р.В. Полянский, А.К. Айкимбаев, А.В. Елинский, А.В. Сальников, А.А. Борисичев, П.А. Истомин, А.В. Никифоров, В.В. Молодик, К.В. Мамилов, Я.М. Кураш, Р.В. Дубовицкий, Н.В. Данилов, И.М. Серeda, Б.М. Бейсенов.

В рамках специальности 12.0014 по проблематике диссертации и связанным с ней административно-правовым вопросам работали: И.А. Урубкова, В.Н. Грачев, С.П. Павленко, М.Ю. Кулиджанов, Р.Н. Шишкин, А.А. Дибижев, Л.Е. Манюков, В.Ю. Жданова, С.Н. Эльдаров, К.Р. Аветисян, А.Ю. Мацкевич, М.В. Соснина, С.А. Черепанов, Л.И. Алиева, А.В. Новиков, Н.А. Фомина, Ю.Е. Курилюк, А.А. Берестов, Е.В. Кудряшова, Н.А. Христова.

Экономический анализ вопросов налогообложения, включая частичное рассмотрение налоговых льгот, в рамках специальности 08.00.10 был проведен в работах: Е.М. Зудиной, Е.А. Саfoxина, М.А. Карева, Н.Ю. Спириденкова, Т.Н. Гущиной, А.М. Семенова, Э.Р. Мавлютова, В.Н. Магомедова, Ю.Д. Шмелева, Е.М. Ануфриева, М.Б. Местоева, П.Ю. Баруличева, И.В. Гарахина, Л.В. Носолевой, Ю.А. Лебедева, Е.А. Бабякиной, Д.Ю. Шахова, М.С. Муратовой, А.В. Цыдыповой, Р.Р. Яхиной.

Объект научного исследования – общественные отношения, складывающиеся по поводу льгот по налогам и сборам.

Предмет научного исследования – правовое регулирование института налоговых льгот.

Предмет исследования неизбежно включает не только собственно совокупность нормативных правовых актов, регламентирующих вопросы предоставления и параметры налоговых льгот, но и правоприменительную практику (судебную, налоговых, правоохранительных органов), а также современную налоговую доктрину.

Цель научного исследования – научное обоснование и концептуальное выражение комплекса мер совершенствования правового регулирования института налоговых льгот.

В соответствии с поставленной целью определены следующие **задачи научного исследования**:

- обосновать правовую категорию «налоговая льгота» исходя из её видовой принадлежности к правовым льготам;
- дать ретроспективный историко-правовой анализ формирования института налоговых льгот;
- выявить в рамках сравнительно-правового анализа основные мировые практики льготного налогообложения;
- определить категорию «правовой режим налоговых льгот», вскрыв проблему оценки его эффективности;
- показать эффективность и проблемы применения налоговых льгот по федеральным налогам (на примере налогов на добавленную стоимость, на прибыль организаций, на доходы физических лиц);
- определить пути и правовые средства повышения эффективности налоговых льгот, через выделение особенности правового регулирования налоговых льгот, считающихся по методологии Министерства финансов РФ налоговыми расходами бюджета (потерями бюджетной системы РФ).
- разработать и предложить пути и методы формирования правового режима налоговых льгот в кризисных финансово-экономических условиях.

Методологическая основа исследования – совокупность общенаучных (анализ и синтез, дедукция и индукция, логический метод, системный анализ и др.) и специально научных правовых (сравнительно-правовой, формально-юридический и др.) и иных (исторический, статистический, системный анализ и др) методов исследования.

Теоретико-правовая база исследования – доктринальные источники и содержащиеся в них положения, научные труды российских (советских) и зарубежных специалистов в сфере налогового права, финансов, публикации, научные и учебные издания по исследуемой проблематике, правоприменительная и судебная практика.

Эмпирическая база исследования включает анализ судебной практики: решений Конституционного и Верховного судов РФ по налогам, налоговым спорам и налоговым льготам, а также решения арбитражных судов субъектов РФ, рассматривавших споры по налоговым льготам. Кроме того, автором были использованы эмпирические данные государственной статистики, экспертная аналитика.

Научная новизна исследования заключается в логически завершенном, комплексном сравнительно-правовом исследовании института налоговых льгот в российском законодательстве, введении в научный оборот новых материалов, разработке и формулировке предложений по внесению изменений в действующее законодательство.

Положения, выносимые на защиту

1. Налоговая льгота как правовая категория представляет собой установленное нормами права преимущество, определённой категории налогоплательщиков перед всеми прочими налогоплательщиками. Налоговые льготы, будучи элементами налоговой политики, направлены на достижение социальных и экономических целей.

Совокупность налоговых льгот является элементом правового механизма налогового регулирования, включающего формы, виды и инструменты, ориентированные на рост эффективности деятельности экономических агентов и, соответственно, поступлений в бюджет.

Правовая природа налоговых льгот производна от общей правовой категории правовых преимуществ – совокупности, как дополнительных прав, так и освобождения от части обязанностей. Указанные преимущества предоставляются субъектам права, чьи законные интересы не могут быть реализованы в рамках общего регулирования исключительно в силу объективных причин, а также могут вводиться для определенных субъектов, занимающихся особой, ценной для общества и государства деятельностью, требующей стимулирования. Предоставление правовых преимуществ не должно быть произвольным, а должно основываться на методах системного анализа, статистических (математических подходах).

2. Ретроспективный историко-правовой анализ формирования института налоговых льгот показал, что традиционно налоговые льготы в России не имели экономической основы, закрепляя лишь

привилегии господствующего класса (Русской Православной Церкви, дворянства, отдельных категорий горожан (почетных граждан) и пр.) или позже – советского государства, что находило отражение в соответствующем законодательстве. Неизбежным спутником и главное проблемой налогового льготирования в России исторически оставалась коррупция. До перехода к рыночной экономике в 1990 годах, налоговые льготы, за исключением льгот для переселения или деятельности в удаленных районах, не играли стимулирующей роли, так как налоговая система имела ярко выраженный фискальный характер.

В СССР налоговые льготы, получив системное закрепление в налоговом социальном законодательстве, выполняли функцию социальной поддержки, не исключая и налоговые льготы для партийной и советской номенклатуры, нарушавшие принципы социальной справедливости. Таким образом, правовое регулирование и политика налогового льготирования в интересах развития экономики, фактически в 1990 годы начали формироваться заново, не имея правовых традиций и механизмов, на которые как на опыт можно было бы опереться.

3. В рамках сравнительно-правового анализа выявлены и сопоставлены основные мировые практики льготного налогообложения. Налоговые льготы законодательно регламентированы в большинстве стран мира, часть из которых делают их (в виде офшоров) основой экономики. Методы и режимы льгот в национальных налоговых системах строятся по приоритетам, целям и объектам стимулирования. В условиях информационного общества, это все больше стимулирование инновационной деятельности в секторе малого и среднего бизнеса, в фундаментальных исследованиях, а также создании условий для привлечения высококвалифицированных кадров и т. п.

Мировой опыт применения налоговых льгот не выработал единых универсальных методов и механизмов, много зависит от национальных и региональных факторов и ограничений: экономических, политических, природно-климатических, исторических и т. п. При этом экономическая либо социальная результативность льгот определяется не столько широтой их перечня, сколько динамикой экономической конъюнктуры в определенном секторе, состоянием предпринимательского климата, рейтингом инвестиционной привлекательности.

Сравнительно-правовой анализ налогового льготирования в развитых странах показал, что в мировой практике основной проблемой формирования эффективного правового режима налоговых льгот остается непрозрачность механизмов принятия решений о предоставлении льгот, т. е. высокие коррупционные риски в сфере налогообложения. В международных документах представлена оптимальная модель налогообложения базирующегося на: непротиворечивом и «прозрачном» законодательстве; процедурах уплаты налогов без прямого контакта налогоплательщиков и налоговиков; исключении «ручного режима» принятия решений о налоговых льготах, так как именно ручное управление – основной источник коррупции. В связи с этим, для России полезны и актуальны рекомендации Организации объединенных наций (ООН), Всемирного банка, Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (далее – ФАТФ¹³), Организация экономического сотрудничества и развития (ОСЭР), соответствующие результатам исследования мировой практики формирования правовых режимов налоговых льгот об их максимально возможном сокращении. Минимизация налоговых льгот позволит минимизировать и множественные искажения в конкуренции, нормальном рыночном обороте, прокьюременте, устранив материальную основу коррупции. Сокращение налоговых льгот расширит базу налогообложения, исключив для этой сферы коррупционную составляющую.

4. В рамках действующего в Российской Федерации правового регулирования правовой режим налоговых льгот является специфическим регулированием налоговых отношений, формирующим для этого особый порядок правового регулирования. Цель такого режима, его планируемый результат совпадает с целями социально-экономического развития, а сам режим в условиях внешнего давления, направленного на экономическую и политическую дестабилизацию, входит в число компенсаторных и стабилизирующих мер. Цель правового режима налоговых льгот – предполагаемая и нормативно закреплённая идеальная модель развития экономики и социальной сферы, достигаемая реализацией правовых средств.

Правовой режим налоговых льгот направлен на оптимальное регулирование налоговых отношений, снижение препятствий, стоящих

¹³ Англ. – Financial Action Task Force on Money Laundering – FATF.

перед субъектами – получателями льгот при реализации их интересов, как правило, совпадающих с общественными, а также на поддержание благоприятного режима правомерных действий в сфере налогообложения и, соответственно – неблагоприятного режима для противоправных действий, таких как незаконная налоговая оптимизация и пр. Цели правового режима, как правило, определяются в нормативно-правовом акте, являющемся юридическим основанием введения, функционирования и прекращения действия каждого конкретного правового режима. В то же время действующее правовое регулирование не имеет специального акта по правовому режиму налоговых льгот.

Нормативные акты субъектов РФ, содержащие методики оценки экономической эффективности налоговых льгот используют в значительной мере те же финансово-экономические показатели, что и для выявления социальной эффективности, что неизбежно обуславливает их корреляцию.

Представляется оптимальным синтез используемых методов оценок эффективности, т. е. на основе широкого списка показателей, зависящих от предоставления налоговой льготы рассчитывать эффект и далее определять эффективности в виде соотношения точно зафиксированного эффекта от введения налоговой льготы и затрат на ее предоставление.

В целом в большинстве субъектов РФ и муниципальных образований приняты и действуют нормативные акты, закрепившие методики оценки эффективности налоговых льгот.

Российские методики отличаются от подходов к оценке эффективности налоговых льгот, применяемых в ЕС и США, где доминирует экспертный подход, тогда как в РФ приоритет отдан количественной (статистической) оценке эффективности.

Количественная оценка в чистом виде сложна понимания и принятия решений и поэтому требует экспертной интерпретации при обобщении, оценки сопоставимости факторов, влияющих на показатели, выявлении погрешностей и самое главное – определении причин и следствий изменения показателей. Пока единая, научно обоснованная, концептуально оформленная и нормативно закрепленная методика оценки не будет привязана к экспертной интерпретации действующие (по крайней мере, в субъектах РФ) оценки эффективности налоговых льгот останутся механизмом, слабо влияющим на оптимизацию налогового администрирования.

При сохраняющихся различиях методик оценки эффективности налоговых льгот, закрепленных в законодательстве регионов, большая часть указанных льгот направлена на устранение встречных финансовых потоков и оптимизацию использования бюджетных ресурсов (распространение льгот на различные бюджетные и автономные учреждения), что показывает относительно низкую эффективность. В современной ситуации предпочтительны налоговые преференции, а не налоговые льготы, так как освобождение бюджетных, государственных и муниципальных учреждений и органов не направлено на стимулирование, а определяется исключительно бюджетными соображениями расчетами, а, соответственно не дает возможность указанным учреждениям функционировать в условиях реального конкурентного рынка, имея более выгодные условия.

5. Проведенный анализ применения налоговых льгот по федеральным налогам (на примере налогов на добавленную стоимость, на прибыль организаций, на доходы физических лиц) позволил сделать вывод об оптимальности использования содержательного подхода в институализации налоговой льготы, так как именно он основан на совокупности признаков налоговых льгот с учетом вариативности норм налогового законодательства. Такой подход позволил выявить потенциальные и «латентные» налоговые льготы в части II НК РФ, например, по НДС, налогу на прибыль и НДФЛ, в которых, с позиции формального подхода, налоговых льгот нет.

Рассмотрев сложности правоприменительной практики применения налоговых льгот по федеральным налогам, автор выявил то, что в практике установления специальных налоговых режимов просматривается своя специфика предоставления налоговых льгот. В частности, их применение строго избирательно по отношению к установленным категориям налогоплательщиков по критериям определенным в соответствующей главе НК РФ. Кроме того, обязательно наличие предпринимательской деятельности налогоплательщика, который освобождается от уплаты определенных федеральных налогов. В диссертации также отмечена важность применения льготного порядка определения элементов налогообложения посредством определения обязательных элементов самостоятельного налога, помимо системы налогов и сборов (ЕСХН, УСН, ЕНВД). Специальный режим может применяться параллельно с иными режимами налогообложения. Отсюда сделан вывод о том,

что специальный режим – есть комплекс налоговых льгот, которые применяются налогоплательщиками исключительно массивом.

В работе обоснована необходимость закрепления в действующем законодательстве нормативного определения специальных налоговых режимов, учитывающего цели их введения, а также льготность как основную их характеристику.

Автор исходит из того, что льготы выполняют не только социальную функцию, они направлены и на стимулирование экономики.

Анализ действующих норм НК РФ об освобождении от налогообложения определенных видов доходов (ст. 217 НК РФ), налоговых иммунитетов (ст. 215 НК РФ) и налоговых вычетах (ст. ст. 218–221 НК РФ), а также пониженные ставки налога (ст. 224 НК РФ), позволил сделать вывод о наличии проблемы их нормирования. Установленные НК РФ нормативы доходов взяты произвольно и являются неизменными величинами, а длительная процедура обсуждения, принятия и вступления в силу поправок в НК РФ не дает возможность, особенно в современных условиях нестабильности, оперативно реагировать на девальвацию национальной валюты и быстро растущую инфляцию, что фактически сокращает размер предоставляемых льгот. Таким образом, представляется необходимым привязать нормативы к более динамичным величинам, например, к МРОТ.

Что касается предусмотренных гл. 23 НК РФ налоговых вычетов по НДФЛ, то они представляют собой налоговые льготы. Автор исходит из того, что вопрос о признании профессиональных налоговых вычетов налоговыми льготами уже не может быть предметом дискуссии. В данном случае необходимо учитывать следующее: данное исчисление не меняет юридическую природу НДФЛ, объектом налогообложения по которому продолжают оставаться доходы физических лиц, а не прибыль (доходы, уменьшенные на сумму расходов); статья 221 НК РФ применяется лишь к расходам, прямо связанным с извлечением доходов физических лиц в рамках их специальной правосубъектности.

Таким образом, профессиональные налоговые вычеты в полной мере могут быть отнесены к налоговым льготам, так как они установлены диспозитивно и могут применяться лишь отдельными категориями физических лиц, указанными в ст. 221 НК РФ.

6. В диссертации структурно на две группы дифференцированы правовые средства повышения эффективности налоговых льгот: первичные, исходные (дозволения, обязывания, поощрения и др.) и совокупные, комплексные (юридические нормы и институты, правоотношения, нормативные и правоприменительные акты, правовые механизмы и режимы и др.). В этой связи предложено достичь повышения эффективности налогового льготирования несколькими путями: повышением отдачи действующей системы налоговых льгот в рамках налогового законодательства, в т.ч. через устранение коллизий, «мертвых» норм и / или, выявив системные недостатки действующего правового регулирования налоговых льгот, разработать и предложить новые нормативные правовые акты в исследуемой сфере.

Во второй части выделение особенностей правового регулирования налоговых льгот, считающихся по методологии Министерства финансов РФ налоговыми расходами бюджета (потерями бюджетной системы РФ) привело к выводу о целесообразности отказа от методологических установок Министерства финансов РФ, по которым налоговые льготы считаются налоговыми расходами бюджета (потерями бюджетной системы РФ). Исходя из того, что введение налоговых льгот порождает не убытки, а неполученные доходы. В данном случае корректно использовать понятие «выпадающие доходы», отражающее в бюджете примерный размер доходов, не полученных как по причине предоставления налоговых льгот, так и по иным причинам. В данном случае целесообразно законодательно установить официальную публикацию на сайте Федеральной налоговой службы (ФНС) РФ актуального (т. е. пополняемого и ревизируемого) списка всех льгот по налогам и сборам. Такой официальный подход даст возможность налогоплательщикам уверенно ориентироваться в налоговом законодательстве, повысит обоснованность запросов на льготы, будет способствовать общественному контролю за их предоставлением, равно как и мониторингу эффективности.

7. В диссертации предложены меры совершенствования правового регулирования налоговых льгот в современных кризисных финансово-экономических условиях. Принимая во внимание как аналогию, п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ, автор исходит из того, что налоговая льгота, как и всякое исключение, должна быть

обоснована. В этой связи, целесообразно ввести в НК РФ требование юридического, экономического и социального обоснования инициатором (к вносимому законопроекту) каждой налоговой льготы, прилагая оценку регулирующего воздействия (ОРВ). При этом социально-экономическим основанием льготы следует считать экономическую выгоду, получаемую обществом от ее введения и дальнейшего использования. Предполагаемые экономические выводы должны быть подкреплены статистически или просчитаны математически. Кроме того, к каждому законопроекту о новой стимулирующей налоговой льготе (т. е. льготе, направленной на развитие экономики) следует прилагать отчет по ОРВ, обоснование с расчетом и прогнозом роста занятости, инвестиций, спроса, инноваций и т. п., а в конечном счете – роста бюджетных поступлений (приоритетно – в среднесрочной перспективе), достижение всякого полезного эффекта, включая и прогнозируемый, отложенный.

Для формирования логики системного изложения основных институтов и понятий НК РФ, полагаем целесообразным исключить п. 3 ст. 11 НК РФ, а понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах определить и изложить в отдельных пунктах статьи 11 НК РФ.

В частности, в ст. 11 закрепить следующие понятия:

– *льгота по налогам (налоговая льгота) – предусмотренное настоящим Кодексом освобождение от уплаты налога;*

– *льгота по сборам – предусмотренное настоящим Кодексом освобождение от уплаты сбора при совершении государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий.*

Для обеспечения логической стройности и последовательности порядка принятия законов о налогах и сборах, а также поправок к ним, полагаем целесообразным в статье 56 НК РФ закрепить следующие положения.

1. Законопроект, проект иного нормативного правового акта об установлении льгот по налогам и сборам включает финансово-экономическое и социально-экономическое основание.

2. *Льготы по налогам и сборам не могут быть установлены поправками к законопроекту, проекту иного нормативного правового акта.*

3. *Перечень действующих федеральных, субъекта РФ и введенных органами местного самоуправления льгот по налогам и сборам публикуется на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.*

4. *Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются настоящим Кодексом. Льготы по налогам субъектов Российской Федерации устанавливаются и отменяются настоящим Кодексом и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах. Льготы по налогам, введенным органами местного самоуправления, устанавливаются и отменяются с учетом требований настоящего Кодекса нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).*

Для оптимизации льготного налогообложения целесообразно законодательно закрепить перенос применения налоговой льготы после уплаты налога. В данном случае мы исходим из того, что льгота не должна уменьшать налоговую базу до уплаты налога, а должна возмещаться – после. На практике такой механизм реализован для социальных льгот по НДФЛ.

Теоретическая значимость исследования обусловлена научными положениями и выводами диссертации, введенными в научный оборот материалами, разработанными на основе сравнительного анализа предложениями по совершенствованию правового регулирования действующих налоговых льгот.

Практическая значимость исследования. Состоит в возможности использования положений и выводов работы в законотворческой, научно-исследовательской и учебно-образовательной деятельности.

ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ, ПРАВОВАЯ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

1.1. Льгота как категория права (теоретико-правовой аспект): классификация и типологизация налоговых льгот по видам и формам

Действующее налоговое законодательство (ст. 56 НК РФ) содержит определение понятия *льгот по налогам и сборам*, под которыми в целом понимаются законно установленные преимущества для отдельных категорий налогоплательщиков (плательщиков сборов) по сравнению с другими налогоплательщиками (плательщиками сборов). Легально закрепленное понимание льготы включает возможность как полностью не уплачивать налог (сбор) или уплачивать их в меньшем размере¹⁴.

Формулировка, предложенная законодателем в НК РФ, хотя и принята в учебной литературе, активно критикуется специалистами за отсутствие четкости «с правовой точки зрения». В частности, речь идет о том, что к категории налоговых льгот могут быть отнесены и иные «преференциальные положения законодательства о налогах и сборах, не являющиеся налоговыми льготами»¹⁵.

Действительно, НК РФ не позволяет однозначно определить явление, отнесенное законодателем к категории налоговой льготы. В доктринальном плане преобладают два основных подхода к пониманию налоговой льготы:

- содержательный – исходя из определения налоговой льготы (ст. 56 НК РФ);
- формальный – исходя из прямого указания НК РФ на конкретное положение как на налоговую льготу.

Факультативно, в литературе есть и иные позиции, вплоть до того, что налоговые льготы «представляют собой легитимную форму уклонения от налогов»¹⁶, с чем сложно согласиться.

¹⁵ Липатова И.В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. – 2016. – №7-1 (21). – С. 113.

¹⁶ Залибекова Д.З. Правовое регулирование налоговых льгот и вычетов // Теория и практика общественного развития. – 2013. – №4. – С. 297.

Уклонение от уплаты налогов образует состав преступления, предусмотренный статьей 199 УК РФ¹⁷ и никак не может иметь «легитимную форму». В данном случае речь, на наш взгляд, не идет даже о легальной налоговой оптимизации, так как налогоплательщик не ищет и не использует какие-то (чаще всего полуполезальные, «на грани») формы снижения налогового бремени, а государство само предоставляет законные возможности снижения налога, обосновывая и обуславливая их.

Институт налоговых льгот в силу своего экономико-правового содержания не принадлежит исключительно к налоговой сфере, так как все предоставляемые здесь преференции обусловлены социальными, экономическими и иными факторами, а чаще всего – их сочетанием. Законодатель, непрерывно реформируя законодательство о налогах и сборах старается отразить и учесть особые интересы субъектов, средством которого выступают правовые льготы.

При реализации конституционно закрепленного курса на построение социального государства, роль льгот постоянно возрастает, так как установление основной их части связано, прежде всего, с налогами в предпринимательской, финансовой, социальной и демографической, инновационной, культурной и благотворительной и иных сферах.

Применение льгот в правовом воздействии символизирует расширение как диалогических, так и поощрительных методов, формирует новый морально-психологический и правовой климат в обществе.

В современной теории права не так много монографических исследований по данной проблеме. В свое время, Д.Н. Бахрах отмечал отсутствие четкого определения такого «очень распространенного явления» как правовые льготы¹⁸. В то же время, именно в годы «перестройки» начинается интенсивное исследование данного института¹⁹.

¹⁷ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 №63-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – №25. – Ст. 2954; 2018. – №53 (ч. I). – Ст. 8495.

¹⁸ Бахрах Д.Н. Правовые льготы // Справедливость и право. – Свердловск, 1989. – С. 74–83.

¹⁹ Крылатых Е.Г. Льготы в советском праве социального обеспечения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 1989. – С. 49.

В справочной правовой литературе льгота определяется как «частичное или полное освобождение от выполнения обязательств, преимущество, дополнительное право, предоставляемое категориям граждан или отдельным организациям, предприятиям, регионам»²⁰.

В филологическом толковании «льгота» определена как право, облегчение, исключение из общих правил; предоставление преимуществ; частичное освобождение от выполнения установленных для всех правил, обязанностей или облегчение условий их выполнения²¹.

В правовой литературе льгота трактуется как «правомерное облегчение положения субъекта, позволяющее ему полнее удовлетворять собственные интересы и выражающееся как в предоставлении дополнительных и особых прав (преимуществ), так и в освобождении от обязанностей»²². В работе И.С. Морозовой правовые льготы представлены как «юридическое средство, с помощью которого создается режим наибольшего благоприятствования для удовлетворения интересов и потребностей субъектов, имеющее для последних компенсационное, стимулирующее или гарантирующее значение»²³. Д.Н. Бахрах понимает правовой льготу как специальную юридическую норму, устанавливающую дополнительные права, привилегии для определенных категорий граждан и применяемую в процессе исполнительно-распорядительной деятельности. Таким образом, можно сделать вывод об относительно однородном понимании налоговой льготы в российской правовой литературе. В целом можно сделать вывод о том, что *правовая льгота – это установленное законом предоставление дополнительных (особых) прав (преимуществ) и / или освобождение (полное или частичное) от обязанностей*.

Здесь необходимо учитывать, что не каждое расширение прав и освобождение от обязанностей – есть льгота. Главным её признаком будет являться общественно значимая цель, соответствующая объективным потребностям. Дискуссионный вопрос об эффектив-

²⁰ Большой юридический энциклопедический словарь. – М.: Инфра-М, 2009. – С. 211.

²¹ Словарь русского языка. – М.: Российская энциклопедия, 2011. – С. 187.

²² Общая теория государства и права / под ред. А.В. Малько. – М.: Юристъ, 2012. – С. 149.

²³ Морозова И.С. Льготы в российском праве (вопросы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 1999. – С. 64.

ности правовых льгот являясь комплексным, определяется группой факторов: точностью и полнотой постановки цели законодателем; учетом реальных условий жизни общества; учетом ценностных ориентиров субъектов права.

Сегодня отсутствие методики мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот признается и на высшем политическом уровне²⁴, из чего следует, что их принятие и действие пока сложно или невозможно оценить и прогнозировать, что лишает смысла само налоговое регулирование.

Налоговые льготы – форма практической реализации регулирующей функции налогов, тогда как предоставление налоговых льгот – есть один из основных практических инструментов государственного налогового регулирования. По своей сути льготы направляют, побуждают субъекта к активизации правового поведения. Здесь льготы имеют общую цель – согласование (гармонизацию) интересов личности, социальных групп, общества и государства.

В российской правовой системе льготы все более активно используются как юридический инструмент оптимизации российского федерализма и местного самоуправления.

В налоговых системах развитых стран налоговые льготы широко применяются в социальной сфере, обеспечивая равенство и справедливость, в экономике – стимулируя инвестиции и инновации. Легальная оптимизация налоговых льгот принята во всем мире как допустимый инструмент и надежный механизм обеспечения баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения. Действующее российское законодательство о налогах и сборах в части установления порядка и пределов такой оптимизации находится в стадии становления. Это связано с тем, что Российская Федерация относительно недавно стала решать проблему эффективного управления объемами легальной и экономически целесообразной налоговой оптимизации.

²⁴ Заседание рабочей группы по мониторингу выполнения решений Госсовета и его президиума об исполнении перечня поручений Президента о мерах по повышению эффективности бюджетных расходов. Пермь. 10 декабря 2014 года // Президент России. Официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://state.kremlin.ru/face/47234> (дата обращения: 23.01.2019).

С момента принятия действующей Конституции РФ и провозглашения Российской Федерации социальным государством вопросы разработки, обоснования, введения, применения и эффективности налоговых льгот неизменно находятся в центре внимания как законодателя и исполнительной власти, самих налогоплательщиков и налоговых органов, так и научного сообщества.

Активные дискуссии по правомерности различных налоговых льгот в основном вытекают из разного понимания целей их введения, полномочий по введению, а также правил применения.

Важно учитывать, что налоговые льготы, по сути, являясь освобождением отдельных категорий налогоплательщиков от чрезмерной для них налоговой нагрузки, а также весь комплекс вопросов установления / снятия налоговой льготы, корректировки ее размера имеет конституционную значимость.

Конституционный Суд Российской Федерации, неоднократно рассматривая вопросы налоговых льгот, тем не менее, не выработал четкой и однозначной позиции по данному вопросу. В большинстве случаев Конституционный Суд ограничивается констатацией того, что льготы всегда адресны, их введение – исключительная прерогатива законодателя, который и определяет круг льготников. В то же время, Конституционный Суд не оценивает целесообразность предоставления налоговых льгот какой-то категории налогоплательщиков, так как в его компетенцию это не входит²⁵. В то же время, в практике КС РФ были сформулированы многие принципы льготного налогообложения. М.В. Баглай в своем Особом мнении по одному из дел по налоговым льготам обосновано отметил, что при выборе формы налогообложения законодатель обязан исходить из конституционных принципов добра и справедливости. Несмотря на то, что правовое государство начинается с формального равенства, отметил судья, равенство граждан и их свободы нельзя доводить до абсурда, ограничиваясь одним формальным равенством правовых статусов. «В ограничении прав одних лиц может состоять правомерная защита прав других лиц, а справедливые льготы отдельным гражданам исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами»²⁶.

²⁵ Определения КС РФ от 20.11.2003 №392-О и №396-О.

²⁶ Баглай М.В. Особое мнение по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов г. Москвы и Московской области, Ставропольского края,

Наиболее важным, как мы полагаем, для современных кризисных условий и целей сокращения расходов бюджета и повышения его доходов, является вывод КС РФ о том, что отмена законодателем налоговой льготы не ограничивает и не умаляет никаких конституционных прав налогоплательщиков²⁷.

На сегодня обеспокоенность исследователей и правоприменителей вызывают частая коррекция налогового законодательства и невысокое качество принимаемых законов в плане крайне несовершенной их юридической техникой, что не может не оказывать негативного влияния на налоговую систему в целом.

В современной литературе устоялись *правовой* и *экономический* подходы к изучению элементов налога²⁸. Для того, чтобы в последующем аргументировано обосновать направления совершенствования отечественной налоговой системы, охарактеризуем структуру элементов налога в рамках каждого подхода.

Мы исходим из необходимости дифференциации *обязательных* и *факультативных* элементов налога. Под обязательными элементами налога понимают такие его элементы, без определения которых (хотя бы одного из них) обязанность по уплате налога у налогоплательщика отсутствует. Факультативные элементы налога, напротив, могут устанавливаться отдельно по усмотрению соответствующего законодательного органа власти. В рамках правового подхода к обязательным элементам налога относятся:

- 1) субъект налогообложения (налогоплательщики);
- 2) объект налогообложения;
- 3) налоговая ставка;
- 4) налоговая база;
- 5) порядок исчисления налога;

Воронежской области и г. Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное место жительства в названные регионы (Постановление КС РФ от 04.04.1996 №9-П).

²⁷ Определение КС РФ от 05.06.2003 №275-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Покладова С.И. на нарушение его конституционных прав положениями подпунктов 2, 3 и 4 пункта 4 статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации по вопросам денежного довольствия военнослужащих и предоставления им отдельных льгот».

²⁸ Брызгалин А.В. Финансовое право и деньги: монография / А.В. Брызгалин, М.В. Карасева. – М., 2006. – С. 39.

6) налоговый период;

7) порядок и сроки уплаты налога.

В число факультативных элементов налога входят: налоговая льгота и основания для использования налоговых льгот. С позиций экономического подхода выделяются следующие элементы налога: субъект; объект; масштаб; единица обложения; источник уплаты; ставка налога; налоговая льгота; налоговые санкции. При этом по мнению автора:

– налоговые санкции должны быть значимы только для правового подхода, поскольку санкция, как одна из частей правовой нормы, определяющая ответственность за нарушение не может влиять на суть экономических отношений между государством и налогоплательщиком;

– налоговая льгота должна также фигурировать в рамках правового подхода, поскольку неправомерное использование предоставленных законом льгот, является одним из механизмов необоснованной налоговой оптимизации.

Дифференциация льгот и прочих инструментов налоговой политики базируется на основе привязки налоговой льготы к особенностям правового статуса налогоплательщика, дающего основание причислить его к типовой группе налогоплательщиков, имеющих сходные или идентичные признаки. Кроме того, следует установить, что каждая категория налогоплательщиков определяется по индивидуально-обобщенным особенностям и в соответствии с их правовым статусом.

Российское налоговое законодательство допускает подмену понятий, связанную с тем, что налоговая льгота может утрачивать наименование и значение. В ряде случаев законодатель установил преимущества, ранее содержавшиеся в статьях налоговых законов как «налоговые льготы» без их обозначения как таковых (товары, работы или услуги, не подлежащие налогообложению).

Исходя из конституционно значимых целей налогообложения и развития экономики, цель налоговых льгот состоит в согласовании интересов личности, отдельных социальных групп и государства путем выравнивания, гармонизации прав и интересов, на удовлетворение которых направлены льготы. Вполне понятно, что обоснование, разработка и применение льгот вызывают повышенный интерес общества. В специальной литературе вопросы льгот –

всегда предмет дискуссии сторонников и оппонентов их введения и расширения. В число общих позиций входят признание необходимости: упорядочения системы льгот, придания ей исключительно регулирующей функции, исключения коррупциогенных факторов, разработки критериев и методов оценки эффективности каждой конкретной льготы, предотвращения злоупотреблений. В связи с этим назрела потребность в кодификации законодательства о льготах на базе субъективного подхода через систематизацию действующих актов, обеспечения их доступности, включая контроль соблюдения.

В современной правовой литературе предпринимались попытки дать такую классификацию, но они не были системными, не охватывали все виды налоговых льгот. Полагаем, что их следует распределить на три укрупненные группы: освобождения от налогов; скидки по налогам; сокращение налогового обложения. Также адекватно выглядит предложение о разграничении льгот по принципу возмещения на:

- возмездные – с возвратом средств в бюджеты (отсрочка и рассрочка по налогам);
- безвозмездные – с предоставлением льгот на безвозвратной для бюджета основе.

Особенность легально установленных специальных налоговых режимов состоит в их предоставлении по двум каналам:

- по характеру деятельности налогоплательщика, когда нельзя или сложно отследить порядок определения налоговой базы;
- при объеме доходов, не превышающем законодательно ограниченные пределы, что делает невозможным рассмотрение налогового режима как льготы.

В то же время, используя налоговый режим налогоплательщик, может и, как правило стремится существенно и подчеркнем, на законных основаниях, снизить налоговое бремя в сравнении с прочими налогоплательщиками. Таким образом, вполне обоснованным представляется отнести упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), а также единый сельскохозяйственный налог к комплексным льготам.

Налоговые льготы представляют собой не только дополнительные (особые) права в сфере налогообложения различных субъектов, но и освобождение от некоторых установленных законом

обязанностей. С одной стороны, такие преимущества устанавливаются для тех субъектов, интересы которых в рамках существующей модели налогового регулирования не могут быть должным образом реализованы и обеспечены в силу социально-экономических причин²⁹. С другой стороны, они устанавливаются для определенных субъектов, в стимулировании общественно полезной деятельности которых заинтересовано государство.

Все налоговые льготы можно разделить на три основные группы: налоговые освобождения; налоговые скидки; налоговые кредиты. В основу данной общей классификации положены различия в методике льготирования, влияние на изменение какого-либо конкретного элемента структуры налога (объект, плательщик, ставка, налоговая база)³⁰.

Налоговые льготы – это форма практической реализации регулирующей функции налогов. Поэтому они должны быть зафиксированы только в специальных правовых нормах. Такие нормы всегда имеют субсидиарный характер: то есть всегда предполагают наличие общей нормы (общего правила), в отношении которой они выступают в качестве правового исключения³¹.

Отметим, что в отечественной науке и практике, как свидетельствует проведенный анализ научных источников, пока еще отсутствует единое мнение относительно сущности налоговых льгот. Часть авторов трактуют налоговые льготы исключительно как факультативный элемент налога, другие полагают важным использовать их в качестве инструмента налоговой политики. Также существует мнение о налоговых льготах как косвенных расходах бюджета.

Сохранение налоговых льгот является необходимым для любой налоговой системы, поскольку она, кроме фискальной функции, реализует также стимулирующую функцию. По нашему мнению, налоговые льготы должны быть систематизированы (упорядочены) по направлениям инвестиционного стимулирования, они должны быть прозрачны и понятны любому налогоплательщику, и самое

²⁹ Костанян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – С. 13.

³⁰ Сильвестрова Т.Я. Теоретические аспекты налоговой политики / Т.Я. Сильвестрова, Г.В. Калинина, С.Ю. Гурова. – Чебоксары, 2008. – С. 72.

³¹ Костанян Р.К. Указ. соч. – С. 14.

главное, они должны быть заявительными, т.е. полученными уже после уплаты налога, а не учтенными налогоплательщиком самостоятельно при его расчете. Такой подход, как нам видится, уменьшит необоснованное применение налоговых льгот теми, кто не имеет на них право и позволит снять злоупотребление налоговым стимулированием, направленным не на инвестиционный или восстановительные процессы налогоплательщика, а на уход от налогообложения. Уже после уплаты налога, налогоплательщик может обратиться в налоговые органы с заявлением о возмещение части уплаченного налога на основе определенной в законе льготы.

Безусловно, заявительный характер налоговых льгот необходимо корреспондировать нормой закона, не позволяющей налоговому органу необоснованно отказывать или затягивать возврат положенной по закону налоговой льготы, поскольку последнее будет нивелировать стимулирующую функцию налоговой системы и приводить к росту коррупции.

Выводы

Налоговая льгота как правовая категория представляет собой установленное нормами права преимущество, определённой категории налогоплательщиков перед всеми прочими налогоплательщиками. Налоговые льготы будучи элементами налоговой политики направлены на достижение социальных и экономических целей.

Налоговые льготы следует понимать как законную форму минимизации налогообложения. Грамотное их использование налогоплательщиками дает возможность существенно снизить налоговое бремя, но в то же время, требует постоянного мониторинга эффективности применения в целях недопущения ущерба государственному бюджету.

Совокупность налоговых льгот следует рассматривать как элемент правового механизма налогового регулирования, включающего формы, виды и инструменты, предназначенные для стимуляции роста эффективности и прибыльности субъектов экономики, что обусловит также и рост деловой активности, а соответственно и поступлений в бюджет.

Налоговые стимулы, сокращающие финансовые обязательства субъектов рынка перед государством составляют совокупность: освобождения законодательно закрепленных категорий налогоплательщиков от налогообложения на определенный период (налоговые каникулы); а также освобождение объекта (полное или

частичное) от налогообложения; льготы, в виде сокращения налоговой базы (вычеты и скидки), а также понижение налоговой ставки.

Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации осуществляется на двух уровнях:

- законодательном, где закреплены базовые налоговые исключения и категории плательщиков (отрасли) на которые они распространяются;
- подзаконном, где отдельными подзаконными актами реализуются конкретные цели по отношению к конкретным субъектам и решающие более узкие цели.

Наметив курс на модернизацию и инновационное развитие, Президент и Правительство России, предполагали активное использование совокупности механизмов льготного налогообложения в регулирующих и стимулирующих целях. При этом, налоговые льготы были призваны стать инструментом привлечения инвестиций, прежде всего в инновационные отрасли и удаленные регионы. Текущий кризис несколько затормозив реализацию данной программы, поставил под вопрос саму идею эффективности льгот в кризисных условиях, но, однако не повлек их свертывания или отмены.

По назначению льготы дифференцируются на два типа:

- стимулирующие – создающие экономическую заинтересованность налогоплательщика в инновационной деятельности, внедрении современных методов управления и технологий, а также привлечения инвестиций;
- адаптационные – применяемые для выравнивания условий экономической деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства, а также новых предприятий, либо для выравнивания уровня жизни в разных регионах.

1.2. Развитие отечественной теории и практики налоговых льгот (историко-правовой аспект)

Налоговые льготы появились вместе с налогами на заре человеческой цивилизации. Льготы в значении «привилегий» известны уже в Законах Двенадцати таблиц, где должникам после признания долга или судебного решения предоставлялся льготный период

(примерно месяц) для изыскания средств возврата долга. Также в древних законах содержались и нормы, ограничивающие привилегии, как форму отступления в свою пользу от закона.

В Античном Риме были заложены основы системы законодательно закрепленного института льгот и привилегий и льгот. Римское право делило привилегии на два типа: приносящие пользу и невыгодные (ограничения правоспособности за уклонение от государственной религии). В феодальный период в Европе, льготы, выступая в качестве привилегий привязывались к конкретным отношениям: служебным при дворе короля и вассальным при крупном феодале и т. п.

В средневековом Китае существовала регламентированная система привилегий и льгот, которые предоставлялись исключительно за военную службу, другие варианты не предусматривались.

В период империи с присоединением новых провинций усложнялась налоговая система. На новых территориях вводились коммунальные (местные) налоги и повинности, прогрессивно возраставшие по мере сопротивления местного населения. Наоборот, для покорных народов устанавливался «льготный режим налогообложения», что впервые в мировой практике формировало эту категорию налогового регулирования.

Граждане Рима (*civis Romanus*), жившие за пределами метрополии, платили как государственные (в период войны), так и местные налоги. Коренное население провинций, как подчиненный народ не имело данных «налоговых льгот».

Сбор налогов в провинциях был отдан на откуп, что, как и всякие откупа, порождало коррупцию.

В ходе финансовых реформ Октавиана Августа, на рубеже начала первого тысячелетия, для контроля налогообложения в провинциях были созданы специальные финансовые учреждения. В провинциях была проведена кадастровая оценка земель, оценен потенциал сельскохозяйственного производства, проведена перепись податного населения и его имущества. Таким образом, формировались принципы учета и оценки налоговой базы. Базовым стал поземельный налог, взимаемый государственными служащими.

Впервые налоги были разделены на прямые и косвенные также в Древнем Риме. Косвенные налоги, которыми облагались свободные граждане Рима, были специализированы: налог с оборота (1%);

на работоторговлю (4%); на освобождение рабов (5% от рыночной стоимости); с наследства (5%). Большое значение в налоговом регулировании имели решения Сената и императора по частным делам, имевшие прецедентное значение.

В Римской империи, как в Древнем мире в целом, была очевидна исключительно фискальная роль налогов. В то же время именно в тот период начинает формироваться их новая, более прогрессивная, с точки зрения развития экономики, стимулирующая функция. Государство оставляло населению доходы, полученные от производства и реализации излишков продукции на продажу, что имело следствием развитие товарно-денежных отношений, общее углубление разделения труда³².

Налоговые льготы практиковались и в Египте. Царица Клеопатра вводила специальные налоговые режимы для торговли с Римом. В Древней Греции подоходный налог составлял 10–20%, но свободные граждане Афин, как и римляне, налогов не платили, а делали добровольные пожертвования. В периоды войн народные собрания вводили обязательные налоги на содержание наемных армий, строительство храмов и укреплений, дорог, проведение праздников, благотворительность и иные общественные нужды.

В Византии действовала сложная система налогообложения, включавшая 21 вид прямых налогов и большое число косвенных и чрезвычайных, специальные льготные режимы не применялись, что не могло не сужать налогооблагаемую базу, препятствовать стимулированию экономики.

На Руси налоги неупорядочено возникают вместе с государством в виде дани. В ходе первой в отечественной истории налоговой реформы княгиня Ольга в X в. вводит в присоединенных землях уставы и уроки, т. е. правовую регламентацию дани-подати. Единицами обложения стали хозяйственные единицы: дым, рало, плуг, что свидетельствовало о регулярном характере податей. Позже в Киевском государстве устоялся режим и практика сбора князьями налогов к весне и к зиме.

До 988 года в систему налогообложения входили дани, оброки иорма, которые собиралась привозом подвластными народами

³² Муравьева Л.А. Финансово-экономическое развитие Древнего Рима // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №17. – С. 59.

Киев (повоз) или сбором в ходе княжеских инспекционных поездок по подвластным народам (полюдье).

В условиях крайне низкой производительности труда и натурального хозяйства речи о налоговых льготах не шло. Налоги взимались преимущественно в натуральной форме, реже – деньгами.

Основным средством производства и основой системы обложения была земля. Всё налоговое обременение (сборы и повинности) так или иначе, ложились на землю. Вся совокупность податей делилась на окладные (количественно определенные) и неокладные (даровые сборы).

На этапе формирования налоговой системы налоги устанавливались по поводу войн (походов), добровольно вносились завоеванным населением. Налоги назывались по-разному: обобщенно – «дань», оброк или урок. Строгой законодательно закрепленной дифференциации денежных и натуральных сборов, вносимых населением, не было.

Законодательно налоговые нормы впервые были закреплены Русской Правдой. Статьи 42–43 (краткая редакция) и статьи 96–97 (пространная редакция) фиксировали перечни податей и повинностей (корм, городовые и мостовые деньги и т. п.). В Ордынский период система налогообложения регулировалась ханскими ярлыками. Изначально сбором податей занимались фискальные чиновники – баскаки, но затем эти функции по специальным ярлыкам, перешли князьям, что нельзя рассматривать как налоговую льготу, так как фиксированный размер дани не менялся. Начиная с XIII в. податная система базируется на посошной подати, затем единица налогообложения неоднократно трансформировалась (двор, дым, душа), но содержание оставалось исключительно фискальным. При постоянно остром дефиците бюджета московское правительство не видело смысла во введении налоговых льгот. Исключение составляли преференции господствующего феодального сословия, что создавало ничем не обоснованные преимущества знати за счет одновременного ущемления прав тяглого сословия. Уже тогда сформировалось представление о привилегии, как о чем-то несправедливом, основе неравенства. Таким образом, любые преференции в налоговой сфере, а особенно – классовые, рассматривались большинством населения крайне негативно.

При Петре I в ходе реформы налогообложения в соответствии с потребностями непрерывных тяжелых войн, правительство пошло

исключительно по линии ужесточения фискальной направленности налогов, игнорируя их стимулирующую функцию. Кроме того, налоги стали выполнять и функцию социального регулятора. Так, в 1699 г. был введен специальный сбор за ношение запрещенной для служилого сословия бороды и этот специальный налог постоянно повышался: в 1705 г. лица, не желавшие брить бороды платили от 30 (боярские люди, ямщики, чины городских жителей), до 60 (торговые и посадские люди), и до 100 рублей (служилые люди, предприниматели в статусе «гостей» и «гостиной сотни», придворные). По современным меркам извращенная система сборов была введена для крестьян, которые платили за бороду по 2 деньги при въезде в город и выезде из него. В то же время и в условиях тотального и предельно сложного обложения, существовали налоговые освобождения, которые распространялись на население Сибири, не платившее «бородовых денег». Таким образом, в налогообложении появляются элементы стимулирования, в части привлечения населения в Сибирь более мягким налоговым режимом³³.

В первой четверти XVIII в. был реализован переход от подворного налогообложения к подушной подати как разновидности прямого личного налогообложения по «душе», к которой причислялся трудоспособный мужчина «душа мужского пола» (ДМП). При этом налоговые льготы по-прежнему имели привилегированные сословия, а их параметры никак не зависели от доходов. В связи со сложностями мониторинга налогооблагаемой базы в 1718 г. для обложения подушной податью была введена условная «душа», включая и т.н. «мертвые души» (умерших), а также новорожденных. Привилегированные сословия (дворяне и священнослужители) от налогов по-прежнему освобождались, что можно рассматривать как социально-политически (но не экономически) обусловленную своеобразную налоговую льготу.

В 1718 г. после подушной переписи и её ревизии, налоговый аппарат перешел к реализации подушного обложения. Тогда же выделились неподатные сословия (дворянство и духовенство), уравнено в налоговом отношении крестьянство всех типов (государственные (черносошные), владельческие, посессионные, холопы).

³³ Смирнов Д.А. Реформирование и совершенствование принципов налогообложения в эпоху Петра I // Общество и право. – 2012. – №5 (42). – С. 47.

С фискальных позиций государства группы населения различались лишь степенью платежеспособности.

Проводя налоговые реформы абсолютизм столкнулся с столкновением с экономическими интересами церкви. Ещё в XVII в. государство ограничило налоговые льготы Церкви, на учреждения которой распространились ямские, полоняночные и стрелецкие подати.

С 1705 г. на служителей церкви без прихода были распространены специальные денежные сборы, а сами приходы облагались военными сборами. В 1722 г. само вступление в духовное сословие подверглось государственной регламентации: из дворян сан могли воспринять лишь младшие сыновья и те в возрасте не менее 40 лет. За представителей податных сословий, вступивших в духовенство, подушный налог платила община. Тогда же на часть духовенства была распространена подушная подать. Таким образом, специальный льготный налоговый режим, установленный для Церкви как (с ликвидации патриаршества) государственно-воспитательного института, был непрочен и «проседал» подавлением фискальных интересов государства, что вызывало трения между Церковью и правительством³⁴.

С развитием и укреплением абсолютизма, а особенно после его перехода в «просвещенную» стадию, действия по форме похожие на налоговые льготы неоднократно учреждались и вводились для определенных сословий. Екатерина II освободила от уплаты подушной подати предпринимателей, введя, однако, для них специальную систему налогообложения. Таким образом, освобождение купцов от подушной подати вряд ли можно рассматривать как налоговую льготу. При Екатерине II подушная подать продолжала оставаться основным прямым налогом, обеспечивая более трети поступлений государственных доходов. Манифест 17 марта 1775 г. полностью освобождал от данного налога купцов в связи с введением для них гильдейской подати.

Жалованная грамота дворянству 1785 г. существенно расширила льгот и привилегии дворянства, что было компенсировано усилением налогового пресса для податных сословий. В связи с тем, что российское дворянство не проявляло предпринимательской активности (не поощрялось правительством), не способствовало, как

³⁴ Юдина Т.Н. Государственное регулирование экономики в период правления Петра I // Вестник КГУ. – 2010. – №1. – С. 23.

например, джентри в Англии, росту ВВП, льготные налоговые режимы для дворянства экономически себя не оправдывали. Они должны были лишь демонстрировать социальную исключительность дворянского сословия, гарантировать (наряду с другими сословными привилегиями) политическую основу режима. С 1807 г. все солдаты, ставшие георгиевскими кавалерами, были освобождены от подушной подати, обретя при этом и другие налоговые послабления³⁵.

Правительство Николая I в 1832 г. освободило от подушной подати почетных граждан, которые, освобождаясь от подушной подати, не подлежали рекрутской повинности, а также и телесным наказаниям, что максимально сближало их с дворянством. Несмотря на то, что в разряд потомственных граждан попадали предприниматели, ученые, деятели искусства, низшие чиновники и т. п., экономического смысла данная льгота не имела, так как не способствовала росту производительности их труда, подчеркивая лишь привилегированное положение в обществе.

В XIX в. в Российской империи действовали три льготных режима налогообложения: для Русской Православной Церкви, для коренного населения Сибири, Крайнего Севера и Дальнего Востока, а также для кавалеров боевых орденов и инвалидов. Налоговая система в целом имела фискальную направленность, а налоговое законодательство не было кодифицировано и принципы налогового льготирования не формализованы.

При советской власти налоговые льготы прошли несколько этапов развития. В соответствии с Декретом ВЦИК и СНК от 30.10.1918³⁶ единовременным чрезвычайным революционным налогом облагалась состоятельная часть городского и сельского населения, тогда как городская и сельская беднота полностью освобождалась от уплаты налога, а средние слои получили налоговые льготы³⁷. С первых дней советской власти, в условиях коренного реформирования финансовой системы, вопросы льгот по налогам и сборам, стояли в центре внимания. Уже в 1919 г. гонорары и

³⁵ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 1999. – С. 23–27.

³⁶ СУ РСФСР. – 1918. – №80. – Ст. 841.

³⁷ Финансы СССР / под ред. В.П. Дьяченко. – М.: Гос. фин. изд-во, 1933. – Вып. 2. – С. 34.

выплаты за изобретения были освобождены от налогообложения³⁸. В 1918–1919 гг. активно обсуждался вопрос о снижении чрезвычайного революционного налога с крестьян среднего и ниже среднего достатка³⁹. 9 апреля 1919 г. ВЦИК принял Декрет «О льготах крестьянам-среднякам в отношении взыскания единовременного чрезвычайного революционного налога»⁴⁰.

В период военного коммунизма налогообложение сельских хозяйств было заменено чрезвычайной системой продразверстки. В условиях Гражданской войны и разрухи о льготах в этой сфере речи не шло, так как и налогов как таковых не было. При переходе к НЭПу с заменой продразверстки продналогом⁴¹ у сельских товаропроизводителей появился экономический интерес, а значит возникла почва для экономического и налогового стимулирования крестьян. Продналог был установлен в натуральной форме на классовых принципах. Соблюдалась прогрессия – наивысшие ставки устанавливались для зажиточных – «кулацких хозяйств», пониженные – для середняков, а беднейшие крестьяне – освобождались от части, а иногда и вообще от обложения. Льготы получали крестьяне, наращивавшие площади посевов и производительность своего хозяйства.

Характерной чертой налоговой системы НЭПа стала множественность налогов и сборов, а также многократность обложения торгово-промышленного оборота в различных его звеньях⁴².

В этот период основным налоговым источником государственных доходов стали прямые налоги. Центральное место в налоговой системе НЭПа занял промысловый налог, поступающий от частных торговых и промышленных предприятий, граждан, извлекавших доходы от промысловых занятий. Данный налог включал два платежа: патентный сбор, вносимый по твердым ставкам в зависимости от разряда предприятия, а также пояса местности и

³⁸ Положение СНК от 30.06.1919 «Об изобретениях» // СУ РСФСР. – 1919. – №22. – Ст. 322.

³⁹ Ленин В.И. О социалистических финансах. – М.: Политиздат, 1971. – С. 132–133, 231.

⁴⁰ СУ РСФСР. – 1919. – №12. – Ст. 121.

⁴¹ Декрет ВЦИК от 21.03.1921 // СЗ РСФСР. – 1921. – №28. – Ст. 233.

⁴² Финансы СССР / под ред. В.П. Дьяченко. – М.: Гос. фин. изд-во, 1933. – Вып. 2. – С. 36.

уравнительного сбора (в процентах от оборота)⁴³. Наиболее высокие ставки сбора применялись к частным предприятиям, тогда как государственные и кооперативные – получали льготы⁴⁴.

В 1922 г. специальным декретом⁴⁵ по части сельхозпродуктов продналог был заменен единым натуральным налогом, размер которого дифференцировался для разных по производительности хозяйств в соответствии с количеством пашни, лугов и выгонов, а также работников и «едоков», также учитывалась и средняя порайонная урожайность⁴⁶, налоговые льготы также предусматривались для семей красноармейцев, инвалидов Гражданской войны и хозяйств, пострадавших от белогвардейцев.

В 1923 г. была проведена налоговая консолидация, вместо единого натурального, подворно-денежного, общегражданского и налога на восстановление сельского хозяйства был введен Единый сельскохозяйственный налог⁴⁷. Бедным хозяйствам дали льготы по налогу, а около 20% крестьянских хозяйств (в основном не имевших скота) освобождались от его уплаты.

Также в тот период с доходов физических и юридических лиц (заработной платы, прибыли и т. п.) взимался подоходный налог. С 1924 г. когда подоходный налог был выделен отдельно, основная тяжесть налогового бремени легла на предпринимателей⁴⁸. Налоговый прессинг преследовал целью не стимулирование производства, а подавление идеологически чуждого класса «частников».

С 1922 г. в РСФСР, а затем и в СССР взимался единовременный общегражданский налог, средства которого направлялись на помощь голодающим, борьбу с эпидемиями, улучшение жизни детей-сирот⁴⁹. Освобождались от уплаты данного налога красноармейцы, находящиеся на действительной службе, учащиеся,

⁴³ Черник Д.Г. Основы налоговой системы: учебник для вузов / Д.Г. Черник, А.П. Починков, В.П. Морозов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – С. 76.

⁴⁴ Толкушкин А.В. История налогов России. – М.: Юристъ, 2001. – С. 210.

⁴⁵ Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 17.03.1922 // СЗ СССР. – 1922. – №25. – С. 284.

⁴⁶ Толкушкин А.В. Указ. соч. – С. 205, 207, 210.

⁴⁷ Декрет ВЦИК и СНК СССР от 10.05.1923 // Сборник налогового законодательства. – М., 1923. – С. 6.

⁴⁸ Толкушкин А.В. Указ. соч. – С. 212–213.

⁴⁹ Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 11.02.1922 // Сборник налогового законодательства. – М., 1922. – С. 9.

женщины, имевшие детей до 14-ти лет, лица, находившиеся на соцобеспечении. Налог не взимался с жителей сельских местностей, освобожденных в 1921 г. в связи с неурожаем.

В СССР практиковалось также частичное освобождение и от косвенных налогов. Так, от уплаты налога с доходов от демонстрации кинофильмов («налог с публичных зрелищ и увеселений») ⁵⁰, освобождались музеи, зрелища агитационно-пропагандистского, политико-просветительного и художественно-показательного значения.

Наиболее значительным платежом городского частного сектора был подоходный налог с частных лиц, введенный в 1922–1923 гг. ⁵¹. Наиболее крупной льготой по данному налогу было полное освобождение от обложения военнослужащих, кавалеров орденов, Героев Труда и пенсионеров. Льготное обложение также существовало для рабочих и служащих, включая кооперированных кустарей и ремесленников, плативших налог месячными окладами по заработной плате за данный месяц ⁵².

С началом коллективизации единый сельскохозяйственный налог был разделен на четыре налога: с колхозов, с колхозников, с единоличных трудовых крестьянских хозяйств, с кулацких хозяйств ⁵³. Данная система представляла собой дифференциацию льгот для государственных и коллективных хозяйств и усиление налогового гнета на единоличные и «кулацкие» хозяйства. В 1933 г. для облегчения положения труда рабочих совхозов, они были освобождены от обложения сельхозналогом, но платили подоходный налогом ⁵⁴, т. е. здесь было ликвидировано двойное налогообложение и эту меру к налоговым льготам отнести нельзя.

С 1930 г. сельхозналог не взимался с доходов колхозников, рассчитываемых по трудодням, а с 1931 г. налог с колхозов взимался по их валовому доходу по пониженной и пропорциональной

⁵⁰ Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 22.06.1922 // СЗ СССР. – 1922. – №25. – Ст. 277.

⁵¹ Фотиев П.А. Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий (налоговая реформа 1930–1931 гг.) / под ред. К.К. Аболина. – М.: Госфиниздат, 1932. – С. 22–26.

⁵² Толкушкин А.В. Указ. соч. – С. 235–236.

⁵³ Лященко П.И. История народного СССР. – 3-е изд. – Т. 1–2. – М., 1952.

⁵⁴ Толкушкин А.В. Указ. соч. – С. 237–238.

ставке. Также были введены льготы для хозяйств колхозников. Облагаемый доход колхозов исчислялся по их отчетности.

Для колхозов в период их становления были введены отдельные льготы по производственным операциям и процессам. Полностью освобождались от обложения:

- доходы от прироста посева (в 1931 г. по сравнению с 1930 г.);
- доходы от реализации технических культур;
- доходы от огородов, садов, виноградников, а также скота в колхозах и у колхозников.

Полностью освобождались от уплаты налога хозяйства колхозников – красноармейцев, кавалеров орденов, Героев Труда⁵⁵. Также освобождались от обложения колхозники, имевшие в личном пользовании лишь объекты, освобожденные от сельхозналога (корову, птицу). Колхозники, имевшие нетрудоспособных членов семей, получали скидки по налогу 5–15%⁵⁶.

Введенный в 1932 г. Единовременный налог на единоличные крестьянские хозяйства, введенный⁵⁷ был направлен на завершение заготовок и выполнение налоговых обязательств единоличников. Льготы по этому налогу получали хозяйства, полностью и в срок выполнявшие обязательства перед государством, как по налогам, так и по государственным заготовкам.

Военные налоги 1941–1945 годов вводились для покрытия чрезвычайных расходов и, как правило, льгот не предусматривали. Налог на бездетность был введен для привлечения средств бездетных граждан к расходам на общественное воспитание и содержание детей в детских учреждениях, оказание помощи многодетным семьям и одиноким матерям. Налог на холостяков удерживался одновременно с подоходным налогом с той же суммы. От уплаты налога освобождались герои Советского Союза, кавалеры орденов Славы трех степеней; военнослужащие срочники, военнослужащие в действующей армии их супруги, а также граждане, дети которых

⁵⁵ Для каждой из групп налогоплательщиков был установлен особый порядок обложения.

⁵⁶ Финансы СССР / под ред. В.П. Дьяченко. – Вып. 2. – М., 1933. – С. 54–56.

⁵⁷ Постановление ЦИК и СНК СССР от 19 ноября 1932 года «О единовременном налоге на единоличные крестьянские хозяйства в 1932 г.» // Собрание законодательства СССР. – 1932. – №78. – Ст. 476.

погибли (пропали без вести) в ходе войны, а также учащиеся, студенты (до 25-ти лет) и инвалиды I и II групп⁵⁸.

Преобразования налоговой системы СССР, начались в 1953 г. с реформирования сельскохозяйственного налога, когда подоходное обложение было заменено погектарным, а сельскохозяйственный налог стал исчисляться по твердым ставкам с площади земельного участка. Принятие нового налога сопровождалось и введением целой системы льгот. Так, освобождались от уплаты налога учителя сельских школ, агрономы, зоотехники, ветеринары, фельдшеры, руководители колхозов⁵⁹. Льготы по налогу получили хозяйства, пострадавшие от стихийных бедствий, испытывающим временные материальные затруднения, а также переселенцы⁶⁰.

В 1953 г. для стимулирования торговли были снижены ставки разового сбора на колхозных рынках, а от уплаты сбора были освобождены колхозы, колхозники, а также граждане, торговавшие отдельными видами продукции. В 1958 г. крестьяне были освобождены от уплаты дорожных сборов⁶¹. Таким образом, лишь с середины 1950-х годов льготы по налогам перестают быть инструментами классовой борьбы, и приобретают характер стимулирующих мер экономического характера.

В 1960-е годы в ходе хозяйственной реформы, направленной на повышение эффективности и прибыльности предприятий⁶² были введены плата за фонды, фиксированные платежи, изменилась система подоходного обложения колхозов⁶³. В 1966 г. для повышения заинтересованности предприятий в лучшем использовании

⁵⁸ Налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан был введен в ноябре 1941 г. на основании Указов Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. «О налоге на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР» и от 8 июля 1944 г. (раздел IV «О налоге на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР»).

⁵⁹ Толкушкин А.В. История налогов России. – М.: Юристъ, 2001. – С. 253–255.

⁶⁰ Новая система была заложена Законом СССР от 8 августа 1953 года «О сельскохозяйственном налоге» // Сборник законов СССР и указов Президиума Верховного Совета СССР. 1938 г. – июль 1956 г / под ред. Ю.И. Мандельштам. – М.: Госюриздат, 1956. – С. 321–326.

⁶¹ Исаев И.А. История государства и права России: учебник для юрид. вузов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1996. – С. 450.

⁶² Самуэльсон П. Экономика. – М.: МГП «АЛГОН» ВНИИСИ, 1996.

⁶³ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 1999.

производственных основных фондов и оборотных средств, с промышленных предприятий стала взиматься плата за производственные основные фонды и нормируемые оборотные средства⁶⁴. Плата за фонды как форма распределения прибыли (чистого дохода) стала одним из первоочередных платежей из прибыли в государственный бюджет СССР⁶⁵. По данному платежу предусматривался перечень льгот:

– для объединений и предприятия, у которых при ставке 3% (по строительным организациям – 2%) не доставало прибыли для образования фондов экономического стимулирования;

– для планово-убыточных предприятий⁶⁶.

В 1965 г. новым источником поступления средств в бюджет от доходов в сельском хозяйстве стал подоходный налог с колхозов, которым облагались: чистый доход, часть фондов оплаты труда колхозников, превышавшая необлагаемый минимум⁶⁷. Полностью или частично от данного налога освобождались колхозы:

– образованные из переселенцев (принявшие в свой состав семьи переселенцев);

– расположенные в районах Крайнего Севера и приравненных к ним отдельных местностях;

– по доходам от реализации продукции звероводства – колхозы, занимавшиеся пушным звероводством⁶⁸.

В 1970–1980 годы в налоговую систему СССР входили: подоходный налог, налог на холостяков, сельскохозяйственный налог и местные налоги⁶⁹. От уплаты подоходного налога с кооперативных и общественных организаций освобождались организации потре-

⁶⁴ Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 04.10.1965 «О совершенствовании планирования и усилении экономического стимулирования промышленного производства». Цит. по: Толкушкин А.В. Указ. соч. – С. 255.

⁶⁵ Экономическая энциклопедия. Политическая экономия / гл. ред. А.М. Румянцев. – Т. 3. – С. 260–265.

⁶⁶ Толкушкин А.В. Указ. соч. – С. 256–257.

⁶⁷ Указ Президиума Верховного Совета СССР от 10.04.1965 // Ведомости ВС СССР. – 1965. – №15. – Ст. 206.

⁶⁸ Экономическая энциклопедия. Политическая экономия / гл. ред. А.М. Румянцев. – Т. 1. – С. 202.

⁶⁹ Налоговое право: учеб. пособ. / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000.

бительской кооперации с прибыли от реализации товаров народного потребления и изделий производственно-технического назначения ⁷⁰:

- изготовленных из отходов производства;
- непродовольственных товаров народного потребления, изготовленных из местного сырья, не распределяемого в централизованном порядке;
- изготовленных из местного и вторичного сырья, независимо от уровня рентабельности производства этой продукции.

В данном случае, при запрете частной предпринимательской инициативы, государство стремилось стимулировать активность потребительской кооперации по переработке отходов социалистических предприятий.

Не облагалось налогом прибыль от откорма приусадебного скота, молочного животноводства, птицеводства, огородничества, реализации рыбы собственного улова ⁷¹.

Особые льготы предусматривались для первых двух лет деятельности вновь созданных предприятий и цехов обществ слепых и глухих, выпускавших товары народного потребления из местного сырья и отходов, в том случае если стоимость полноценного сырья и материалов не была выше 25% стоимости сырья и материалов, затраченных на производство товара. Не платили налог клубы, дворцы и дома культуры общественные организации, санатории, дома отдыха, а также творческие союзы.

1 июля 1981 г. был введен налог с владельцев строений ⁷² – имуществомный налог с кооперативов за любые строения, находящиеся в их собственности или переданные им в пользование государственными и общественными организациями и предприятиями; с граждан СССР, иностранных физических и юридических лиц, лиц без гражданства за принадлежащие им строения на территории СССР ⁷³. От данного налога освобождались:

- колхозы, производственные объединения и межхозяйственные предприятия (организации) в сельском хозяйстве, а также

⁷⁰ Буланже М. Из истории подоходного налога и налога на прибыль // Налог. вестник. – 1998. – №6. – С. 147–151.

⁷¹ Толкушкин А.В. Указ. соч. – С. 223, 231.

⁷² Положение о местных налогах. Утв. Указом Президиума ВС СССР от 26.01.1981 «О местных налогах и сборах» // СЗ СССР. – 1984. – Т. 5.

⁷³ Толкушкин А.В. Указ. соч. – С. 271–272.

межхозяйственные предприятия и организации с участием рыболовецких колхозов;

- плательщики сельскохозяйственного налога;
- инвалиды Великой Отечественной войны 1941–1945 гг., а также инвалиды, приравненные к ним по пенсионному обеспечению и проживающие с ними члены семьи;
- солдаты, матросы, сержанты, мичманы, а также члены их семей;
- пенсионеры – собственники строений и члены их семей, проживающие в этих строениях совместно с пенсионером, если в семье нет иных доходов, кроме пенсии, стипендии, дохода от личного подсобного хозяйства, от сдачи внаем помещений;
- члены старательских артелей по добыче и переработке золота, платины, олова и других редких металлов и члены их семей;
- Герои Советского Союза, Социалистического Труда, кавалеры орденов Славы трех степеней и члены их семей имели льготу в размере 50% от суммы налога.

В целом, в 1970–1980 годы сформировалась стройная система налогообложения населения, включавшая подоходный, сельскохозяйственный, земельный налоги, а также налог с владельцев транспортных средств. Плательщики подоходного налога определялись как советские и иностранные граждане, имевшие на территории СССР источники доходов по которым плательщики делились на группы, для которых устанавливался свой порядок обложения, размеры необлагаемого минимума, а также льготы⁷⁴. Льготы имела группа плательщиков, в составе рабочих, служащих и приравненных к ним лиц – военнослужащих, студентов, аспирантов, для которых действовал более высокий необлагаемый минимум дохода и более низкие ставки налога, а также предоставлялись льготы по семейному положению⁷⁵.

Подоходное обложение подразумевало систему льгот. Так от подоходного налога полностью освобождались военнослужащие (солдаты, матросы, сержанты) включая все виды довольствия, пенсионеры, лауреаты всех государственных премий с сумм этих премий; инвалиды по зрению; инвалиды Великой Отечественной

⁷⁴ История государства и права России / под ред. Ю.П. Титова. – М., 1998.

⁷⁵ Толкушкин А.В. История налогов России. – М.: Юристъ, 2001. – С. 236, 250.

войны ⁷⁶. Участники войны имели 50% льготу по налогам по всем видам получаемых доходов.

Не облагались подоходным налогом выигрыши по облигациям государственных займов и лотереям, проценты по вкладам, страховые вознаграждения, алименты, доходы, облагающиеся сельскохозяйственным налогом ⁷⁷.

Земельный налог, введенный 1 июля 1981 г. ⁷⁸, стал местным прямым налогом, взимаемым с кооперативных предприятий, учреждений и организаций, а также с граждан СССР, иностранных физических и юридических лиц и лиц без гражданства по выделенным им земельным участкам ⁷⁹. От уплаты указанного налога освобождались:

1) физические лица:

– плательщики сельскохозяйственного налога;

– инвалиды;

– солдаты, матросы, сержанты, мичманы и члены их семей;

– пенсионеры – пользователи земельных участков и члены их семей проживающие совместно с пенсионером в строениях на данном земельном участке и при этом в семье не имеется других доходов, кроме пенсии, стипендии, доходов от личного подсобного хозяйства, от сдачи внаем помещений);

– члены старательских артелей и члены их семей;

– Герои Советского Союза, Социалистического Труда, лица, кавалеры орденов Славы трех степеней, и члены их семей в размере 50 % от суммы начисленного налога;

– граждане за земельные участки, отведенные им для сельскохозяйственного использования, включая земельные участки, предоставленные им в пользование незастроенные лесные территории, входящие в состав лесного фонда;

⁷⁶ Там же. – С. 329–331.

⁷⁷ Союзное и республиканские министерства финансов, помимо льгот, предусмотренных в законе по подоходному налогу, имели право устанавливать дополнительные льготы для отдельных граждан и для групп плательщиков.

⁷⁸ Положение о местных налогах. Утв. Указом Президиума Верховного Совета СССР от 26.01.1981 «О местных налогах и сборах» // Собрание законодательства СССР. – Т. 5. – М., 1984.

⁷⁹ Толкушкин А.В. Указ. соч. – С. 275, 381.

2) юридические лица:

– кооперативы за земельные участки сельскохозяйственного использования, включая земельные участки, предоставленные им в пользование незастроенные лесные территории, входящие в состав лесного фонда;

– колхозы, сельские производственные объединения и межхозяйственные предприятия (организации), межхозяйственные предприятия и организации с участием рыболовецких колхозов.

Не облагались налогом незастроенные земли, занятые садами, парками, детскими площадками, стадионами и другими культурно-бытовыми и спортивными объектами.

От налога с владельцев транспортных средств, введенного 1 июля 1981 г.⁸⁰ освобождались: инвалиды и члены старательских артелей.

На волне перестройки и демократизации в начале 1990 годов в соответствии с решением Первого Съезда народных депутатов СССР и в плене реализации статьи 120 Конституции СССР на короткое время была сформирована Комиссия Верховного Совета СССР по вопросам привилегий и льгот, раскрывшая сенсационные факты социального неравенства и несправедливости. Комиссия была создана для «анализа существовавшей тогда системы привилегий и льгот, которыми пользовались отдельные категории граждан, и выработки предложений и рекомендаций по их упорядочению в интересах социальной справедливости»⁸¹. Существенных практических результатов работа комиссии не дала.

Новая налоговая система Российской Федерации начала формироваться с принятием Закона РФ от 27.12.1991 №2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», который дифференцировал налоговые льготы на следующие категории:

– необлагаемый минимум объекта налога;

⁸⁰ Положение о местных налогах, взимался с граждан СССР, иностранных юридических и физических лиц, лиц без гражданства за принадлежащие им автомобили, мотоциклы, мотосани, моторные лодки. Цит. по: История государства и права России / под ред. Ю.П. Титова. – М.: Проспект, 1998.

⁸¹ О Положении о Комиссии Верховного Совета СССР по вопросам привилегий и льгот. Постановление Президиума Верховного совета СССР от 5 декабря 1990 г. №1816-1.

- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц и категорий плательщиков;
- понижение налоговых ставок;
- вычет из налогового оклада;
- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты;
- прочие налоговые льготы⁸².

Закон вводил запрет на индивидуальные налоговые льготы, но допускал их возможность, если это было «установлено законодательством Российской Федерации».

Приоритетным направлением государственной политики в налоговой сфере стало резкое сокращение налоговых льгот. В Послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 6 марта 1997 г. прямо ставилась задача «жестко пресекать любые попытки наиболее сильных представителей частного бизнеса получить для себя исключительные привилегии». В 1996 г. был взят курс на резкое сокращение льгот и исключений из общего режима налогообложения⁸³, что аргументировалось опасностью разрушения налоговой системы, а также необходимостью компенсации выпадающих при отмене ряда налогов бюджетных доходов.

В то же время, ставился вопрос о перспективном постепенном снижении налоговых ставок, что могло создать равномерность и справедливость в распределении налогового бремени. На тот момент, под влиянием идей и лозунгов социальной справедливости периода перестройки, считалось, что налоговые льготы разрушают принцип справедливости по отношению к обделенным льготами участникам экономической деятельности, так как льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно порождал дополнительное налоговое бремя для других.

В первой половине 1990-х годов на фоне глубокого экономического кризиса, налоговые льготы, не представлялись эффективным инструментом и не достигали целей, ради которых они вводились, порождая лишь коррупцию и злоупотребления. Отказавшись от

⁸² Закон РФ «Об основах налоговой системы» от 27.12.1991 №2118-1 (утратил силу) // Российская газета. – 10.03.1992.

⁸³ Пункт 1 Указа Президента РФ от 08.05.1996 №685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» // Российская газета. – 28.05.1996.

налоговых льгот по налогу на прибыль организаций, государство фактически утратило эффективный механизм стимулирования и поддержки крупных категорий налогоплательщиков, тогда как в налоговой системе в целом стала доминировать исключительно фискальная функция налогообложения за счет функции регулирующей⁸⁴.

Выводы

В целом, налоговые льготы в России появились вместе с налоговой системой, но длительное время не имели экономической основы, закрепляя социальные привилегии господствующего класса, что и находило отражение в соответствующем законодательстве.

Первые попытки правовой регламентации стимулирующей роли налоговых льгот были предприняты в эпоху просвещенного абсолютизма, при Екатерине II, но не имели практического успеха в силу сохранявшихся сословных ограничений. Неизбежным спутником налогового льготирования в России всегда становилась коррупция.

Льготный налоговый режим в Российской империи был установлен для Русской Православной Церкви, дворянства, отдельных категорий горожан (почетных граждан), а также – для кавалеров ряда орденов. Стимулирующей роли эти льготы не играли, а налоговая система имела ярко выраженный фискальный характер. Исключение составляли льготы сибирских инородцев (с XVII в.), занимавшихся добычей пушнины и жителей Сибири и Дальнего Востока, осваивавших новые территории. Государство налоговыми льготами пыталось стимулировать более интенсивное освоение удаленных территорий. В то же время, ввиду слабости налогового аппарата и сложности налогового администрирования на удаленных территориях, налоговые льготы населения вводило само, явочным порядком. Налоговое законодательство Российской империи не было кодифицировано, что создавало сложности в его применении и реформировании.

В советский период политика налоговых льгот делилась на этапы:

- налогового стимулирования частной инициативы (НЭП);

⁸⁴ Кустова М.В. Налоговое право России. Общая часть: учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева; отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юрист, 2001. – С. 192.

- налогового подавления «нетрудовых классов» и освобождения от налогов пролетарского населения (1920 – 1930 годы);
- свертывания большинства видов льгот в связи с войной;
- стимулирования производительности сельского хозяйства (с 1953 г.);
- расширения социальных льгот (конец 1950 – середина 1980 годов).

В советский период, налоговые льготы получили системное закрепление как в действовавшем налоговом, так и в союзном и республиканском законодательстве по вопросам социального обеспечения. Параллельно с законодательно регламентированной системой льгот для граждан, действовала закрытая система льгот для партийной и советской номенклатуры, регулируемая подзаконными актами, что нарушало принципы социальной справедливости.

1.3. Правовые режимы налоговых льгот в мировой практике (сравнительно-правовой аспект), актуальность и возможность их адаптации

В связи с реализацией курса на модернизацию и инновационное развитие российской экономики, наибольшее внимание сегодня привлечено к правовым инструментам стимулирования инновационной деятельности, где ключевые позиции занимают налоговые льготы. Развитие налогового стимулирования при переходе к информационному обществу в развитых странах было вызвано стремлением активизировать частную инициативу в сфере финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР). Как обосновано отметил А.М. Гринкевич «состав налоговых инструментов, направленных на стимулирование инновационного бизнеса, является универсальным, однако механизм и условия их реализации различны»⁸⁵.

В США система налоговых льгот и стимулов действует уже более 50 лет. Сразу после Второй мировой войны в налоговое законодательство были включены правила, направленные на

⁸⁵ Гринкевич А.М. Налоговое стимулирование инновационной деятельности: сравнительный анализ российского и зарубежного законодательства // Вестник Томского государственного университета. Сер. Экономика. – 2012. – №2 (18). – С. 81.

формирование благоприятных условий развития НИОКР и инноваций в частном секторе.

С 1954 г. в США предусмотрены вычеты из налогооблагаемой суммы расходов на исследования и эксперименты в текущем году либо амортизация данных расходов в пятилетний период. На расходы на образовательные и исследовательские цели в общественных интересах были введены дополнительные налоговые льготы.

С 1981 г. базовым методом налогового стимулирования стал налоговый кредит на НИОКР, представлявший собой исключение из налогообложения расходов на НИОКР.

В начале 1960 годов налоговые стимулы для инновационной деятельности были включены в законодательство Канады. В 1967 г. в стране была учреждена специальная система грантов, способствующих развитию инновационной сферы в частном секторе.

Ценный опыт налогового стимулирования инноваций накоплен в Японии, где в этом направлении действуют шесть направлений:

- ускоренная амортизация научного оборудования (с 1952 г.);
- налоговые скидки по издержкам на НИОКР (с 1966 г.);
- адресные льготы на приобретение импортных технологий (с 1956 г.);
- налоговые скидки с сумм, затраченных на оплату использование импортных технологий (с 1953 г.);
- налоговые льготы на импорт технологий (с 1951 г.);
- налоговая льгота на оплату исследований (20% от суммы роста затрат на НИОКР по сравнению с наиболее высокой суммой, потраченной на данные цели в любой год после 1966 г.)⁸⁶.

В 1970 годы налоговое стимулирование инноваций стало интенсивно практиковаться в Скандинавии. В Швеции налоговые льготы по инновационной деятельности были введены в 1973 г., когда от налога были освобождены 10% затрат на НИОКР. Также действовала специальная льгота в 20% с суммы роста исследовательских затрат в текущем году по сравнению с уровнем предыдущего года. С 1981 г. шведское налоговое законодательство развивалось в направлении усиления «приростной природы» при определении

⁸⁶ Рюмина Ю.А. Зарубежный опыт налогового стимулирования инновационной деятельности // Вестник Томского государственного университета. Сер. Экономика. – 2012. – №3 (19). – С. 80–81.

налоговых льгот. От обложения освобождали 5% текущих исследовательских затрат компании и 30% от приростных затрат.

С 1983 г. во Франции действует система стимулирования инновационной деятельности⁸⁷. Сегодня в странах ЕС действует несколько видов налоговых льгот, стимулирующих инновационную деятельность (исследовательские и инвестиционные налоговые кредиты, целевые инвестиционные и инновационные налоговые льготы под ключевые заказы, программы и проекты по практической коммерческой реализации результатов НИОКР⁸⁸.

В целом, используемые льготы делятся на объемные – пропорциональные понесенным затратам и приростные – рассчитываемые от прироста затрат на НИОКР по сравнению с исходной точкой (базовым годом или средним уровнем за определенный период)⁸⁹.

Максимальный уровень объемной скидки действует в Австралии (150%), а также Сингапуре (200%). Здесь из налогооблагаемого дохода вычитают суммы, в 1,5–2 раза превосходящие затраты на НИОКР. В ряде стран (Нидерланды и др.) объемная скидка применяется лишь к сумме заработной платы ученых и инженеров, непосредственно занятых НИОКР. Приростная скидка фиксируется по достигнутому компанией росту затрат на НИОКР по сравнению с исходной точкой (уровнем базового года или среднего за определенный период).

Большинство стран (США, Канада, Франция и др.) применяют приростную схему расчета налоговых льгот. Так, наибольшая приростная ставка применяется во Франции, где достигает 50%. В Японии, Канаде и США она достигает 20%. Часть стран применяют одновременно две схемы по различным видам расходов. Так, в США совокупная приростная скидка дополнена объемной (20 %) – для затрат частного сектора, по финансированию фундаментальных исследований.

⁸⁷ Береговой В.А. Инновации: налоговый аспект (зарубежный опыт) // *Налоги*. – 2007. – №5. – С. 38.

⁸⁸ Опалева О.И. Некоторые аспекты государственного воздействия на инновационное развитие экономики // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. – 2007. – №24. – С. 22.

⁸⁹ Киселева В.В. Государственное регулирование инновационной сферы: учеб. пособ. для вузов / В.В. Киселева, М.Г. Колосницына. – М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2008. – С. 255.

В одном ряду с объемными и приростными льготами в мировой практике применяется ограничение по списанию налогов по скидкам на НИОКР. В частности, в Японии и Южной Корее такой предел ограничен 10% от суммы корпоративного налога (в Японии – для мелких и средних компаний – 15 %), в Канаде – 75 %, Испании – 35 %.

Налоговое законодательство Нидерландов, Австралии, Италии и Франции содержит стоимостной предел налоговой скидки, а в США компания в течение года не вправе удваивать затраты на НИОКР, при том, что средняя наукоемкость (рассчитываемая как отношение затрат на НИОКР к стоимости продаж) не должна превышать 16%⁹⁰. Данные ограничения направлены на недопущение резких колебаний налоговых платежей в частном секторе и полностью исключить манипуляции с корпоративной отчетностью для получения неоправданно высоких льгот.

Базовым элементом всех национальных моделей является снижение налога на прибыль (доход) компаний. В данном случае снижение налога на прибыль увязывается с достигнутым предприятием уровня инновационной активности. Таким образом, наибольшие льготы получают компании, обеспечившие реальную и прибыльную коммерциализацию результатов НИОКР.

Льготы лишь отчасти компенсируют предпринимательский риск. Наиболее часто используемой льготой по налогу на прибыль сегодня стало списание текущих некапитальных затрат на НИОКР при определении налогооблагаемой базы, а также ускоренная амортизация оборудования, используемого для реализации НИОКР.

Прибыльно работающие компании стран-членов ОЭСР вправе минусовать свою налогооблагаемую базу на величину квалифицированных (соответствующих законным критериям) расходов на реализацию НИОКР. Также в некоторых странах существует возможность вычитать из налогооблагаемой базы компаний больше средств, чем реально израсходовано на НИОКР.

В развитых странах в последние годы применяются налоговые кредиты, списания из налогооблагаемой базы; отсрочки

⁹⁰ Рюмина Ю.А. Зарубежный опыт налогового стимулирования инновационной деятельности // Вестник Томского государственного университета. Сер. Экономика. – 2012. – №3 (19). – С. 83.

налогообложения (налоговая скидка на амортизацию и временные скидки); вычеты годовых расходов на НИОКР из совокупного годового корпоративного дохода⁹¹.

Налоговый кредит дает возможность корпорациям реального сектора уменьшать начисленный налог на прибыль на параметр, равный фиксированному проценту от квалифицированных затрат на НИОКР.

Инвестиционный налоговый кредит (доля стоимости инвестиций, вычитаемая из суммы налоговых обязательств) предоставляется компаниям, инвестирующим в инновации, оборудование, технологии в форме скидки в процентах от затрат и вычитается из суммы начисленного налога на прибыль компании.

В Нидерландах, Канаде указанный вычет пропорционален объему общих затрат на НИОКР, в США, Япония, Франция – приросту этих затрат за определенный, законодательно закрепленный промежуток времени.

В части стран действуют обе схемы расчета налогового кредита. Так, в Японии данная практика налогового кредита применяется с 1967 г. и сегодня достигает 20% от прироста годовых квалифицированных затрат на НИОКР, но не превышает 10% налоговых обязательств.

Результаты инновационного развития экономики Нидерландов позволяют оценить опыт этой страны, где ещё с 1994 г. налоговый кредит рассчитывается относительно расходов бизнеса на заработную плату сотрудников, непосредственно реализующих НИОКР. Таки образом, государство, давая скидку, не просто поощряет инновации, но и выступает стратегическим инвестором, оценивающим перспективные последствия налогового кредита, обеспечивая таким образом, будущие бюджетные поступления и возлагая бремя инвестиционного выбора на бизнес.

Отсрочка налогообложения, как разновидность налоговых льгот нацелен на решение проблем компаний, направляющих средства на НИОКР, включая оборудование для них, но не получающих прибыли, достаточной для полной реализации положенных по закону им налоговых льгот. В ряде стран в данной ситуации предусмот-

⁹¹ Китова Г.А. Государственная политика в сфере науки и технологий: новые задачи и старые решения / Г.А. Китова, В.В. Черкасов // Инновации. – 2004. – №3. – С. 17.

рена возможность переноса на будущее (до 10 лет) права использования налоговых льгот в зависимости от параметров инвестиций.

Реализация такой схемы привязана как к деятельности новых (перепрофилируемых) наукоемких компаний, преимущественно малых и средних, инновационных фирм, так и для работы в периоды циклического и кризисного (как в данный момент) развития с чередованием спадов и оживления конъюнктуры.

В периоды падения конъюнктуры, снижения прибыли или её отсутствия, предприятия вынуждены обновлять ассортимент выпускаемой продукции или переходить на новые более эффективные технологии. Между реализацией таких мероприятий и извлечением прибыли, позволяющей полностью получить предусмотренные законом льготы, есть временной промежуток, учитываемый в ходе разработки порядка отсрочки налогообложения⁹².

Для стимулирования инновационной активности бизнеса в развитых странах применяются как пониженные ставки налогообложения, так и отсрочка уплаты ряда налогов при временной нехватке ликвидности, прогрессивном налогообложении, установлении необлагаемого минимума. Значительное внимание уделено ускоренной амортизации оборудования в наукоемких областях, а также для проведения НИОКР. В США налоговое законодательство содержит специальные правила налогообложения применительно к объектам интеллектуальной собственности. Налоговый кодекс США содержит особый раздел по амортизации гудвила и интеллектуальной собственности для которых были приняты специальные правила амортизации, включая ускоренную⁹³.

Общей преобладающей тенденцией сегодня является рост удельного веса льгот, стимулирующих благоприятный инновационный климат. В США действует более ста льгот, направленных на инновационное развитие бизнеса.

Основное преимущество налоговой поддержки заключается в том, что льготы предоставляются не авансом, а как поощрение за реально реализованную инновацию. В США сумма недополученных бюджетом налогов в целом соответствует вкладам бизнеса в инновации. Приоритетом западной системы налоговых льгот

⁹² Китова Г.А., Черкасов В.В. Указ. соч. – С. 17.

⁹³ Федотов В.Е. Американский опыт налогового стимулирования операций инновационной экономики // Финансы. – 2007. – №4. – С. 26.

является то, что они предоставляются не научным структурам и организациям, а исключительно действующим компаниям и их инвесторам.

В развитых странах дополнительные льготы предусмотрены для компаний сотрудничающим в исследовательской и инновационной сфере с университетами, а также инновационному малому бизнесу. В Норвегии, для совместных исследований с университетами действует удвоенный предел размера расходов компании на НИОКР, по отношению к которым применяется налоговый кредит. В Великобритании бизнес единица вправе вычесть из налогооблагаемой прибыли как свои расходы на НИОКР, так и суммы, равные их вкладу в совместные исследования или оплаченные университету (исследовательскому центру) ⁹⁴.

Опыт развития информационных экономик свидетельствует о том, что роль государства в инновационной сфере сводится в основном к косвенной поддержке, а также стимулированию. В то же время в современной России до сих пор (как это было принято в советское время) государство остается финансирующей стороной, через свои органы управляя наукой. Отсюда, российский бизнес крайне ограничено участвует в инновационном процессе.

Эффективное современное правовое государство реализует свои управленческие функции не только через правовые указания, но и опосредованного управляя (стимулируя, ограждая и т. д.) поведением. Налоговый закон может прямо не обязывать налогоплательщика вести себя определенным образом. Вместо этого он может налагать особое бремя на нежелательное поведение, предоставлять налоговое освобождение желательного (экономического, социального) поведения и, тем самым пробуждать экономическую мотивацию определенного, позитивного для общества, экономики, государства, действия.

Государственно-правовое стимулирование в налоговой сфере – есть научно обоснованное, концептуально оформленное и законодательно закрепленное целенаправленное воздействие на экономические отношения для стимуляции (реже – сдерживания, ограничения) инициативной предпринимательской, инвестиционной деятельности, ускоренного накопления капитала в инновационных и

⁹⁴ Налоговое стимулирование инновационных процессов / отв. ред. Н.И. Иванова. – М.: ИМЭМО РАН, 2009. – С. 109.

иных приоритетных отраслях, расширения НИОКР, динамичного развития социальной сферы. В данном случае инструментом правового регулирования – стимулирования становится правовая налоговая льгота.

В современных условиях развития информационной экономики правовое стимулирование инноваций представляет собой не разовые акции, многоэтапный процесс, начинающийся с юридического закрепления формальных оснований предоставления льготы в специальной норме права. Следующей ключевой стадией становится распространение адекватной и доступной информации о льготе до её «потребителей» – субъектов стимулирования. В современных условиях непрерывно корректируемого налогового законодательства, неясности правового статуса писем, методических указаний ФНС и ЦБ РФ, эффективность механизма информирования и разъяснения положений о налоговых льготах становится ключевым условием эффективности налогового стимулирования.

Из опыта налогового стимулирования в Евросоюзе следует, что основной проблемой реализации налоговых льгот в качестве инструмента стимулирования инноваций стала проблематичность определения субъекта и объекта самой инновационной деятельности для целей налогообложения⁹⁵.

Неясность и неопределенность в легальном понимании базовых понятий в сфере инноваций имеет следствием практические сложности при налоговом администрировании, а также влечет лишние риски для налогоплательщиков. Не до конца решенный вопрос идентификации субъекта и объекта инновационной деятельности влечет за собой ситуацию, когда законодательные акты, устанавливающие налоговое воздействие на инновационные процессы, не становятся актами прямого действия.

В ряде стран Европы вместо неопределенного понятия «инновационная деятельность» используется применяемое в правилах бухгалтерского учета категория «капиталовложения в НИР». Исходя из этого, формальным основанием для налоговой льготы становятся документы, подтверждающие расходы по НИР, что упрощает налоговое администрирование. В то же время, в данной ситуации

⁹⁵ Данный чрезвычайно важный вопрос, как мы полагаем, требует самостоятельного монографического исследования и выходит за предмет данной работы. В связи с этим проблема лишь обозначена.

сложно предоставить льготу малому бизнесу, а также велика вероятность списаний под НИР иных расходов.

Недостаточно разработанным является вопрос определения критериев влияния на окружающую среду как условия предоставления налоговых льгот. Такой правовой подход с одной стороны, стимулирует конкретную экономику предприятия, способствует энергосбережению, а с другой – способствует стабильности экологии.

Международное право никак не регулирует вопросы налоговых льгот, которые остаются исключительной прерогативой национального законодательства. В то же время, в условиях глобализации и членства в ВТО, необходимо учитывать и международные нормы. В частности, основанием для ограничения налоговых льгот могут быть нормы ЕС о защите конкуренции. Соблюдения принципов не дискриминации и свободы конкуренции есть общее основание для международного вмешательства в эту сферу (например, при обеспечении равного доступа к государственным закупкам). В то же время, в условиях ЕС данное вмешательство является открытым и постоянным, что нарушает налоговый суверенитет.

В целом, мировой опыт в сфере формирования благоприятных условий для инновационного развития и привлечения инвестиций необходимо учитывать и частично адекватно адаптировать в России. Особенно в условиях санкций и курса на импортозамещение. Отмена санкций, по крайней мере в среднесрочной перспективе, представляется нереальной. В связи с этим необходим национальный правовой механизм стимулирования развития высокотехнологичного сектора.

Вместе с тем, сегодня в России большая часть НИОКР реализуется в государственных организациях, в том числе – структурах РАН. Таким образом, существует и не сокращается разрыв между наукой и экономикой (коммерциализацией разработок), причем этот разрыв существенно глубже, чем в развитых странах. Стимулирование исследований и разработок национального частного бизнеса на сегодня – наиболее актуальный практический шаг для развития национальной инновационной системы. При этом, наиболее распространенной и эффективной формой стимулирования инновационной активности остаются налоговые льготы. Таким образом, для реализации национальной модели не требуется ничего изобретать.

Выводы первой главы

Мировой опыт показывает, что налоговые льготы в реально конкурентной среде стимулируют рост спроса на исследования и инновации. При этом, мониторинг и оптимизация льгот дают возможность государству точно стимулировать инновационную активность в приоритетных отраслях, влияя как на структуру и численность научных и инновационных организаций, так и на саму структуру производства⁹⁶.

Национальные налоговые системы сформировали свои методы и режимы льгот, сочетание которых зависит от приоритетов, целей и объектов стимулирования. В части стран стоит задача стимулирования инновационной деятельности в секторе малого и среднего бизнеса, в сфере фундаментальных исследований, создание условий для привлечения высококвалифицированных кадров и т. п.

Политика налоговых льгот не имеет единых универсальных рецептов и методов, так как зависти от группы факторов и ограничений, в том числе геополитических, природно-климатических, исторических и т. п.

Результаты и эффективность льгот определяется не столько их перечнем, сколько динамикой экономической конъюнктуры в определенном секторе, состоянием предпринимательского климата, инвестиционной привлекательностью.

Несмотря на активное применение развитыми странами налоговых льгот, стандартных методов и их комбинации, гарантирующих быстрый эффект – нет.

Национальные системы налоговых льгот в инновационной сфере формируются в значительной степени эмпирически, с учетом иностранного опыта, специфики национальных факторов.

Зарубежный опыт правового регулирования налоговых льгот, в том числе и в сфере инноваций, дает лишь общие ориентиры, которые, безусловно, необходимо использовать повышения эффективности российской системы налоговых льгот.

⁹⁶ Кулагин А.С. О стимулировании инновационной деятельности / А.С. Кулагин, Л.И. Леонтьев // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование. – 2002. – №1 (10). – С. 19.

ГЛАВА 2. ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ПРАВОВОГО РЕЖИМА НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

2.1. Специальный и льготный налоговый режимы

Специальный налоговый режим. В литературе уже неоднократно ставились и рассматривались как общие проблемы правового регулирования налоговых льгот по федеральным налогам, так и частные вопросы и сложности применения специальных налоговых режимов, раскрывающие особенности и трудности правоприменения налоговых льгот.

Налоговая практика Российской империи и СССР не знали специальных налоговых режимов, которые именно поэтому в российской литературе считались институтом «сравнительно новым для отечественного налогового права»⁹⁷. В связи с тем, что указанные режимы были введены в российском законодательстве в 2001 г., сегодня их уже нельзя причислять к новациям. Развитие института специальных налоговых режимов шло крайне сложно, путем многочисленных корректировок действующего законодательства, а само понятие изначально легально не закреплялось⁹⁸. Законодатель ограничивался перечислением основных характеристик указанных режимов в виде особенностей порядка исчисления и уплаты налогов, замены совокупности налогов общего режима налогообложения, одним налогом. Такая замена вела к прекращению обязанности налогоплательщика уплачивать ряд налогов и корреспондировала ему обязанность уплачивать налог, их заменяющий. Действовавший порядок регулирования предусматривал при введении специального режима с заменой нескольких налогов одним, введение нового налога. Впервые в части II НК РФ (гл. 26.1) такой налог был введен для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), что и стало первым закрепленным в НК РФ специальным налоговым режимом.

Первая редакция гл. 26.1 НК РФ предусматривала единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) в качестве самостоятельного

⁹⁷ Специальные налоговые режимы как разновидность налоговых льгот // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – №7.

⁹⁸ Пункт 3 статьи 18 Закона РФ от 27.12.1991 №2118-1 «Об основах налоговой системы Российской Федерации» (утратил силу).

налога, который не входил в систему налогов, предусмотренных статьями 19–21 старого Закона РФ «Об основах налоговой системы». Кроме того, ЕСХН фактически стал специальным режимом налогообложения, предполагая замену нескольких налогов из общего режима налогообложения (пункт 4 статьи 346.1 НК РФ). Расчет и введение ЕСХН шли по правилам новых налогов, так как законодатель изначально указал все элементы налогообложения, необходимые (ст. 17 НК РФ) для введения налога (статьи 346.3–346.8 НК РФ).

На тот момент Закон РФ «Об основах налоговой системы» (абз. 1 п. 3 ст. 18) вступил в противоречие с НК РФ (абз. 2 п. 1 ст. 18) по которому установление и введение в действие специальных режимов не было тождественно введению новых налогов. Отсюда нетрудно сделать выводы о фактическом отсутствии на тот момент проработанности самого понятия «специальные налоговые режимы», а также отсутствии практики их применения. Попыткой преодоления возникшего противоречия стало легальное закрепление понятия «специальные налоговые режимы» в НК РФ (часть 1). Тогда в исходной редакции ст. 18 НК РФ (не вступившей в силу в связи с действием Закона РФ «Об основах налоговой системы») специальный налоговый режим считался «системой мер налогового регулирования, применяемой в случаях и порядке, установленных НК РФ». Указанная формулировка практически ничего не определяла, так как имела общий характер. Определенного вывода о том, что такое специальный налоговый режим на её основе сделать было нельзя.

Столь же общим и не определенным в законе было и понятие «система мер налогового регулирования». Для преодоления указанных недостатков путем редакции ст. 18 НК РФ⁹⁹, вступившей в силу с 1 января 2005 г. Таким образом, под *специальным налоговым режимом* стал пониматься особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного срока, применяемый в случаях и порядке, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами (абз. 1 ст. 18 НК РФ).

⁹⁹ Пункт 15 ст. 1 Федерального закона от 23.06.1999 №154-ФЗ (ред. от 27.11.2017) «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – №28. – Ст. 3487; 2017. – № 49. – Ст. 7307.

Таким образом были закреплены признаки срочности и исключительности.

В то же время, законодатель и здесь не раскрыл понятие «особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов», что затрудняло определение потребности во введении специального режима, так как собственно цели такого шага не были указаны в определении и могли быть выявлены при системном толковании приведенной статьи и раздела VIII 1 НК РФ. Кроме того, указанная норма имела бланкетный характер и полностью зависела от норм части второй НК РФ.

Для ликвидации указанных противоречий законодатель установил исчерпывающий перечень специальных режимов в абз. 3 ст. 18 НК РФ. Здесь же было указано, что при введении специальных налоговых режимов элементы налогообложения и налоговые льготы определяются НК РФ.

В действующей редакции НК РФ законодатель, отказавшись от четкого определения специальных налоговых режимов, заменил его указанием на возможность их применения в соответствии с действующим законодательством. НК РФ (абз. 2 п. 1 ст. 18) содержит указание на то, что указанные режимы *«могут предусматривать»* (выделено нами):

- особый порядок определения элементов налогообложения;
- освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов из числа относящихся к общему режиму налогообложения.

Отсюда следует, что специальные режимы *могут* предусматривать, а *могут* и не предусматривать освобождения, но тогда (во втором случае) будет ли это специальный режим?

Общее содержание анализируемой категории в действующей редакции НК РФ существенно расширено включением нормы об освобождении от уплаты налогов. Здесь же перечень отличительных черт специального режима (абз. 2 п. 1 ст. 18 НК РФ) открыт. Прямое толкование ст. 18 НК РФ позволяет сделать следующие выводы:

- в результате длительной эволюции нормы законодатель все же отказался от точного легального закрепления понятия специального режима, в то же время, закрепив их исчерпывающий перечень;
- в рамках специального режима налогоплательщики освобождаются от уплаты определенных налогов и сборов.

Таким образом, в действующей редакции ст. 18 НК РФ¹⁰⁰ не устранены недостатки более ранних редакций. Исходя из того, что указанная статья – системообразующая для института специальных налоговых режимов, правоприменитель в рамках раздела VIII.1 НК РФ должен руководствоваться данной статьей. Таким образом, статья 18 НК РФ требует корректировки. Прежде всего, целесообразно законодательно закрепить цели введения специального режима, а также конкретизировать его базовые черты в качестве инструмента достижения цели установления.

В практике применения льгот по федеральным налогам имеются проблемы применения, требующие решения. В частности, неопределенность и общий характер формулировок действующего налогового законодательства, наличие пробелов в регулировании постоянно растущего многообразия налоговых отношений ведет к нарастанию потока споров, связанных также и с практикой применения налоговых льгот.

В связи с этим все возрастающее значение в правовом регулировании института налоговых льгот приобретает судебная практика, в какой-то мере корректирующая имеющиеся недостатки и пробелы законодательства. Принимая во внимание роль прецедента в российской правовой системе, судебная практика не может разрешить все вопросы правоприменения в исследуемой сфере, так как судебное толкование по конкретному спору не обязательно для иных судов по иным делам. Оно не может быть положено в основу нового решения, а лишь принято как информация и трактоваться доктринально в научной сфере. По значительному кругу вопросов, включая применение налоговых льгот, имеется противоречивая судебная практика.

Комплекс указанных вопросов может быть разрешен лишь на законодательном уровне. В то же время, исходя из того, что право регулирует сложившиеся отношения, при корректировке действующего законодательства законодателю необходимо отслеживать и

¹⁰⁰ Федеральный закон от 29.07.2004 № 95-ФЗ (ред. от 24.11.2014) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» // *Собрание законодательства РФ.* – 2004. – №31. – Ст. 3231; 2014. – №48. – Ст. 6647.

учитывать актуальную практику правоприменения. Это требуется для поддержания единообразия и стабильности налогового законодательства, оптимизации его юридической техники.

Льготный правовой режим (в налоговой сфере). Реализация льготных правовых режимов вызывает обоснованную критику в обществе и литературе по поводу их несовершенства, нечеткой целевой ориентации, слабой проработки правовой базы. Кроме того, российская налоговая система продолжает испытывать влияние «старых», постоянных негативных факторов, к числу которых следует отнести уклонение от уплаты налогов, развитие теневой экономики, оффшоры, коррупцию в надзорных и налоговых органах, несовершенство налогового законодательства.

Система налоговых льгот входит в сферу налогового регулирования наряду с бюджетно-налоговым балансированием и административными санкциями. Налоговые льготы, как и налоговые санкции как способы налогового регулирования экономики, включают группу методов регулирования: налоговые амнистию, каникулы и вычеты, инвестиционные налоговые кредиты, трансферты, отсрочку платежа, обмен казначейских обязательств на налоговые освобождения, вексельное обращение под гарантию бюджета, взаимозачет бюджетно-налоговых долгов. С началом мирового финансового кризиса 2008–2010 годов налоговая политика приобрела направление на выравнивание условий налогообложения, прежде всего за счет постепенного сокращения числа налоговых льгот.

Анализ правоприменительной практики 2014–2015 годов свидетельствует о том, что основные проблемы реализации льготных правовых режимов в кризисных условиях проявились в международной экономической деятельности¹⁰¹, деятельности свободных экономических зон и технопарков¹⁰², что объясняется резким ухудшением экономической конъюнктуры.

¹⁰¹ Решение Экономического совета СНГ «О состоянии малого и среднего предпринимательства в государствах-участниках СНГ»; Информационно-аналитический обзор Статкомитета СНГ «О состоянии малого и среднего предпринимательства в государствах-участниках СНГ» (принято в г. Москве 13.03.2015).

¹⁰² Решение Экономического совета СНГ «Об Обзоре делового климата, льгот инвесторам, свободных экономических зон, промышленных и научно-технических парков государств-участников СНГ» (принято в г. Москве 20.06.2014).

Сразу необходимо отметить, что категория *льготный правовой режим*, легально не закреплена и применяется в разных стилистических вариантах. Конституционный суд РФ в своих последних решениях использует понятия *льгот правового режима их использования (прекращения)*¹⁰³ или *специальных льготных механизмов (режимов) нормативного регулирования*¹⁰⁴. В федеральном законодательстве применяется понятие *особый правовой режим*¹⁰⁵, подразумевающее предоставление льгот по налогам, аренде и т.п. или понятие *специальный налоговый режим, региональных и (или) местных налогов*¹⁰⁶. В перечисленных случаях уточняющие характеристики *особый* и *специальный* ничего не уточняя и не определяя, явно нуждаются в унификации и конкретизации. Единственная и крайне неудачная (в силу своей тавтологичности) попытка применение понятия *льготный налоговый режим налогообложения* (выделено нами) была дана в новом федеральном законе о системе закупок¹⁰⁷. Таким образом, категория *льготный правовой режим*, в

¹⁰³ Определение Конституционного Суда РФ от 03.03.2015 № 417-О «По запросу Арбитражного суда Центрального округа о проверке конституционности пункта 4 Порядка применения освобождения от уплаты таможенных пошлин при ввозе отдельных категорий товаров на единую таможенную территорию Таможенного союза» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2015. – №3.

¹⁰⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 №17-П «По делу о проверке конституционности части 3 статьи 71 Федерального закона «Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2015. – №27. – Ст. 4101.

¹⁰⁵ Федеральный закон от 29.12.2014 № 473-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2015. – №1 (ч. I). – Ст. 26; 2018. – №53 (ч. I). – Ст. 8454.

¹⁰⁶ Федеральный закон от 26.04.2007 №63-ФЗ (ред. от 30.09.2017) «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2007. – №18. – Ст. 2117; 2017. – №30. – Ст. 4458.

¹⁰⁷ Федеральный закон от 05.04.2013 №44-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Собрание законодательства РФ. – 2013. – №14. – Ст. 1652; 2018. – №53 (ч. I). – Ст. 8438.

большей степени является доктринальной, чем нормативно-правовой, что порождает неопределенность и проблемы её применения. Полагаем целесообразным все же закрепить понятие льготный правовой режим в действующем законодательстве, что даст возможность унифицировать неопределенные понятия «особый», «специальный» и т. п., а также нормативно закрепить указанное понятие. При этом представляется важным уйти от рецепции советского административного права и регулирования, изобиловавшего «специальными», а также «особыми» органами, правами и полномочиями. Российские праведы долгое время шли в русле данного подхода, определяя «правовой режим» именно как *особый порядок* правового регулирования, сочетающий юридические средства и создающий «желаемое социальное состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права»¹⁰⁸. Слабость данного понимания опять же в неопределенности *особого* статуса. Любое правовое регулирование «сочетает юридические средства и направлено на формирование «желаемого социального состояния...».

Полагая излишним ложную конкретизацию в «особых» и «специальных» формах, мы исходим из того, что целью любого правового режима является специфическое регулирование общественных отношений, формирование порядка их правового регулирования. Указанная цель – есть будущий результат, объект стремления субъекта или представление о модели такого результата, удовлетворяющего существующую потребность в возможностях, оцененных по результатам имеющегося опыта¹⁰⁹. Таким образом, *правой режим налоговых льгот – есть способ правового регулирования конкретных налоговых отношений, в рамках разработанного для них порядка (правового поля)*. Цель такого режима, его планируемый результат совпадает с целями социально-экономического развития Российской Федерации. При этом сложившаяся модель указанного результата, удовлетворяющая существующую потребность, оценивается по результатам предыдущего опыта. Это традиционный и

¹⁰⁸ Малько А.В. Правовые режимы в российском законодательстве / А.В. Малько, О.С. Родионов // Журнал российского права. – 2000. – №9. – С. 19.

¹⁰⁹ Шамсумова Э.Ф. Правовые режимы (теоретический аспект): дис. ... канд. юрид. наук. – Екатеринбург, 2001. – С. 103.

классический подход, который в современных условиях значительно меняется, так как весь предыдущий опыт (с момента принятия НК РФ) был относительно «мирным» и не содержит примеров развития экономики России в условиях беспрецедентного внешнего давления.

Цель правового режима налоговых льгот сегодня не только предполагаемая и нормативно закреплённая идеальная модель развития экономики и социальной сферы (на что направлены налоговые льготы), достигаемая реализацией правовых средств составляющих правовой режим. Сегодня это ещё и компенсаторная мера в условиях попыток экономической дестабилизации.

Правовой режим налоговых льгот направлен на оптимальное регулирование налоговых отношений, снижение препятствий, стоящих перед субъектами – получателями льгот при реализации их интересов, как правило, совпадающих с общественными, а также на поддержание благоприятного режима правомерных действий в сфере налогообложения и, соответственно – неблагоприятного режима для противоправных действий, таких как незаконная налоговая оптимизация и пр.

В литературе обосновано указано на то, что функции правовых режимов, будучи конкретными, оптимальными направлениями воздействия права, определяются целями: упорядочить специфическим способом, организовать конкретные общественные отношения, умножить коэффициент полезности права, отладить механизмы правового регулирования¹¹⁰. При этом как предметно-практические, эти функции конкретизированы и связаны с определённой (в данном случае – налоговой) отраслью и определённым объектом – льготами по налогам и сборам.

Цели правового режима, как правило, определяются в нормативно-правовом акте, являющемся юридическим основанием введения, функционирования и прекращения действия каждого конкретного правового режима. Правовой режим налоговых льгот не имеет такого специального акта. Цель правового режима определяет его содержательную сторону – основание, причины установления, от чего производно правовое наполнение: срок и территория

¹¹⁰ Шамсумова Э.Ф. Указ. соч. – С. 104.

действия, объекты правового воздействия, стимулы и ограничения, ответственность и пр.¹¹¹

Таким образом, правовой режим налоговых льгот является порядком налогового регулирования, сочетающим правовые средства: разрешения и запреты, обязывания и рекомендации¹¹², стимулы и ограничения¹¹³. Принято считать, что в зависимости от доминирования определенных правовых средств в правовых режимах, они относятся к симулирующим или ограничивающим. Правовые режимы налоговых льгот традиционно относятся к стимулирующим.

В новейших исследованиях государственное регулирование эффективности экономики через налогообложение, по-прежнему, считается объективной формой вмешательства государства в экономику – системой взаимоотношений власти с экономикой и рынком¹¹⁴. В связи с этим вопросы эффективности налоговых льгот традиционно рассматривались в экономической литературе, однако в современных условиях, когда «режимное регулирование фактически полностью перешло с узковедомственного уровня на законодательный»¹¹⁵, особую актуальность приобрели исследования проблем реализации льготных правовых режимов в кризисных условиях.

С учетом того, что и в современной сложной ситуации не последовало отказа от реализации курса на модернизацию и инновационное развитие экономики, в новейшей литературе появились обоснованные вопросы о целесообразности применения налоговых льгот, выявлении их эффективности как инструмента стиму-

¹¹¹ Беляева Г.С. К вопросу о сущности правового режима // Государственный советник. – 2014. – Вып. №3 (7). – С. 11.

¹¹² Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. – М., 1989. – С. 185.

¹¹³ Малько А.В. Правовые режимы в российском законодательстве / А.В. Малько, О.С. Родионов // Журнал российского права. – 2001. – №9. – С. 19.

¹¹⁴ Васильев А.Н. Влияние прямого субсидирования государством затрат на оплату электроэнергии и снижение налоговых ставок как инструмент налогового стимулирования сельхозпроизводителей // Уникальные исследования XXI века. – 2015. – Вып. 5 (5). – С. 276.

¹¹⁵ Беляева Г.С. К вопросу о сущности правового режима // Государственный советник. – 2014. – Вып. 3 (7). – С. 12.

лирования инноваций¹¹⁶. В качестве возможной альтернативы, с позиции оценки результативности расходования средств, выдвигались идеи прямого субсидирования субъектов инновационного предпринимательства, при сохранении общих равных условий налогообложения хозяйствующих субъектов.

Учитывая известную коррупционную составляющую российской экономики, а также отсутствие четкого легального понимания инноваций, препятствием дальнейшего развития льгот в инновационном секторе остается возможность их использования для извлечения необоснованной налоговой выгоды субъектами, не ведущими реальной инновационной деятельности.

Таким образом, стоит задача не допустить использование налоговых преференций субъектами, не имеющими на них права, и пытающихся таким образом уйти от налогообложения. Кроме того, действующие правовые режимы налоговых льгот не дают гарантии, что они эффективно стимулируют именно инновационную активность, а не образуют экономию на налогах субъектам, имеющим инновационные направления деятельности.

Вопрос о сохранении льготных налоговых режимов в принципе был разрешен летом 2015 г., когда в соответствии с изменениями, внесенными в НК РФ в июле 2015 г. законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ и муниципальных образований в рамках НК РФ, получили право устанавливать по специальным налоговым режимам:

- виды предпринимательской деятельности, к которым может применяться соответствующий налоговый режим;
- ограничения по переходу на специальный налоговый режим, а также его применение;
- налоговые ставки по категориям налогоплательщиков и видам предпринимательской деятельности;
- особенности определения налоговой базы;
- налоговые льготы, включая основания и порядок их применения.

Кроме того, субъекты РФ получили право устанавливать налоговые ставки от 1 % до 6% по упрощенной системе налогообложения и от 7,5 % до 15% для плательщиков ЕНВД для отдельных

¹¹⁶ Хайрулина Э.Р. Налоговое стимулирование инновационной деятельности // Уникальные исследования XXI века. – 2015. – Вып. 5 (5). – С. 334.

видов деятельности. Особые ставки были установлены для Крыма и Севастополя, а также увеличен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения¹¹⁷.

С внесением изменений в НК РФ и расширением прав субъектов РФ и муниципальных образований, льготные правовые режимы получили импульс развития. В то же время, концептуально правовой режим налоговых льгот пока не оформлен. Связано это с тем, что даже в специальных исследованиях категория «правовой режим» нередко используется в «обиходе», т.е. как всем известная. В результате в большинстве работ указанное понятие употребляется для характеристики объектов правового регулирования (чаще всего в отраслях права), конкретных видов деятельности, субъектов права и т.п. нередко с в отрыве от своего предназначения и самой сущности такого режима в системе правового регулирования.

Для выявления проблемы реализации льготных правовых режимов целесообразно выделить основные сущностные черты налоговых льгот:

- законодательная форма установления;
- срочность (предоставляется на определенное время);
- добровольность использования (льгота не обязательна и не может быть предписана);
- сокращение налоговых обязательств в сравнении с общим порядком налогообложения;
- избирательность – по определенным категориям налогоплательщиков, имеющих особые признаки не индивидуального характера;
- целевое назначение (государственное регулирование сектора, сегмента, направления развития экономики, а также решение социальных задач);
- выполнение комплекса функций: фискальной, регулирующей, стимулирующей, компенсационной¹¹⁸.

¹¹⁷ Федеральный закон от 13.07.2015 г. №232-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2015. – №29 (ч. I). – Ст. 4358.

¹¹⁸ Ануфриева Е.М. Теоретические аспекты налогового льготирования // Известия Пензенского государственного педагогического университета им. В.Г. Белинского. – 2012. – Вып. 28. – С. 193.

Для оценки целесообразности сохранения / введения или отмены льготных правовых режимов в современных сложных экономических условиях необходима точная оценка эффективности таких режимов.

В литературе предлагаются весьма общие рекомендации оценки налоговых льгот и преференций «с позиции «цель» – «результат», в чем Р.Н. Калаков видит наличие «строго определенных параметров, на достижение которых направлены усилия государства», а также «оценку эффективности установленных привилегий, которая отражает достижение поставленных целей»¹¹⁹. В методическом плане интересна следующая дифференциация оценки эффективности налоговых льгот и преференций:

– в узком смысле – анализ полученных результатов в виде налоговых поступлений и затраченных ресурсов в виде выпавших доходов, «потерь бюджета»);

– в широком смысле – сопоставление налоговых поступлений, выпадающих доходов с параметрами объема производства, производительности труда, социальными показателями и т. п.¹²⁰.

Поставленные вопросы сохраняют актуальность, так как российское законодательство о налогах и сборах в части регулирования действующей системы налоговых льгот и преференций не в полной мере соответствует предъявляемым требованиям. Так цель введения налоговых льгот прямо не следует из нормативных правовых актов о налогах и сборах, а оценка эффективности налоговых льгот фрагментарна и не обязательна. Таким образом, в России на федеральном уровне пока отсутствует единая методика оценки эффективности налоговых льгот.

Субъекты РФ и муниципальные образования в основном разработали и нормативно закрепили механизмы оценки эффективности налоговых льгот. В практике регионов преобладают три типа такой оценки: бюджетная, социальная и экономическая. Кроме того, предпринимаются интенсивные попытки разработки и внедрения агрегированного, общего показателя эффективности.

¹¹⁹ Калаков Р.Н. К вопросу об эффективности налоговых льгот: анализ современной практики // E-journal. – 2012. – Март.

¹²⁰ Там же.

Бюджетная эффективность предполагает бюджетную экономию, для достижения которой рассчитываются следующие суммы:

– потенциальных расходов бюджета (субъекта РФ, муниципального) на ликвидацию негативных последствий при отказе от поддержки налогоплательщика;

– издержек и потерь при прямом финансировании деятельности отдельных категорий налогоплательщиков из бюджета вместо предоставления льгот, включая транзакционные издержки;

– снижения расходов бюджета (субъекта РФ, муниципального), финансируемых им организаций при введении в действие объектов, использовании технологий и оборудования, создание (приобретение) которых финансировалось из средств экономии от предоставления налоговой льготы.

Оценка бюджетной эффективности предполагается для следующей группы сфер деятельности налогоплательщиков: инновации, инвестиции, экология, сельское хозяйство, образование, здравоохранение, социальная защита, работа бюджетных, казенных и автономных организаций, а также некоммерческих организаций, финансируемых из бюджета.

Эффективность предполагает соотнесение полученного эффекта (результата) с затратами на его достижение. В связи с этим, расчет относительных показателей более объективен, чем абсолютных.

В числе показателей, отражающих затраты на налоговые льготы, субъекты РФ определяют сумму бюджетных потерь от предоставления налоговой льготы или сумму налоговой льготы. Первый показатель более объемный, так как включает также и потери бюджета в связи с вычетом налоговой льготы, а также сопутствующие расходы по самому введению новой налоговой льготы. В связи с этим использование объема бюджетных потерь от предоставления налоговой льготы как показателя затрат на введение льготы более точно отражает затраты.

Бюджетный эффект введения налоговой льготы может быть определен исходя из величин прироста налоговых и иных поступлений в бюджет, с одной стороны и сокращения расходов бюджета, с другой. При этом используется экспертная оценка затрат на иной, альтернативный вариант поддержки получателей налоговой льготы. Оптимальным представляется определение бюджетного эффекта путем сопоставления сумм показателей прироста

поступлений в бюджет и сокращения его расходов, так как такое сокращение всегда положительно и входит в число целей введения налоговой льготы.

В процессе реализации льготных правовых режимов в условиях ухудшения экономической конъюнктуры и санкций обострилась потребность в единой адекватной, научно разработанной и нормативно закреплённой методике оценки. В настоящий момент в регионах и муниципальной практике применяется широкое многообразие методик оценки эффективности налоговых льгот. Все они формально оформлены нормативными актами в соответствии с требованиями к внедрению в 2004–2010 гг. программ реформирования региональных и муниципальных финансов.

В новейшей литературе¹²¹ обосновано обозначена проблема поиска и получения информации. Для оценки эффективности органам исполнительной власти всех уровней необходим значительный объём информации, которую предоставляют территориальные управления ФНС России, Росстата, финансовые управления органов власти и сами налогоплательщики. В то же время, обязанности представления информации о налоговых льготах, а тем более – о результативности (эффективности) их использования НК РФ не содержит. Отсюда любые запросы органов власти могут правомерно признаваться не соответствующими НК РФ. Данная позиция поддержана и Минфином РФ¹²², где прямо указано на то, что НК РФ не обязывает налогоплательщика предоставлять в органы исполнительной власти какую-либо информацию об основаниях и результатах применения налоговых льгот. В связи с этим для поддержания стабильности налоговой системы целесообразно все же обязать налогоплательщиков представлять налоговым органам (особенно в отношении льгот инвестиционного характера) информацию о суммах указанных льгот и результатах их использования.

В то же время, сделать это не так просто, так как даже имея информацию от из территориальных управлений ФНС РФ об общих суммах налоговых льгот и преференций, орган власти, при оценке

¹²¹ Баннова К.А. Проблемы и пути совершенствования оценки эффективности налоговых льгот / К.А. Баннова, М.В. Князева // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). – 2015. – Т. 6. – №3. – С. 211.

¹²² Письмо Минфина РФ от 18 июня 2010 г. №03-01-10/2-48.

их эффективности, не может точно определить их размер по определенному налогоплательщику в связи с тем, что данная информация (ст. 102 НК РФ) – налоговая тайна.

В плане реализации статей 2 и 7 Конституции РФ приоритетным должна считаться социальная эффективность налоговых льгот, однако именно она в большинстве случаев не определяется, так как данный коэффициент эффективности в большинстве регионов не формализован. В большинстве случаев в нормативных актах органа исполнительной власти приводится лишь перечень социально-экономических целевых характеристик, по динамике которых следует делать выводы о социальной эффективности определенной налоговой льготы. В ряде регионов налоговая льгота определяется как социально эффективная, если способствует направлению высвобождающихся средств на создание новых рабочих мест, повышение безопасности и улучшение условий труда, социальную помощь, благотворительность, экологическую безопасность, а также – улучшение качества и ассортимента продукции (работ, услуг), получателя льготы¹²³. Юридическая техника приведенного акта правительства Архангельской области такова, что принимая во внимание последний критерий, налоговые льготы следует предоставлять всем хозяйствующим субъектам, стремящимся расширить ассортимент и повысить качество. Такой подход вступает в противоречие с действующим законодательством¹²⁴ и содержит очевидные коррупционные риски.

Базовые разновидности оценок социальной эффективности налоговых льгот дифференцируются на рассчитываемые по общей совокупности налогоплательщиков и по их категориям. При этом оценки основываются на динамике целого спектра экономических показателей, в основном номинальных. Таким образом, оценить их можно лишь в простом соотношении улучшения или ухудшения, которое весьма относительно, например: улучшение качества

¹²³ Распоряжение Правительства Архангельской области от 12.04.2011 №185-рп (ред. от 31.07.2012) «Об утверждении Методических рекомендаций по оценке эффективности налоговых льгот, предоставленных инвесторам, реализующим инвестиционные проекты на территории Архангельской области».

¹²⁴ Федеральный закон от 26.07.2006 №135-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О защите конкуренции» // Собрание законодательства РФ. – 2006. – №31 (ч. 1). – Ст. 3434; 2018. – №53 (ч. I). – Ст. 8498.

продукции, рост квалификации персонала и т. п. Отсюда сложно выделить собственно показатель эффективности, который подменяется подсчетом баллов по числу показателей. Многочисленные попытки свести, упростить совокупность оценок социальной эффективности налоговой льготы к традиционно устоявшемуся соотношению результата и затрат вели к исключению номинальных показателей, что обуславливало занижение эффект от льгот.

Нормативные акты субъектов РФ (Краснодарский и Приморский края, Ярославская обл. и др.) по оценке социального эффекта (а не эффективности, так как не дается сопоставление с затратами) налоговых льгот базируются на весьма узком наборе индикаторов (ФОТ, число рабочих мест, социальные расходы, ассортимент услуг).

Применяемые в субъектах РФ методы оценки социальной эффективности предоставления налоговых льгот могут быть классифицировать следующим образом:

- по типам показателей, принимаемых во внимание при расчете коэффициентов социальной эффективности налоговой льготы;
- по характеру (дифференциации) подходов к организационно-правовым формам получателей налоговых льгот.

Экономическая эффективность налоговых льгот в субъектах РФ оценивается схоже с социальной, с применением метода мониторинга динамики целевых индикаторов: рост рабочих мест, выручки от реализации товаров и услуг, прибыли, среднемесячной заработной платы, стоимости основных средств. Кроме того, учитывается снижение себестоимости единицы основной продукции, общего объема экологических платежей.

В то же время, показатель экономической эффективности рассчитывается в виде суммы баллов кратной улучшению динамики по каждому параметру.

Субъекты РФ в своих нормативных актах закрепляют разные пороговые значения (от трех до шести показателей) указанного коэффициента, показывающего экономическую эффективность каждой налоговой льготы. Таким образом, для выявления эффективности льготы достаточно отметить улучшение (рост) по 3–6 показателям финансово-экономической деятельности. Кроме того, в ряде субъектов РФ для определения экономической эффективности налоговых льгот учитываются и агрегируются показатели роста

численности персонала, объемов инвестиций в основной капитал, выпуска инновационной и просто новой продукции, а также применение нового оборудования, ввод производственных объектов, запуск технологических процессов, рост налоговых отчислений в бюджеты всех уровней.

Таким образом, нормативные акты субъектов РФ, содержащие методики оценки экономической эффективности налоговых льгот используют в значительной мере те же финансово-экономические показатели, что и для выявления социальной эффективности, что неизбежно обуславливает их корреляцию.

Ещё один метод оценки экономической эффективности налоговых льгот по целевым показателям подразумевает сопоставление величин их изменения с общим объемом потерь бюджетов от предоставления льгот.

Оптимальной и экономически обоснованной практикой оценки экономической эффективности предоставления налоговой льготы является сопоставление эффекта (полученного результата) и затрат. Такой подход предполагает мониторинг изменений значительной группы экономических и финансовых индикаторов в качестве эффекта введения налоговой льготы. Субъекты РФ, закрепляя методики оценки экономической эффективности в своих нормативных актах, ограничиваются небольшим перечнем экономических показателей. Обычно это прибыль, выручка, объем инвестиций, налоговые данные. Применение наиболее простого механизма подсчета показателей улучшений после предоставления налоговой льготы по баллам, дает возможность при оценке эффекта оценивать более широкий перечень показателей, производных от налоговой льготы. К таким показателям могут быть отнесены: заработная плата (как рост, так и погашение задолженности), растущая стоимость основных средств, снижение себестоимости продукции и экологических платежей и т. п.

В данном случае представляется оптимальным синтез используемых методов оценок эффективности, т.е. на основе широкого списка показателей, зависящих от предоставления налоговой льготы рассчитывать эффект и далее определять эффективность в виде соотношения точно зафиксированного эффекта от введения налоговой льготы и затрат на ее предоставление.

Попытки оценки *интегральной эффективности налоговых льгот* предпринимались в ряде субъектов РФ. В частности, она

рассчитывалась как отдельная величина по экономическим показателям или как совокупный (мультипликативный) показатель по всем видам эффективности налоговых льгот. В связи с этим необходимо выделить базовые подходы к оценке общей (интегральной) эффективности предоставления налоговой льготы:

- расчет по оценкам экономической, бюджетной и социальной эффективности налоговой льготы;
- расчет по группе экономических показателей.

В Ивановской области впервые предпринята попытка оценка негативных последствий введения налоговых льгот, рассчитываемая помимо их эффективности¹²⁵. В то же время указанный нормативный акт содержит лишь перечень негативных внешних эффектов введения налоговых льгот. К ним отнесены: нарушение конкуренции, использование льгот для получения налоговой выгоды не надлежащими лицами (не прямыми получателями налоговых льгот). Постановление правительства области также содержит и неопределенные положения о недопустимости «создания препятствий для проведения институциональных реформ в отдельных отраслях экономики и социальной сферы...» Ивановской области. К перечню негативных внешних эффектов введения налоговых льгот в постановлении отнесено «создание возможностей для проявления коррупции в органах государственной власти Ивановской области», что не относится к «внешним эффектам», так как коррупционные риски характерны для аппарата исполнительной власти области, который и инициирует предоставления льгот. Таким образом, это «внутренний эффект». Кроме того, методы устранения данного «эффекта» предусмотрены федеральным законодательством¹²⁶. Постановление правительства Ивановской области также содержит указание на «иные негативные внешние эффекты предоставления налоговых льгот», что представляется излишним ввиду неопределенности данного положения и невозможности его применения.

¹²⁵ Постановление Правительства Ивановской области от 25.06.2008 №150-п (ред. от 21.03.2012) «О Порядке оценки эффективности предоставления налоговых льгот».

¹²⁶ Федеральный закон от 17.07.2009 №172-ФЗ (ред. от 11.10.2018) «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов» // Собрание законодательства РФ. – 2009. – №29. – Ст. 3609; 2018. – №42 (ч. II). – Ст. 6376.

Выводы

В рамках действующего правового регулирования правовой режим налоговых льгот является специфическим регулированием налоговых отношений, формирующим для этого особый порядок правового регулирования. Цель такого режима, его планируемый результат совпадает с целями социально-экономического развития Российской Федерации. В современных условиях правовой режим налоговых льгот входит в число компенсаторных мер в условиях внешнего давления, направленного на экономическую и политическую дестабилизацию.

Цель правового режима налоговых льгот – предполагаемая и нормативно закреплённая идеальная модель развития экономики и социальной сферы, достигаемая реализацией правовых средств составляющих правовой режим.

Правовой режим налоговых льгот направлен на оптимальное регулирование налоговых отношений, снижение препятствий, стоящих перед субъектами – получателями льгот при реализации их интересов, как правило, совпадающих с общественными, а также на поддержание благоприятного режима правомерных действий в сфере налогообложения и, соответственно – неблагоприятного режима для противоправных действий, таких как незаконная налоговая оптимизация и пр.

Цели правового режима, как правило, определяются в нормативно-правовом акте, являющемся юридическим основанием введения, функционирования и прекращения действия каждого конкретного правового режима. В то же время действующее правовое регулирование не имеет специального акта по правовому режиму налоговых льгот.

Вид налоговых льгот – нормативно закреплённая по общему критерию совокупность налоговых льгот. Форма налоговых льгот – метод правового оформления налоговой льготы в норме права, связанным с одним из обязательных элементов налога, на изменение которого она направлена (понижение ставки, изъятие из налогооблагаемой базы и т. п.).

Концептуально правовой режим налоговых льгот пока не оформлен. Связано это с тем, что даже в специальных исследованиях категория «правовой режим» нередко используется в «обиходе», т. е. как общеизвестная. В результате в большинстве работ указанное понятие употребляется для характеристики объектов

правового регулирования (чаще всего в отраслях права), конкретных видов деятельности, субъектов права и т. п. нередко в отрыве от своего предназначения и самой сущности такого режима в системе правового регулирования.

Субъекты РФ и муниципальные образования в основном разработали и нормативно закрепили механизмы оценки эффективности налоговых льгот. В практике регионов преобладают три типа такой оценки: бюджетная, социальная и экономическая. Кроме того, предпринимаются интенсивные попытки разработки и внедрения агрегированного, общего показателя эффективности.

Нормативные акты субъектов РФ, содержащие методики оценки экономической эффективности налоговых льгот используют в значительной мере те же финансово-экономические показатели, что и для выявления социальной эффективности, что неизбежно обуславливает их корреляцию.

Представляется оптимальным синтез используемых методов оценок эффективности, т. е. на основе широкого списка показателей, зависящих от предоставления налоговой льготы рассчитывать эффект и далее определять эффективность в виде соотношения точно зафиксированного эффекта от введения налоговой льготы и затрат на ее предоставление.

В целом в большинстве субъектов РФ и муниципальных образований приняты и действуют нормативные акты, закрепившие методики оценки эффективности налоговых льгот.

Российские методики отличаются от подходов к оценке эффективности налоговых льгот, применяемых в ЕС и США, где доминирует экспертный подход, тогда как в РФ приоритет отдан количественной (статистической) оценке эффективности.

Количественная оценка в чистом виде сложна пониманию и принятия решений и поэтому требует экспертной интерпретации при обобщении, оценки сопоставимости факторов, влияющих на показатели, выявлении погрешностей и самое главное – определении причин и следствий изменения показателей. Пока единая, научно обоснованная, концептуально оформленная и нормативно закрепленная методика оценки не будет привязана к экспертной интерпретации действующие (по крайней мере, в субъектах РФ) оценки эффективности налоговых льгот останутся механизмом, слабо влияющим на оптимизацию налогового администрирования.

В связи с этим основной проблемой реализации льготных правовых режимов в кризисных условиях при ухудшении экономической конъюнктуры и санкциях остается сложность или невозможность определения реальной эффективности действующих и проектируемых налоговых льгот. Отсюда и неясность, возникающая при принятии решений о предоставлении или прекращении налоговых льгот.

При сохраняющихся различиях методик оценки эффективности налоговых льгот, закрепленных в законодательстве регионов, большая часть указанных льгот направлена на устранение встречных финансовых потоков и оптимизацию использования бюджетных ресурсов (распространение льгот на различные бюджетные и автономные учреждения), что показывает относительно низкую эффективность. В современной ситуации предпочтительны налоговые преференции, а не налоговые льготы, так как освобождение бюджетных, государственных и муниципальных учреждений и органов не направлено на стимулирование, а определяется исключительно бюджетными соображениями расчетами, а, соответственно не дает возможность указанным учреждениям функционировать в условиях реального конкурентного рынка, имея более выгодные условия.

2.2. Применение налоговых льгот по федеральным налогам (на примере налогов на добавленную стоимость, на прибыль организаций, на доходы физических лиц)

Налоговые льготы, как было отмечено в главе 1, чрезвычайно разнообразны по сферам применения, но в целом могут быть классифицированы как: личные, предназначенные для юридических лиц; направленные на регулирование экономических процессов, социальные, а также внешнеэкономические, как правило, стимулирующие национальный экспорт. Международные режимы налоговых льгот представляются темой самостоятельного исследования в рамках соответствующей специальности, а кроме того, они регламентированы международными соглашениями и документами ВТО. Применительно к национальной экономике наиболее актуально выявление проблемных аспектов и анализ льгот по основным налогам: на добавленную стоимость, прибыль и НДС.

В соответствии с действующим законодательством налоговые льготы в Российской Федерации предоставляются по ряду федеральных налогов: НДС, НДС/Л и налогу на прибыль.

Льготы по налогу на добавленную стоимость. В соответствии с действующим налоговым законодательством юридические лица и индивидуальные предприниматели (далее – ИП) имеют право на освобождение от исчисления и уплаты НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 млн рублей. Указанное положение не распространяется (не применяется):

- на организации и ИП, реализующие подакцизные товары в течение трех месяцев, предшествующих сроку уплаты налога;
- в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Порядок получения льготы предусматривает представление заинтересованным лицом не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого планируется использовать право на льготу, в налоговый орган по месту учета письменного уведомления и подтверждающие документы (п. 6 ст. 145 НК РФ).

В соответствии со ст. 145.1 НК РФ резиденты инновационного проекта «Сколково» в течение 10 лет со дня получения данного статуса, имеют право на освобождение от налога.

Также НК РФ (ст. 149) определяет перечень операций (объекты налогообложения по НДС) при осуществлении которых организации и предприниматели могут не исчислять и не уплачивать данный налог.

Льгота по НДС не распространяется на посреднические операции, п. 7 ст. 149 НК РФ не предусматривает освобождение от налогообложения при ведении предпринимательской деятельности в интересах другого лица, по договорам поручения, комиссии или агентскому. Таким образом, посредники, даже реализующие льготированные товары и услуги все равно платят НДС на общих основаниях. В то же время налоговое законодательство предусматривает и некоторые исключения, в рамках перечней, утвержденных Правительством РФ: реализация медицинских товаров, оказание ритуальных и сопутствующих услуг, включая реализацию похоронных

принадлежностей, реализация изделий народных художественных промыслов имеющих художественную ценность (кроме подакцизных товаров), по зарегистрированным образцам, а также сдача в аренду помещений аккредитованным иностранным гражданам / организациям. Исходя из этого при реализации указанных товаров и услуг НДС не платят ни производители, ни посредники.

С 1 января 2014 г. вступила в силу поправка к ст. 149 НК РФ, освобождающая от НДС выполнение НИОКР финансируемых из специализированных фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, создание которых предусмотрено федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»¹²⁷.

При одновременном ведении операций, подлежащих и не подлежащих налогообложению, требуется их раздельный учет. Также учитываются и суммы «входного» НДС по товарам, работам, услугам, используемых в облагаемых и не облагаемых налогом операциях. Не получают льготу в виде освобождения от уплаты НДС: организации и ИП, сумма выручки за три месяца у которых превышает 2 млн рублей; новые организации; лица, реализующие исключительно подакцизные товары (алкоголь, табак, топливо) в течение трех предшествующих месяцев.

С 1 октября 2014 г. от НДС были освобождены ряд социальных видов деятельности: услуги по рекрутингу и обучению опекунов или попечителей; безвозмездные услуги по производству (распространению) социальной рекламы; услуги по страхованию (сострахованию, перестрахованию) экспортных кредитов и инвестиций от предпринимательских или политических рисков.

С 1 января 2015 г. НДС не взимается с работ, услуг государственным и муниципальным учреждениям в рамках государственного (муниципального) задания за счет предоставленных субсидий. В данном случае действует п. 8 ст. 149 НК РФ, т. е. при налогообложении операций применяется порядок расчета налога, действовавший на дату отгрузки, вне зависимости от даты оплаты¹²⁸.

¹²⁷ Федеральный закон от 23.08.1996 №127-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О науке и государственной научно-технической политике»// Собрание законодательства РФ. – 1996. – №35. – Ст. 4137; 2015. – №17 (ч. IV). – Ст. 2475.

¹²⁸ Письмо ФНС России от 07.10.2014 №АС-4-3/16572@).

Таким образом, следует отметить тенденцию роста видов деятельности, не облагаемой НДС, что направлено на стимулирование инновационного сектора экономики и снижение расходов на налоговое администрирование.

Предоставленными действующим законодательством льготами по НДС вправе воспользоваться любое юридическое лицо или ИП, при соблюдении определенных условий. К общим (относящимся ко всем налогоплательщикам) условиям необходимо отнести:

– наличие лицензии при ведении лицензируемого вида деятельности, в противном случае НДС уплачивается на общих основаниях и право на льготу отсутствует (п. 6 ст. 149 НК РФ)¹²⁹;

– при наличии помимо льготированной также и иной деятельности (при этом ведется раздельный учет операций, облагаемых и не облагаемых НДС).

К дополнительным, по конкретной деятельности, относятся следующие льготы: при реализации товаров общественными организациями инвалидов, медицинских товаров и услуг, услуг в сфере образования, а также выдачу займов.

В случае неправомерного использования льготы может быть применена административная санкция в виде штрафа в размере 20% неуплаченной суммы налога (ст. 122 НК РФ), что не освобождает от уплаты в бюджет недоплаченного налога и начисленной к тому моменту пени.

Использование льготы по НДС не освобождает предприятие, предпринимателя от обязанности: выставления покупателям счетов-фактур, ведения книг покупок и продаж, журналов учета

¹²⁹ Соответственно право на льготу утрачивается с момента истечения срока действия лицензии, но в соответствии с решением ВАС РФ, если компания по независящим от нее причинам не получила лицензию, при этом с учетом социальной важности своей деятельности продолжала оказывать услуги, право на льготу не утрачивается/ Определение ВАС РФ от 31 января 2008 г. № 1209/08 // Судебная система РФ. Правовой портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://sudbiblioteka.ru/as/text2/vasud_big_25927.htm (дата обращения: 13.02.2019). При этом судебная практика обосновано исходит из того, что налогоплательщик обязан заблаговременно до окончания срока действия лицензии заниматься ее продлением (переоформлением), так как в противном случае она лишается права на льготу // Постановление Апелляционной инстанции Арбитражного суда Пермской области от 18 апреля 2006 г. № А50-48644/2005-А5.

полученных и выставленных счетов-фактур, а также сдачи в ИФНС декларации по НДС.

Бухгалтеры предприятий, использующих льготу по НДС, выставляют счета-фактуры без выделения сумм налога, в соответствии с п. 5 ст. 168 НК РФ ставя лишь штамп «Без налога (НДС)»¹³⁰. В ряде случаев счет-фактура не выставляется. К таким операциям, в частности относятся:

- операции по реализации ценных бумаг (кроме брокерских и посреднических услуг);
- операции банков, страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов, в соответствии со ст. 149 НК РФ не подлежащие налогообложению.

Все сведения об операциях, освобождаемых от НДС, налогоплательщики отражают в декларации по НДС (раздел 9 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)», при этом каждой льготированной операции присваивается индивидуальный код, указываемый в декларации.

Действующее законодательство предусматривает как право на льготу по НДС, так и отказ от данной льготы, который может быть мотивирован отсутствием для предприятия или предпринимателя выгоды. Для отказа от льготы необходимо учитывать перечень операций, по которым предусмотрен отказ от льготы и данный порядок ограничен (в п. 3 ст. 149 НК РФ). При этом отказ от использования иных льгот не предусмотрен. Кроме того, отказ от льготы возможен лишь применительно ко всем операциям, а не конкретному покупателю. Компании при реализации определенной продукции может быть выгодно отказаться от использования льготы по части изделий (например, идущих на экспорт). Здесь предприятие получает право на вычет НДС, уплаченного поставщикам экспортируемых товаров, а экспортируемая продукция, облагалась бы налогом по нулевой ставке. В то же время, товары, реализуемые на внутреннем рынке, освобождались бы от налога на НДС, что предусмотрено п. 3 ст. 149 НК РФ. В то же время, компания не вправе частично отказаться от льготы лишь для экспортируемой продукции. В данной ситуации налогоплательщик выбирает, что

¹³⁰ При этом, если на счете-фактуре отсутствует надпись «Без налога (НДС)», то сумма налога выделяется отдельной строкой, предприятие перечисляет данную сумму в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ).

выгоднее: облагать НДС всю продукцию (для внутреннего рынка – 18%, тогда как экспорт – 0 %) или применить льготу для всей продукции, но при этом не претендовать на налоговые вычеты. Также необходимо помнить, что предприятие вправе отказаться от льготы на НДС на срок не менее года. При этом до начала налогового периода компания определяется с целесообразностью (выгодой) отказа от льготы по НДС.

Данный отказ становится выгоден, когда сумма налога, уплаченного экспортером, превышает сумму налога, которую необходимо уплатить по своей реализации на внутреннем рынке при отказе от льготы по НДС. Компания может заявить об отказе от льготы по НДС и после квартала, в котором приняла к вычету НДС. При этом необходимо фактически вести деятельность по общему порядку налогообложения, т. е. без льготы и исполнять условия применения налоговых вычетов. Судебная практика указывает на необходимость показать, что товары (работы, услуги) приобретались для выполнения облагаемых НДС операций, все приобретенные товары (работы, услуги) – надлежаще оприходованы, а от поставщика получен счет-фактура¹³¹.

Проблемы реализации льгот по НДС. Глава 21 НК РФ устанавливает для определенных категорий налогоплательщиков льготы по НДС в виде освобождения от налогообложения на фиксированный срок по правилам ст. 145 НК РФ, а также изъятие из налогооблагаемой базы элементов объекта налогообложения, указанных в ст. 149 НК РФ.

В соответствии со статьей 145 НК РФ институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика – есть налоговая льгота субъектов малого предпринимательства, которым сложно и затратно администрировать НДС.

Данное освобождение выгодно и государству, так как позволяет значительно сократить расходы на контроль за исполнением указанными субъектами их налоговых обязанностей, так как в большинстве случаев данные затраты будут превышать доходы от данного налога.

В данном случае освобождение имеет все признаки налоговых льгот, так как установлено законодательно, для отдельной категории налогоплательщиков, базируется на добровольном

¹³¹ Определение ВАС РФ от 16 июня 2008 г. №7541/08.

применении льготы и по природе является заявительной. Собственно «освобождение» следует понимать как предоставление легальной возможности в течение определенного периода не уплачивать НДС.

Нельзя не заметить, что данная норма, исключая освобождение от НДС в отношении неподакцизных товаров, ухудшает положение налогоплательщиков, реализующих подакцизные и неподакцизные товары (работы, услуги).

В данном случае льготы (понижение налоговой ставки в косвенных налогах) не могут вводиться в силу экономической природы косвенного налогообложения, т.е. фактического переложения налогов на потребителя и несовпадения в одном лице налогоплательщика и фактического носителя налогового бремени. Данное понижение является налоговой льготой лишь при прямом налогообложении.

Льготы по налогу на прибыль организаций. В соответствии с действующим налоговым законодательством обязанность по уплате налога на прибыль возникает при применении предприятием общей системы налогообложения. Освобождение от налога имеют организации, применяющие специальные режимы – УСНО, ЕНВД, ПСНО, ЕСХН. Налог на прибыль начисляется для уплаты в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ. Ставка налога на прибыль составляет 20%, при этом 2% идет в федеральный бюджет и 18 % – в доход субъекта РФ.

В НК РФ (ст. 284) выделены виды деятельности, не облагаемые налогом на прибыль, а также предусмотрен порядок снижения ставки органами власти субъектов РФ. При этом, НК РФ дает право субъектам РФ самим определять льготы для отдельных категорий налогоплательщиков.

НК РФ содержит перечень видов деятельности с возможностью использования пониженной ставки. Нулевая ставка предусмотрена для медицинских и образовательных учреждений, а также сельскохозяйственных производителей. Организации – резиденты официально действующих особых экономических зон, также вправе применить пониженную ставку на условиях, предусмотренных законодательством субъекта РФ.

Право на пониженную ставку приобретается в заявительном порядке на основании документов, подаваемых в ИФНС в подтверждение соблюдения ограниченных законом требований. Перечень

документов определяется видом деятельности. Так медицинские и образовательные учреждения предоставляют лицензии и наличие специалистов. Претенденты на льготы предоставляют аналитический учет доходов с разбивкой по видам деятельности. Перечень для обоснования понижения ставки включает доходы от деятельности, льготлируемые при ее реализации, виды полученных доходов (дивиденды) и предоставление инвестиционного налогового кредита.

Так при затратах на НИОКР отсрочка уплаты налога составляет до пяти лет. Организации, работающие в сельском хозяйстве и получающую выручку от реализации сельхозпродуктов и их переработки, вправе заявить льготу в размере «0%» ставки по налогу на прибыль.

Льготный режим применяется для доходов от профильной деятельности, величина которых в выручке не менее 70% от совокупного дохода. Также пониженные ставки установлены для доходов держателей ценных бумаг в виде дивидендов. В зависимости от условий выпуска эти ставки составляют 15, 9, 0 ставки налога. Не облагается налогом прибыль резидентов проекта «Сколково» и Банка России.

Все льготные группы дифференцированы по требованиям к условиям подтверждения права на уменьшение ставки по налогу на прибыль. При этом документы налогоплательщика должны подтвердить основание для применения льготы.

Налогоплательщики – ИП освобождены от налога на прибыль. Предприниматели, находящиеся на общей системе налогообложения, начисляют НДС в размере 13% от разницы доходов и расходов.

База для налогообложения определяется по принципу расчета налога на прибыль. При исчислении налоговой базы применяются положения главы 25 НК РФ.

Резиденты особых экономических зон могут иметь пониженную ставку, введенную, в том числе региональным законодательством. в части, перечисляемой в региональный бюджет.

Минимальная ставка региональных льгот, установлена в размере 13,5%. Для резидентов технико-внедренческой деятельности и туристско-рекреационных зон применяется «0» ставка налога. Также льготы вводятся в деятельности по формированию баз данных, разработки программ, реализации инновационной продукции.

Медицинские организации находятся на льготном режиме с использованием «0» ставки по прибыли, подпадая под льготу лишь в рамках деятельности, установленной решением Правительства РФ.

Для получения льготы субъекту медицинской деятельности необходимо соответствовать следующим требованиям:

- проходить по коду вида деятельности, предусматривающим льготу;

- иметь лицензию на право ведения лечебной деятельности;

- в структуре доходов иметь не менее 90% выручки от основного льготлируемого вида;

- иметь в штате не менее половины персонала с медицинскими сертификатами;

- иметь численность постоянного состава не менее 15 человек.

Предприятия, претендующие на льготу, не имеют права вести сделки с ценными бумагами.

Для получения льготы субъекту образовательной деятельности (ст. 284.1 НК РФ) необходимо соответствовать следующим требованиям:

- иметь лицензию, перечень деятельности в которой подтверждает образовательное направление учреждения;

- число специалистов в постоянном штате не менее 15 человек;

- иметь долю выручки от профильной деятельности не менее 90% от общего объема.

Проблемы реализации льгот по налогу на прибыль. В действующем нормативном регулировании законодатель отказался от большого количества налоговых льгот по налогу на прибыль организаций. Глава 25 НК РФ, хотя и не содержит определения налоговых льгот, содержит значительный перечень преимуществ для отдельных категорий налогоплательщиков. Таким образом, фактически, налоговые льготы присутствуют в следующих формах: изъятия доходов из налогооблагаемой базы (ст. 251 НК РФ)¹³²; ускоренной амортизации основных средств (ст. 259 НК РФ); упрощения порядка ведения учета (ст. 273 НК РФ); применения специальных

¹³² Здесь ст. 251 НК РФ содержит несколько налоговых механизмов, включая широкий перечень освобождений определенных категорий налогоплательщиков от уплаты налога по отдельным видам доходов, имеющих, как правило, целевой характер и направленных на осуществление социально-полезной деятельности.

(пониженных) налоговых ставок (ст.ст. 284, 288.1. НК РФ), освобождения от уплаты налога (п. 5 ст. 284 НК РФ), установления более длительного срока по сдаче отчетности и уплаты авансовых платежей (ст. 287 НК РФ), а также налоговых каникул (ст. 288.1 НК РФ).

К налоговым льготам по налогу на прибыль следует отнести предоставление налогоплательщиков иного порядка амортизации основных средств, связанного с применением специальных повышающих коэффициентов, т. е. ускоренной амортизации, а также возможности полного освобождения от действующего порядка амортизации.

В части понижения налоговых ставок (ст. 284 НК РФ) следует обратить внимание на позицию Министерства финансов РФ, в соответствии которой требование о стоимости приобретения доли не менее 500 млн руб. должно выполняться непрерывно в течение не менее календарного года до даты принятия решения о выплате дивидендов, так как фиксированный в ст. 284 НК РФ размер отнесен к стоимости доли на момент ее приобретения акционером (участником) организации.

Пониженные ставки в отношении сельхозпроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН¹³³, обращается внимание на противоречие указанной нормы п. 3 ст. 56 НК РФ, согласно которому налоговые льготы по федеральным налогам устанавливаются либо отменяются только НК РФ, на основании чего законодателю предлагаются рекомендации по изменению действующего законодательства в целях разрешения коллизии норм¹³⁴.

В современных условиях пока не удается решить известную проблему: чем больше совокупность налоговых льгот и сложнее правила их предоставления, тем больше риск и объем налоговых злоупотреблений, при которых используются методы «налоговой

¹³³ Ст. 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 №110-ФЗ (ред. от 24.11.2014) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // *Собрание законодательства РФ.* – 2001. – №33 (ч. I). – Ст. 3413; – 2014. – №48. – Ст. 6647.

¹³⁴ Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – С. 79.

оптимизации», практически смыкающиеся с налоговым преступлением. Используются внешне законные формы «лазейки» в законодательстве для снижения налоговых обязательств. Перечень злоупотреблений известен и включает в себя следующие основные направления:

- запрос льгот по НИОКР и инновациям без реального ведения данной деятельности (выдача обычных расходов за исследовательские);

- замена статуса компании исключительно с целью «налоговой оптимизации» без реальных оснований;

- искусственное дробление предприятия на сегменты (небольшие фирмы) для получения льгот малого бизнеса.

Невозможность иных путей предотвращения перечисленных злоупотреблений (например, в части налоговых исследовательских кредитов) заставила в 1990 годы налоговые органы Германии инициировать их отмену.

Льготы по налогу на доходы физических лиц. В облагаемый налогом доход физических лиц не включаются:

- выходное пособие при прекращении трудового договора, в пределах двенадцатикратного размера минимальной заработной платы;

- пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению;

- пособия по безработице;

- пособия по беременности и родам,

- прочие пособия и иные виды помощи в денежной и натуральной формах из благотворительных и экологических фондов;

- алименты;

- стипендии студентов вузов и ссузов.

- государственные пенсии, а также надбавки к ним;

- вознаграждения доноров;
- суммы возмещения вреда, связанного с увечьем (утратой здоровья) и смертью кормильца;

- суммы заработной платы и иные суммы в иностранной валюте от финансируемых из государственного бюджета учреждений и организаций в связи с направлением их на работу за границу, в пределах сумм, установленных законодательством;

- суммы от продажи имущества физических лиц, кроме доходов от предпринимательской деятельности;
- суммы доходов лиц от реализации продуктов личного подсобного хозяйства;
- стоимость ценных подарков, полученных от юридических лиц, лимитированная шестикратным размером годовой минимальной заработной платы, а также суммы стоимости вещевых призов, полученных на конкурсах и соревнованиях;
- суммы и стоимость имущества, получаемые в порядке наследования и дарения, кроме сумм авторского вознаграждения, получаемых наследниками (правопреемниками) авторов произведений науки, литературы и искусства;
- выигрыши по облигациям государственных займов и лотереям;
- суммы, получаемые гражданами по страхованию;
- суммы материальной помощи, оказываемой в связи с ЧС ¹³⁵;
- доходы по депозитным сертификатам, проценты и выигрыши по вкладам в банках и по государственным казначейским обязательствам;
- суммы заработной платы и прочих доходов граждан, подлежащие налогообложению, направляемые на выкуп имущества государственных предприятий, приобретение акций приватизируемых предприятий, а также доходы, полученные в виде дивидендов и направленные в уставный фонд (капитал) юридического лица, от которого получены дивиденды. При продаже указанного имущества доходы, ранее освобожденные от налогообложения, подлежат обложению налогом на общих основаниях;
- сумма дохода физического лица-патентообладателя (лицензиара) от использования объектов промышленной собственности в собственном производстве или от продажи на них лицензий с даты начала использования в пределах срока действия, а также лицензиатом от использования объектов промышленной собственности с даты начала использования: изобретения и селекционного

¹³⁵ Членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью членов его семьи – до 10-кратного размера МРОТ, в прочих случаях – до 12-кратного размера МРОТ.

достижения в течение 5 лет, промышленного образца – 3 лет; полезной модели 2 лет;

– суммы, выплаченные юридическими лицами работникам или за них в порядке полной или частичной компенсации стоимости оздоровительных путевок для детей и подростков;

– расходы на полную или частичную оплату инвалидам путевок в оздоровительные и санаторно-курортные учреждения, на лечение и медицинское обслуживание, приобретение технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов;

– компенсации в пределах норм, предусмотренных законодательством, кроме компенсации за неиспользованный отпуск при прекращении трудового договора;

– поступающая в распоряжение собственника частного предприятия сумма прибыли, после уплаты частным предприятием налогов и других обязательных платежей;

– единовременные денежные вознаграждения (стоимость равноценных памятных подарков), полученные физическими лицами, удостоенными государственных, наград.

В 2015 г. в российском налоговом законодательстве РФ произошли изменения, коснувшиеся заработной платы граждан. Ранее данный налог уплачивался физическими лицами и составлял 13%. При этом ставка не зависела от размера зарплаты. С 2015 г. льгота по налогу на доходы физических лиц предусмотрена как для граждан, так и для ИП.

С 2015 г. налоговая служба принимает в расчет совокупный размер доходов. В соответствии с предложениями Правительства РФ планируется не взимать налога на доходы физических лиц с социально значимых доходов, в том числе президентских грантов ученым. Освобождаются от данного налога безработные, состоящие на учете в местных ЦЗН и получающие финансовую помощь от государства. Льгота по налогу на доходы физических лиц с 2015 года распространяется также на субсидии фермерам, выплаты многодетные семьи, которые приобрели или собираются приобрести земельные участки у государства или муниципалитета. Также если лечение гражданина оплачивает работодатель или бюджет, то данные суммы освобождаются от НДФЛ.

Общие проблемы льгот по налогам. В целом, действующая система налоговых льгот, представленная на примере трех основных

позиций, свидетельствует о попытках превратить льготы в основной инструмент экономического регулирования. В определенной степени речь может идти и о «льготомании»¹³⁶. Ещё в конце 2010 г. С.Д. Шаталов обосновано обратил внимание на попытки решить все проблемы экономики (вместо принятия важных ответственных решений) «универсальным средством» – раздачей налоговых льгот, которые должны сами собой все урегулировать, что на практике не происходит. Пример порочности такого подхода – хаотичная раздача налоговых преференций в 1990 годы, когда законодательство напоминало перечень налогоплательщиков и полагающихся им специальных льгот. Конкуренция лоббистов тогда дала возможность Русской православной церкви в льготном режиме импортировать табак и алкоголь, от налогов, сборов и пошлин освобождались спортивные общества и т. п. Кроме коррупционных скандалов этот путь налогового регулирования ни к чему не привел.

Современные исследования также показывают неэффективность искусственно создаваемой налоговой дискриминации, не имеющей разумного обоснования¹³⁷. В этом смысле важно помнить, что налоговые льготы всегда имеют две стороны. При снижении или отмены налоговой нагрузки для избранных категорий, она неизбежно повышается для остальных. Кроме того, любые льготы подрывают конкуренцию, которой и так мало в монополизированной экономике с высоким уровнем государственного сектора.

В современных сложных экономических условиях роста дефицита бюджетов всех уровней развитие налогового законодательства идет не по пути сокращения налоговых льгот и укрепления фискальной направленности, как это можно было бы ожидать, а по пути их сохранения и развития. В действующем налоговом законодательстве остаются льготы по налогам на добавленную стоимость, по налогам на прибыль организаций и по налогам на доходы физических лиц, которые продолжают играть стимулирующую и социально-значимую роль. В то же время, если в социальном плане результативность льготирования может быть учтена, то в части

¹³⁶ Горский И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях (историко-методологический аспект) // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – №3. – С. 19.

¹³⁷ Савицкий А.И. Налоговая дискриминация и налоговые льготы // Налоговед. – 2013. – №3. – С. 29, 35–36.

стимулирующего эффекта в сфере экономики, особенно в инновационной части – она не очевидна.

Выводы

Действующее налоговое законодательство не содержит терминологического закрепления совокупности правовых механизмов налоговых льгот, что способно осложнить их поиск и порождает проблемы в правоприменения. Теоретический анализ развития и современного состояния института налоговых льгот, дает возможность сделать вывод о двух базовых подходах к научному пониманию налоговой льготы – формального и содержательного.

Формальный подход базируется на признании механизма налоговой льготы по прямому указанию закона, что на практике встречается редко, не всегда обосновано сужает инициативу исполнительной власти.

Оптимальным представляется использование содержательного подхода в институализации налоговой льготы, так как именно он основан на совокупности признаков налоговых льгот с учетом вариативности норм налогового законодательства. Такой подход позволяет выявить потенциальные и «латентные» налоговые льготы в части II НК РФ, например, по НДС, налогу на прибыль и НДФЛ, в которых, с позиции формального подхода, налоговых льгот нет.

Правовая природа специального налогового режим состоит в комплексном характере налоговой льготы, право на применение которой возникает и утрачивается одновременно с переходом на указанный налоговый режим или выходом из него.

Цель специального режима – стимулирование развития экономики.

Для специального налогового режима характерны и обязательны: добровольность применения, особый субъектный состав (определенные категории налогоплательщиков), преференции (льготы) лицам, применяющим специальный налоговый режим, по сравнению с общим порядком налогообложения.

В целом, институт специального налогового режима полностью соответствует понятию льготного налогообложения, поскольку законодатель объединил различные виды налоговых льгот (преимущества) в рамках специального режима.

Рассматривая сложности правоприменительной практики применения налоговых льгот по федеральным налогам, следует обратить внимание на то, что в практике установления специальных

налоговых режимов просматривается своя специфика предоставления налоговых льгот. В частности, их применение строго избирательно по отношению к установленным категориям налогоплательщиков по критериям определенным в соответствующей главе НК РФ. Кроме того, обязательно наличие предпринимательской деятельности налогоплательщика, который освобождается от уплаты определенных федеральных налогов. Следует также отметить важность применения льготного порядка определения элементов налогообложения посредством определения обязательных элементов самостоятельного налога, помимо системы налогов и сборов (ЕСХН, УСН, ЕНВД). Специальный режим может применяться параллельно с иными режимами налогообложения. Отсюда может быть сделан вывод о том, что специальный режим – есть комплекс налоговых льгот, которые применяются налогоплательщиками исключительно массивом.

В работе обосновывается необходимость закрепления в действующем законодательстве нормативного определения специальных налоговых режимов, учитывающего цели их введения, а также льготность как основную их характеристику.

В литературе необходимость законодательной регламентации налоговых льгот выводится из фактического неравенства граждан и поиска путей его преодоления через предоставление правовых преимуществ – льгот¹³⁸. Данный подход представляется ограниченным, так как льготы выполняют не только социальную функцию, они направлены и на стимулирование экономики.

Действующие нормы НК РФ об освобождении от налогообложения определенных видов доходов (ст. 217 НК РФ), налоговых иммунитетах (ст. 215 НК РФ) и налоговых вычетах (ст. ст. 218–221 НК РФ), а также пониженные ставки налога (ст. 224 НК РФ) по-разному оцениваются в литературе. Правовая природа налоговых доходов, не подлежащих налогообложению НДФЛ, частью исследователей оценивается как косвенные налоговые льготы, другие – считают их средствами, не формирующими налоговую базу и не признаваемыми налоговыми льготами. Подвергается критике ст. 217 НК РФ в связи с тем, что освобождение от налогообложения доходов, указанных в ст. 217 НК РФ, действует в

¹³⁸ Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – С. 11.

отношении всех налогоплательщиков, в силу чего нет специального субъекта – определенной категории налогоплательщиков.

Приведенные позиции не имеют прочного обоснования, так как законодатель указывает на сам факт извлечения физическим лицом дохода в виде экономической выгоды, но полагает целесообразным полностью или частично вывести данный доход из-под налогообложения. Отсюда исключение указанных доходов из налоговой базы по НДФЛ можно считать изъятием из облагаемой базы определенных частей объекта налогообложения, т. е. предоставлением налоговых льгот.

В соответствии со ст. 217 НК РФ, в большинстве случаев право на освобождение доходов от налогообложения имеют лишь поименованные в НК РФ категории налогоплательщиков, что соответствует критерию налоговых льгот. В основном данные категории физических лиц нуждаются в социальной поддержке, и законодатель осознано пошел на сокращение налоговых поступлений в бюджет, снижая налоговое бремя указанных категорий лиц для компенсации и удовлетворения их потребностей.

В ряде случаев предусматривается нормирование, то есть ограничение размера доходов, подлежащих освобождению от налогообложения (частичное освобождение).

При анализе таких доходов рассматривается проблема их нормирования, так как установленные НК РФ нормативы доходов взяты произвольно и являются неизменными величинами, а достаточно затянутая во времени процедура обсуждения, принятия и вступления в силу поправок в НК РФ не дает возможность, особенно в современных условиях курсовой нестабильности рубля, оперативно реагировать на девальвацию национальной валюты и быстро растущую инфляцию, что фактически сокращает размер предоставляемых льгот. Таким образом, представляется необходимым привязать нормативы к более динамичным величинам, например, к МРОТ.

Что касается предусмотренных гл. 23 НК РФ налоговых вычетов по НДФЛ, то они представляют собой налоговые льготы. Полагаем, что вопрос о признании профессиональных налоговых вычетов налоговыми льготами уже не может быть предметом дискуссии. Позиция ряда авторов о том, что профессиональные налоговые вычеты не являются налоговыми льготами, так как направлены лишь на оптимизацию организации (администрирования)

налогообложения, позволяющую уменьшить доходы некоторых категорий самозанятых лиц на расходы, связанные с получением этих доходов, представляется несостоятельной. То же относится и к аргументу о якобы тождестве исчисления НДС при применении профессиональных налоговых вычетов с исчислением налога на прибыль. В данном случае необходимо учитывать следующее:

– данное исчисление не меняет юридическую природу НДС, объектом налогообложения по которому продолжают оставаться доходы физических лиц, а не прибыль (доходы, уменьшенные на сумму расходов);

– статья 221 НК РФ применяется лишь к расходам, прямо связанным с извлечением доходов физических лиц в рамках их специальной правосубъектности.

Таким образом, профессиональные налоговые вычеты в полной мере могут быть отнесены к налоговым льготам, так как они установлены диспозитивно и могут применяться лишь отдельными категориями физических лиц, указанными в ст. 221 НК РФ.

Выводы второй главы

В связи с существенным ухудшением за 2008–2017 годы экономической ситуации и конъюнктуры актуализировались вопросы об эффективности и развитии / отмене льготных правовых режимов в прогнозируемо сложной ситуации, по крайней мере, в среднесрочном периоде.

В рамках действующего правового регулирования правовой режим налоговых льгот является специфическим регулированием налоговых отношений, формирующим для этого особый порядок правового регулирования. Цель такого режима, его планируемый результат совпадает с целями социально-экономического развития Российской Федерации.

Правовая природа налоговых льгот базируется на категории правовых преимуществ – дополнительных (особых) прав и освобождений от некоторых установленных законом обязанностей. Данные преимущества устанавливаются субъектов права, чьи интересы в рамках общей модели правового регулирования не могут быть реализованы и обеспечены по социально-экономическим причинам. Кроме того, преимущества предоставляются определенным субъектам, в сфере общественно полезной деятельности.

Цель правового режима налоговых льгот – предполагаемая и нормативно закреплённая идеальная модель развития экономики и социальной сферы, достигаемая реализацией правовых средств составляющих правовой режим.

В современных условиях правовой режим налоговых льгот входит в число компенсаторных мер в условиях внешнего давления, направленного на экономическую и политическую дестабилизацию.

Правовой режим налоговых льгот направлен на оптимальное регулирование налоговых отношений, снижение препятствий, стоящих перед субъектами – получателями льгот при реализации их интересов, как правило, совпадающих с общественными, а также на поддержание благоприятного режима правомерных действий в сфере налогообложения и, соответственно – неблагоприятного режима для противоправных действий, таких как незаконная налоговая оптимизация и пр.

Цели правового режима, как правило, определяются в нормативно-правовом акте, являющемся юридическим основанием введения, функционирования и прекращения действия каждого конкретного правового режима. В то же время действующее правовое регулирование не имеет специального акта по правовому режиму налоговых льгот.

В зависимости от доминирования определенных правовых средств в правовых режимах, они относятся к симулирующим или ограничивающим. Правовые режимы налоговых льгот традиционно относятся к стимулирующим. Эта функция планируется и на будущее так как в современной сложной ситуации не последовало отказа от реализации курса на модернизацию и инновационное развитие экономики.

Концептуально правовой режим налоговых льгот пока не оформлен. Связано это с тем, что даже в специальных исследованиях категория «правовой режим» нередко используется в «обиходе», т. е. как общеизвестная. В результате в большинстве работ указанное понятие употребляется для характеристики объектов правового регулирования (чаще всего в отраслях права), конкретных видов деятельности, субъектов права и т. п. нередко с в отрыве от своего предназначения и самой сущности такого режима в системе правового регулирования.

Субъекты РФ и муниципальные образования в основном разработали и нормативно закрепили механизмы оценки эффективности

налоговых льгот. В практике регионов преобладают три типа такой оценки: бюджетная, социальная и экономическая. Кроме того, предпринимаются интенсивные попытки разработки и внедрения агрегированного, общего показателя эффективности.

Нормативные акты субъектов РФ, содержащие методики оценки экономической эффективности налоговых льгот используют в значительной мере те же финансово-экономические показатели, что и для выявления социальной эффективности, что неизбежно обуславливает их корреляцию.

Представляется оптимальным синтез используемых методов оценок эффективности, т. е. на основе широкого списка показателей, зависящих от предоставления налоговой льготы рассчитывать эффект и далее определять эффективность в виде соотношения точно зафиксированного эффекта от введения налоговой льготы и затрат на ее предоставление.

В целом в большинстве субъектов РФ и муниципальных образований приняты и действуют нормативные акты, закрепившие методики оценки эффективности налоговых льгот.

Российские методики отличаются от подходов к оценке эффективности налоговых льгот, применяемых в ЕС и США, где доминирует экспертный подход, тогда как в РФ приоритет отдан количественной (статистической) оценке эффективности.

Количественная оценка в чистом виде сложна понимания и принятия решений и поэтому требует экспертной интерпретации при обобщении, оценки сопоставимости факторов, влияющих на показатели, выявлении погрешностей и самое главное – определении причин и следствий изменения показателей. Пока единая, научно обоснованная, концептуально оформленная и нормативно закрепленная методика оценки не будет привязана к экспертной интерпретации действующие (по крайней мере, в субъектах РФ) оценки эффективности налоговых льгот останутся механизмом, слабо влияющим на оптимизацию налогового администрирования.

В связи с этим основной проблемой реализации льготных правовых режимов в кризисных условиях при ухудшении экономической конъюнктуры и санкциях остается сложность или невозможность определения реальной эффективности действующих и проектируемых налоговых льгот. Отсюда и неясность, возникающая при принятии решений о предоставлении или прекращении налоговых льгот.

Профессиональные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц являются налоговыми льготами, так как уменьшают налогооблагаемый доход на сумму произведенных и документально подтвержденных расходов, прямо связанных с извлечением дохода. Кроме того, данные вычеты могут применяться лишь отдельными категориями налогоплательщиков, указанными в ст. 221 НК РФ. В частности к ним отнесены: ИП, нотариусы, адвокаты, имеющие адвокатские кабинеты, иные лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой; налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера; налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов.

ГЛАВА 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПРАВОВОГО РЕЖИМА НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

3.1. Правовые средства повышения эффективности налоговых льгот

Эффективность налоговых систем в развитых странах наглядно показывает, что их совершенствование имеет общий алгоритм и направлено на рационализацию (оптимизацию) целей налогообложения. В данном случае в экономике обеспечивается рост прямых и обратных взаимосвязей, растет эффективность реального сектора, обеспечивается гармонизация тактических и стратегических целей развития национальной и европейской налоговых систем, которые выдерживают и кризисы, и мигрантов.

Правовое регулирование в данном случае обеспечивает максимально полный учет объемов потребления общественных услуг. Важно, что главная качественная характеристика налоговой системы (ее потенциал) – не столько объем налоговых поступлений, сколько стимулирующее воздействие на экономику и социальную сферу.

В современной сложной экономической ситуации налоговые льготы приобретают стратегическую функцию, особенно для региональных финансовых систем. Оптимально установленные и эффективно используемые льготы, в данном случае давая недопоступление налогов сейчас, позволят обеспечить рост их поступления в будущем, т. е. обеспечит мультиплицирующий эффект¹³⁹, обеспечение которого и есть главная задача правового регулирования.

Современные исследования показывают, что налоговые льготы характерны для развивающихся и переходных экономик и используются с целью привлечения инвесторов в условиях неблагоприятного инвестиционного климата. В то же время, они не дают ожидаемого эффекта.

По данным по 80 развивающимся странам (1985–2004 годы) снижение ставки налога, далеко не везде обеспечило привлечение

¹³⁹ Галанский П.А. Совершенствование методики оценки бюджетной эффективности налоговых льгот на субфедеральном уровне // Наука, техника и образование. – 2014. – №2 (2). – С. 56.

прямых инвестиций¹⁴⁰. В этой связи для совершенствования правовых средств регулирования в сфере налоговых льгот не обходимо релевантное экономическое обоснование их эффективности.

Для разработки необходимых для повышения эффективности налоговых льгот правовых средств, определимся с понятиями.

К правовым средствам в контексте предмета данной работы следует отнести правовые явления, выражающиеся в двух типах институтов: инструментах (установлениях) и действиях (технологии), с помощью которых на практике удовлетворяются интересы субъектов права, чем и обеспечивается достижение поставленных государством и законодателем социально полезных целей.

Правовые средства имеют специфические свойства:

– будучи сугубо правовыми феноменами, они обладают специально-юридической природой, так как базируются на правовых нормах и обличены в специальную юридическую форму;

– они неразрывно связаны с целями правовой политики, для реализации которой и разработаны;

– в совокупности они становятся деталями механизма правового регулирования;

– они обеспечиваются и гарантируются государством, без чего невозможна реализация регулятивных возможностей права;

– они порождают юридически значимые последствия в виде конкретных результатов разной степени: от высокой эффективности, до дефектов правового регулирования.

Применительно к сфере налоговых льгот правовые средства делятся на два типа:

– правовые инструменты (правовые нормы и закрепляемые ими правовые институты, субъективные права, юридические обязанности, запреты, поощрения, санкции, льготы, принципы и презумпции права, правовые режимы и механизмы и пр.);

– средства реализации права (документы, действия).

В зависимости от функциональной роли средства права можно разграничить на регулятивные (дозволения, запреты, обязывания и пр.) и охранительные (санкции, меры пресечения, меры наказания,

¹⁴⁰ Van Parys S. Why Tax Incentives may be an Ineffective Tool to Encouraging Investment? – The Role of Investment Climate / S. Van Parys, S. James. – 2009.

иски и т. д.). Также по типу правового регулирования правовые средства следует дифференцировать на нормативные и индивидуальные.

С учетом предложенной классификации отнесём налоговые льготы:

- по выполняемой роли – к регулятивным;
- по предмету правового регулирования – к административным;
- по характеру – к материально-правовым;
- по времени действия – к переменным;
- по виду правового регулирования – к нормативным (установленные в нормах права исключения, дозволения, льготы), а также индивидуальным (акты применения права, приоритет в реализации налоговых прав и редукации обязанностей);
- по информационно-психологической направленности – к стимулирующим экономическую и социально-полезную деятельность.

Любые налоговые льготы влекут усложнение налоговой системы, вносят искажения в процесс аллокации ресурсов. В связи с этим требуется стремиться к «достижению компромисса между взаимосвязанными, но противоречивыми критериями»¹⁴¹.

Далеко не идеальное нормативное регулирование действующих налоговых льгот (коих, как было отмечено выше около 200), сложно для понимания и толкования, что препятствует доступности налоговых льгот и неизбежно порождает обширную судебную практику. В отсутствие строгой формализованной структуры, правоприменитель не видит системы налоговых льгот, полагая их некоей неупорядоченной совокупностью разнородных норм. В такой ситуации сложно представить эффективную правовую работу по всей цепочке: принятие законодателем, использование плательщиком налогов, контроль ИФНС. Полагаем, что приоритетно выявить и вычлениить структурные элементы налоговой льготы, базовый из которых – основание использования и объект льготирования. В свою очередь к дополнительным (факультативным) элементам следует отнести категории плательщиков, а также условия и порядок использования льготы, её размер. Базовые элементы в законе

¹⁴¹ Данданян Д.А. Налоговые льготы как форма государственной поддержки // Вестник ЛГУ им. А.С. Пушкина. – 2014. – №2. – С. 23.

показывают, что льгота есть и может быть использована, тогда как факультативные элементы придают норме ясность и определенность, что помогает её реализации.

Для решения данной задачи В.М. Зарипов предлагает дополнить содержащиеся в ст. 56 НК РФ понятия новыми «специальными положениями об элементах налоговой льготы», с целью «их более активного введения в оборот», а также «повышения прозрачности при установлении налоговых льгот»¹⁴². В частности, автор формулирует категории налогоплательщиков (получателей льготы), объект льготирования, основание использования налоговой льготы, условия, порядок использования налоговой льготы и её размер. При этом базовым автор считает основание использования льготы как правоустанавливающее обстоятельство. Действительно, в действующей статье 56 НК РФ, за исключением определения налоговой льготы (п. 1), речь идет в основном о порядке установления и отмены льгот. Соглашаясь в принципе с необходимостью большей определенности и системности норм НК РФ в части налогового льготирования, полагаем, что предложенные В.М. Зариповым дополнения целесообразно вносить не в ст. 56, а в статью 11 НК РФ, так как именно там они во взаимосвязи с другими основными понятиями закона образуют систему. При этом положение п. 3 ст. 11 НК РФ, дающее терминологическую отсылку к определению «специфических понятий и терминов законодательства о налогах и сборах» к значениям, определяемым в соответствующих статьях НК РФ, представляется некорректным. Указанный подход не применяется и в других кодексах. Так, например, все основные понятия УПК РФ даны в ст. 5 Кодекса, образуя тем самым относительно непротиворечивое и системное понимание.

Что касается формулировок, то не все из них необходимы, так определение категории «получатели льготы» в НК РФ не требуется, так как данная дефиниция здесь не используется. Требуют закрепления дефиниции «объект льготирования» – как элемент налога изменение которого влечет освобождение от уплаты налога. Также требует пояснения и фиксации понятие «основание использования налоговой льготы» как документально подтвержденное обстоятельство налогоплательщика, дающее право на налоговую

¹⁴² Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. – 2014. – №2. – С. 107.

льготу. Важным стало бы легальное понимание «условий использования налоговой льготы» – целевой характер, срочность и платность (для определенной категории), а также «размера налоговой льготы» – лимита изменения объекта льготирования.

Эффективность любого направления экономической политики предполагает соотношение экономического эффекта к затратам на обеспечение данного результата. В то же время, как обосновано отмечают российские авторы, действующие и принятые методы оценки эффекта налогового льготирования не обеспечены системой налогового и статистического учета, в связи с чем «не отличаются точностью оценки влияния налоговой инвестиции на показатели социально-экономического развития»¹⁴³. Разработка новой, адекватной требованиям определения эффективности, системы налогового и статистического учета, выходит за рамки предмета данного исследования. Таким образом, разработка правовых средств повышения эффективности налоговых льгот ведется в данном случае, на уровне виртуальной модели с предполагаемым (прогнозируемым) эффектом.

В главе 2 данного исследования мы обращали внимание на понимание бюджетной эффективности в действующих в регионах России мониторинговых методиках: как влияние налоговой льготы на налоговые поступления бюджета. Как правило, этот показатель высчитывается соотношением потерь доходов бюджета (выпадающих доходов) от предоставления льгот с ростом налоговых платежей как результата ее применения. В то же время, разработчики методик, не обосновывают взаимосвязь изменения различных налоговых платежей и налоговых льгот. Таким образом, остается неясным доля налоговой инвестиции в прирост экономических показателей (оборот предприятия, фонд оплаты труда, облагаемые базы по налогам и др.). Следует отметить, что на эти показатели существенное, а нередко и определяющее влияние оказывают иные, в том числе и макроэкономические факторы: инфляция, санкции и пр. В связи с тем, что экономическая эффективность в действующих методиках определяется в основном из объема производства товаров (работ, услуг), прибыли, выручки от реализации,

¹⁴³ Кутергина Г.В. Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы / Г.В. Кутергина, Е.Р. Мингазина // Вестник ТГЭУ. – 2014. – №1 (69). – С. 86.

рентабельности, что, теоретически может стимулироваться льготным налогообложением.

Однако расчет ведется по соотношению растущих и падающих показателей, что представляется условным, т. к. в течение льготного периода динамика меняется, в том числе, по причинам, которые не зависят от налоговых льгот. Таким образом, попытки разработки (совершенствования) правовых средства повышения эффективности налоговых льгот, наталкиваются на несовершенство методик оценки эффективности действующих льгот. Таким образом, общее понимание того, что механизм налогового льготирования работает не в должной мере, сложно конкретизировать указанием на неработоспособность какого-то положения НК РФ или налогового режима. Исходя из этого, первичной задачей представляется все же разработка объективных методик оценки эффективности налоговых льгот, которая могла бы дать объективную картину, на основе которой, в свою очередь, было бы возможно соответствующим образом выстраивать правовое регулирование. На данный момент сложно проверить эффект любого нового предложения.

В действующей институциональной налоговой среде в отношении большинства существующих налогов допускаются разного рода преференции (в 2018 г. – около 200¹⁴⁴), официально не являющиеся налоговыми льготами. В данном случае в литературе обосновано отмечена их «повышенная латентность»¹⁴⁵. Действительно, сегодня, особенно в условиях резкого ухудшения экономической конъюнктуры, сложно предусмотреть все формы экономической активности, нуждающейся в налоговой поддержке. Её формы так разнообразны, что не дают возможность составить лаконичный и закрытый перечень налоговых льгот, способный обеспечить оперативность и гибкость регулирования. Нетрудно увидеть, что многие преференции по налогу на прибыль, НДС и прочим налогам (освобождения, пониженная (нулевая) ставка, повышающие коэффициенты, исключение из числа налогоплательщиков или из объектов налогообложения, «амортизационная премия», применение «особенностей налогообложения», вычетов и изменение сроков уплаты налогов в виде отсрочки, рассрочки или налогового кредита, а

¹⁴⁴ По оценке автора.

¹⁴⁵ Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. – 2014. – №2. – С. 107.

также условия специальных налоговых режимов), не считаются в соответствии с НК РФ налоговыми льготами. Таким образом, их инвентаризация, мониторинг, а также оценка эффективности становятся весьма затруднительны. Кроме того, их сложно дифференцировать от существующих налоговых льгот, что нередко происходит в суде¹⁴⁶. В связи с этим, в правоприменительной практике отсутствует ясное понимание налоговой льготы «де-факто» (любое освобождение, снижение и пр.) от льготы «де-юре», поименованной в НК РФ.

Льготами по налогам и сборам НК РФ (ст. 56) признает предусмотренные законодательством преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сборов) по сравнению с прочими налогоплательщиками (плательщиками сборов), включая полную не уплату налога (сбора) или его уплату в меньшем размере. В данном случае вызывает сомнение акцент на критерии преимущества, что всегда подразумевает сопоставление. В.М. Зарипов указывает, что здесь «непонятно, что и с чем, кого и с кем сравнивать»¹⁴⁷, с чем сложно согласиться, так как ясность как раз есть: по сравнению с другой категорией – «обычных» плательщиков. Вопрос в релевантности такой методики обязательного сравнения. С конституционно-правовой точки зрения не вполне правильно определять льготы как законные преимущества одной группы налогоплательщиков (плательщиков сборов) перед другой группой, которая к тому же является большей и несущей основную налоговую нагрузку.

Широко используемая в законодательстве дефиниция «преимущество» не имеет легального определения, вероятно, в силу своей ясности. В случае с налоговыми льготами под преимуществом понимается не только освобождение от налоговой обязанности, но и привилегии – исключительные права, улучшающие положение. Формально, в соответствии с п. 4. ст. 1 ГК РФ никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения, соответственно закон позволяет извлекать пользу

¹⁴⁶ В 2012 г. Президиум ВАС РФ не счел освобождение операций по реализации земельных участков (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ) от НДС налоговой льготой // Постановление Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 №4517/12.

¹⁴⁷ Зарипов В.С. Указ. соч. – С. 109.

из законного и добросовестного поведения. Однако в рассматриваемом случае данная польза существенно неравнозначна для «льготника» и обычного законопослушного налогоплательщика. Таким образом, изложенное выше понимание преимущества чрезвычайно широко.

На практике «преимущества» предоставляют возможность не вносить налоговые платежи (сборы) или сокращать их, получая полное либо частичное освобождение от уплаты налогов и сборов¹⁴⁸.

В.М. Зарипов, выявив, что «этимологически слово «льгота» близко к слову «легкий» и далее, упражняясь в понятийной «эквивалибристике»: «если все льготы – это преимущества, а все преимущества – это освобождения, то все льготы – это освобождения» и т. п., приходит к выводу, что освобождения от налоговой обязанности направлены на облегчение положения налогоплательщика. С данным выводом следует согласиться лишь частично, так как указанные льготы однозначно не определяются лишь как меры социальной поддержки, а направлены и на стимулирование экономической (социальной) активности. В целом, налоговая льгота как общее облегчение налогового бремени, квалифицируется именно так, и не имеет значения, для какой цели оно реализуется.

Не вполне корректной представляется и позиция, обосновывающая исходное положение статуса плательщика, т. е. о том, что анализируемые льготы есть преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков. Нормы об освобождениях от уплаты налогов, как правило, не содержат указаний на какие-либо категории плательщиков так как всякий плательщик, подпадающий под условия норм о льготах, обладает такой льготой по закону. Всякое другое понимание будет означать, что освобождения от налога для всех плательщиков, фактически имеющих для того основания (при отсутствии законодательно определенной категории), не есть льготы. Исходя из этого, под налоговой льготой в

¹⁴⁸ В.М. Зарипов пишет о возможности освобождения «в отдельных случаях» от неких «других обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, помимо обязанности уплачивать налог», что вызывает сомнения, так как такие освобождения НК РФ не предусмотрены и что имеет ввиду автор не совсем понятно // Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. – 2014. – №2. – С. 106.

целях данной работы понимается законное освобождение лица от уплаты налога с полученной экономической выгоды¹⁴⁹. При этом, несмотря на наличие определенного экономического основания для налогообложения (экономическая выгода: прибыль, чистый доход, добавленная стоимость и пр.), налог не взимается. Для квалификации налоговой льготы не важно, как она устанавливается – исключением из перечня налогоплательщиков или из объекта налогообложения, путем вычета, понижения ставки и т. п. Таким образом, можно определять льготы по фактическим признакам, не привязывая к форме их закрепления в законодательстве.

Исходя из предложенного понимания, расходы по налогу на прибыль, профессиональные вычеты по НДФЛ, равно как и вычеты на сумму НДС, уплаченного в составе цены поставщикам, уменьшая общую сумму налога, не могут быть отнесены к льготам, так как остаются основными элементами механизма исчисления определенного налога, а также обложения конкретных экономических выгод (прибыли, чистого дохода, добавленной стоимости). В этом смысле нельзя отнести к налоговой льготе прожиточный минимум, который является обязательным расходом налогоплательщика, в то время как налогом должен облагаться «так называемый чистый доход»¹⁵⁰.

Первым шагом здесь могло бы стать совершенствование налогового администрирования¹⁵¹ в исследуемой сфере.

Цель налогового администрирования в льготном сегменте – обеспечение налоговых поступлений, надлежащий учет специальных категорий налогоплательщиков, процессов и объектов налогообложения, оформление налоговых деклараций и прочих документов, предоставление разъяснений сути и порядка предоставления налоговых льгот.

¹⁴⁹ В широком понимании данного понятия, предусматривающего презумпцию экономической выгоды, обусловленную достаточностью наличия у налогоплательщика имущества.

¹⁵⁰ Постановления Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 №5-П и от 01.03.2012 №6-П.

¹⁵¹ Под налоговым администрированием следует понимать деятельность государственных уполномоченных органов и их должностных лиц по реализации эффективной налоговой политики, включающей выявление и внедрение оптимальных методов работы, направленных на минимизацию бюджетных расходов с одновременным ростом бюджетных доходов.

Эффективность налогового администрирования в льготном сегменте чаще всего не определяется традиционным способом: «через экономически значимый показатель, учитывающий совокупный экономический эффект от затрат на процесс администрирования»¹⁵². В большей степени она определяется соблюдением законодательства в данной сфере и социально значимыми результатами (поддержкой определенного сектора региональной или местной экономики, категории граждан и т. п.).

Традиционно универсальным показателем оценки эффективности налогового администрирования считается фискальная эффективность всей налоговой системы. Действительно, механизм налогового администрирования настроен на обеспечение стабильных налоговых поступлений при соизмеримых затратах. В то же время, данная позиция противоречит современным теоретико-методическими концепциями налогообложения, в частности – концепциям налогового компромисса или налогового партнерства.

Когда налоговый орган нацелен исключительно на рост поступлений, это может дать рост фискальной эффективности, но компромисс и партнерство невозможны¹⁵³, а ведь именно они составляют основу налоговых льгот. Процесс согласования всех групп интересов в процессе налогообложения в литературе именуется «гармонизацией налоговой системы», суть которой в нахождении «долгосрочного и устойчивого баланса», причем не только «интересов государства и налогоплательщиков», но и «других государств»¹⁵⁴. В новейших исследованиях все чаще ставится вопрос об общественном контроле в налоговой сфере, что в основном связано с принятием федерального закона¹⁵⁵. М.А. Петракова, не предлагая конкретного механизма, считает, что система такого контроля

¹⁵² Проскура Е.П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание // Современные технологии управления. – 2013. – №7(31).

¹⁵³ Анисимов А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // Известия УрГЭУ. – 2015. – №1 (57). – С. 27.

¹⁵⁴ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. – М., 2013. – С. 117.

¹⁵⁵ Федеральный закон от 21.07.2014 №212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 30 (ч. I). – Ст. 4213.

«способна дать положительные эффекты в сфере налоговых правоотношений», связывая это с тем, что налогоплательщики получают возможность «реально воздействовать на результаты осуществления государством своих функций, что придаст им дополнительный стимул к участию в финансировании деятельности государства и муниципальных образований»¹⁵⁶. Оценивая данное положение как не лишенное романтики, отметим, что налогоплательщики, как граждане (избиратели и субъекты административных отношений), уже имеют возможность «реально воздействовать на результаты осуществления государством своих функций», что на налоговой сфере практически не отражается.

Фискальная эффективность налогов зависит от многих факторов, в том числе и механизма их расчетов и в целом представляет собой «способность налогов наполнять (формировать) бюджет в запланированных объемах»¹⁵⁷.

Фискальная эффективность, прежде всего, зависит от фискального потенциала налога, т. е. его способности обеспечить установленный объем налоговых поступлений. Ещё одним фактором фискальной результативности можно считать эффективность налогового администрирования, как способность налоговых органов реализовать налоговый потенциал¹⁵⁸. Очевидно, что чем выше уровень реализации фискального потенциала и эффективность налогового администрирования, тем, соответственно, выше фискальная эффективность в целом. К льготным режимам данные понятия не применимы, так как фискальный потенциал здесь искусственно занижен.

В то же время, фискальная эффективность может рассматриваться и как способность своевременно и в полном объеме обеспечивать налоговые поступления, а также давать экономический эффект в определенном сегменте фискальной результативности

¹⁵⁶ Петракова М.А. Проблема достижения компромисса между интересами государства и налогоплательщиков в функционировании современной налоговой системы Российской Федерации и пути ее решения // *Инновационная наука*. – 2015. – №6-1. – С. 137.

¹⁵⁷ Проскура Е.П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание // *Современные технологии управления*. – 2013. – №7 (31).

¹⁵⁸ Дворядкина Е.Б. Федеральная, региональная и муниципальная бюджетная политика: основные направления. – 2008 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oldlib.ru> (дата обращения: 11.02.2019).

(например, в льготном секторе). При системном применении она способна влиять на макроэкономические эффекты в фискальной сфере, тем (применительно к льготированию), которые соответствуют задачам государственной социальной политики.

Следует дифференцировать фискальную эффективность (внутренние свойства налоговой системы) и эффективность налогового администрирования (результативность деятельности налоговых органов).

Фискальная эффективность налоговой системы – способность обеспечить своевременное и полное поступление налоговых платежей при разумно-соразмерных затратах на процесс администрирования.

Фискальная эффективность налоговой льготы, исчисляемая за определенный период – отношение абсолютных объемов поступлений от льготного налога к абсолютным расходам на его администрирование. Отметим, что фискальная функция в льготном сегменте, как правило, вторична.

Фискальная эффективность зависима как от фискальной результативности (объема поступлений), так и от фискального администрирования (административных расходов). Последние включают всю совокупность материальных затрат налоговых органов. Рассматривая данный вопрос с позиции правовых средств повышения эффективности налоговых льгот, отметим возможности совершенствования через административно-процедурную оптимизацию, так как в других направлениях (заработная плата работников налоговых органов и т. п.) возможности совершенствования ограничены.

Фискальную эффективность (ФЭ) налоговых льгот, в отличие от общей фискальной эффективности, рассчитать сложно, так как сложно выделить объем налоговых поступлений именно по льготной категории и сопоставить их, опять же с расходами на налоговое администрирование именно по данной категории (администрирование по налоговым льготам).

Интегрированный показатель фискальной эффективности позволяет увидеть какой объем фискальных поступлений (в том числе и по конкретному налогу) государство получает при определенных затратах. Налоги с льготами не могут иметь высокой фискальной эффективности, так как не обладают высоким фискальным потенциалом. В то же время, данный показатель может быть повышен при администрировании на базе автоматизированных технологий.

Усиление социальной направленности политики снижает фискальную эффективность. В частности, в периоды ухудшения конъюнктуры, падения доходов налогоплательщиков, налоговые поступления ощутимо снижаются, тогда как затраты на администрирование не меняются, а на администрирование по льготам, могут и вырасти, соответственно фискальная эффективность имеет тенденцию к снижению.

А.Л. Анисимов обосновано указывает на то, что решения государства о введении налоговых льгот, «однозначно ведут к снижению фискальной эффективности»¹⁵⁹. В то же время, в литературе указано не обязательность одновременного снижения и эффективности системы налогового администрирования¹⁶⁰. Таким образом, фискальную эффективность нельзя считать универсальным индикатором эффективности налогового администрирования.

Пути достижения эффективности налогового администрирования в литературе предлагаются весьма в общем виде: «по возможности» минимизировать административные расходы, «согласовать» налоговую систему и механизм налогового администрирования с «общей идеологией социально-экономической политики»; сделать налоговую систему «как можно справедливее и эффективнее» и т. п.¹⁶¹.

Другое дело – оптимизация организации налоговых отношений, выстраиваемых на базе налогового законодательства.

Сложно согласиться с тем, что модель организации налоговых отношений строится кроме как на базе механизма налогового администрирования, ещё и с учетом «исторических особенностей развития общества и государства, менталитета населения, состояния государственных финансов, степени удовлетворенности граждан социально-экономической политикой, доверия к власти»¹⁶². Налоговые отношения регулируются соответствующим законодательством и не могут зависеть от «исторических особенностей» или «менталитета населения», а тем более «степени

¹⁵⁹ Анисимов А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // Известия УрГЭУ. – 2015. – №1 (57). – С. 28.

¹⁶⁰ Доштаева Е.Д. Методы оценки эффективности налогообложения // Экономика и социум. – 2013. – №3 (9).

¹⁶¹ Анисимов А.Л. Указ. соч. – С. 28.

¹⁶² Анисимов А.Л. Указ. соч. – С. 29.

удовлетворенности...», подразумевающей, вероятно, саморегулирование, отказ от уплаты налогов, если такая политика не нравится.

Эффективность налогового администрирования в льготном сегменте, учитывая дифференциацию экономической нагрузки его результатов, следует определять по способности генерировать социально значимые экономические эффекты. В то же время, чаще всего, такие показатели сложно сопоставить, так как они выражаются по-разному, в том числе и как количественно, так и качественно. Таким образом, для оценки эффективности налогового администрирования следует учесть совокупность содержания разных показателей, сопоставив их и рассчитав соответствующий интегральный показатель. Такие операции требуют специальной методики комплексной оценки эффективности налогового администрирования.

Основным критерием эффективности льготного налогообложения следует считать его влияние на достижение социально-экономических целей.

Эффективность налоговой системы в целом определяется по текущей эффективности, отражающей взаимосвязь затрат и достигаемого результата (соотношение сумм собранных налогов с затратами по их администрированию). В данном случае, с позиции сегодняшнего дня не принимаются во внимание перспективы, экономические и социальные последствия конкретной налоговой политики.

Применительно к предмету данного исследования следует выделить перспективную (стратегическую) эффективность, выражающую комплексный подход, учитывающий системное воздействие системы налогообложения на экономику и социальную сферу¹⁶³. Именно на достижение перспективной (стратегической) эффективности должно быть направлено правовое регулирование.

¹⁶³ Кушлин В.И. Государственное регулирование рыночной экономики. – М.: РАГС, 2005. – С. 39.

Выводы

По структурному критерию правовые средства повышения эффективности налоговых льгот делятся на две группы:

- первичные, исходные (дозволения, обязывания, поощрения и др.);
- совокупные, комплексные (юридические нормы и институты, правоотношения, нормативные и правоприменительные акты, правовые механизмы и режимы и др.).

В этой связи выполнить поставленную задачу правовыми средствами возможно несколькими путями:

- повысить отдачу уже действующей системы налоговых льгот в рамках налогового законодательства;
- выявив недостатки (коллизии, «мертвые» нормы и пр.) в действующем регулировании, разработать и предложить его коррекцию;
- выявив системные недостатки действующего правового регулирования налоговых льгот, разработать и предложить новые нормативные правовые акты в исследуемой сфере.

3.2. Пути и методы формирования правового режима налоговых льгот в кризисных финансово-экономических условиях

Налоговые льготы, как и правовой режим налоговых льгот, понятие комплексное, системное и невзирая на то, что спектр используемых в рамках системного анализа методик моделирования и решения проблем постоянно дополняется, системный анализ в зависимости от своего характера нельзя назвать тождественным научному исследованию: он не направлен на решение задач приобретения научного знания в прямом смысле слова, я заключается только в использовании научных методов, направленных на решение практических управленческих проблем, и призван для обеспечения рационального процесса принятия решений, не устраняя из данного процесса неизбежных в нём субъективных аспектов.

Важная особенность системного анализа заключается в единстве применяемых в нем набора формализованных и неформализованных инструментов и методик исследования.

При этом, нужно отметить, что присутствует и недостаток использования методик системного анализа в рамках исследования юридических понятий, дисциплин, в законотворческой и

правоприменительной практики. Методы и подходы системного анализа должны быть обязательными элементами в научных исследованиях, в том числе в юридических дисциплинах.

Еще в 60-х годах XX века Л. Берталанфи¹⁶⁴ предлагал исследования с помощью теории систем, но предложенные им подходы, скорее закрепились в технических областях, практически не затронув гуманитарные области, кроме исследования экономических систем. Между тем, научные исследования в юридической науке также могут базироваться на общей и специальной теории систем. Например, общеизвестно, что норма права может состоять из гипотезы, диспозиции и санкции. Можем ли мы изучать ному права с точки зрения системного подхода, когда говорим, что сама по себе норма права есть система, состоящая из ее элементов, а каждый из элементов, есть своя, новая система. Конечно, можем, поскольку очевидно наличие элементов, прямых и обратных связей между ними, устойчивости, целостности и новых свойств системы, не присущих элементам в отдельности¹⁶⁵. Более того, норма права может быть элементом в еще большей системе (например, статье) и т. д.

Получается, что при юридическом научном исследовании мы можем применять не только общеполитологические методы исследований (например, анализ и синтез), но и качественные методы системного анализа: дерево целей, методы теории игр и т. п.

Более того, мы можем использовать для улучшения правовой системы разнообразные подходы, применимые в управлении, например такой как: цикл Деминга-Шухарта. Этот цикл часто называют PDCA (Plan-Do-Check-Act: планирование – осуществление – анализ, проверка – улучшение, претворение в жизнь). Пример возможного применения цикла Деминга-Шухарта в юридической науке нами приведен на рис. 1.

¹⁶⁴ Берталанфи Л. Общая теория системы: критический обзор // Исследования по общей теории систем: сб. перев. / под общ. ред. и вст. ст. В.Е. Садовского, Э.Г. Юдина. – М.: Прогресс, 1969. – С. 72.

¹⁶⁵ Блауберг И.В. Системный подход в современной науке / И.В. Блауберг, В.Н. Садовский, Э.Г. Юдин. – М., 1970. – С. 11.



Рис. 1. Использование цикла Деминга-Шухарта¹⁶⁶ в законотворческой и правоприменительной практике

Несмотря на то, что выгоды использования цикла PDCA очевидны, но в юридической сфере он еще мало используем. По отдельности все элементы системы существуют: план, факт, анализ, отклонение, но связей между ними нет или они неверны. Например, законодатель решил простимулировать какую-либо сферу общественных отношений, предоставив для развития этой отрасли налоговые льготы, но из-за слабой юридической техники сделал это некорректно. Правоприменитель, толкуя нормы права по-своему, отклоняется от исходной цели законодателя. На этапе контроля, вышестоящий орган (например, ФНС РФ) анализирует правоприменение, выявляя противоречия в правоприменении. А на этапе контроля он ограничивается выводами, закрепленными в своих решениях, не передавая свой анализ законодателю. Таким образом, рвутся правильные связи системы, что сказывается на ее устойчивости и развитии.

Под другим углом на коррекцию правовой системы смотрит В.В. Ершов, применяя «принцип обратной связи, как своеобразную «коррекцию», «настройку»»: во-первых, конкретизирующей право в

¹⁶⁶ Авторская интерпретация.

результате уточнения, детализации правотворческими органами; во-вторых, коррекцию правового регулирования общественных отношений в результате их индивидуального регулирования с учетом конкретных фактических обстоятельств»¹⁶⁷.

В развитие идеи, выдвинутой В.В.Ершовым, мы можем попытаться объединить ее с подходами Деминга и Винера на рис. 2, который по средством обратной связи уменьшает общественную энтропию.

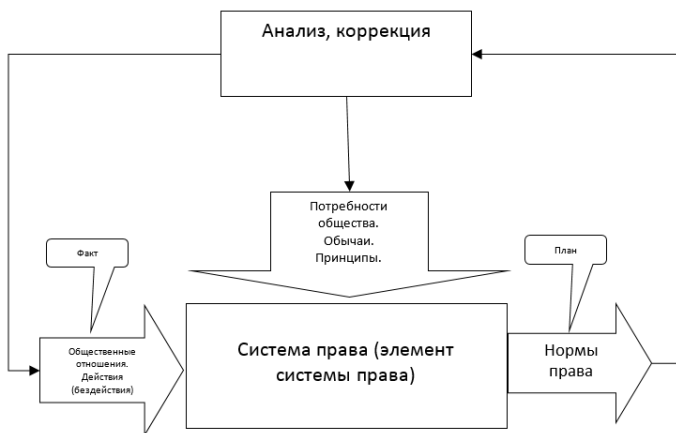


Рис. 2. Обратная связь по Ершову в корреляции с работами Деминга и Винера

Из рис. 2 очевидно взаимодействие, взаимокоррекция разных ветвей власти: законодательной, исполнительной, судебной, как об этом писал Ш.Монтескье, что в целом ложится в общую теорию «правового гомеостазиса, о которой В.В. Ершов писал так: «При таком подходе система федеральных органов государственной власти будет находится в состоянии эффективного подвижного равновесия, гомеостазиса, а федеральные органы государственной власти – взаимосдерживания и взаимоограничения»¹⁶⁸».

Для объективности данного исследования, необходимо отметить, что ряд видных советских и российских ученых, например,

¹⁶⁷ Ершов В.В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. – М.: РУП, 2018. – С. 29.

¹⁶⁸ Ершов В.В. Указ. соч. – С. 49.

таких как: С.С. Алексеев, В.В. Ершов, М.Н. Марченко и другие, рассматривали право, как систему – правовую систему, систему права. Так, С.С. Алексеев относил к элементам правовой системы: собственно право, судебную и юридическую практику, правовую идеологию, правотворчество и правоприменительную деятельность компетентных органов, всю совокупность правовых актов (включая нормативные, индивидуальные, интерпритационные, правовые предписания, правовые отношения¹⁶⁹. Предложенный подход С.С. Алексеева можно и нужно расширять, выстраивая полноценную, детализированную правовую систему.

В развитие понятия системы права обоснованным выглядит подход В.В.Ершова, который не только расширяет данное понятие, но и вводит новое: «система форма права, которая состоит из двух подсистем – национального и международного право, образованных составляющими их элементами – соответствующими формами внутригосударственного и международного права, и характеризующихся целостностью, устойчивой структурой, взаимосвязью и взаимозависимостью составляющих ее однородных элементов»¹⁷⁰.

Между тем, широкое распространение понятие системы в юридической литературе и практике не означает применение к элементам системы, подсистемам и системы в целом методов системного подхода, направленных, как на изучения системы, ее анализа, улучшения и т. п.

Правовой институт налоговых льгот, как очевидный элемент налоговой системы, системы налогов только выиграл бы от применения качественных методов системного подхода, математических методов в юриспруденции. Зададимся риторическими вопросами: кто устанавливает налоговую льготу и ее объем, как это соотносится с бюджетными потребностями с одной стороны и минимизацией расходов с другой стороны. И таких вопросов можно поставить огромное множество. В реальности же мы имеем «извращенный», разорванный круг Деминга-Шухарта, когда законодатель вводя новую льготу эмпирически устанавливает ее пределы, хотя в идеале, он должен подкреплять свои выводы статистикой, определением допустимой нижней и верхней границы применения (оптимизации), фиксацией точки математического ожидания и опреде-

¹⁶⁹ Алексеев С.С. Общая теория права. – Т. 1. – М., 1981. – С. 86–91.

¹⁷⁰ Ершов В.В. Указ. соч. – С. 26.

лением дисперсии в зависимости от потребностей общества и отдельного индивидуума. А понимая, что социальные отношения – это живой, развивающийся организм, правовые нормы вообще и льготы в частности, должны развиваться (корректироваться) вместе с развитием общества – идти с ним в ногу, а не влачится жалко сзади.

В мировой практике общим направлением формирования эффективного правового режима налоговых льгот является разрушение тесной взаимосвязи налогообложения и коррупции. Оптимальной представляется модель налогообложения базирующегося на:

- непротиворечивом и «прозрачном» законодательстве;
- процедурах уплаты налогов без прямого контакта налогоплательщиков и налоговиков;
- исключении «ручного режима» принятия решений о налоговых льготах.

Исследования в сфере коррупции в налогообложении касались в основном развивающихся стран и переходных экономик, где высшие чиновники широко используют потенциал ситуативного и «ручного» предоставления налоговых льгот заинтересованным лицам и инвесторам. Отсюда следовал основной вывод – именно ручное управление – есть основной источник политической коррупции. Кризисные явления в мировых финансах в 2008–2010 годах, резкая эскалация геополитической напряженности (Ближний Восток и Украина), ухудшение внешнеэкономической конъюнктуры и санкции, стимулировали развитие в российском государственном управлении ситуативных и ручных подходов. На фоне российской институализированной системной коррупции для России стали актуальны положения и выводы цитируемых выше докладов и исследований, хотя они и проводились на материалах развивающихся стран. В России также как и там, в переходных экономиках, непрозрачность и противоречивость налогового законодательства допускает произвольное и незаконное получение и использование налоговых льгот. В целом рекомендации ООН, Всемирного банка, ФАТФ, ОСЭР, как и современная мировая практика формирования правовых режимов налоговых льгот строится на базе максимально возможном их сокращении. Минимизация налоговых льгот позволит минимизировать и множественные искажения в конкуренции, нормальном рыночном обороте, прокьюременте, устраним мате-

риальную основу коррупции. Отсюда следует однозначный вывод о том, что сокращение или упразднение налоговых льгот расширит базу налогообложения, исключит коррупционную составляющую¹⁷¹.

Мировые тенденции (по чисто экономическим причинам) восприняты и российским обществом. В условиях наблюдаемого в 2014–2016 годах резкого ухудшения экономической конъюнктуры на фоне обострения геополитической напряженности и связанного с этими явлениями, дефицита федерального бюджета, значительно выросло внимание общества и власти к обоснованности любых налоговых льгот, а ргіогі сокращающих поступления в бюджеты всех уровней. Рост настороженности по отношению к налоговому неравенству совпал с методологическими установками Министерства финансов РФ, которое ещё в 2013 г. предлагало считать (и законодательно закрепить) налоговые льготы как налоговые расходы бюджета, констатируя тем самым потерю бюджетной системы РФ доходов именно по причине введения налоговых льгот¹⁷². Предполагалось, что отнесение к потерям сформирует системное представление о налоговых льготах, отнеся их в раздел убытков.

Цена налоговых льгот для бюджета должна отражаться, но не на базе понятия «налоговые расходы», так как потери от налогового льготирования не есть расходы бюджета как таковые, а лишь – неполученные доходы. Финансовый результат, очевидно, одинаков, но дифференцировать понятия все же необходимо, так как оно исходит из сути налоговых льгот, использование которых предполагает, что имущество сохраняется как собственность налогоплательщика, а не получается им от государства. В связи с этим, льготы не могут считаться расходами бюджета. Иначе бы государство могло претендовать на доходы (имущество), приобретенные в результате

¹⁷¹ Пока данные вопросы решаются ведомственными актами. Так, 9 декабря 2008 г. был утвержден (Приказ ФНС РФ №ММ-3-4/651) особый порядок направления в правоохранительные органы информации о выявленных фактах совершения государственными гражданскими служащими деяний, имеющих признаки преступления. Механизм действия данного Порядка до сих пор остается противоречивым, ориентируясь, по сути, на явку с повинной налогового служащего или даже органа.

¹⁷² Итоговый отчет о результатах деятельности экспертных групп по проведению оценки эффективности расходов федерального бюджета и представлению предложений по их оптимизации. – М., 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.minfin.ru/common/gen_html/index.php?id=19933&fld=HTML_MAIN#_Toc365597355 (дата обращения: 14.02.2019).

использования льгот. Данный подход наблюдался в отношении нефтяных скважин, пробуренных за счет льгот по налогу на восстановление минерально-сырьевой базы (ВМСБ) (действовал до 2002 г.).

Кроме того, признание налоговых льгот расходами бюджета даст право контроля над ними Счетной палаты РФ в части проверки субъектов – пользователей налоговых льгот. Дублирование контроля затруднит ведение бизнеса в России и войдет в противоречие с требованиями федерального закона №294¹⁷³.

Полагаем, что более корректным будет использование относительно недавно, но широко в нормативной практике применяемого понятия «выпадающие доходы»¹⁷⁴, которое будет отражать в бюджете примерный размер доходов, не полученных как по причине предоставления налоговых льгот, так и по иным причинам. В данном случае потребуется законодательно установить официальную публикацию на сайте ФНС РФ актуального (т. е. пополняемого и ревизируемого) списка всех льгот по налогам и сборам. Такой официальный подход даст возможность налогоплательщикам уверенно ориентироваться в налоговом законодательстве, повысит обоснованность запросов на льготы, будет способствовать общественному контролю за их предоставлением, равно как и мониторингу эффективности.

В.М. Зарипов обосновано указал на хроническую и плохо решаемую проблему российской налоговой системы – необоснованность налоговых льгот как исключений из всеобщности налогообложения, что не просто опасно, как отмечает автор, а стало традицией – их «неконтролируемое размножение», когда «исключение

¹⁷³ Федеральный закон от 26.12.2008 №294-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» // Собрание законодательства РФ. – 2008. – №52 (ч. 1). – Ст. 6249; 2018. – №31. – Ст. 4834.

¹⁷⁴ Постановление Правительства РФ от 23.04.2016 №344 «О направлении бюджетных ассигнований на предоставление в 2016 году из федерального бюджета субсидий на возмещение потерь в доходах российских лизинговых организаций при предоставлении лизингополучателю скидки по уплате авансового платежа по договорам лизинга колесных транспортных средств, а также субсидий российским кредитным организациям на возмещение выпадающих доходов по кредитам, выданным российскими кредитными организациями, и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации».

из правил становится правилом¹⁷⁵. Автор не уточнил природу такого «размножения», в основе которой лежит, как правило, коррупция. Данная проблема не сегодняшнего дня. В начале и первой половине 1990 годов налоговые льготы имели «разумные цели», но, как точно подчеркивает В.С. Назаров: «их применение всегда вело к злоупотреблениям, выходило из-под контроля государства»¹⁷⁶.

Сегодня в литературе предлагается достаточно традиционный подход советского типа: создавать в регионах комиссии «по оптимизации налоговых льгот», куда бы вошли руководители профильных департаментов высшего органа исполнительной власти субъекта РФ, депутаты, представители налоговых органов, а также учёные и предприниматели¹⁷⁷.

Очевидно, что анализируемые льготы не должны быть произвольными, а как и любое исключение – должны быть обоснованы. В данном случае, полагаем целесообразным по аналогии с п. 3 ст. 3 НК РФ ввести в закон требование юридического, экономического и социального (при необходимости) обоснования инициатором (к вносимому законопроекту) каждой налоговой льготы. При этом социально-экономическим основанием льготы считать экономическую выгоду, получаемую обществом ее введения и дальнейшего использования. Кроме того, к каждому законопроекту о новой стимулирующей налоговой льготы (т.е. льготы, направленной на развитие экономики) должно прилагаться специальное обоснование с расчетом и прогнозом роста занятости, инвестиций, спроса, инноваций и т. п., а, в конечном счете – роста бюджетных поступлений (приоритетно – в среднесрочной перспективе), достижение всякого полезного эффекта, включая и прогнозируемый отложенный.

В.М. Зарипов полагает, что данный расчет, структурно напоминающий инвестиционный план, готовится инициатором льготы, а также создает базу для последующего мониторинга ее эффективности. Автор, однако, не упоминает о проверке данного расчета

¹⁷⁵ Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. – 2014. – №2. – С. 106.

¹⁷⁶ Назаров В.С. Налоговая система России в 1991–2008 годах [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ru-90.ru/node/1170> (дата обращения: 14.02.2019).

¹⁷⁷ Данданян Д.А. Налоговые льготы как форма государственной поддержки // Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина. – 2014. – Вып. 2. – Т. 6. – С. 21.

компетентным на то органом, так как финансово-экономическое обоснование инициатора может не намеренно или умышленно существенно расходиться с действительностью. Данный механизм заложен в ч. 3 ст. 104 Конституции РФ, в соответствии с которой законопроекты, планирующие налоговые льготы, вносятся в Государственную Думу исключительно с заключением Правительства РФ. Данное положение реализуется весьма своеобразно, путем внесения, нередко существенных, поправок в уже принятый в первом чтении законопроект, который на «входе» имел заключение Правительства РФ. Корректирующая тактика в процессе обсуждения настолько меняет проект, что заключение может оказаться совсем по другому вопросу и документу¹⁷⁸. Таким образом, если поправки иницируют новые налоговые льготы, то игнорируются требования ч. 3 ст. 104 Конституции РФ так как для поправок заключение не требуется.

Очевидно, что если для исходного текста законопроекта о налоговых льготах обязательно заключение Правительства РФ, то оно так же обязательно и для поправок, вводящих новые, не указанные в исходном тексте законопроекта налоговые льготы. Соблюдение данного паритета сделало бы процесс принятия льгот более открытым. Более того, было бы целесообразно ограничить возможности коррекции концепции законопроекта (в части перечня налоговых льгот) первым чтением. Дополнение проекта новыми льготами уже после первого чтения следует считать недопустимым концептуальным изменением, которое и следовало бы запретить.

Что касается социально значимых льгот, то полагаем, что их обоснование должно составляться инициатором совместно с соответствующим органом занимающимся данным направлением социальной работы. При этом обоснование должно содержать объяснение выбора именно налоговой льготы, а не прямого финансирования.

В.М. Зарипов полагает необходимым представление «макроэкономического расчета прогнозируемой совокупной общественной

¹⁷⁸ В качестве примера можно привести введение льготы по налогу на имущество организаций в отношении движимого имущества/ Федеральный закон от 29.11.2012 №202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2012. – №49. – Ст. 6747.

экономии затрат» от запуска «налогово-льготного» механизма соцподдержки. Данное положение, с известным допуском справедливо для федеральных налогов, тогда как для региональных льгот требование «макроэкономического» обоснования явно излишне. Кроме того, пожелание замены существующего «интуитивного» процесса введения новых налоговых льгот, «экономически рассчитываемым подходом, эффективность которого контролируется на практике»¹⁷⁹ выглядит, по меньшей мере, наивно. Очевидно, что в основе всякого «интуитивного» лоббирования налоговых льгот, лежит материальный интерес, реализуемый через коррупционное давление. По данным ОЭСР предоставление налоговых льгот всегда создает питательную среду для коррупции и развития схем налоговой минимизации пограничных или пересекающихся со схемами уклонения от уплаты налогов¹⁸⁰.

Для решения обозначенных в данной главе задач, стоящих перед действующим налоговым законодательством, требуется принять ряд мер в части системного регулирования института налоговых льгот.

Предлагается:

Исключить п. 3 ст. 11 НК РФ, а понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах определить в отдельных пунктах статьи 11 НК РФ.

В частности, в ст. 11 закрепить следующие понятия:

– *льгота по налогам и сборам (налоговая льгота) – предусмотренное настоящим Кодексом освобождение от уплаты налога;*

– *льгота по сборам – предусмотренное настоящим Кодексом освобождение от уплаты сбора при совершении государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий.*

В статье 56 НК РФ целесообразно закрепить следующее положение:

1) законопроект, проект иного нормативного правового акта об установлении льгот по налогам и сборам включает финансово-экономическое и социально-экономическое основание;

¹⁷⁹ Зарипов В.М. Указ. соч. – С. 62.

¹⁸⁰ Domestic Resource Mobilization for Development: the Taxation Challenge. Issues Paper. OECD Global Forum on Development, 2010. – P. 20.

2) льготы по налогам и сборам не могут быть установлены поправками к законопроекту или проекту иного нормативного правового акта;

3) перечень действующих федеральных, субъекта РФ и введенных органами местного самоуправления льгот по налогам и сборам публикуется на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

4) льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются настоящим Кодексом. Льготы по налогам субъектов Российской Федерации устанавливаются и отменяются настоящим Кодексом и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах. Льготы по налогам, введенным органами местного самоуправления, устанавливаются и отменяются с учетом требований настоящего Кодекса нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

В заключение остановимся на важнейшей, на наш взгляд, мере – переносе применения налоговой льготы после уплаты налога. В данном случае мы исходим из того, что льгота не должна уменьшать налоговую базу до уплаты налога, а должна возмещаться – после. На практике такой механизм реализован для социальных льгот по НДФЛ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Параллельно с налоговой системой в России формировалась и система налоговых льгот, которые почти тысячелетие не строились на экономической основе, многие столетия не имели и прочной правовой основы, а в большей степени закрепляли социальные привилегии господствующего класса, что и было формализовано в весьма бессистемном отечественном налоговом законодательстве. Попытки правовой регламентации стимулирующей роли налоговых льгот предпринимались в эпоху Просвещенного абсолютизма, при Екатерине II, но не имели практического успеха в силу сохранявшихся сословных ограничений. Неизбежным спутником и координатором налогового льготирования в России всегда становилась коррупция, а сами льготы рассматривались сначала в рамках системы кормлений, а после её отмены – как её продолжение.

Официально освобождение от налогов в России имели сразу несколько политико-правовых, государственных и социальных институтов, в числе которых Русская Православная Церковь, дворянство, отдельные категории горожан (почетные граждане), кавалеры ряда орденов и др. Стимулирующей роли эти льготы не играли, а налоговая система имела ярко выраженный фискальный характер. Исключение составляли льготы сибирских инородцев (с XVII в.), занимавшихся добычей пушнины и жителей Сибири и Дальнего Востока, осваивавших новые территории. Государство налоговыми льготами пыталось стимулировать более интенсивное освоение удаленных территорий. В то же время, ввиду слабости налогового аппарата и сложности налогового администрирования на удаленных территориях, налоговые льготы населения вводило само, явочным порядком. Налоговое законодательство Российской империи не было кодифицировано, что создавало сложности в его применении и реформировании.

Советская власть ликвидировала сословный принцип налогового льготирования, поставив на его место на короткий период НЭПа, политику налогового стимулирования частной инициативы (НЭП), а затем – налогового подавления «нетрудовых классов» и освобождения от налогов пролетарского населения (1920–1930 годы), свертывания большинства видов льгот в связи с войной, стимулирования производительности сельского хозяйства (с 1953 г.) и расширения социальных льгот (конец 1950 – середина 1980 годов).

В СССР налоговые льготы были системно закреплены в законодательстве о налогах и сборах и социальном обеспечении. Параллельно с законодательно регламентированной системой льгот для граждан, действовала закрытая система льгот для партийной и советской номенклатуры, регулируемая подзаконными актами, что нарушало принципы социальной справедливости.

Из тысячи лет налогового льготирования в России, отечественный исторический опыт не дает позитивных примеров системного и эффективного правового регулирования налоговых льгот в интересах развития экономики и всего общества, равно как и выделения их в институт права. В этой связи какое-либо использование национального исторического опыта существенно ограничено, что обуславливает преимущественное использование западного опыта.

В современных условиях правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации осуществляется на двух уровнях:

1) законодательном, где закреплены базовые налоговые исключения и категории плательщиков (отрасли) на которые они распространяются;

2) подзаконном, где отдельными подзаконными актами реализуются конкретные цели по отношению к конкретным субъектам и решающие более узкие цели.

Реализация курса на модернизацию и инновационное развитие предполагалось активное использование совокупности механизмов льготного налогообложения в регулирующих и стимулирующих целях. При этом налоговые льготы были призваны стать инструментом привлечения инвестиций, прежде всего в инновационные отрасли и удаленные регионы. Текущие экономические трудности, несколько затормозив реализацию данной программы, поставили под вопрос саму идею эффективности льгот в кризисных условиях, но, однако не повлекли их свертывания или отмены.

По назначению льготы по-прежнему дифференцируются на два типа:

– стимулирующие – создающие экономическую заинтересованность налогоплательщика в инновационной деятельности, внедрении современных методов управления и технологий, а также привлечения инвестиций;

– адаптационные – применяемые для выравнивания условий экономической деятельности субъектов малого и среднего

предпринимательства, а также новых предприятий, либо для выравнивания уровня жизни в разных регионах.

Всю регламентированную совокупность налоговых льгот следует рассматривать как элемент правового механизма налогового регулирования, включающего формы, виды и инструменты, предназначенные для стимуляции роста эффективности и прибыльности субъектов экономики, что обусловит также и рост деловой активности, а соответственно и поступлений в бюджет.

Правовой режим налоговых льгот является специфическим регулированием налоговых отношений, формирующим для этого особый порядок правового регулирования. Цель такого режима, его планируемый результат совпадает с целями социально-экономического развития Российской Федерации. В современных условиях правовой режим налоговых льгот входит в число компенсаторных мер в условиях внешнего давления, направленного на экономическую и политическую дестабилизацию.

Цель правового режима налоговых льгот – предполагаемая и нормативно закрепленная идеальная модель развития экономики и социальной сферы, достигаемая реализацией правовых средств составляющих правовой режим. Правовой режим налоговых льгот направлен на оптимальное регулирование налоговых отношений, снижение препятствий, стоящих перед субъектами – получателями льгот при реализации их интересов, как правило, совпадающих с общественными, а также на поддержание благоприятного режима правомерных действий в сфере налогообложения и, соответственно – неблагоприятного режима для противоправных действий, таких как незаконная налоговая оптимизация и пр. Цели правового режима, как правило, определяются в нормативно-правовом акте, являющемся юридическим основанием введения, функционирования и прекращения действия каждого конкретного правового режима. В то же время действующее правовое регулирование не имеет специального акта по правовому режиму налоговых льгот. Вид налоговых льгот – нормативно закрепленная по общему критерию совокупность налоговых льгот. Форма налоговых льгот – метод правового оформления налоговой льготы в норме права, связанным с одним из обязательных элементов налога, на изменение которого она направлена (понижение ставки, изъятие из налогооблагаемой базы и т. п.).

Правовой режим налоговых льгот концептуально пока не оформлен. Связано это с тем, что даже в специальных исследованиях категория «правовой режим» нередко используется в «обиходе», т. е. как общеизвестная. В результате в большинстве работ указанное понятие употребляется для характеристики объектов правового регулирования (чаще всего в отраслях права), конкретных видов деятельности, субъектов права и т. п. нередко с в отрыве от своего предназначения и самой сущности такого режима в системе правового регулирования.

В целом в большинстве субъектов РФ и муниципальных образований приняты и действуют нормативные акты, закрепившие методики оценки эффективности налоговых льгот. Российские методики отличаются от подходов к оценке эффективности налоговых льгот, применяемых в ЕС и США, где доминирует экспертный подход, тогда как в РФ приоритет отдан количественной (статистической) оценке эффективности.

Количественная оценка в чистом виде сложна понимания и принятия решений и поэтому требует экспертной интерпретации при обобщении, оценки сопоставимости факторов, влияющих на показатели, выявлении погрешностей и самое главное – определении причин и следствий изменения показателей. Пока единая, научно обоснованная, концептуально оформленная и нормативно закреплённая методика оценки не будет привязана к экспертной интерпретации действующие (по крайней мере, в субъектах РФ) оценки эффективности налоговых льгот останутся механизмом, слабо влияющим на оптимизацию налогового администрирования. В связи с этим основной проблемой реализации льготных правовых режимов в кризисных условиях при ухудшении экономической конъюнктуры и санкциях остается сложность или невозможность определения реальной эффективности действующих и проектируемых налоговых льгот. Отсюда и неясность, возникающая при принятии решений о предоставлении или прекращении налоговых льгот.

Магистральным, по крайней мере, для России, направлением формирования эффективного правового режима налоговых льгот, сегодня является борьба с коррупцией в сфере налогообложения. Оптимальной представляется модель налогообложения, базирующегося на непротиворечивом и «прозрачном» законодательстве; процедурах уплаты налогов без прямого контакта налого-

плательщиков и налогоплательщиков; исключении «ручного режима» принятия решений о налоговых льготах.

Кризисные явления в мировых финансах в 2008–2010 годах, резкая эскалация геополитической напряженности (Ближний Восток и Украина) в 2014–2017 годах, ухудшение внешнеэкономической конъюнктуры и санкции, стимулировали развитие в российском государственном управлении ситуативных и «ручных» подходов. В России также как в переходных экономиках, непрозрачность и противоречивость налогового законодательства все ещё допускает произвольное и незаконное получение и использование налоговых льгот. В целом рекомендации ООН, Всемирного банка, ФАТФ, ОСЭР, как и современная мировая практика формирования правовых режимов налоговых льгот строится на базе максимально возможном их сокращении. Минимизация налоговых льгот позволит минимизировать и множественные искажения в конкуренции, нормальном рыночном обороте, прокьюременте, устранив материальную основу коррупции.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**Межгосударственные акты**

1. Решение Экономического совета СНГ «О состоянии малого и среднего предпринимательства в государствах-участниках СНГ»; Информационно-аналитический обзор Статкомитета СНГ «О состоянии малого и среднего предпринимательства в государствах-участниках СНГ» (принято в г. Москве 13.03.2015).

2. Решение Экономического совета СНГ «Об Обзоре делового климата, льгот инвесторам, свободных экономических зон, промышленных и научно-технических парков государств-участников СНГ» (принято в г. Москве 20.06.2014).

Нормативные правовые акты

3. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (в ред. от 21.07.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2014. – №31. – Ст. 4398.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – №31. – Ст. 3824; 2018. – №53 (ч. I). – Ст. 8472.

5. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 №63-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – №25. – Ст. 2954; 2018. – №53 (ч. I). – Ст. 8495.

6. Федеральный закон от 23.08.1996 №127-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О науке и государственной научно-технической политике» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – №35. – Ст. 4137; 2015. – №17 (ч. IV). – Ст. 2475.

7. Федеральный закон от 17.07.2009 №172-ФЗ (ред. от 11.10.2018) «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов» // Собрание законодательства РФ. – 2009. – №29. – Ст. 3609; 2018. – №42 (ч. II). – Ст. 6376.

8. Федеральный закон от 26.07.2006 №135-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О защите конкуренции» // Собрание законодательства РФ. – 2006. – №31 (ч. I). – Ст. 3434; 2018. – №53 (ч. I). – Ст. 8498.

9. Федеральный закон от 13.07.2015 г. №232-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2015. – №29 (ч. I). – Ст. 4358.

10. Федеральный закон от 26.04.2007 №63-ФЗ (ред. от 30.09.2017) «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2007. – №18. – Ст. 2117; 2017. – №30. – Ст. 4458.

11. Федеральный закон от 05.04.2013 №44-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Собрание законодательства РФ. – 2013. – №14. – Ст. 1652; 2018. – №53 (ч. I). – Ст. 8438.

12. Федеральный закон от 29.12.2014 №473-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2015. – №1 (ч. I). – Ст. 26; 2018. – №53 (ч. I). – Ст. 8454. Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» // Собрание законодательства РФ. – 2008. – №52 (ч. 1). – Ст. 6249; 2018. – №31. – Ст. 4834.

13. Федеральный закон от 23.06.1999 №154-ФЗ (ред. от 27.11.2017) «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – №28. – Ст. 3487; 2017. – №49. – Ст. 7307.

14. Федеральный закон от 29.11.2012 №202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2012. – №49. – Ст. 6747.

15. Федеральный закон от 06.08.2001 №110-ФЗ (ред. от 24.11.2014) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ. – 2001. – №33 (ч. I). – Ст. 3413; 2014. – №48. – Ст. 6647.

Указы Президента Российской Федерации

16. Указ Президента РФ от 22.06.1993 г. №939 (ред. от 07.12.2016) «О государственных научных центрах Российской Федерации» // Собрание актов Президента и Правительства РФ. – 1993. – №26. – Ст. 2420; 2016. – №50. – Ст. 7078.

Постановления Правительства Российской Федерации

17. Постановление Правительства РФ от 23.04.2016 №344 «О направлении бюджетных ассигнований на предоставление в 2016 году из федерального бюджета субсидий на возмещение потерь в доходах российских лизинговых организаций при предоставлении лизингополучателю скидки по уплате авансового платежа по договорам лизинга колесных транспортных средств, а также субсидий российским кредитным организациям на возмещение выпадающих доходов по кредитам, выданным российскими кредитными организациями, и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2016. – №19. – Ст. 2679.

Нормативная база субъектов РФ

18. Закон г. Москвы от 05.11.2003 №64 (ред. от 26.11.2014) «О налоге на имущество организаций» // Ведомости Московской городской Думы. – 17.12.2003. – №11. – Ст. 289; 09.02.2015. – №12. – Ч. 1. – Ст. 357.

19. Об утверждении положения о порядке оценки бюджетной и (или) социальной эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот: Постановление Правительства Саратовской области от 11 августа 2009 года №351-П [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.regionz.ru/index.php?ds=324993> (дата обращения: 14.02.2019).

20. О порядке и методике оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот. Постановление Правительства Оренбургской области от 29.06.2009 №310-п [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.minfin.orb.ru/regional_reform_program/official_info (дата обращения: 13.02.2019).

21. Распоряжение Правительства Архангельской области от 12.04.2011 №185-рп (ред. от 31.07.2017) «Об утверждении Методических рекомендаций по оценке эффективности налоговых льгот, предоставленных инвесторам, реализующим инвестиционные проекты на территории Архангельской области».

22. Постановление Правительства Ивановской области от 25.06.2008 №150-п (ред. от 21.03.2016) «О Порядке оценки эффективности предоставления налоговых льгот».

Законодательство СССР и РСФСР

23. Положение СНК от 30.06.1919 «Об изобретениях» // СУ РСФСР. – 1919. – № 22. – Ст. 322.

24. Декрет «О льготах крестьянам-середнякам в отношении взыскания единовременного чрезвычайного революционного налога» // СУ РСФСР. – 1919. – №12. – Ст. 121.

25. Декрет ВЦИК от 21.03.1921 // СЗ РСФСР. – 1921. – №28. – Ст. 233.

26. Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 17.03.1922 // СЗ СССР. – 1922. – №25. – С. 284.

27. Постановление ЦИК и СНК СССР от 19 ноября 1932 года «О единовременном налоге на единоличные крестьянские хозяйства в 1932 г.» // СЗ СССР. – 1932. – №78. – Ст. 476.

28. Налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан был введен в ноябре 1941 г. на основании Указов Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. «О налоге на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР» и от 8 июля 1944 г. (раздел IV «О налоге на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР»).

29. Закон СССР от 8 августа 1953 года «О сельскохозяйственном налоге» // Сборник законов СССР и указов Президиума Верховного Совета СССР. 1938 г. – июль 1956 г / под ред. Ю.И. Мандельштам. – М.: Госюриздат, 1956. – С. 321–326.

30. Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 04.10.1965 «О совершенствовании планирования и усилении экономического стимулирования промышленного производства».

31. Указ Президиума Верховного Совета СССР от 10.04.1965 // Ведомости ВС СССР. – 1965. – №15. – Ст. 206.

32. Положение о местных налогах. Утв. Указом Президиума ВС СССР от 26.01.1981 «О местных налогах и сборах» // СЗ СССР. – 1984. – Т. 5.

33. О Положении о Комиссии Верховного Совета СССР по вопросам привилегий и льгот. Постановление Президиума Верховного Совета СССР от 5 декабря 1990 г. №1816-1.

Подзаконные акты

34. Письмо ФНС РФ от 24 мая 2011 г. №СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» // Официальные документы. Еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право». 07.06.2011. – №22.

35. Приказ ФНС РФ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ в редакции от 10 мая 2012 г. №ММВ-7-2/297@ // Финансовая газета. – 31.05.2012. – №22.

Судебная практика

36. Постановление КС РФ от 04.04.1996 №9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов г. Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и г. Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное место жительства в названные регионы».

37. Постановление КС РФ от 02.07.1997 №10-П «По делу о проверке конституционности части первой, второй и третьей статьи 2 и части шестой статьи 4 Закона Московской области от 5 июля 1996 года «О сборе на компенсацию затрат бюджета Московской области по развитию инфраструктуры городов и других населенных пунктов области и обеспечению социально-бытовыми условиями граждан, прибывающих в Московскую область на постоянное жительство» в связи с жалобами граждан И.В. Шестоपालко, О.Е. Сачковой и М.И. Крючковой».

38. Постановление КС РФ от 21.03.1997 №5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

39. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

40. Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 №17-П «По делу о проверке конституционности части 3 статьи 71 Федерального закона «Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // Сборник законодательства РФ. – 2015. – №27. – Ст. 4101.

41. Определение КС РФ от 05.06.2003 №275-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина С.И. Покладова на нарушение его конституционных прав положениями подпунктов 2, 3 и 4 пункта 4 статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации по вопросам денежного довольствия военнослужащих и предоставления им отдельных льгот».

42. Определение Конституционного Суда РФ от 03.03.2015 №417-О «По запросу Арбитражного суда Центрального округа о проверке конституционности пункта 4 Порядка применения освобождения от уплаты таможенных пошлин при ввозе отдельных категорий товаров на единую таможенную территорию Таможенного союза» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2015. – №3.

43. Баглай М.В. Особое мнение по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов г. Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и г. Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное место жительства в названные регионы (Постановление КС РФ от 04.04.1996 №9-П).

44. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.05.2018 №№ Ф07-5328/2018. Дело А05-1595/2017 (О неприменении льготы по налогу на имущество организаций п. 25 ст. 381 НК РФ. АО «Архангельский фанерный завод») // БД Налоговед [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://e.nalogoved.ru/npd-doc.aspx?npmid=98&npid=28678704>

45. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 20.04.2018 №Ф09-1230/2018. Дело А76-19284/2015 (О доказывании права на льготу по налогу на имущество организаций) // БД Налоговед [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://e.nalogoved.ru/npd-doc.aspx?npmid=98&npid=28018094>

46. Определение Верховного Суда Российской Федерации №310-КГ18-8658. Дело №А68-10573/2016 от 10.10.2018 г. (АО «Новомосковская акционерная компания «Азот», УФНС по Тульской области, О законности применения льгот по налогу на движимое имущество в связи с их экономическим смыслом).

Научная литература

47. Аганбегян А.Г. О налоговой реформе // Экономическая политика. – 2017. – Т. 12. – №1. – С. 114–133.

48. Алексеев С.С. Общая теория права. – Т. 1. – М., 1981. – 329 с.

49. Анисимов А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // Известия УрГЭУ. – 2015. – №1 (57). – С. 24–30.
50. Ануфриева Е. М. Теоретические аспекты налогового льготирования // Известия ПГУ им. В.Г. Белинского. – 2012. – №28. – С. 191–194.
51. Ануфриева Е.М. Определение налогового бремени с учетом налоговых (фискальных) льгот / Е.М. Ануфриева, И.И. Остапенко // Известия ПГУ им. В.Г. Белинского. – 2012. – №28. – С. 195–197.
52. Ануфриева Е.М. Налоговые льготы в 2019 году для физических лиц / Е.М. Ануфриева, Д.Е. Шиндина // Инновационное развитие: потенциал науки и современного образования. Сб. статей III Междунар. науч.-практ. конф. / отв. ред. Г.Ю. Гуляев: в 2 ч. – 2018. – С. 15–17.
53. Апарышев И.В. Налоговая поддержка малых инновационных предприятий, применяющих общую систему налогообложения. налоговые и страховые льготы участников проекта «Сколково» // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2012. – №6. – С. 81–94.
54. Балабин В.И. Споры налогоплательщиков с налоговыми органами. – М.: Книжный мир, 1998. – 201 с.
55. Баландина А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского гос. ун-та. Экономика. – 2011. – №4 (16). – С. 105–110.
56. Барулин С.В. Теория и история налогообложения. – М.: Юристъ, 2006. – 285 с.
57. Бахрах Д.Н. Правовые льготы // Справедливость и право. – Свердловск, 1989. – С. 74–83.
58. Беликова К. Стратегия инновационного развития России: правовая основа / К. Беликова, М. Ахмадова // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2013. – №4. – С. 13–20.
59. Березин М.В. Проблемы правовой терминологии и содержания элементов налога на недвижимость // Хозяйство и право. – 2001. – №8. – С. 42–49.
60. Берталанфи Л. Общая теория системы: критический обзор // Исследования по общей теории систем: сб. перев. / под общ. ред. и вст. ст. В.Е. Садовского, Э.Г. Юдина. – М.: Прогресс, 1969. – 317 с.

61. Блауберг И.В. Системный подход в современной науке / И.В. Блауберг, В.Н. Садовский, Э.Г. Юдин. – М., 1970. – 282 с.

62. Боброва А.В. Налоговые льготы инновационных и инвестиционных проектов региона на примере Челябинской области // ВЭПС. – 2015. – №4. – С. 16–21.

63. Большой юридический энциклопедический словарь. – М.: Инфра-М, 2009. – 531 с.

64. Брызгалин А.В. Финансовое право и деньги: монография / А.В. Брызгалин, М.В. Карасева. – М.: Юрист, 2006. – С. 39–46.

65. Буланже М. Из истории подоходного налога и налога на прибыль // Налог. вестник. – 1998. – №6. – С. 147–151.

66. Галанский П.А. Совершенствование методики оценки бюджетной эффективности налоговых льгот на субфедеральном уровне // Наука, техника и образование. – 2014. – №2 (2). – С. 53–58.

67. Гасиева З.П. Пути совершенствования упрощенной системы налогообложения / З.П. Гасиева, Н.В. Кисиева // Актуальные направления и перспективы развития национальной экономики. Сб. научных трудов по материалам Междунар. конф. – 2018. – С. 281–287.

68. Грибанов Д.В. Государственная поддержка инновационной деятельности в современном законодательстве // Бизнес, менеджмент и право. – 2013. – №1. – С. 89–97.

69. Грищенко А.В. Налоговые преференции третьему сектору экономики // Вестник Финансового университета. – 2013. – №6. – С. 133–144.

70. Данданян Д.А. Налоговые льготы как форма государственной поддержки // Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина. – 2014. – Вып. 2. – Т. 6. – С. 20–38.

71. Дворядкина Е.Б. Федеральная, региональная и муниципальная бюджетная политика: основные направления. – 2008 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oldlib.ru>.

72. Доштаева Е.Д. Методы оценки эффективности налогообложения // Экономика и социум. – 2013. – №3 (9).

73. Евдокимова Ю.В. Основные подходы к формированию налоговой политики РФ на 2016–2018 годы // Современные научные исследования и инновации. – 2015. – №8-1 (52). – С. 138–140.

74. Ершов В.В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. Монография. – М.: РГУП, 2018.

75. Залибекова Д.З. Правовое регулирование налоговых льгот и вычетов // Теория и практика общественного развития. – 2013. – №4. – С. 290–298.

76. Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. – 2014. – №2. – С. 105–119.

77. Заседание рабочей группы по мониторингу выполнения решений Госсовета и его президиума об исполнении перечня поручений Президента о мерах по повышению эффективности бюджетных расходов. Пермь. 10 декабря 2014 года // Президент России. Официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://state.kremlin.ru/face/47234> (дата обращения: 10.02.2019).

78. Заседание рабочей группы по мониторингу выполнения решений Госсовета и его президиума об исполнении перечня поручений Президента о мерах по повышению эффективности бюджетных расходов. Пермь. 10 декабря 2014 года // Президент России. Официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://state.kremlin.ru/face/47234> (дата обращения: 12.02.2019).

79. Исаев И.А. История государства и права России: учебник для юрид. вузов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристь, 1996. – 387 с.

80. Итоговый отчет о результатах деятельности экспертных групп по проведению оценки эффективности расходов федерального бюджета и представлению предложений по их оптимизации. – М., 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.minfin.ru/common/gen_html/index.php?id=19933&fld=HTML_MAIN#_Точ365597355 (дата обращения: 11.02.2019).

81. Куклина Е. А. Система налоговых льгот и стимулов и их эффективность (в контексте инновационного развития Российской Федерации) // Вестник ЛГУ им. А.С. Пушкина. – 2014. – №1. – С. 118–128.

82. Кустова М.В. Налоговое право России. Общая часть: учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева; отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юристь, 2001.

83. Кутергина Г.В. Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы / Г.В. Кутергина, Е.Р. Мингазина // Вестник ТГЭУ. – 2014. – №1 (69). – С. 84–99.

84. Кушлин В.И. Государственное регулирование рыночной экономики. – М.: РАГС, 2005. – 339 с.

85. Лайченкова Н.Н. К вопросу о роли налогового законодательства в процессе построения инновационной экономики: основные пути совершенствования // Ленинградский юридический журнал. – 2015. – №2 (40). – С. 216–223.

86. Ленин В.И. О социалистических финансах. – М.: Политиздат, 1971.

87. Липатова И.В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. – 2016. – №7-1 (21). – С. 111–115.

88. Липатова И.В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Воспроизводство России в XXI веке: диалектика регулируемого развития. – М., 2017. – С. 251–254.

89. Лозовский А.А. Оценка эффективности налоговых льгот и преференций // Вестник Академии права и управления. – 2016. – №45. – С. 124–127.

90. Лукпанова Ж.О. Налоговое регулирование и его роль в системе государственного воздействия на экономику / Ж.О. Лукпанова, Л. Канапиева // Вестник МИЭП. – 2013. – №4 (13). – С. 56–62.

91. Мандрощенко О.В. Налоговые льготы по налогу на прибыль организаций как инструмент стимулирования инвестиционной активности // Актуальные вопросы экономических наук. – 2012. – №24-2. – С. 108–113.

92. Медведева Н.Г. К вопросу оценки эффективности предоставления налоговых льгот (преференций) // Международный научно-исследовательский журнал. – 2016. – № 8-1 (50). – С. 64–67.

93. Мигашкина Е.С. Анализ практики применения налоговых льгот по региональным и местным налогам и оценка их эффективности (на примере г. Москвы) // Экономика. Налоги. Право. – 2011. – №4. – С. 64–71.

94. Мигашкина Е.С. Систематизация налоговых льгот и преференций, предусмотренных российским налоговым законодательством, для оценки их эффективности // Прикладные экономические исследования. – 2017. – №3 (19). – С. 48–55.

95. Митрофанова И.А. Инструменты оптимизации налоговой базы по налогу на прибыль организации / И.А. Митрофанова, А.А. Воеводина // Проблемы экономики и менеджмента. – 2011. – №4 (4). – С. 75–81.

96. Муравьева Л.А. Финансово-экономическое развитие Древнего Рима // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №17. – С. 55–64.
97. Мухина Е.Р. Анализ функций налогов // APRIORI. Серия: Гуманитарные науки. – 2015. – №5. – С. 43–51.
98. Назаров В.С. Налоговая система России в 1991–2008 годах [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ru-90.ru/node/1170>
99. Налоговый гнет: здесь вам не Америка. Бизнес пожаловался Владимиру Путину на рост налоговой нагрузки // Газета.ru. – 20.11.2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.gazeta.ru/business/2017/11/20/10994390.shtml> (дата обращения 14.02.2019).
100. Общая теория государства и права / под ред. А.В. Малько. – М.: Юристъ, 2012
101. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. – М.: Юрайт, 2013. – 259 с.
102. Перечень поручений Президента России о дополнительных мерах по стимулированию экономического роста 14 мая 2014 года // Президент России. Официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/assignments/23900> (дата обращения: 14.02.2019).
103. Петракова М.А. Проблема достижения компромисса между интересами государства и налогоплательщиков в функционировании современной налоговой системы Российской Федерации и пути ее решения // Инновационная наука. – 2015. – №6-1. – С. 134–139.
104. Пинская М.Р. Какой быть налоговой политике Российской Федерации в ближайшей перспективе // Налоги и финансы. – 2016. – №4 (32). – С. 7–15.
105. Пронина Л.И. Пенсионная реформа и налоговые льготы: социально-экономическая эффективность и контроль за предоставлением // Учет и контроль. – 2018. – №11. – С. 14–26.
106. Проскура Е.П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание // Современные технологии управления. – 2013. – №7 (31).
107. Рощупкина В.В. Показатель налоговой нагрузки как индикатор эффективности фискальных мер государства // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – №2. – С. 133–141.

108. Рюмина Ю.А. Зарубежный опыт налогового стимулирования инновационной деятельности // Вестник Томского государственного университета. Сер. Экономика. – 2012. – №3 (19). – С. 80–81.

109. Саакова Л.В. Оценка эффективности налоговых льгот, предоставляемых на субфедеральном уровне // Интеллект. Инновации. Инвестиции. Сб. науч. трудов. – 2011. – №4 (2).

110. Савина О.Н. Анализ действующих методик оценки эффективности налоговых льгот и преференций и проблемы их реализации // Научные Известия. – 2016. – №3. – С. 29–38.

111. Салькова О.С. Концепция оценки налоговой нагрузки как фактор повышения информативности показателя налоговой нагрузки / О.С. Салькова, Д.О. Чистякова // Финансы и кредит. – 2017. – Т. 23. – №22 (742). – С. 1274–1280.

112. Сасов К.А. Налоговые льготы в свете решений Конституционного Суда РФ // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – №4.

113. Сильвестрова Т.Я. Теоретические аспекты налоговой политики / Т.Я. Сильвестрова, Г.В. Калинина, С.Ю. Гурова. – Чебоксары, 2008.

114. Смирнов Д.А. Реформирование и совершенствование принципов налогообложения в эпоху Петра I // Общество и право. – 2012. – №5 (42). – С. 44–50.

115. Спиридонов А.А. Имущественные налоги с физических лиц: налог на имущество // Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2018. – №6. – С. 36–46.

116. Темиров С.Л. Проблемы налогообложения субъектов малого бизнеса / С.Л. Темиров, З.П. Гасиева // Актуальные направления и перспективы развития национальной экономики. Сб. научных трудов по материалам Международной конференции. – 2018. – С. 367–371.

117. Ткачева Т.Ю. Разработка методических рекомендаций по проведению оценки эффективности налоговых льгот на региональном уровне // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – №10 (056). – С. 111–116.

118. Толкушкин А.В. История налогов России. – М.: Юрист, 2001.

119. Трофимов С.В. Правовой режим льгот в отношении инновационных продуктов в налоговом законодательстве РФ // Финансовое право. – 2015. – №1. – С. 29–32.

120. Федосимов Б.А. Выездная налоговая проверка // Аудит и налогообложение. – 2009. – №4 (169). – С. 28–37.
121. Федосимов Б.А. Единый налог с оборота и потребления – противоречия научного обоснования и социального смысла // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2016. – №3. – С. 68–73.
122. Федосимов Б.А. Камеральные и выездные налоговые проверки: что надо знать предпринимателю, как от них защищаться // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – №4. – С. 38–61.
123. Федосимов Б.А. Классификация налогов и их математическая взаимосвязь // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №2. – С. 8–9.
124. Федосимов Б.А. Математическая модель оптимизации налогово-бюджетной системы // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №3. – С. 29–31.
125. Федосимов Б.А. Новый единый налог с оборота и потребления // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2017. – №3. – С. 68–73.
126. Федосимов Б.А. Оптимальное распределение налогов между уровнями бюджетной системы // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №4. – С. 60–61.
127. Федосимов Б.А. Оценка налоговой нагрузки предприятий // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – №4. – С. 45–48.
128. Федосимов Б.А. Оценка налоговой нагрузки предприятий // Бизнес ключ. – 2007. – №12. – С. 14–16.
129. Федосимов Б.А. Приоритеты и преимущества единого налога с оборота потребления // Аудитор. – 2017. – №3. – С. 68–73.
130. Федосимов Б.А. Совершенствование налоговой системы Российской Федерации: монография. – М.: РУСАИНС, 2017. – 204 с.
131. Федосимов Б.А. Формирование оптимальной налоговой системы России // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №5. – С. 22–39.
132. Финансы СССР / под ред. В.П. Дьяченко. – Вып. 2. – М.: Гос. фин. изд-во, 1933.
133. Фотиев П.А. Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий (налоговая реформа 1930–1931 гг.) / под ред. К.К. Аболина. – М.: Госфиниздат, 1932.
134. Черник Д.Г. Основы налоговой системы: учебник для вузов / Д.Г. Черник, А.П. Починок, В.П. Морозов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.

135. Чумакова Н.А. Проблемные вопросы налога на добавленную стоимость / Н.А. Чумакова, Ж.А. Адамян // Научный вестник Южного института менеджмента. – 2018. – №3 (23). – С. 88–93.

136. Шевелева Н.А. Виды налоговых льгот в современной практике налогообложения: проблемы налогово-правового и бюджетно-правового регулирования / Н.А. Шевелева, Т.Д. Братко // Закон. – 2014. – №12. – С. 90–103.

137. Щеглов В.Ю. Предоставление налоговых льгот для стимулирования инвестиционной деятельности предприятий // Фундаментальные исследования. – 2014. – №8-2. – С. 422–425.

138. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия / гл. ред. А.М. Румянцев. – Т. 3. – С. 260–265.

139. Юдина Т.Н. Государственное регулирование экономики в период правления Петра I // Вестник КГУ. – 2010. – №1. – С. 20–25.

Диссертации и авторефераты диссертаций

140. Аветисян К.Р. Производство по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2012. – 221 с.

141. Айкимбаев А.К. Проблемы борьбы с уклонением от уплаты налогов в Республике Казахстан: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Караганда, 2000. – 24 с.

142. Акопджанова М.О. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств либо иного имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание задолженности по налогам и (или) сборам: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – М., 2011. – 193 с.

143. Алиева Л.И. Ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: административно-правовой аспект: дис. ... канд. юридических наук: 12.00.14. – Саратов, 2010. – 227 с.

144. Аминов Г.А. Налоги как признак государства: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – М., 2012. – 201 с.

145. Амосова О.С. Правовой статус мещан Российской империи (XVIII–XIX вв.): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Владимир, 2005. – 210 с.

146. Ануфриева Е.М. Организация и эффективность деятельности органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Пенза, 2009. – 179 с.

147. Бабякина Е.А. Налоговое бремя в экономике РФ: особенности формирования и перспективы оптимизации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Ставрополь, 2008. – 158 с.
148. Балакин Д.В. Финансовый аппарат России в конце XVII – первой половине XVIII в. (организационно-правовое строительство): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – М., 1998. – 250 с.
149. Баруличева П.Ю. Принципы совершенствования налогообложения для повышения эффективности финансовой системы: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Иваново, 2001. – 181 с.
150. Бейсенов Б.М. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика уклонения от уплаты налогов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Астана, 2007. – 9 с.
151. Берестов А.А. Правовое регулирование транспортного налога: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Ростов н/Д, 2012. – 182 с.
152. Борисичев А.А. Уголовно-правовая оценка уклонения организации от уплаты налога на добавленную стоимость: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – М., 2015. – 279 с.
153. Гарахина И.В. Оценка распределения налоговой нагрузки в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Н. Новгород, 2009. – 187 с.
154. Грачев В.Н. Правовые основы налогообложения единым сельскохозяйственным налогом в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. – 22 с.
155. Гутник А.Е. Предупреждение налоговой милицией уклонений от уплаты налогов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Харьков, 2000. – 20 с.
156. Гущина Т.Н. Организация и методика налогового консультирования экономического субъекта в рамках оптимизации налога на прибыль организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Орел, 2009. – 189 с.
157. Данилов Н.В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Коломна, 2008. – 186 с.
158. Дибижев А.А. Правовое администрирование налога на добавленную стоимость: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Люберцы, 2012. – 224 с.

159. Динес И.Ю. Развитие теоретико-правовых представлений о внутренних функциях государства в европейских странах (XVI–XIX вв.): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – М., 2005. – 148 с.

160. Дубовицкий Р.В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – М., 2004. – 176 с.

161. Елинский А.В. Уголовно-правовые средства борьбы с уклонением от уплаты налогов: по законодательству зарубежных стран: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – М., 2008. – 190 с.

162. Жарулина Э.И. Оценка эффективности налоговых льгот в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2018.

163. Жданова В.Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2006.

164. Запорожская Л.В. Налогообложение и взимание налогов как внутренняя функция Российского государства (вопросы теории): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Ростов н/Д, 2004. – 175 с.

165. Зудина Е.М. Налог на прибыль и его роль в формировании доходной базы бюджетов разных уровней: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2009. – 156 с.

166. Искалиев Р.Г. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Саратов, 2014. – 198 с.

167. Истомян П.А. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений (по материалам Северо-Кавказского региона): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Ставрополь, 1999. – 220 с.

168. Катаев Н.А. Политика, власть и право в воззрениях Александра Стамболийского: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. – Саратов, 2004. – 418 с.

169. Карев М.А. Прогнозирование доходов федерального бюджета: на примере налога на прибыль: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2011. – 137 с.

170. Карпухина К.И. Субъективный фактор уклонения от уплаты налогов и (или) сборов: уголовно-правовой и криминологический аспекты: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – М., 2010. – 226 с.

171. Кольбаева А.Р. Уголовно-правовые меры борьбы с уклонением от уплаты налогов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Бишкек, 2011. – 25 с.
172. Костин Д.А. Обеспечение законности в налоговых правоотношениях: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01, 12.00.14. – М., 2003. – 145 с.
173. Кофанов Л.Л. Возникновение и развитие римского права в VIII–V вв. до н. э.: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. – М., 2001. – 370 с.
174. Кудряшова Е.В. Теоретическое и практическое значение категории «косвенные налоги» (финансово-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2004. – 199 с.
175. Курилюк Ю.Е. Налоговая база как элемент юридической конструкции налога: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2012. – 220 с.
176. Куксин И.Н. Налоговая политика России (теоретический и историко-правовой анализ): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. – СПб., 1998. – 378 с.
177. Кулиджанов М.Ю. Правовые основы упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2005. – 186 с.
178. Кураш Я.М. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей (анализ состава преступления): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Харьков, 1998. – 20 с.
179. Каирова Ф.А. Налоговые льготы в налоговой системе Российской Федерации: дисс... канд. экон. наук: 08.00.10. – Владикавказ, 2006.
180. Климовицкий В.В. Льготы по налогу на прибыль как средство реализации налоговой политики современной России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2006. – 163 с.
181. Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: дисс ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. – 189 с.
182. Крылатых Е.Г. Льготы в советском праве социального обеспечения: автореф. ... дис. канд. юрид. наук. – М., 1989. – 198 с.
183. Лебедев Ю.А. Основные приоритеты государственной политики в области реформирования системы социального страхо-

вания и социального обеспечения: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Орел, 2006. – 142 с.

184. Мавлютов Э.Р. Развитие механизма имущественного налогообложения в России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Саратов, 2009. – 176 с.

185. Магомедов В.Н. Налоговое регулирование деятельности коммерческих банков: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Махачкала, 2007. – 160 с.

186. Макаренко А.В. Повышение устойчивости сельскохозяйственного производства на основе льготного налогообложения: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05, 08.00.10. – М., 2011. – 171 с.

187. Мамедова Б.Ф. Особенности правового регулирования льготного налогообложения в России и ФРГ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2012. – 21 с.

188. Мамилев К.В. Уголовно-правовое основание уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Ижевск, 2001. – 172 с.

189. Манюков Л.Е. Субъекты малого предпринимательства и правовые средства воздействия налогов на их деятельность: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2011. – 218 с.

190. Масленикова А.А. Налоговая политика Советской России в 1917–1929 гг. (историко-правовой анализ): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Н. Новгород, 2004. – 213 с.

191. Мацкевич А.Ю. Правовая природа налога на недвижимость: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2012. – 220 с.

192. Местоев М.Б. Совершенствование российской налоговой системы в рамках теории переложения налогов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Ростов н/Д, 2013. – 198 с.

193. Молодик В.В. Криминологические и криминально-правовые аспекты ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Харьков, 1999. – 20 с.

194. Муратова М.С. Оценка ресурсного потенциала и обоснование продовольственного налога в сельском хозяйстве (на примере Кабардино-Балкарской республики): дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05, 08.00.10. – Кисловодск, 2001. – 135 с.

195. Морозова И.С. Льготы в российском праве (вопросы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 1999.

196. Никифоров А.В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – М., 2010. – 197 с.
197. Новиков А.В. Досудебное производство по фактам налоговых и административно-налоговых правонарушений: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2002. – 233 с.
198. Носолева Л.В. Формирование и механизм функционирования единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Владикавказ, 2002. – 188 с.
199. Павленко С.П. Правовое регулирование налога на доходы физических лиц: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2010. – 211 с.
200. Пашенцев Д.А. Правовое регулирование финансовой деятельности в Российской империи (вторая половина XIX – начало XX века): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. – М., 2005. – 341 с.
201. Печёнкина А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – Саратов, 2018. – 189 с.
202. Полянский Р.В. Предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – М., 2013. – 225 с.
203. Руденко В.В. Налоговое регулирование деятельности предприятия в истории России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Краснодар, 2007. – 161 с.
204. Сальников А.В. Уголовно-правовые проблемы ответственности за неуплату налогов и обязательных платежей: автореферат дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – СПб., 1995. – 21 с.
205. Сафохина Е.А. Механизмы налоговых расследований в сфере обязательного социального страхования в системе обеспечения экономической безопасности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10, 08.00.05. – М., 2008. – 193 с.
206. Свистунов А.А. Зарождение и становление налоговой системы в России в период с IX по XVII в.: историко-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – СПб., 2008. – 187 с.
207. Семенов А.М. Налогообложение коммерческих банков в России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 1999. – 151 с.

208. Середина И.М. Уклонение от уплаты налогов (уголовно-правовые и криминологические аспекты): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Иркутск, 1998. – 211 с.

209. Солдатченко М.В. Контрольные полномочия финансовых органов России в сфере налогов и сборов в XVII–XIX вв.: историко-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Белгород, 2010. – 183 с.

210. Сорокина Ю.В. Система правового регулирования финансовых отношений в России в XVIII–XX вв.: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. – Н. Новгород, 2001. – 383 с.

211. Соснина М.В. Налогово-правовой статус бюджетных учреждений: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2009. – 189 с.

212. Спириденков Н.Ю. Совершенствование механизма реформирования налогообложения нефтегазодобывающих предприятий: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05, 08.00.10. – М., 2008. – 228 с.

213. Урубкова И.А. Принцип справедливости в налоговом праве: на примере налога на доходы физических лиц: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2011. – 182 с.

214. Фадеева И.А. Особенности правового регулирования налогообложения в Республике Сингапур: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2018. – 195 с.

215. Федосимов Б.А. Реформирование системы налогов Российской Федерации: подходы и инструменты: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2017. – 344 с.

216. Фомина Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2009. – 186 с.

217. Харламова А.А. Уголовно-правовые аспекты уклонения от уплаты налогов и (или) сборов: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Екатеринбург, 2013. – 202 с.

218. Христова Н.А. Земельный налог в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2007. – 194 с.

219. Цыдыпова А.В. Собираемость налогов и сборов на региональном уровне (методические подходы): дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Иркутск, 2006. – 169 с.

220. Черепанов С.А. Система объектов обложения косвенными налогами: сравнительно-правовой анализ на примере законодательства Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Беларусь: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Екатеринбург, 2010. – 234 с.

221. Чибинев В.М. Развитие налоговых отношений в контексте эволюции государственно-правовой системы России с IX по XX в. (историко-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. – СПб., 2004. – 479 с.

222. Шахов Д.Ю. Исследование влияния налоговой нагрузки на степень уклонения от уплаты налогов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Н. Новгород, 2001. – 155 с.

223. Шишкин Р.Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2012. – 226 с.

224. Шмелев Ю.Д. Концепция реформирования налоговой системы Российской Федерации, основанная на реализации принципа справедливости и социальной функции налогов: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10. – М., 2008. – 459 с.

225. Эльдаров С.Н. Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм. Финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. – 185 с.

226. Яруллина Г.Р. Финансово-правовое регулирование налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2018. – 221 с.

227. Ящук Т.Ф. Организационные основы местной власти РСФСР в период нэпа: историко-правовое исследование: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.01. – М., 2008. – 427 с.

228. Чернуха А.В. Механизм государственной поддержки инновационной деятельности на основе налогового стимулирования: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. – М., 2007. – 26 с.

Иностранная литература

229. Domestic Resource Mobilization for Development: the Taxation Challenge. Issues Paper. OECD Global Forum on Development, 2010.

230. Van Parys S. Why Tax Incentives may be an Ineffective Tool to Encouraging Investment? – The Role of Investment Climate. 2009. Available at SSRN / S. Van Parys, S. James [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ssrn.com/abstract=1568296>

231. Tanzi V. Instruments and Effects of Corruption. In: Economics of Corruption / ed. by A. Jain. Springer, 1998.

Электронные источники

232. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://kremlin.ru> – Президент России. Официальный сайт

233. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru> – Федеральная налоговая служба. Официальный портал.

Научное издание

Федосимов Борис Александрович

**ПРАВОВОЙ РЕЖИМ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ
ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Монография

Чебоксары, 2019 г.

Редактор *Б.А. Федосимов*
Компьютерная верстка и правка *Е.В. Кузнецова*
Дизайн обложки *Н.В. Фирсова*

Подписано в печать 26.11.2019 г.

Дата выхода издания в свет 28.11.2019 г.

Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Печать офсетная.
Гарнитура Times. Усл. печ. л. 8,835. Заказ К-564. Тираж 500 экз.

Издательский дом «Среда»
428005, Чебоксары, Гражданская, 75
+7 (8352) 655-731
info@phsreda.com
<https://phsreda.com/ru>

Отпечатано в Студии печати «Максимум»
428005, Чебоксары, Гражданская, 75
+7 (8352) 655-047
info@maksimum21.ru
www.maksimum21.ru