

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Федосимов Борис Александрович

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО ЛЬГОТИРОВАНИЯ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 5.1.2 – Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, доцент
Бит-Шабо Инесса Витальевна

Москва– 2024

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ.....	25
1.1 Понятие, сущность и виды налоговых льгот	25
1.2 Становление и развитие правового регулирования налоговых льгот в Российском государстве	50
ГЛАВА 2. ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ	80
2.1 Особенности правового регулирования и практики применения отдельных налоговых льгот в Российской Федерации	80
2.2 Зарубежный опыт правовой регламентации и применения отдельных налоговых льгот	131
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРАВОВОГО РЕЖИМА НАЛОГОВОГО ЛЬГОТИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	153
3.1 Проблемы правовой регламентации налогового льготирования в Российской Федерации и пути их решения.....	153
3.2 Правовые средства повышения эффективности налоговых льгот	171
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	208
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	214

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена тем, что в настоящее время возникла острая необходимость реформирования налоговой системы Российской Федерации, ее правовых основ с целью достижения оптимального соотношения между частными и публичными интересами в условиях кризиса мировой экономики и сложной политико-экономической ситуации в Российской Федерации. Говоря о совершенствовании налоговой системы, в первую очередь следует обратить особое внимание на инструменты, позволяющие развивать потенциал участия в экономических отношениях российских физических лиц и организаций для стабилизации национальной экономики в целом. В данном контексте представляется необходимым выделить применение налоговых льгот¹ как инструмента действенной поддержки отечественных субъектов хозяйственных отношений, правовое регулирование которых нуждается в постоянном совершенствовании с учетом существующих реалий.

В настоящее время Российское государство столкнулось с целым рядом сложностей, начиная от кризисных ситуаций, объективно обусловленных пандемией новой коронавирусной инфекции COVID-19, которые позднее лишь увеличили масштаб распространения в условиях внешнего санкционного давления со стороны зарубежных государств в связи с обострением геополитических конфликтов на постсоветском пространстве и проведением специальной военной операции на Украине, и заканчивая ростом социальной напряженности в обществе. Вышеназванные обстоятельства оказывают существенное влияние на современное состояние социально-экономических отношений, что требует своевременной реакции в целях организации и осуществления поддержки стабильного развития Российского государства. Несмотря на то, что санкционная политика

¹ Понятия «налоговые льготы» и «льготы по налогам и сборам» соотносятся как часть и целое, поскольку последняя категория затрагивает также иные преференциальные положения законодательства о налогах и сборах, которые не относятся именно к налоговым льготам.

зарубежных стран в отношении Российской Федерации формируется достаточно давно, масштабы ее влияния на экономику в настоящее время достигли рекордных масштабов, в связи с чем особую актуальность приобретает стимулирование экономической деятельности в целом, а также активизация функционирования соответствующих субъектов в отдельных секторах экономики.

Учитывая кризисные ситуации, которые наблюдаются во многих отраслях российской экономики, стимулирование субъектов экономической деятельности посредством установления и предоставления им преимуществ в процессе налогообложения приобретает важное социально-экономическое значение, что требует отражения в нормах законодательства о налогах и сборах. Налоговое льготирование способствует справедливому перераспределению доходов и создает необходимые основы для осуществления социальной поддержки отдельных категорий населения и дальнейшего развития социальной политики государства в целом. Однако само понятие «налоговое льготирование», несмотря на то, что оно употребляется и в судебной практике², и в научной литературе (в том числе

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 12.04.2018 № 841-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Тихоокеанский терминал» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем вторым подпункта «а» пункта 47 статьи 1, пунктами 6, 7 и 9 части 1 статьи 7 Федерального закона от 24 ноября 2014 года № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.02.2024); Определение Верховного Суда РФ от 10.07.2018 № 306-КГ18-8637 по делу № А55-27336/2016 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.02.2024); Определение Верховного Суда РФ от 15.02.2022 № 304-ЭС19-21374 по делу № А67-1679/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.02.2024); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.10.2023 № 306-ЭС23-184 по делу № А57-22856/2021 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.07.2024); Определение Конституционного Суда РФ от 30.05.2023 № 1340-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Семенова Виктора Петровича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 части 1 статьи 1 Закона Воронежской области "О предоставлении налоговых льгот по уплате транспортного налога на территории Воронежской области» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.07.2024); Определение Верховного Суда РФ от 13.02.2024 № 488-ПЭК23 по делу № А41-38729/2022 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.07.2024).

при раскрытии системы принципов налогового права)³, в законодательстве о налогах и сборах не закреплено, в связи с чем затрудняется процесс правоприменения.

Исследование теоретико-правовых и финансово-правовых основ института льготирования предопределено потребностью гармонизации подходов к понятию, сущности и видам налоговых льгот, а также правовому режиму их установления и применения, что объективно обусловлено динамичностью развития налогово-льготных правоотношений, и определению места института налогового льготирования в системе налогового права. Будучи одним из основополагающих в науке финансового права и являясь воплощением принципа справедливости и социальной солидарности, понятие «налоговое льгота» требует профессионального осмысления, базирующегося на особенностях современного законодательного закрепления и правоприменения в целях дальнейшего использования при исследовании не только отдельных институтов и подотраслей финансового права, но и при изучении особенностей современного экономического развития, которое напрямую зависит от эффективности налогообложения в целом и функционирования различных налогово-правовых институтов в частности.

Категория «налогово-льготные правоотношения» также ранее не исследовалась в науке налогового права, хотя именно эти отношения составляют значительную часть налоговых правоотношений в целом. Определение налоговых льгот, закрепленное в законодательстве о налогах и сборах, не отвечает современным общественным и государственным потребностям. Так, при трактовке налоговых льгот существенно сужается их сущность и содержание за счет ориентации на преимущественное положение субъектов, которым они предоставляются, в сравнении с иными участниками

³ См.: Морозова И.С. Теория правовых льгот: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. Саратов, 2007.

данных отношений. При этом совершенно не учитывается экономическое и социальное значение подобных мер налогового администрирования.

Анализ положений законодательства о налогах и сборах демонстрирует существенную разрозненность и фрагментарность норм, регулирующих процесс установления и предоставления конкретных налоговых льгот. В данном контексте особую актуальность приобретает выявление особенностей правового регулирования и практики применения отдельных налоговых льгот в Российской Федерации с учетом существующих экономических и правовых реалий, что становится возможным в рамках научного исследования правового механизма налогового льготирования.

Можно констатировать, что современное законодательство при регламентации института налогового льготирования оперирует оценочными категориями, что существенно затрудняет процесс единообразного толкования правовых норм, требуемого для эффективного налогообложения и формирования взаимодоверительных условий сотрудничества государства и налогоплательщиков, преодоления коррупционных проявлений в сфере управления системой налогов и сборов, снижения числа налоговых споров и т.д. Данное обстоятельство предопределяет важность проведения научных разработок, результатом которых станет детальное и недвусмысленное правовое закрепление института налогового льготирования и норм, его составляющих.

Отсутствие единообразия и системности в законодательстве о налогах и сборах в части регламентации процесса установления и предоставления налоговых льгот значительно осложняет восприятие и понимание указанных нормативных положений со стороны налогоплательщиков, а также весьма часто становится причиной неоднозначного их толкования уполномоченными исполнительными органами и судами. В этой связи особую актуальность приобретает поиск решений имеющихся проблем правовой регламентации налогового льготирования в Российской Федерации.

Анализ правоприменительной практики по заявленной проблематике позволяет выделить целый ряд практических проблем, среди которых особое прикладное значение имеет отсутствие законодательно закреплённого исчерпывающего перечня налоговых льгот, что существенно осложняет порядок их применения. Кроме того, в настоящее время отсутствует единый подход к методикам оценки эффективности применения конкретных налоговых льгот, в связи с чем в большинстве своем используемые методики не учитывают стратегический потенциал вводимых преимуществ. В данном контексте представляется необходимым выявить наиболее перспективные правовые средства повышения эффективности налоговых льгот и закрепить правовые основы их дальнейшего развития.

Несмотря на то, что институт налогового льготирования достаточно давно развивается в Российском государстве, в настоящее время его реализация требует учета современных социально-экономических, политических и правовых реалий. С одной стороны, указанный институт имеет важнейшее практическое значение для стимулирования деятельности субъектов экономических отношений в условиях санкционного режима. С другой стороны, угрозы национальной безопасности Российского государства, предупреждение которых осуществляется в процессе проведения специальной военной операции на Украине, требуют существенных материальных ресурсов, что также отражается на имеющихся возможностях установления и применения налоговых льгот в Российской Федерации. В данном контексте актуальным представляется совершенствование практики введения налоговых льгот с учетом оценки эффективности применения конкретных их разновидностей.

Несовершенство отдельных норм законодательства о налогах и сборах, в том числе положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), проблемы практики установления и предоставления налоговых

льгот, а также отсутствие теоретической разработанности указанной проблематики предопределили выбор темы диссертационного исследования.

Степень научной разработанности темы. Существенный вклад в развитие института правовых льгот был внесен И.С. Барзиловой (И.С. Морозовой), осуществившей его фундаментальную разработку, результаты которой были представлены в диссертационном исследовании на соискание ученой степени доктора юридических наук «Теория правовых льгот» (Саратов, 2007).

В российской правовой литературе проведены комплексные исследования, посвященные налоговым льготам, среди которых следует выделить диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук следующих авторов: М.В. Титовой на тему «Налоговые льготы» (Санкт-Петербург, 2004), Д.Ю. Заниздры на тему «Правовые основы использования налоговых льгот в Российской Федерации» (Москва, 2005), О.А. Черкашиной на тему: «Налоговые льготы как правовой институт» (Москва, 2007) и Р.К. Костянина на тему «Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации» (Москва, 2008). Однако они в большей части были проведены более 16 лет назад и ориентированы на установление понятия и сущности налоговых льгот, а не на исследование правового механизма налогового льготирования. Поскольку налоговая система Российской Федерации претерпела существенные изменения за последнее десятилетие, что нашло отражение в процессе совершенствования отраслевого законодательства, возникла необходимость исследования особенностей установления и предоставления налоговых льгот в современных правовых и экономических условиях. Настоящее диссертационное исследование представляет значимый научный интерес для развития налогового права в части унификации подходов к регламентации налогового льготирования в Российской Федерации с учетом существующих реалий.

Объектом диссертационного исследования является комплекс общественных отношений, урегулированных нормами различной правоотраслевой принадлежности, и возникающих в процессе установления и предоставления льгот по налогам и сборам в Российской Федерации.

Предметом диссертационного исследования выступают нормы законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, законодательства субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также нормативно-правовые акты зарубежных стран, регламентирующие процесс налогового льготирования, правоприменительная (в том числе судебная) практика, научные концепции и положения, содержащиеся в юридической литературе по избранной и смежной проблематике.

Целью диссертационного исследования выступает разработка теоретических положений о налоговом льготировании в Российской Федерации, его правовом регулировании с учетом решения существующих практических проблем установления и предоставления налоговых льгот путем совершенствования законодательства о налогах и сборах.

Для достижения обозначенной цели необходимо решение следующих **задач**:

- 1) исследование понятия, сущности и видов налоговых льгот;
- 2) анализ процесса становления и развития правового регулирования налоговых льгот в Российском государстве;
- 3) изучение зарубежного опыта правовой регламентации и применения отдельных налоговых льгот с оценкой возможности заимствования лучших практик в национальное законодательство о налогах и сборах;
- 4) определение особенностей правового регулирования и практики применения отдельных налоговых льгот в Российской Федерации;

5) выявление проблем правовой регламентации налогового льготирования в Российской Федерации и определение путей их решения;

6) рассмотрение правовых средств повышения эффективности налоговых льгот;

7) разработка конкретных предложений по совершенствованию законодательного регулирования налоговых льгот в Российской Федерации.

Методологическую основу исследования составляет комплекс общенаучных (анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение, системный, структурно-функциональный и др.) и частнонаучных (сравнительно-правовой, формально-юридический, правового моделирования, статистический и др.) методов, основанных на диалектической теории познания и ориентированных на достижение поставленной цели и решение задач. Так, на основе анализа в работе выявлена сущность налоговых льгот, представлены их виды. Применение синтеза позволило сформулировать определение льгот по налогам и льгот по сборам.

Историко-правовой метод: служит для исследования эволюции правового регулирования института налогового льготирования в целях использования полученных результатов для оптимизации современного правового массива. Сравнительно-правовой метод применялся для сопоставления объемов правовой регламентации отдельных налоговых льгот в России и зарубежных странах.

Использование формально-юридического метода позволило выявить пробелы в правовой регламентации процесса налогового льготирования в России и сформулировать предложения по дополнению и изменению отдельных нормативных положений законодательства о налогах и сборах.

Применение данных методов позволяет обеспечить всестороннее и глубокое изучение правового регулирования налогового льготирования, а также разработку предложений по его совершенствованию.

Теоретическую основу исследования составляют научные труды представителей теории государства и права, конституционного права, финансового права, налогового права, экономической науки, имеющие отношение к исследуемой проблематике.

Понятие, сущность и виды налоговых льгот определяются на основе исследований Д.Н. Бахраха, А.В. Брызгалина, С.Ю. Гуровой, Д.А. Егоровой, Д.З. Залибековой, Г.В. Калининой, М.В. Карасевой, А.Б. Клинцева, М.В. Коймоловой, Р.К. Костаняна, Е.Г. Крылатых, И.В. Липатовой, А.В. Малько, А.Г. Репьева, Т.Я. Сильвестровой, М.В. Титовой, И.А. Цинделиани, О.А. Черкашиной и др. Для историко-правового анализа процесса становления и развития правового регулирования налоговых льгот в Российском государстве важное значение имели научные работы Е.М. Ануфриевой, С.В. Барулина, В.П. Дьяченко, И.А. Исаева, Н.В. Каменец, П.И. Лященко, В.П. Морозова, Л.А. Муравьевой, В.Г. Панскова, А.П. Починка, Е.Е. Привалова, Д.А. Смирнова, А.М. Румянцева, Ю.П. Титова, А.В. Толкушкина, П.А. Фотиева, Д.Г. Черника, Т.Н. Юдиной и др.

Анализу проблем правовой регламентации налогового льготирования в Российской Федерации посвящены работы Д.А. Абзгильдина, М.К. Аристарховой, Д.А. Данданян, И.В. Горского, В.М. Зарипова, Р.К. Костаняна, Н.Н. Лайченковой, В.С. Назарова, А.И. Савицкого, Е.А. Цветковой и др. Такие авторы, как В.А. Береговой, Н.Г. Вишневская, Н.И. Иванова, В.В. Киселева, Г.А. Китова, М.Г. Колосницына, Л.И. Гончаренко, А.М. Гринкевич, О.И. Опалева, Е.О. Пантелеева, Ю.А. Рюмина, В.Е. Федотов, В.В. Черкасов, в своих научных исследованиях рассматривали конкретные аспекты правовой регламентации и применения налоговых льгот в зарубежных странах.

А.Л. Анисимов, К.А. Баннова, Г.С. Беляева, А.Н. Васильев, П.А. Галанский, Е.Б. Дворядкина, Е.Д. Доштаева, С.В. Запольский,

В.М. Зарипова, Р.Н. Калаков, Г.Е. Каратаева, М.В. Князева, Г.В. Кутергина, Е.Р. Мингазинова, М.А. Петракова, Е.П. Проскура, О.С. Родионов, Е.А. Смородина, С.С. Стручкова, Э.Р. Хайрулина и другие анализируют отдельные вопросы совершенствования правового режима налогового льготирования в Российской Федерации.

Правовую основу исследования составляют Конституция Российской Федерации, общепризнанные принципы и нормы международного права, Налоговый кодекс Российской Федерации, законодательство зарубежных стран о налогах и сборах, нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации, регулирующие процесс налогового льготирования, законы Российской империи, нормативные правовые акты СССР и РСФСР, решения Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, в которых осуществлялось толкование налоговых льгот, а также особенностей их установления и предоставления. Важнейшей основой исследования являются акты Федеральной налоговой службы и Министерства финансов Российской Федерации, разъясняющие процесс установления и предоставления налоговых льгот.

Эмпирической основой диссертационного исследования послужили правовые позиции Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, изложенные в виде постановлений и определений; практика судебных органов Российской Федерации и субъектов Российской Федерации; сведения, содержащиеся на официальных сайтах органов государственной власти, а также соответствующие материалы периодической печати и информация, размещенная в сети «Интернет».

Научная новизна исследования состоит в том, что в нем разработаны концептуальные основы правового регулирования налогового льготирования в Российской Федерации. В частности, сформулированы и обоснованы теоретические положения, раскрывающие специфику содержания и сущности налоговых льгот и льгот по сборам, конкретизированы

применяемые законодателем в рамках регламентации налоговых льгот оценочные понятия. Сделаны выводы о значении налоговых льгот для реформирования российской системы налогов и сборов в контексте развития экономического потенциала субъектов предпринимательской деятельности. На основании имеющихся научных позиций сформулировано понятие налогового льготирования, особенности которого позволили определить место института налогового льготирования в системе налогового права. В целях анализа эффективности законодательства о налоговых льготах разработана авторская периодизация их правового регулирования в Российском государстве с учетом специфики их сущности и целенаправленности применения. Сформулированы предложения по совершенствованию законодательства о налогах и сборах в целях оптимизации реализации норм института налогового льготирования в российской практике.

Результатом проведенного исследования являются следующие **положения, выносимые на защиту:**

1. В целях усовершенствования понятийно-категориального аппарата науки налогового права под налоговым льготированием следует понимать урегулированный нормами законодательства о налогах и сборах процесс установления и предоставления отдельным категориям налогоплательщиков преимуществ, посредством которых создаются специальные правовые режимы.

Обогатит понятийно-категориальный аппарат науки налогового права также понятие «налоговые льготы», которые, по мнению автора, представляют собой законно установленные формы минимизации налогообложения, нацеленные на создание условий, при которых налогоплательщики вправе снизить размер налогооблагаемой базы, выбрать пониженную ставку налога или иным образом снизить налоговое бремя, при этом такая минимизация налоговых отчислений направлена на

стимулирующую, социальную функцию налоговых льгот. Налоговые льготы устанавливаются, прежде всего, для активизации правового поведения субъектов конкретных отношений.

2. В системе налогового права предложен и обоснован институт налогового льготирования, под которым следует понимать совокупность взаимосвязанных правовых норм, регулирующих относительно самостоятельную разновидность общественных отношений, возникающих в процессе установления и предоставления налоговых льгот налогоплательщикам в Российской Федерации.

Институт налогового льготирования направлен на экономическое стимулирование или социальную защиту субъектов налогово-льготных правоотношений, а его нормы регулируют схожий по законодательному замыслу процесс установления и предоставления налоговых льгот.

3. Институт налогового льготирования регламентирует урегулированный законодательством о налогах и сборах, целенаправленный системный характеризующийся определенным результатом процесс, включающий в себя следующие стадии:

1) определение элементов налогово-льготных правоотношений, а именно:

- субъектов льготно-правовых отношений в налоговой сфере, к которым следует отнести как уполномоченные органы государственной власти, местного самоуправления и их должностных лиц, так и категорий налогоплательщиков - получателей налоговых льгот;

- объектов льготно-правовых отношений в налоговой сфере, которые должны получить экономическое стимулирование или социальную защиту;

- налогов и конкретных элементов налогообложения, посредством которых создаются специальные правовые (льготные) режимы.

2) применение существующих требований для предоставления отдельных налоговых льгот конкретным налогоплательщикам;

3) совершение юридически значимых действий для установления правовой связи между получателями налоговых льгот и государственными органами, к компетенции которых относится предоставление налоговых льгот;

4) контроль со стороны государственных органов, уполномоченных оценивать законность, добросовестность и эффективность применения института налогового льготирования.

4. С учетом специфики сущности налоговых льгот и целенаправленности их применения, восполнен пробел в историко-правовом анализе путем установления этапов развития законодательства о налоговых льготах в Российском государстве:

1) дореволюционный этап (1682 – 1917 гг.), выражающийся в законодательном закреплении первых видов налоговых льгот для привилегированных сословий, а также в формировании их стимулирующей функции;

2) постреволюционный этап (1918 – 1921 гг.), характеризующийся расширением системы налоговых льгот с учетом прогрессивного налогообложения и нацеленности данных льгот на развитие экономики государства, закреплении налоговых льгот соразмерно объему и особенностям осуществляемой населением деятельности, что в итоге создало основы для возникновения стимулирующей направленности налоговых льгот в экономической сфере;

3) советский этап (1922 – 1991 гг.), ознаменовавшийся систематизацией и унификацией налогового законодательства, в результате которых существенно изменена система налогообложения и серьезно расширена система налоговых льгот;

4) переходный этап (1992 – 1998 гг.), спецификой которого является возникновение идей о необходимости мониторинга и оценки эффективности

использования налоговых льгот с целью их дальнейшего совершенствования, однако практического выражения указанная позиция не получила;

5) современный этап (1999 – н.в.), выраженный в законодательном установлении понятия «льготы по налогам и сборам», отсутствии системности их введения, наличии необходимости оценки эффективности использования налоговых льгот.

На основе исторических трендов и закономерностей, выявленных на различных этапах эволюции законодательства о налоговых льготах в Российском государстве, сделан вывод об обязательном усилении стимулирующей, а не только социальной функции налоговых льгот для повышения эффективности фискальной функции налогов в действующих правоотношениях и использовании адекватного инструментария оценки эффективности применения налоговых льгот.

5. Предоставление налоговых преференций отдельным субъектам налогово-льготных правоотношений должно корреспондировать с их обязанностью надлежащего правового поведения, в связи с чем выработано предложение закрепить на законодательном уровне условие отсутствия задолженности у соответствующих субъектов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам для предоставления налоговых льгот, а в случае нарушения законодательства о налогах и сборах предусмотреть последствия в виде утраты возможности применения налоговых льгот на определенный срок.

Предложено установить научно обоснованный риск-ориентированный подход к налогово-льготным правоотношениям, который предполагает нацеленность на правомерное поведение налогово-льготных субъектов, в связи с чем для добросовестных налогоплательщиков предлагается сохранить явочный формат предоставления им налоговых льгот, а для налогоплательщиков, нарушающих налоговое законодательство, необходимо устанавливать разрешительный формат получения налоговых льгот, когда

исчисление и уплата налога происходят без применения каких-либо льгот с последующим заявлением о возврате части уплаченных налогов в качестве налоговых льгот.

6. На основании анализа правового регулирования налоговых льгот на НИОКР и практики их применения в зарубежных государствах сформулирован вывод о недопустимости частого реформирования законодательства о налогах и сборах в части налогового льготирования.

Требуется установление законодателем срока, в течение которого для налогоплательщика, применяющего те или иные налоговые льготы на НИОКР, не будут изменяться нормы, регламентирующие данный институт, т.н. «дедушкина оговорка», применение которой позволит эффективно планировать свою производственную и экономическую деятельность не только налогоплательщику, но и публично-правовым образованиям, оценивающим перспективы функционирования на долгосрочный период.

7. Обоснована целесообразность проведения оценки эффективности налогового льготирования, базовым показателем которой должна выступать комплексная методика, обеспечивающая надлежащий учет систематического влияния системы налогообложения на экономику страны и социальную сферу жизни России.

Федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области оценки эффективности налоговых расходов (Министерство финансов Российской Федерации), надлежит разработать программы и методики экспертных и комплексных оценок для определения рациональности использования налоговых льгот при взимании налогов. Основой для указанной деятельности могут и должны выступить инструменты, применяемые в настоящее время на региональном уровне.

Для оценки эффективности налогового льготирования предложено использовать следующие критерии: бюджетный, социальный и экономический (стимулирующий).

8. Доказана необходимость наделения налоговых органов Российской Федерации полномочиями по направлению мотивированных запросов налогоплательщикам для оценки правоприменения института налогового льготирования, что позволит налоговым органам своевременно совершенствовать процесс налогового льготирования с учетом его результативности.

Предложено на федеральном уровне закрепить за налогоплательщиками (индивидуальными предпринимателями, организациями) обязанность предоставления по требованию налоговых органов сведений о суммах налоговых льгот и о результатах, достигнутых по итогам их применения.

9. В рамках научного исследования выявлена различная природа льгот по налогам и льгот по сборам, обусловленная правовой природой налоговых льгот, а также специфическими особенностями установления льгот по сборам и иным обязательным платежам. Содержащиеся в п. 1 ст. 56 НК РФ определение льгот по налогам и сборам не отвечает целям системного изложения базовых институтов и понятий в законодательстве о налогах и сборах, нарушает юридическую технику в налоговом законодательстве, в связи с чем предлагается закрепить в п. 2 ст. 11 НК РФ правовые категории (правовые дефиниции), связанные с налоговым льготированием:

«— льготы по налогам — это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества в сравнении с другими налогоплательщиками, в том числе возможность не уплачивать налог или же уплачивать его в меньшем размере;

— льготы по сборам — предусмотренное нормами настоящего Кодекса освобождение от уплаты сбора или снижение его размера в случае совершения государственными и муниципальными органами, иными

уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий;

– *основание использования налоговой льготы – документально подтвержденное положение налогоплательщика, в силу возникновения которого последний получает право на применение налоговой льготы;*

– *размер налоговой льготы – допустимый предел внесения изменений в объект действия института налогового льготирования».*

10. Выявлены проблемы по экономическому обоснованию при введении, изменении, прекращении применения налоговых льгот, оценке их эффективности и влиянию на фискальную, социальную, стимулирующую, распределительную функцию налогов, в связи с чем предлагается закрепить в законодательстве о налогах и сборах требование, согласно которому при внесении изменений в институт налогового льготирования такие изменения должны быть подкреплены экономическими и социальными обоснованиями.

Оценка стимулирующего воздействия института налогового льготирования должна проводиться на основе расчетов: прогноза роста занятости, спроса на налоговую льготу, среднесрочного роста бюджетных поступлений, прогнозируемого и отложенного бюджетного эффекта.

Для решения вышеуказанной проблемы предлагается дополнить статью 56 НК РФ нормой следующего содержания:

«4. Законопроект об установлении льгот по налогам и сборам должен содержать финансово-экономическое и социально-экономическое обоснование предлагаемых изменений».

11. В настоящее время на сайте Федеральной налоговой службы информация о налоговых льготах размещена фрагментарно в контексте описания порядка взимания конкретных налогов, препятствует в должной степени проведению оценки эффективности налогового льготирования, а также не позволяет субъектам института налогового льготирования получать сведения о налоговых льготах, возможностях их правомерного применения,

без нарушения требований действующего налогового законодательства, в связи чем обосновано закрепление на уровне законодательства о налогах и сборах требования к разработке ФНС России актуального перечня льгот, предоставляемых физическим лицам и субъектам предпринимательской и иной деятельности при уплате налогов и сборов, который подлежит обязательному опубликованию на сайте ФНС России.

Для решения вышеуказанной проблемы предлагается дополнить статью 56 НК РФ нормой следующего содержания:

«5. Обиций перечень актуальных, предоставляемых на федеральном уровне, уровне субъекта Российской Федерации, уровне органа местного самоуправления льгот по налогам и сборам подлежит обязательной публикации на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, наделенного полномочиями в сфере контроля и надзора в области налогов и сборов, в соответствии с порядком, установленным по решению Правительства Российской Федерации».

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что оно является самостоятельным научным изысканием, авторские выводы о содержании и сущности налоговых льгот и правовом режиме их установления и предоставления, содержащиеся в работе, имеют существенное теоретическое значение для науки налогового права. Исследование может быть использовано для продолжения научной разработки заявленной проблематики.

Практическая значимость исследования состоит в его ориентации на выявление существующих проблем правового регулирования льготирования в Российской Федерации и практики применения налоговых льгот (на примере федерального налогообложения) и определение наиболее перспективных направлений их решения путем совершенствования законодательства о налогах и сборах. Авторские предложения могут

применяться в процессе законотворчества по вопросам налогового администрирования.

Содержащиеся в исследовании материалы полезны в учебном процессе при разработке и преподавании дисциплин «Налоговое право», «Финансовое право», а также при написании учебных и учебно-методических пособий по указанным дисциплинам.

Апробация результатов научного исследования. Положения и выводы, сделанные на основе проведенного исследования, отражены в научных публикациях, рассмотрены на заседании кафедры государственно-правовых дисциплин ИГСУ РАНХиГС. Результаты диссертационного исследования представлены на следующих научных конференциях, круглых столах и конкурсах научных работ: XII Всероссийской научно- практической конференции «Проблемы развития российской правовой системы» (г. Сочи, 2018), международной научно-практической конференции «Бюджетная система государства в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты» (г. Москва, 2019), II Финансово-правовом форуме «Цифровая валюта Центрального банка Российской Федерации: правовые аспекты» (г. Москва, 2021), международной научно-практической конференции «Финансовое право в парадигме конституционной реформы» (г. Москва, 2021), всероссийской научной студенческой конференции «Защита прав налогоплательщиков: актуальные проблемы правоприменения» (г. Москва, 2021), международной научно-практической конференции «Зеленая» экономика как фактор устойчивого развития цивилизации: теоретические идеи, ключевые факторы и проблемы правового регулирования» (г. Саратов, 2021), межвузовском студенческом круглом столе «Конституция и финансовое право» (г. Москва, 2021), международной конференц-сессии «Государственное управление и развитие России: глобальные тренды и национальные перспективы» (г. Москва, 2022), международной научно-практической конференции «Современные

тенденции развития частного и публичного права в эпоху цифровизации» (г. Москва, 2024) и других.

По теме диссертации опубликована монография (8,83 п. л.), 11 научных статей общим объемом 14,63 п. л., в том числе 7 в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации для опубликования основных научных результатов диссертационных исследований:

Монографии

1. Федосимов, Б.А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации: монография / Б. А. Федосимов. – Чебоксары: Среда, 2019. – 152 с. ISBN 978-5-6043604-2-2(8,83 п. л.).

Статьи в рецензируемых научных изданиях,

рекомендованных Высшей аттестационной комиссией

при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации

2. Федосимов, Б.А. Совершенствование правовой регламентации института налогового льготирования в Российской Федерации / Б.А. Федосимов // Правоприменение. – 2022. – Т. 6, № 1. – С. 88-99. – DOI 10.52468/2542-1514.2022.6(1).88-99. – EDN YKOOJY (**WoS**) (1,23 п. л.).

3. Федосимов, Б.А. Применение налоговых льгот по федеральным налогам: сложности правоприменительной практики / Б.А. Федосимов // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2015. – № 4. – С. 38-44 (0,5 п.л.).

4. Федосимов, Б.А. Анализ стимулирования инновационной деятельности путем предоставления льготного правового режима в зарубежных странах / Б.А. Федосимов // Аудит. – 2017. – № 2. – С. 2-5 (0,25 п.л.).

5. Федосимов, Б.А. Основные направления разработки правовых средств повышения эффективности налоговых льгот / Б.А. Федосимов // Финансовое право. – 2021. – № 8. – С. 43-48. (0,55 п.л.).

6. Федосимов, Б.А. Правовые режимы налоговых льгот в сфере развития НИОКР и инноваций: российская и мировая практика / Б.А. Федосимов // Финансовое право. – 2022. – № 2. – С. 44-48 (0,55 п.л.).

7. Федосимов, Б.А. Особенности содержания и применения специальных налоговых режимов / Б.А. Федосимов // Вопросы российского и международного права. – 2023. – Т. 13, № 3-1. – С. 457-464. – DOI 10.34670/AR.2023.36.97.057. – EDN GBRQLT (0,64 п.л.)

8. Федосимов, Б.А. Проблема применения правовых режимов налоговых льгот в сфере развития НИОКР и инноваций / Б.А. Федосимов // Вопросы российского и международного права. – 2023. – Т. 13, № 3-1. – С. 451-456. – DOI 10.34670/AR.2023.30.37.056. – EDN AOLMYG (0,25 п.л.).

В иных научных изданиях:

9. Федосимов, Б.А. Повышение эффективности администрирования налоговых льгот / Б.А. Федосимов // Проблемы развития российской правовой системы: Сборник материалов XIII Всероссийской научно-практической конференции, Сочи, 21–22 апреля 2018 года. – Сочи: РИЦ ФГБОУ ВО «СГУ», 2018. – С. 157-160. – EDN XSGXXN (0,25 п.л.).

10. Федосимов, Б.А. Льгота как категория современного права: теоретико-правовой аспект / Б. А. Федосимов // Публичные финансы и финансовое право: ежегодник / Под редакцией И. А. Цинделиани; Верховный суд Российской Федерации; Российский государственный университет правосудия. – М.: Проспект, 2022. Вып. 1. – С. 195-204. – EDN PQBBWN (0,53 п.л.).

11. Федосимов, Б.А. Налоговые льготы IT-компаниям в условиях санкционного давления на российскую экономику / Б.А. Федосимов // Трансформация методов охраны окружающей среды, природопользования и безопасной жизнедеятельности населения России и дружественных зарубежных стран в современных условиях: материалы X Международной научно-практической конференции преподавателей, практических

сотрудников, студентов, магистрантов, аспирантов, Саратов, 21 апреля 2023 года / Саратовский национальный исследовательский государственный университет им. Н.Г. Чернышевского. – Саратов: Саратовский источник, 2023. – С. 272-275. – EDN BWTEOX (0,25 п. л.).

12. Федосимов, Б.А. Особенности правового регулирования и практики применения налоговых льгот в зарубежных государствах / Б.А. Федосимов // Вестник современной науки. Серия: Общественные науки. – 2021. – № 2. – С. 73-80. – EDN LFJMOI (0,3 п.л.).

13. Федосимов, Б.А. О принципах построения современной Российской системы налогообложения / Б.А. Федосимов // Научное обозрение: теория и практика. – 2021. – Т. 11, № 1(81). – С. 108-114. – DOI 10.35679/2226-0226-2021-11-1-108-114. – EDN IZFXKA (0,25 п.л.).

14. Федосимов, Б.А. Правовые средства повышения эффективности налоговых льгот / Б.А. Федосимов // Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений: проблемы теории и практики: материалы IX Всероссийской научно-практической конференции аспирантов, соискателей, магистрантов и молодых ученых, Москва, 25 апреля 2018 года. – М.: Российский государственный университет правосудия, 2021. – С. 445-450. – EDN ERSPWA (0,25 п.л.).

Структура диссертационного исследования обусловлена его целью и задачами. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих шесть параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

1.1 Понятие, сущность и виды налоговых льгот

По причине различных экономических, социальных трансформаций, происходящих в мире и России, отечественная система права, равно как и практика правоприменения, довольно часто ориентируется на использование института льготирования. Само по себе льготирование имеет непосредственную связь с существующими в мире тенденциями и прямо зависит от специфики не только финансового, но и юридического развития определенных стран, причем Российская Федерация не является каким-то исключением. Все это обуславливает рост значимости теоретических и юридически исследований основных положений, имеющих связь с использованием налоговых льгот при учете реального положения дел.

Необходимо акцентировать внимание на том, что льгота является определенным правом, попуском, исключением из существующих положений, фактом предоставления определенных преимуществ, обеспечения освобождения от тех или иных обязанностей, упрощения существующих условий их практической реализации⁴. Также льгота может рассматриваться как ключевой инструмент обеспечения успешного формирования у граждан правопослушного поведения. А.Г. Репьев при анализе льготы в качестве юридической категории указывает на то, что льгота представляет собой «разновидность правового преимущества, которое создает и обеспечивает благоприятный режим жизнедеятельности субъекта через оказание ему помощи путем установления финансовых гарантий и послаблений, восполняющих естественное неравенство участников

⁴ См.: Словарь русского языка. М., 2011. С. 187.

правоотношений, а также компенсаций для наименее защищенных сфер государства, таких как социальная, научная, культурная и др.»⁵.

Как полагают отдельные авторы, льгота – это освобождение в определенном или полном объеме от некоторых обязательств, преимущество, дополнительное право, предоставленное определенным категориям плательщиков⁶. Такой подход к трактовке описываемой категории отличается своей масштабностью. При этом делается акцент на изменении общего размера прав, обязанностей у принимающих участие в системе правоотношений субъектов, к которым были применены льготы по сравнению с иными участниками.

Ввиду того, что налоговые льготы используются с учетом специфики существующего правового поля, актуализируется важность ознакомления с научными трудами, где дается трактовка термину «правовая льгота». Стоит отметить, что, по мнению большинства правоведов, до сих пор не был сформирован общий подход к данному понятию, даже несмотря на факт существования реального интереса в рамках реализуемых исследований, имеющих отраслевой и межотраслевой характер⁷.

Для большей части исследователей правовые льготы являются формой преимуществ, предоставляемых на законных основаниях определённым субъектам при условии наличия у последних установленных законом оснований, в результате которых указанное лицо получает возможность в полном объеме удовлетворять свои личные интересы. Вышеназванное преимущественное правовое положение заключается в предоставлении определенному субъекту или группе субъектов дополнительных и особых

⁵ Репьев А.Г. Категории «привилегия» и «льгота» в системе правовых преимуществ: теория, практика, техника: монография / под ред. И.Н. Сенякина. Барнаул, 2019. С. 101.

⁶ См., напр.: Алиева Э.Б., Гусейнова А.И., Филимонова А.В. К вопросу о проблемах понятия «налоговые льготы» в законодательстве и науке России // Закон и право. 2019. № 3. С. 44; Егорова Д.А. Налоговые льготы и налоговые преференции // Вопросы устойчивого развития общества. 2020. № 9. С. 165.

⁷ См.: Крылатых Е.Г. Льготы в советском праве социального обеспечения: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1989. С. 49.

прав, а в некоторых случаях речь идет о полном освобождении от обязанностей⁸.

Анализируя содержание категории «правовая льгота», следует согласиться с И.С. Морозовой, которая определяет указанное понятие как «юридическое средство, применяемое для установления режима, создающего максимально благоприятные условия для удовлетворения интересов и потребностей субъектов, при этом последние рассматривают такой юридический инструмент в роли компенсационного, стимулирующего или гарантирующего механизма»⁹. Для современной российской правовой системы актуальна тенденция интенсификации процесса использования льгот в качестве инструмента юридического воздействия, например, в рамках оптимизации и рационализации федерализма и местного самоуправления.

Справедливой также представляется позиция Д.Н. Бахраха о целесообразности рассмотрения правовой льготы в качестве «особой юридической нормы, разработанной и введенной в действие в целях регламентации дополнительных прав, привилегий для некоторых определенных категорий граждан, а также активно используемой при реализации на практике исполнительно-распорядительных мероприятий»¹⁰.

Сущность правовых льгот заключается в том, что они ориентированы на активизацию правового поведения субъектов конкретных отношений. В данном контексте важнейшее значение приобретает наличие единой для всех без исключения правовых льгот цели – достижение баланса между личностными интересами, интересами отдельных социальных групп, общества и государства¹¹. Однако здесь следует отметить, что далеко не все

⁸ См.: Общая теория государства и права / под ред. А.В. Малько. М., 2012. С. 149; Репьев А.Г. Категории «привилегия» и «льгота» в системе правовых преимуществ: теория, практика, техника: монография. Барнаул, 2019. С. 49; Барзилова И.С. Правовые льготы: монография. М., 2020. С. 76;

⁹ Морозова И.С. Льготы в российском праве (вопросы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Саратов, 1999. С. 64.

¹⁰ Бахрах Д.Н. Правовые льготы // Справедливость и право. Свердловск, 1989. С. 74-83.

¹¹ См.: Пансков В.Г. Налоговые льготы: сущность и определение // Этап: экономическая теория, анализ, практика. 2018. № 4. С. 42; Он же. К вопросу о сущности понятия «налоговая льгота» // Финансы. 2023. № 1. С. 22.

трансформации юридического положения субъектов различных правоотношений будут иметь прямую связь с процессом предоставления льгот. К числу главных признаков, характерных для льгот, стоит отнести факт наличия целей, имеющих значение для социума по причине факта существования объективных потребностей в рамках определенного временного отрезка. Поэтому важно сделать акцент на том, что для достижения нужного уровня эффективности подобного процесса потребуются учесть набор следующих факторов:

- 1) точность и полнота постановки цели и определение формата ее достижения в рамках правового поля;
- 2) принятие во внимание условий реальной объективной действительности общества;
- 3) обеспечение учета ценностных ориентиров правовых субъектов.

Таким образом, обобщая ранее изложенное, под правовой льготой следует понимать предоставление определенных дополнительных преимуществ или же освобождение (полное или частичное) от определенных обязанностей, связанных с выполнением тех или иных юридических требований при четком соблюдении действующих правовых норм.

Исследуя категорию «налоговая льгота», важно подчеркнуть, что ее содержание напрямую связано с экономико-правовой деятельностью и не ограничивается исключительно налоговой сферой государственного функционирования. Подобная ситуация обусловлена тем, что установление и предоставление налоговых льгот – следствие влияния факторов социально-экономического и иного порядка. Происходящие в настоящее время частые изменения действующего законодательства о налогах и сборах связаны в первую очередь с желанием российского законодателя обеспечить надлежащие условия развития различных хозяйствующих субъектов с учетом их специфических интересов. В данном контексте налоговые льготы

выступают весьма эффективным инструментом государственной политики по развитию экономического потенциала России.

Исходя из проведенного анализа понятия и сущности правовых льгот, следует отметить, что налоговые льготы выступают их разновидностью, так как имеют соответствующие цели и инструменты обеспечения интересов субъектов экономических отношений в рамках процесса налогообложения их деятельности путем установления и предоставления на законных основаниях возможности минимизировать или вовсе исключить необходимость уплаты плательщиком налогов и сборов. Использование льгот в качестве инструмента правового воздействия в налоговой сфере позволяет в правомерной форме расширять перечень используемых методов поощрительной и диспозитивной направленности, что в целом имеет положительный эффект для экономической сферы жизнедеятельности российского общества и государства¹².

Следует отметить, что большинство подходов к определению налоговой льготы, имеющих в правовой доктрине, во многом схожи. Это выражается в том, что налоговая льгота имеет свои особенности, к которым в частности, можно отнести социальную защищенность, которая обусловлена тем, что создает некие благоприятные условия для осуществления хозяйствования в определенных сферах деятельности и улучшения положения отдельных категорий лиц.

Действующее российское законодательство закрепляет понятие льгот по налогам и сборам, под которыми согласно ч. 1 ст. 56 НК РФ следует понимать предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

¹² См.: Федосимов Б.А. Совершенствование правовой регламентации института налогового льготирования в Российской Федерации // Правоприменение. 2022. Т. 6. № 1. С. 88-99.

Несмотря на правовую регламентацию вышеназванной категории, в научной литературе достаточно часто высказываются мнения о том, что указанное определение не в полной мере отражает содержание налоговых льгот¹³. В рамках проводимого исследования необходимо отметить, что категория «налоговые льготы» является более узкой в сравнении с понятием льготы по налогам и сборам», так как последняя затрагивает еще и преимущества, возникающие в процессе льготирования в отношении сборов. Кроме того, налоговые льготы выступают составным элементом налоговых преференций, понятие которых шире, поскольку оно распространяет свои границы и на иные «преференциальные положения законодательства о налогах и сборах»¹⁴.

В рамках современной финансовой и юридической науки принято говорить о существовании следующих базовых подходов к определению сути содержания такого явления, как налоговая льгота¹⁵:

1) формальный, основывающийся на прямом указании НК РФ на конкретное положение законодательства о налогах и сборах, которое может рассматриваться как налоговая льгота. В основе формального подхода лежит принцип признания процедуры налогового льготирования в силу наличия прямого указания в законодательной норме. В рамках практической деятельности столкнуться с подобным развитием событий практически не представляется возможным. Кроме того, при использовании этого подхода далеко не во всех случаях имеются необходимые основания для сокращения

¹³ См., напр.: Григоров К.Н. Некоторые современные тенденции правового регулирования налоговых льгот и преференций по налогу на имущество организаций в Налоговом кодексе Российской Федерации // Финансовое право. 2022. № 10. С. 25.

¹⁴ См.: Клинцов А.Б. Налоговые льготы и иные преференции: проблемы теории и практики // Инновации. Наука. Образование. 2021. № 30. С. 1107; Липатова И.В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. 2016. № 7-1 (21). С. 113; Напсо М.Б. Налоговые новации в контексте реализации принципов налогообложения // Современное право. 2020. № 4. С. 70.

¹⁵ См.: Титова М.В. Налоговые льготы: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. СПб., 2004. С. 62; Черкашина О.А. Налоговые льготы как правовой институт: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2007. С. 87.

границ распространения инициативных проявлений органов исполнительной власти;

2) содержательный, основывающийся на определении льгот по налогам и сборам согласно положениям ст. 56 НК РФ. В основе такого подхода лежит комплекс признаков, определяющих налоговые льготы, а также обеспечен надлежащий учет достаточной вариативности законодательных норм в сфере налогообложения и налогового регулирования. В результате появляется возможность определить, какие потенциально имеют место быть налоговые льготы, а какие льготы могут быть отнесены к категории латентных при анализе нормативных положений части второй НК РФ. На практике речь идет о ситуации, когда анализируется институт налогообложения по НДС, налогу на прибыль и НДФЛ, поскольку при использовании формального подхода в отношении обозначенных видов налоговых сборов какие бы то ни было налоговые льготы, предоставляемые налогоплательщикам, отсутствуют.

По мнению ряда авторитетных исследователей, налоговые льготы представляют собой легитимную форму полного или частичного ухода от налогообложения¹⁶. Можно с уверенностью говорить об ошибочности данной точки зрения, ибо факт осуществления действий, связанных с уходом от налогов, определяется в качестве состава преступного деяния, ответственность за совершение которого предусмотрена положениями ст. 199 УК РФ¹⁷. Также не следует поддерживать подобное использование легальной налоговой оптимизации – налогоплательщик не ищет и не применяет полулегальные формы минимизации налогооблагаемой базы и налоговых обязательств, а государство по собственному усмотрению предоставляет такие возможности, подкрепив их целесообразность весомыми причинами.

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

¹⁷ См.: Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 12.06.2024) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25, ст. 2954; 2024. № 25, ст. 3397.

Исходя из существующей правовой дискуссионности понятия «налоговая льгота» и отсутствия его четкого определения на законодательном уровне, необходимо определить его содержание и сущность.

Основываясь на результатах анализа норм, представленных в ст. 17 НК РФ, следует полагать, что налоговую льготу нельзя признать структурным элементом налога. При этом в современной правовой литературе по данному вопросу прослеживается тенденция использования правового и экономического подходов к рассмотрению элементов налога, которые акцентируют внимание на отдельных аспектах налогообложения в зависимости от их правового регулирования и экономического значения¹⁸.

В данном контексте представляется необходимым подробнее рассмотреть обязательные и факультативные элементы налога с точки зрения правового подхода. Так, обязательные элементы налога – это признаки, в случае отсутствия которых налог не считается установленным и, следовательно, обязанность по уплате налога у налогоплательщика не возникает. Факультативные же элементы могут быть установлены дополнительно по усмотрению соответствующего законодательного органа власти.

В соответствии со ст. 17 НК РФ, служащей основой правового подхода, обязательными элементами налога выступают:

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;
- 4) налоговая ставка;
- 5) порядок исчисления налога;
- 6) порядок и сроки уплаты налога.

¹⁸См., напр.: Брызгалин А.В., Карасева М.В. Финансовое право и деньги: Монография. М., 2006. С. 39; 70; Федосимов Б.А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации: монография. Чебоксары: ООО «Издательский дом «Среда», 2019. С. 22; Актуальные проблемы финансового и налогового права: учебное пособие / отв. ред. Карасева М.В. М.: Проспект, 2020. С. 69.

Факультативными элементами налога являются: налоговые льготы и основания, при наличии которых они могут быть использованы. Факультативность налоговой льготы является ее характерным признаком, к которым можно также отнести добровольность, так как плательщик вправе использовать льготы по налогам, сборам (пошлинам) с момента возникновения правовых оснований для их применения и в течение всего периода этих оснований, а также отказаться от их использования либо приостановить их использование на определенный период.

В рамках существующего экономического подхода принято определять такие элементы налога, как:

- 1) субъект;
- 2) объект;
- 3) масштаб;
- 4) единица обложения;
- 5) источник уплаты;
- 6) ставка налога;
- 7) налоговая льгота;
- 8) налоговые санкции¹⁹.

Существенные отличия вышеназванных подходов к определению элементов налогов объективно обусловлено разницей в значении конкретных элементов для правовых и экономических отношений. Так, в правовом подходе субъекты и объекты рассматриваются в рамках налоговых правоотношений в целом, а не в контексте налогов. Кроме того, существенное значение придается налоговым санкциям, что в первую очередь связано с содержанием действующих норм, закрепляющих ответственность за противоправное поведение в сфере налогов и сборов.

Налоговая льгота является важным элементом в рамках рассмотренного ранее правового подхода к определению содержания налога. Несмотря на

¹⁹См.: Брызгалин А.В., Карасева М.В. Финансовое право и деньги: монография. М., 2006. С. 44.

факультативный характер ее присутствия, в ситуации, когда на практике выявляются факты использования закрепленных на уровне российского законодательства льгот в нарушение установленных требований, имеют место существенные негативные последствия не только для налоговой сферы, но и для экономического развития государства в целом. В качестве фундаментального принципа, используемого в процессе дифференциации льгот и иных инструментов налоговой политики, следует выделить принцип взаимосвязи налоговой льготы и специфики правового статуса налогоплательщика, в силу чего появляется возможность объединять таких налогоплательщиков в соответствующие типовые группы согласно наличию схожих признаков, имеющих значение для процесса льготирования.

Обращая внимание на то, что льготы являются факультативным элементом налога, можно обнаружить проблему, которая заключается в том, что введение и применение налоговых льгот является правомочием государства в лице уполномоченных органов. Введение положения о применении льготы в рамках конкретных налогов свидетельствует о намерении законодателя реализовать соответствующие положения проводимой в государстве налоговой политики, достичь определенных целей: стимулирование правомерного поведения налогоплательщика, развитие его предпринимательской активности, государственная поддержка налогоплательщиков, ведущих социально значимую активность и т.д.

Российское законодательство, регламентирующее отношения в сфере налогов и сборов, обладает определенным своеобразием, что связано не только с особенностями правовой системы государства, но и с динамичностью развития различных аспектов финансово-правовых отношений. В данном контексте в рамках заявленной проблематики следует отметить допущение подмены понятий «налоговая льгота» и «льгота по налогам и сборам», которая встречается в современной правотворческой и правоприменительной деятельности. Существует также ряд ситуаций, когда

по решению законодателя для некоторых субъектов устанавливаются особые преимущества, которые по своей сути схожи с налоговыми льготами, но в качестве таковых не определяются (в частности, товары, работы или услуги, не подлежащие обложению налогом).

Говоря о значении налоговых льгот, следует акцентировать внимание на том, что они являются особой формой воплощения на практике одной из базовых функций налогов – регулирующей функции, тогда как сам по себе процесс установления и предоставления налоговых льгот служит применяемым в рамках практической деятельности уполномоченных органов инструментом государственного налогового регулирования²⁰.

Не отрицая значимости налоговых льгот, целесообразно обратить внимание на особенности их предоставления, которое зачастую способствует обеспечению социальной справедливости. Так, по мнению Т.А. Ефремовой «важным аспектом налогообложения доходов граждан выступает обеспечение социальной справедливости, реализуемое в Российской Федерации путем двух видов налоговых льгот: установления перечня не облагаемых налогом доходов (государственные пенсии, пособия, стипендии студентов и т.п.), а также предоставления налогоплательщикам различных налоговых вычетов»²¹.

Однако следствием предоставления налоговых льгот одной категории налогоплательщиков является снижение уровня налоговых доходов, что может повлечь ухудшением финансового обеспечения различных функций публично-территориальных образований. Данное обстоятельство можно рассматривать как посягательство на общую социальную справедливость, выражающуюся в улучшении условий функционирования одних членов общества (социума) за счет одновременного ухудшения условия для других.

²⁰ См.: Арзуманова Л.Л., Грачева Е.Ю., Болтинова О.В. Налоговое право. Общая часть. М., 2019. С. 102.

²¹ Ефремова Т.А. Влияние налоговой политики на уровень дифференциации населения по доходам // Налоги. 2023. № 3. С. 16.

Важно отметить, что недопустимо ограничивать рассмотрение налоговых льгот лишь форматом установления, а также предоставления некоего объема дополнительных прав в сфере налогообложения ввиду того, что они могут одновременно выступать в качестве способа обеспечения освобождения отдельных субъектов от некоторых обязанностей, которые были закреплены в нормах действующего законодательства о налогах и сборах. Например, с 1 января 2022 г. доходы в виде денег, иного имущества, безвозмездно полученного в связи с военной службой по мобилизации или с заключенным контрактом, не облагаются налогом на доходы физических лиц (НДФЛ)²². Кроме того, введены налоговые льготы для предприятий высокотехнологичной сферы, освобождающие их от налога на прибыль с дохода от авторских прав и зарегистрированных изобретений; от налога на прибыль освобождены компании, занимающиеся разработкой программного обеспечения.

Таким образом, в первую очередь подобного рода преимущества могут быть установлены исключительно для тех субъектов, чьи интересы, с точки зрения функционирующей на практике модели налогового регулирования, не представляется возможным в надлежащей мере воплотить и обеспечить их, поскольку реализация указанного процесса осложняется в силу влияния множества социально-экономических факторов. Также налоговые льготы могут быть установлены для некоторых отдельных субъектов с целью оказания благотворного эффекта и активизации значимой для общества деятельности, представляющей существенный интерес для государства²³.

Анализ правовой литературы по теме исследования позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время предлагаются различные классификации налоговых льгот. Однако многие из них принимают во внимание далеко не

²² См.: Федеральный закон от 21.11.2022 № 443-ФЗ (в ред. от 31.07.2023) «О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2022. № 48, ст. 8310; 2023. № 32, ч. 1, ст. 6121.

²³ См.: Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 13.

все виды налоговых льгот, в связи с чем необходимо отметить отсутствие единого подхода в данном вопросе. Существенным многообразием характеризуются и основания вышеназванных классификаций.

Заслуживает внимания классификация, предложенная Т.Я. Сильвестровой, Г.В. Калининой и С.Ю. Гуровой, согласно которой налоговые льготы могут быть разделены на три основные группы:

1) налоговые освобождения, представляющие собой полное освобождение от уплаты налога или группы налогов (так называемые «налоговые каникулы»). Особенности указанных налоговых льгот является их установление и предоставление на определенный период или бессрочно. Помимо этого, основанием для их установления и предоставления может выступать выполнение отдельных законодательных требований (например, нахождение на территории зон с особым режимом налогообложения);

2) налоговые скидки, к которым относятся налоговые льготы, заключающиеся во введении особых налоговых ставок или снижение установленных налоговых ставок на определенный промежуток времени;

3) налоговые кредиты, реализующиеся посредством сокращения налоговых отчислений путем снижения общей налогооблагаемой базы. В данном контексте речь идет о рассмотрении определенных категорий доходов как объектов, которые не подлежат учёту в налоговой базе или же о применении налоговых вычетов²⁴.

Основанием такой классификации являются различия, которые наблюдаются в рамках метода льготирования. Кроме того, для обеспечения успешного объединения налоговых льгот требуется учесть особенности характера их воздействия на процессы трансформации тех или иных элементов налога.

²⁴ См.: Сильвестрова Т.Я., Калинина Г.В., Гурова С.Ю. Теоретические аспекты налоговой политики. Чебоксары, 2008. С. 72.

Важное значение для исследования содержания налоговых льгот имеет рассмотрение их классификации по критерию возмещения средств в бюджет, исходя из которой можно выделить следующие:

- 1) возмездные – средства, которые подлежат обязательному возврату в бюджет;
- 2) безвозмездные – средства, предоставляемые на безвозвратной основе.

В рамках обозначенной проблематики исследования необходимо уделить пристальное внимание специальным налоговым режимам и их соотношению с налоговыми льготами. Содержание указанных режимов определяется российским налоговым законодательством и заключается в установлении и предоставлении особого порядка определения элементов налогообложения, а также освобождении от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. Перечень специальных налоговых режимов закреплён в ст. 18 НК РФ в исчерпывающем формате, что напрямую связано с особенностями правового статуса субъектов, к которым они применяются. Специальным налоговым режимам присущ значительный масштаб и комплексный характер в сравнении с действующим порядком установления и предоставления налоговых льгот в отношении отдельного налога или сбора.

Таким образом, на основе анализа нормативно-правового содержания и практики применения специальных налоговых режимов закономерно сделать вывод о том, что они выступают своеобразной альтернативой способу использования одновременно нескольких налоговых льгот, и по своим признакам отличаются от налоговых льгот²⁵. Специфика использования специальных налоговых режимов заключается в том, что для их установления и предоставления субъекты должны соответствовать следующим критериям:

²⁵ См.: Дибиров Ю.С., Якубова З.С. Понятие и сущность упрощенной системы налогообложения как специального налогового режима // Евразийский юридический журнал. 2022. № 11 (174). С. 183-184.

1) характер деятельности, которую осуществляет плательщик налога, если отсутствует возможность вообще или возникают определенные сложности при отслеживании порядка, в соответствии с которым может быть определена налоговая база;

2) объем доходов, не превышающий определенный предел, установленный на уровне законодательства о налогах и сборах, так как в случае превышения регламентированного верхнего порога дохода невозможно применение отдельных налоговых льгот.

С учетом того факта, что в основе сути процесса использования специальных налоговых режимов осуществляется сведение к минимуму налоговой нагрузки и получение определенных преимуществ в сравнении с прочими лицами, выступающими в качестве плательщиков налогов, их правовая природа будет целиком тождественна правовой природе, характерной налоговым льготам.

В рамках проводимого исследования необходимо обратить внимание на еще одну категорию, которая напрямую связана с заявленной проблематикой, а именно «налоговое льготирование». Данное понятие достаточно редко используется в нормативно-правовых актах, однако некоторые теоретико-правовые разработки правового льготирования встречаются в специальной литературе. Так, по справедливому мнению И.С. Морозовой, льготирование – это «совокупность правовых средств (льготных) и иных правовых инструментов, которые построены в логически обоснованную систему в зависимости от особенностей их воздействия на те или иные группы общественных отношений и посредством которых создаются специфические правовые режимы»²⁶. В данном определении акцентируется внимание на содержательных элементах и их систематизации.

Таким образом, под налоговым льготированием следует понимать урегулированный нормами законодательства о налогах и сборах и актов

²⁶ Морозова И.С. Механизм льготирования: постановка вопроса // Ленинградский юридический журнал. 2007. №1. С. 77.

органов местного самоуправления процесс установления и предоставления отдельным категориям налогоплательщиков преимуществ, посредством которых создаются специальные правовые режимы. Важно отметить, что указанный процесс является длящимся, включающим в себя следующие стадии:

1) определение элементов налогово-льготных правоотношений, а именно:

- субъектов льготно-правовых отношений в налоговой сфере, к которым следует отнести как уполномоченные органы государственной власти, местного самоуправления и их должностных лиц, так и категорий налогоплательщиков - получателей налоговых льгот;

- объектов льготно-правовых отношений в налоговой сфере, которые должны получить экономическое стимулирование или социальную защиту;

- налогов и конкретных элементов налогообложения, посредством которых создаются специальные правовые (льготные) режимы.

2) применение существующих требований для предоставления отдельных налоговых льгот конкретным налогоплательщикам;

3) совершение юридически значимых действий для установления правовой связи между получателями налоговых льгот и государственными органами, к компетенции которых относится предоставление налоговых льгот;

4) контроль со стороны государственных органов, уполномоченных оценивать законность, добросовестность и эффективность применения института налогового льготирования.

Процесс налогового льготирования неразрывно связан с применением совокупности многообразных правовых средств, под которыми понимаются правовые явления, находящие отражение в инструментах (установлениях) и действиях (технологиях), привлекаемых для удовлетворения интересов правовых субъектов, в результате чего происходит достижение целей

социально полезной направленности, характерных для государства в конкретный промежуток времени.

Среди наиболее значимых и специфических свойств, присущих современным правовым средствам, необходимо отметить следующие:

- правовые средства представляют собой исключительно правовые феномены, которые характеризуются специальной юридической природой, обусловленной определённой совокупностью правовых норм, и особой юридической формой;
- правовые средства неразрывно взаимосвязаны с целями правовой политики государства, так как именно для её практического воплощения осуществляется их создание и развитие;
- в своём единстве правовые средства формируют специфические элементы, входящие в состав правовой регламентации и регулирования;
- гарантом предоставления и обеспечения правовых средств выступает государство, поскольку без его участия отсутствуют необходимые рычаги, позволяющие реализовать регулятивный потенциал права;
- результатом применения правовых средств является возникновение юридически значимых последствий.

В современной юридической науке представлено множество классификаций правовых средств. Так, в зависимости от функциональной роли выделяют регулятивные (дозволения, запреты, обвязывания и т.д.) и охранительные (меры пресечения, меры наказания и т.д.) правовые средства. В рамках налогового льготирования в большинстве своем используются регулятивные правовые средства, которые способствуют изменению правового статуса отдельных субъектов правоотношений при условии наличия у них закрепленных в законодательстве оснований для данных трансформаций²⁷.

²⁷ См.: Федосимов Б.А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации: монография. Чебоксары, 2019. С. 101-102.

По типу регулирования правовые средства подразделяются на нормативные (закрепленные в нормах права) и индивидуальные (закрепленные в актах применения права). В контексте данной классификации важно отметить, что налоговые льготы могут обеспечиваться нормативными правовыми средствами, так как преимущества соответствующим субъектам правоотношений предоставляются исключительно нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, субъектов Российской Федерации и не могут носить индивидуальный характер (ст. 56 НК РФ).

Иная ситуация возникает с классификацией правовых средств по времени их действия, которые подразделяются на постоянные и временные. Учитывая качественное своеобразие различных налоговых льгот, в рамках налогового льготирования применяются постоянные и временные правовые средства, использование которых объективно обусловлено возможностями назначения соответствующих льгот как на неопределенный срок, так и на конкретный промежуток времени, что напрямую связано с целями предоставления соответствующих преимуществ отдельным субъектам в контексте значения их деятельности для развития экономического потенциала Российского государства.

По характеру правовых средств их принято подразделять на материально-правовые и процессуальные. В данном случае налоговые льготы однозначно обеспечиваются материально-правовыми средствами, поскольку выступают основаниями для получения отдельных преимуществ в сравнении с иными участниками исследуемых правоотношений в контексте значимости их функционирования в соответствующем статусе для развития российского общества и государства.

В зависимости от информационно-психологической направленности выделяют стимулирующие и ограничительные правовые средства. Учитывая сущность и цели применения налоговых льгот в российской

правоприменительной практике, целесообразно отметить высокую степень актуальности стимулирующих правовых средств для налогового льготирования.

Таким образом, на основе анализа правовых средств, используемых в налоговом льготировании, следует сделать вывод о масштабности и многоаспектности указанного процесса. При этом налоговое льготирование является динамично развивающимся процессом, который постоянно трансформируется с учетом существующих реалий в финансово-правовой сфере.

Указанный динамизм проявляется и в функциях, выполняемых налоговыми льготами на разных этапах развития Российского государства. По мнению Т.В. Арцер, «налоговое льготирование является одним из основных практических инструментов проведения государственной регулирующей фискальной политики наряду с такими инструментами, как изменение массы налоговых начислений, маневрирование способами и формами обложения, дифференциация ставок налогов, изменение сферы их распространения и применение специальных налоговых режимов»²⁸. Следует согласиться с указанным мнением в отношении того, что налоговые льготы связаны с фискальной функцией налогообложения, однако наиболее актуальной для настоящего времени представляется стимулирующая функция налоговых льгот.

Учитывая тот факт, что налоговые льготы предоставляют определенные преимущества отдельным субъектам экономических отношений, данная ситуация создает ряд вопросов в отношении справедливости подобного особого положения некоторых физических и юридических лиц²⁹. Однако установление и предоставление соответствующих преимуществ обусловлено в первую очередь общественно

²⁸ Арцер Т.В. Бизнес и власть: социальное налоговое льготирование // Проблемы современной экономики. 2007. № 4 (24). С. 71.

²⁹ См.: Коймолова М.В. Механизм налогового стимулирования через призму принципа справедливости // Правовая политика и правовая жизнь. 2018. № 4. С. 132.

значимой целью, которая заключается в содействии стабильному функционированию отдельных наиболее уязвимых субъектов экономических отношений или поощрении развития определенных сфер жизнедеятельности российского общества и государства. Льготный правовой статус вышеназванных лиц позволяет им реализовать экономический потенциал за счет минимизации налогообложения, что в целом положительно отражается на социально-экономическом развитии государства. Таким образом, налоговое льготирование выступает основным элементом системы правового стимулирования³⁰.

В проведенных до настоящего момента научных исследованиях налоговые льготы рассматриваются лишь в контексте фискальной функции налогов, а их стимулирующее воздействие, как правило, остается без должного внимания. В современных социально-экономических реалиях стимулирующее воздействие налоговых льгот одновременно проявляется в следующих аспектах:

- 1) развитие экономического потенциала российского государства в целом;
- 2) активизация функционирования субъектов экономической деятельности в отдельных секторах экономики, находящихся в наиболее кризисном состоянии;
- 3) адаптация развития малого и среднего бизнеса к современным экономическим реалиям;
- 4) совершенствование практики импортозамещения, приобретающей особое практическое значение в условиях санкционного давления со стороны зарубежных государств;
- 5) снижение уровня социальной напряженности населения посредством организации и осуществления адресной социальной поддержки.

³⁰ См.: Федосимов Б.А. Совершенствование правовой регламентации института налогового льготирования в Российской Федерации // Правоприменение. 2022. Т. 6, № 1. С. 90.

Категория «налогово-льготные правоотношения» также ранее не исследовалась в науке налогового права, хотя именно эти отношения составляют весомую часть налоговых правоотношений в целом. В данном контексте представляется необходимым отметить, что налогово-льготные правоотношения характеризуются рядом принципов:

- принцип законности возникновения и развития налогово-льготных правоотношений;
- принцип федерализма;
- принцип баланса частных и публичных интересов в налогово-льготных правоотношениях;
- принцип обоснованности установления и предоставления налоговых льгот;
- принцип справедливости налогообложения и налоговых льгот;
- принцип административной доступности налоговых льгот и др.

Все вышеназванные принципы, как основополагающие начала возникновения и развития налогово-льготных правоотношений, обуславливают их институциональные особенности. В первую очередь следует отметить, что налогово-льготные правоотношения реализуются в четком соответствии с требованиями законодательства о налогах и сборах, в том числе в части их волевого характера. При этом, налогово-льготные правоотношения не являются самостоятельными, а возникают и развиваются в процессе налоговой деятельности государства, что объективно обусловлено необходимостью учета особенностей экономического и правового развития государства, в том числе в части его административно-территориального устройства.

Говоря об институциональных особенностях налогово-льготных правоотношений принципиальное значение имеет их двойственная правовая природа, выражающаяся в реализации частных и публичных интересов в процессе налогового льготирования. С одной стороны, налогово-льготные

правоотношения возникают и развиваются в рамках деятельности уполномоченных государственных органов для совершенствования экономического потенциала страны, с другой – физические лица и организации заинтересованы в предоставлении налоговых льгот с целью улучшения собственных экономических показателей.

Процесс установления и предоставления налоговых льгот во многом ориентирован на состояние общественных отношений в указанной сфере в конкретный промежуток времени, что проявляется в законодательном закреплении отдельных видов налоговых льгот и порядка их предоставления при условии наличия документально подтвержденного положения налогоплательщика, в силу возникновения которого последний получает право на применение налоговой льготы. В данном контексте особое внимание следует обратить на недопустимость произвольного установления новых налоговых льгот, а также их безосновательного предоставления.

Важнейшей характеристикой налогового права следует признать его динамизм, выражающийся в интенсификации правового регулирования через формирование новых правовых общностей, которые в результате дифференциации права все чаще объективируются в виде правовых институтов³¹. Анализ многочисленных источников позволяет выделить следующие признаки правового института: это совокупность правовых норм³²; полнота регулирования однородных общественных отношений³³; предметно-функциональная взаимосвязанность норм³⁴, специфичность воздействия норм на общественные отношения³⁵; наличие внутренней

³¹ См.: Малый А.Ф., Логунова С.О. Институты права и правовые институты в современном российском праве и особенности их формирования // Общество и право. 2021. № 2. С. 91.

³² См.: Петров Д.Е. Дифференциация и интеграция структурных образований системы российского права / под ред. И.Н. Сенякина. Саратов, 2015. С. 75.

³³ См.: Общая теория права и государства: учебник / под ред. В.В. Лазарева. М., 2001. С. 211.

³⁴ См.: Морозова Л.А. Теория государства и права. М., 2017. С. 254.

³⁵ См.: Авакьян С.А. Государственно-правовые институты: понятие и формирование (применительно к деятельности Советов) // Советское государство и право. 1977. № 2. С. 19.

структуры института³⁶; относительная самостоятельность и возможность формирования общих понятий в рамках видовых явлений³⁷.

Посредством правовых институтов осуществляется правовое регулирование специфических с точки зрения предметного содержания общественных отношений, к которым, исходя из вышеизложенного, относится и процесс установления и предоставления налоговых льгот. Следует согласиться с учеными, которые утверждают, что институт налоговых льгот полностью соответствует признакам правового института³⁸.

В этой связи представляется целесообразным выделение в рамках налогового права института налогового льготирования. Налоговое льготирование как институт налогового права характеризуется следующими признаками:

- 1) совокупность правовых норм, закрепленных действующем законодательстве о налогах и сборах;
- 2) наличие однородных общественных отношений, складывающихся в процессе установления и применения налоговых льгот;
- 3) предметно-функциональная взаимосвязанность норм федерального, регионального и муниципального законодательства, регламентирующего особенности установления и предоставления конкретных налоговых льгот;
- 4) специфичность воздействия норм на общественные отношения, которая заключается в первую очередь в предоставлении преимуществ отдельным налогоплательщикам в целях развития их деятельности в современных социально-экономических реалиях;
- 5) наличие внутренней структуры института, обусловленной регламентацией базовых положений в федеральном законодательстве о

³⁶ См.: Джалилова Е.А. Проблемы определения понятия и сущности института права // Вестник ВУиТ. 2018. № 2. С. 23.

³⁷ Киримова Е.А. Правовой институт: понятие и виды / под ред. И.Н. Сенякина. Саратов, 2000. С. 14.

³⁸ См.: Азархин А.В., Петров Р.В. Налоговые льготы как институт российского налогового права // Евразийский юридический журнал. 2020. № 4 (143). С. 244.

налогах и сборах и их конкретизацией в нормативно-правовых актах субъектов РФ;

6) относительная самостоятельность налогово-льготных правоотношений, которая проявляется в зависимости процесса льготирования от состояния налоговой системы в целом и социально-экономической обстановки в конкретный промежуток времени.

7) возможность формирования общих понятий в рамках видовых явлений (налоговое льготирование, налоговая льгота, основание использования налоговой льготы, оценка эффективности применения налоговой льготы и др.).

На основе анализа теоретико-правовых основ применения налоговых льгот следует сделать вывод о том, что институт налогового льготирования – это совокупность взаимосвязанных правовых норм, являющихся специфической частью налогового права и регулирующих относительно самостоятельную разновидность общественных отношений, возникающих в процессе установления и предоставления налоговых льгот физическим и юридическим лицам в Российской Федерации.

Налоговое льготирование имеет существенное значение для развития Российского государства, что объективно обусловлено сущностью налоговых льгот, заключающейся в активизации правового поведения субъектов конкретных отношений. Налоговые льготы служат не только для индивидуального воздействия на отдельные субъекты, но и посредством расширения масштабов их применения обеспечивают баланс частных и публичных интересов.

Налоговое льготирование в современных социально-экономических и политических реалиях необходимо рассматривать как важный инструмент борьбы с внешним санкционным давлением, которое в настоящее время активно осуществляют многие зарубежные государства. С одной стороны, налоговые льготы позволяют точно влиять на развитие конкретных

секторов экономики и функционирование отдельных категорий субъектов экономической деятельности, с другой стороны – эффективное использование налогового льготирования положительно отражается на экономическом потенциале государства в целом. Несмотря на то, что введение налоговых льгот требует существенных ресурсов, их перераспределение с учетом социально-экономического значения позволит оперативно реагировать на формируемые в настоящее время вызовы и угрозы стабильному функционированию Российской Федерации.

Под налоговыми льготами следует понимать регламентированные на уровне законодательства о налогах и сборах формы минимизации налогообложения, нацеленные на создание условий, при которых налогоплательщики, используя законно установленные способы, вправе снизить размер налогооблагаемой базы, выбрать пониженную ставку налога или иным образом снизить налоговое бремя. Налоговые льготы устанавливаются с целью активизации правового поведения субъектов конкретных отношений.

Если налоговые льготы используются в четком соответствии с существующей экономико-правовой ситуацией и при наличии необходимых оснований, то плательщики налогов получают возможность в значительной мере уменьшить налоговое бремя. И одновременно с этим возникает объективная необходимость в том, чтобы на постоянной основе проводился мониторинг эффективности использования применяемых налоговых льгот для недопущения возникновения значительного ущерба для государственного бюджета.

Кроме того, важно рассматривать отмену или сокращение налога в качестве налоговой льготы исключительно в том случае, если речь идет о прямом налогообложении. Если имеет место косвенное налогообложение, то ввиду присущей ему экономической природы (факт переложения налогового бремени на потребителя, несовпадение во времени налогоплательщика и

фактического носителя налога) вышеназванные изменения налога не могут применяться в качестве налоговой льготы³⁹.

Общий перечень действующих налоговых льгот в их единстве необходимо воспринимать в роли одного из структурных компонентов действующего на практике правового образования в сфере налогового регулирования и регламентации, поэтому сюда необходимо отнести формы, виды и инструменты, которые используются в целях активизации процесса роста продуктивности и прибыльности экономических субъектов, в результате чего создаются условия для одновременного повышения степени деловой активности и расширения потоков средств, направляемых в бюджет государства.

Несмотря на то, что институт налогового льготирования не является новым для российского государства, к настоящему моменту существенно повышается актуальность его комплексного теоретико-правового осмысления исходя из стимулирующего потенциала, проявляемого в современных социально-экономических реалиях. Указанное прикладное значение объективно обуславливает необходимость рассмотрения налоговых льгот в качестве инструмента совершенствования социально-экономических правоотношений и анализ особенностей законодательного регулирования налогового льготирования.

1.2 Становление и развитие правового регулирования налоговых льгот в Российском государстве

Правовое регулирование налоговых льгот в Российском государстве имеет достаточно длительную историю, которую необходимо подробно изучить в рамках выбранной проблематики диссертационного исследования с целью определения некоторых закономерностей и тенденций, характерных

³⁹ См.: Ануфриева Е.М., Остапенко И.И. Определение налогового бремени с учетом налоговых (фискальных) льгот // Известия ПГУ им. В.Г. Белинского. 2012. № 28. С. 196.

для разных периодов развития страны. В первую очередь необходимо отметить, что становление правового регулирования налоговых льгот произошло не сразу и продолжительное время существовали различные правовые явления, которые частично по своей функциональной роли схожи с современным процессом льготирования.

Первые прообразы налоговых льгот возникли уже на начальной стадии зарождения человеческой цивилизации. Привилегии, несколько схожие по содержанию с льготами, регламентировались в Законах двенадцати таблиц (лат. *Leges duodecim tabularum*; 451-450 гг. до н.э.) в Древнем Риме. Так, должники после признания долга или судебного решения могли воспользоваться льготным периодом для расчета по обязательствам⁴⁰. Важно отметить, что законодательство рассматриваемого периода предусматривало ограничения соответствующих привилегий как механизм непосредственного отступления от регламентированных требований.

В Античном Риме уже присутствовало законодательное закрепление более обширной системы привилегий и льгот. Согласно римскому праву, выделялись две основные группы соответствующих привилегий: приносящие пользу и невыгодные, которые заключались в наложении определенных ограничений при обнаружении фактов уклонения от государственной религии)⁴¹.

Также известна практика использования налоговых льгот в Древнем Египте. Во времена царицы Клеопатры вводились особые налоговые режимы, которые могли использоваться в целях организации торговой деятельности с Римом. Во времена Древней Греции свободные граждане Афин вместо налогов вносили добровольные пожертвования, что является прообразом снятия бремени по внесению обязательных платежей. В военные

⁴⁰ См.: Муравьева Л.А. Финансово-экономическое развитие Древнего Рима // Международный бухгалтерский учет. 2013. №17. С. 59.

⁴¹ См.: Большой юридический энциклопедический словарь. М., 2018. С. 297.

периоды вводились обязательные налоги в целях покрытия растущих затрат⁴².

В Китае в средние века в рамках системы привилегий и льгот поддерживались представители конкретных профессий, а именно лица, проходящие военную службу. Кроме того, в указанный период развития государственности сложилась уникальная практика предоставления льготного режима налогообложения для покоренных жителей, которые признавали власть своих завоевателей. Указанный механизм впервые предусматривал формирование особой категории налогового регулирования и регламентации⁴³.

Таким образом, анализ имеющихся зарубежных источников права позволяет сделать вывод о том, что процесс льготирования появлялся соразмерно развитию отношений, связанных с уплатой соответствующих платежей. Однако в первоначальном виде льготы напрямую зависели от множества факторов, начиная от сферы деятельности индивидов или их привилегированного положения в обществе.

На Руси налоги в нарушение принципа упорядоченности постепенно возникали в процессе развития государства, их взимание осуществлялось в виде дани⁴⁴. Так, в рамках первой в истории государственности Руси налоговой реформы великая княгиня Ольга в X в. повелела вести в присоединенных землях уставы и уроки при взимании дани-подати. Объектами обложения стали хозяйственные единицы. Подати взимались на регулярной основе. В дальнейшем в Киевском государстве постепенно устоялся режим и практические способы сбора налогов к весеннему и зимнему периоду.

⁴² См.: Барулин С.В. Теория и история налогообложения. М., 2016. С. 21.

⁴³ См.: Ануфриева Е.М. Теоретические аспекты налогового льготирования // Известия ПГУ им. В.Г. Белинского. 2012. № 28. С. 192.

⁴⁴ См.: Свистунов А.А. Зарождение и становление налоговой системы в России в период с IX по XVII вв.: историко-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. СПб., 2008. С. 43.

До 988 г. в систему налогообложения включались дани, оброки и корма, сбор проводился методом привоза подвластными народами Киева (повоз) или в ходе княжеских инспекционных поездок по подвластным народам (полюдьё). По причине минимального уровня производительности труда и ведения исключительно натурального хозяйства, речи о предоставлении каких бы то ни было видов налоговых льгот не шло. Взимание налогов осуществлялось по большей части в натуральной форме, реже путем сбора денежных средств⁴⁵.

Говоря о законодательном закреплении нормативных положений, регламентировавших отношения в сфере налогов и сборов, следует обратить внимание на Русскую Правду, которая хоть и содержала отдельные налоговые нормы, но институт налоговых льгот на данном этапе развития российской государственности не закрепляла. В течение Ордынского периода система налогообложения подлежала регулированию ханскими ярлыками. Таким образом, в период существования объединённого государства, когда наблюдалась ситуация постоянного острого дефицита бюджета, московские цари пришли к выводу о том, что в данном случае нецелесообразно использовать налоговые льготы. Однако некоторые исключения все-таки существовали, а именно преференции, получаемые господствующим феодальным сословием, в результате чего создавались условия для возникновения определенного объема преимуществ, которые были доступны для представителей знати⁴⁶. Вышеназванная ситуация одновременно приводила к ущемлению прав других сословий, имевших статус ниже. Именно в этот период были заложены первоосновы для формирования достаточно специфического представления о привилегии, так как она рассматривалась как нечто несправедливое и провоцирующее неравенство. Следовательно, все виды классовых и сословных преференций,

⁴⁵ См.: Барулин С.В. Теория и история налогообложения. М., 2016. С. 24.

⁴⁶ См.: Амосова О.С. Правовой статус мещан Российской империи (XVIII–XIX вв.): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Владимир, 2005. С. 89; Каменец Н.В. История возникновения и развития налогообложения в России // Вопросы современной науки. М., 2016. С. 80.

которые использовались в контексте уплаты платежей, большая часть населения расценивала как негативное явление.

Во времена правления императора Петра I Великого правительство встало на исключительный путь непрерывного ужесточения фискальной направленности налогов, при этом их стимулирующий функционал полностью игнорировался. Также впервые налоги начали выполнять функцию регулятора в социальном секторе.

В 1699 г. был введен специальный сбор за ношение запрещенной для служилого сословия бороды, который в 1705 г. составлял 30, 60 и 100 руб. в зависимости от сословия. И вместе с тем, несмотря на то, что система обложения того периода была достаточно сложной и имела тотальный характер, даже в это время имели место определенные виды налоговых освобождений, распространявшиеся, в частности, на население, проживающее на территории Сибири. Важно отметить, в системе налогообложения указанного времени отмечается постепенное появление элементов, присущих стимулирующему инструментарию, например, в аспекте активизации процесса переселения граждан на территорию Сибири, привлекая их менее строгим налоговым режимом⁴⁷.

Указанные льготы, предоставляемые сибирским инородцам (с XVII в.), осуществлявшим промысел по добыче пушнины, и жителям Сибири и Дальнего Востока, освоившим новые земли, были необходимы для активизации процесса развития удаленных государственных территорий. На удаленных территориях также по причине слабости налогового аппарата и сложности налогового администрирования, налоговые льготы население вводило само, в явочном порядке. Ещё один бесспорный недостаток состоял в том, что не была проведена кодификация законодательства.

В последующем в начале XVIII в. произошел переход от подворного налогообложения к подушной подати – особому виду прямого личного

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

налогообложения по «душе», под которой понимался трудоспособный мужчина – «душа мужского пола»⁴⁸. По-прежнему налоговые льготы предоставлялись исключительно привилегированным сословиям, сами налоговые льготы никак не зависели от доходов. В 1718 г. из-за сложности отслеживания налогооблагаемой базы при обложении подушной податью ввели так называемую условную «душу», в том числе небезызвестные «мертвые души» (умерших), а также новорожденных. Привилегированные сословия освобождались от уплаты налогов.

К концу 1718 г. была проведена подушная перепись и её ревизия, в результате чего в дальнейшем налоговый аппарат постепенно перешел к подушному обложению. Помимо этого, были выделены неподатные сословия (дворянство и духовенство), уравнены в налоговой сфере крестьянство всех типов (государственные (черносошные), владельческие, посессионные, холопы). С точки зрения реализации фискальной функции налогов группы населения дифференцировались только по уровню их платежеспособности.

Важно отметить, что в рамках вышеназванных налоговых реформ наблюдалось своеобразное столкновение абсолютизма и интересов экономической направленности, которые преследовала Церковь. Ещё в XVII в. на государственном уровне были наложены ограничения на налоговые льготы Церкви – на её учреждения распространились ямские, полоняночные и стрелецкие подати.

С 1705 г. служители Церкви без прихода были обязаны платить специальные денежные сборы, а сами приходы облагались военными сборами. В 1722 г. для вступления в духовное сословие надлежало выполнить требования, определяемые государством. На часть духовенства распространялась подушная подать. Таким образом, специальный льготный налоговый режим, который был установлен для Церкви как государственно-воспитательного института (с момента ликвидации патриаршества), был

⁴⁸ См.: 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. С. 173.

достаточно шатким в результате активного влияния и давления, оказываемого государством для удовлетворения собственных фискальных интересов⁴⁹.

Позднее сохранилась тенденция введения особых действий, схожих по своей сущности с налоговыми льготами, для представителей конкретных сословий. Так, во времена правления императрицы Екатерины II, наивысшим соизволением её обязанность по уплате подушной подати была снята с предпринимателей, взамен чего они должны были отчислять определенные суммы в бюджет государства, используя в этих целях особую систему обложения налогом. Думается, что в данном контексте сам факт снятия с купцов обязанности по уплате подушной подати не представляется возможным расценивать в качестве налоговой льготы, так как, по сути, указанные налоговые обязательства просто изменяли свою форму. В рассматриваемый период развития российской государственности подушная подать продолжала выступать основным прямым налогом и создавала необходимые условия для поступления в бюджет государства более 60% доходов. В последующем был принят Манифест от 17 марта 1775 г., нормативные положения которого в полном объеме снимали с купцов обязанность по уплате этого вида налога, ибо для обозначенного сословия была учреждена гильдейская подать.

Жалованная грамота дворянству 1785 г. создала необходимые условия для значительного расширения границ льгот и привилегий, которыми могли распоряжаться представители дворянства. В целях соблюдения равновесия и недопущения снижения объемов доходов, поступающих в бюджет государства, в значительной мере был повышен уровень налогового давления на податные сословия. Так как представителей дворянства нельзя было обвинить в особой предпринимательской активности ввиду того, что чрезмерное усердие в предпринимательстве государство рассматривало как

⁴⁹ См.: Юдина Т.Н. Государственное регулирование экономики в период правления Петра I // Вестник КГУ. 2010. № 1. С.23.

нечто в определённой мере порицаемое, они не создавали необходимых условий, сообразно примеру джентри в Англии, для повышения объема ВВП. По названной причине установление каких бы то ни было налоговых льготных режимов, которыми могут воспользоваться представители дворянского сословия, было нецелесообразным из-за отсутствия необходимых экономических оснований. От представителей этого сословия требовалось соблюдение определенных правил общественного поведения в целях демонстрации исключительности дворянского сословия в социуме. Кроме того, именно дворянство выступало своеобразным гарантом непоколебимости действующего политического режима. Однако отдельные виды налоговых льгот все-таки применялись, но не к представителям дворянства, а к иным категориям населения, и представляли собой своеобразное признание со стороны действующего правителя проявленного мужества и доблести. Так, с 1807 г. все солдаты, ставшие георгиевскими кавалерами, получили освобождение и с них была снята обязанность по уплате подушной подати с одновременным предоставлением иных видов налоговых льгот и послаблений⁵⁰.

Император Николай I в 1832 г. снял обязанность по уплате подушной подати с почетных граждан, которые освобождались от рекрутской повинности и санкций в форме телесного наказания, поэтому сословие почетных граждан было максимально приближено к дворянскому сословию. Следует отметить факт отсутствия экономической направленности указанной льготы, в связи с чем она не создавала никаких условий для повышения производительности труда вышеназванной категории населения, а имела основным назначением создание привилегированного положения данной категории граждан в обществе.

⁵⁰ См.: Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М., 1999. С. 23-27.

К XIX в. в Российской империи активно функционировали три льготных режима налогообложения в зависимости от конкретной категории населения:

- 1) для Русской Православной Церкви;
- 2) для коренного населения Сибири, Крайнего Севера и Дальнего Востока;
- 3) для кавалеров боевых орденов и инвалидов⁵¹.

Важно отметить, что в вышеназванном периоде времени налоговая система отличалась явной фискальной направленностью и отсутствием кодифицированного налогового законодательства⁵². Кроме того, не были приняты меры, позволяющие обеспечить формализацию принципов, в соответствии с которыми надлежало санкционировать совокупность налогового регулирования.

С момента становления Советской власти правительство четко осознавало объективную необходимость кардинального преобразования финансовой системы и решения вопросов, возникающих по поводу льгот, предоставляемых налогоплательщикам. После событий октября 1917 г. и становления Советской власти развитие института налоговых льгот не только не прекратилось, но и прошло несколько последовательных этапов своего развития⁵³.

Согласно нормативным положениям Декрета ВЦИК и СНК от 30 октября 1918 г.⁵⁴ обязанность по уплате единовременного чрезвычайного революционного налога была возложена на самостоятельную часть населения городских и сельских поселений. При этом какие бы то ни было

⁵¹ См.: Чибинев В.М. Развитие налоговых отношений в контексте эволюции государственно-правовой системы России с IX по XX вв. (историко-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01: СПб., 2004. С. 214.

⁵² См.: 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. С. 244.

⁵³ См.: Масленникова А.А. Налоговая политика Советской России в 1917–1929 гг. (историко-правовой анализ): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Н. Новгород, 2004. С. 99.

⁵⁴ См.: Декрет ВЦИК от 30.10.1918 «Об обложении сельских хозяев натуральным налогом в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов» // СУ РСФСР. 1918. № 80, ст. 841.

обязанности по уплате налогов в полном объеме были сняты с представителей бедноты в городе и на селе. Средние слои населения также получили определенные виды налоговых льгот⁵⁵. Например, в 1919 г. с налогоплательщиков, получивших гонорары и выплаты за изобретения, была снята обязанность по уплате налогов⁵⁶.

В период 1918 – 1919 гг. помимо всего прочего на повестку дня также был вынесен вопрос, касающийся снижения размера чрезвычайного революционного налога с крестьян среднего и ниже среднего достатка⁵⁷. Так, 9 апреля 1919 г. ВЦИК принял Декрет «О льготах крестьянам-середнякам в отношении взыскания единовременного чрезвычайного революционного налога»⁵⁸.

Во времена военного коммунизма Правительство приняло решение о том, чтобы заменить систему обложения сельских хозяев определенными видами налоговых сборов и использовать вместо него процедуру чрезвычайной системы продразверстки. Поскольку страна и её народ были истощены Гражданской войной, льготы в данном направлении не рассматривались в силу того, что по существу отсутствовали и налоги как таковые. После начала действия режима НЭП система продразвёрстки была заменена на продовольственный налог⁵⁹. В результате принятых решений и реализованных мероприятий производители сельскохозяйственной товарной продукции получили определенный экономический стимул и таким образом была сформирована основа, позволяющая повысить уровень экономической продуктивности деятельности крестьян на условиях использования в этих целях методов налогового и экономического стимулирования. Взимание продналога осуществлялось в соответствии с классовыми принципами, сбор

⁵⁵ См.: Финансы СССР / под ред. В.П. Дьяченко. М., 1933. Вып. 2. С. 34.

⁵⁶ См.: Положение СНК от 30.06.1919 «Об изобретениях» // СУ РСФСР. 1919. № 22, ст. 322.

⁵⁷ См.: Ленин В.И. О социалистических финансах. М., 1971. С. 132–133, 231.

⁵⁸ См.: Декрет ВЦИК от 09.04.1919 «О льготах крестьянам-середнякам в отношении взыскания единовременного чрезвычайного революционного налога» // СУ РСФСР. 1919. № 12, ст. 121.

⁵⁹ См.: Декрет ВЦИК от 21.03.1921 «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» // СЗ РСФСР. 1921. №28, ст. 233.

подлежал уплате в натуральной форме. На практике впервые начал использоваться принцип прогрессивного налогообложения, предусматривающий установление высоких ставок для наиболее зажиточных хозяйств (кулацких), средняя ставка была введена для середняков, а беднейшие крестьяне подлежали освобождению от части, а в особых случаях и от налогообложения в целом. Определенные виды налоговых льгот также были предоставлены тем крестьянам, которые в ходе ведения сельскохозяйственной деятельности постепенно достигали результата в виде наращивания посевных площадей и в целом роста производительности⁶⁰.

В налоговой системе Советской России периода НЭПа особое место занимал промысловый налог, уплачиваемый частными торговыми и промышленными предприятиями, гражданами, получавшими доход от промысловых занятий. Налог состоял из двух видов платежей: первый вид – патентный сбор по твердой ставке по разряду предприятия, второй – сбор, зависящий от пояса местности и уравнительного сбора (в % от оборота)⁶¹. По максимальным ставкам облагались частники⁶².

В 1922 г. принят специальный Декрет РСФСР⁶³, согласно которому для сельхозпроизводителей продналог заменили на единый натуральный налог, его размер дифференцировался в зависимости от производительности хозяйств, количества пахотных и других земель, численности работников. Учитывалась и урожайность⁶⁴. Льготы полагались членам семей красноармейцев, инвалидам Гражданской войны и хозяйствам, пострадавшим от белогвардейцев.

В 1923 г. принято решение о производстве налоговой консолидации: единый натуральный, подворно-денежный, общегражданский налог и налог на восстановление сельского хозяйства были заменены единым

⁶⁰ См.: Финансы СССР / Под ред. В.П. Дьяченко. М., 1933. Вып. 2. С. 36.

⁶¹ См.: Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы. М., 2015. С. 76.

⁶² См.: Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 210.

⁶³ См.: Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 17.07.1922 «Положение о взимании налогов и сборов» // СЗ СССР. 1922. №25, с. 284.

⁶⁴ Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 205, 207, 210.

сельскохозяйственным налогом⁶⁵. Хозяйства с низким уровнем достатка получили определенные налоговые льготы. К тому же около 20% хозяйств были полностью освобождены от уплаты налога, это бремя снималось и с тех хозяйств, в которых отсутствовал скот⁶⁶.

Кроме того, в течение указанного периода был организован процесс взимания подоходного налога с физических и юридических лиц. Позднее, в 1924 г., подоходный налог выделили в отдельную статью, и основная масса налогового бремени легла на плечи предпринимателей⁶⁷. Главная цель активизации налогового обременения заключалась не в экономической выгоде указанных процессов, а в подавлении и искоренении чуждого по идеологическим соображениям класса частных, поэтому льготы не полагались.

Важно отметить, что с февраля 1922 г. взимался единовременный общегражданский налог, средства от сбора которого направлялись на решение важных задач в социальном секторе⁶⁸. Льготы предоставлялись следующим категориям населения: красноармейцам на действительной службе; студентам; женщинам с детьми до 14-ти лет; лицам, являющимся получателями адресной помощи в рамках соцобеспечения. После 1921 г. из-за неурожая освобождались от уплаты и сельские жители.

В СССР распространена была также практика частичного освобождения от уплаты косвенных налогов. Так, от уплаты указанных платежей освобождался доход от демонстрации кинофильмов («налог с публичных зрелищ и увеселений»), музейной деятельности, проведения зрелищ агитационно-пропагандистской, политико-просветительной и художественно-показательной направленности.

⁶⁵ См.: Декрет ВЦИК и СНК СССР от 10.05.1923 «О едином сельскохозяйственном налоге в районах скотоводческих хозяйств» // Сборник налогового законодательства. М., 1923. С. 6.

⁶⁶ См.: Макаренко А.В. Повышение устойчивости сельскохозяйственного производства на основе льготного налогообложения: дисс ... канд. экон. наук: 08.00.05; 08.00.10. М., 2011. С. 76.

⁶⁷ См.: Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 212-213.

⁶⁸ См.: Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 11.02.1922 «Об общегражданском налоге для оказания помощи голодающим и на усиление средств по борьбе с эпидемиями» // Сборник налогового законодательства. М., 1922. С. 9.

Наиболее значимым в городском частном секторе был подоходный налог с частных лиц, введённый в 1922–1923 гг.⁶⁹ Льготы полагались следующим категориям населения: военнослужащим, кавалерам орденов, героям труда, пенсионерам, рабочим и служащим, кооперированным кустарям и ремесленникам, если последние платили налог месячными окладами по заработной плате за данный месяц⁷⁰.

С момента осуществления коллективизации было произведено разграничение единого сельхозналога в зависимости от субъектов платежей, вследствие чего обязанность по его уплате возлагалась на колхозников, колхозы, единоличные трудовые крестьянские хозяйства, кулацкие хозяйства⁷¹. Таким образом, разработанная в тот период система льготирования также функционировала в соответствии с принципом дифференциации, который проявлялся в предоставлении льгот хозяйствам, являющимся объектами собственности государства, коллективным хозяйствам. На кулацкие и единоличные хозяйства возлагалось максимально тяжёлое налоговое бремя. В 1933 г. в целях улучшения положения труда рабочих советских хозяйств с указанных субъектов была снята обязанность по уплате единого сельхозналога, при этом обязанность по оплате подоходного налога за ними сохранялась⁷². Основная задача, которую руководство государства планировало решить при принятии всех вышеназванных мер, заключалась в том, чтобы уйти от двойного налогообложения, но при этом в силу влияния обозначенной причины указанную меру не представляется возможным отнести к категории налоговых льгот.

⁶⁹ См.: Фотиев П.А. Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий (налоговая реформа 1930–1931 гг.) / под ред. К.К. Аболина. М., 1932. С. 22-26; Федосимов Б.А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации: монография. Чебоксары, 2019. С. 37-39.

⁷⁰ См.: Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 235-236.

⁷¹ См.: Лященко П.И. История народного хозяйства СССР. 3-е изд. М., 1952. Т. 1-2.

⁷² См.: Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 237-238.

С 1930 г. сельхозналог не уплачивался с доходов колхозников, которые рассчитывались по трудодням. С 1931 г. налог взимался с колхозов по их валовому доходу по пониженной и пропорциональной ставке. Был введён ряд особых льгот для хозяйств колхозников.

Колхозы на этапе их становления использовали налоговые льготы, которые предусматривались в соответствии с определенными производственными операциями и процессами. Так, полностью освобождались от обязанности по уплате налогов следующие доходы:

- от прироста посева (в 1931 г. по сравнению с 1930 г.);
- от реализации технических культур;
- от огородов, садов, виноградников, скота в колхозах и у колхозников;
- доходы колхозников-красноармейцев, кавалеров орденов, героев труда⁷³. Льготы получали колхозники, в чьём личном пользовании имелись только объекты налогообложения, с которых обязанность по отчислению налоговых платежей по оплате сельхозналога (на корову, птицу) была снята. Колхозники, имеющие среди членов семей нетрудоспособных граждан, также получали определенную льготу в виде скидки по оплате налога в размере 5 – 15%⁷⁴.

Единовременный налог 1932 г. на единоличные крестьянские хозяйства⁷⁵ вводился в целях завершения заготовок и обеспечения исполнения всех налоговых обязательств, возлагаемых на единоличников. Уплата данного налога на льготных условиях осуществлялась хозяйствами, которые смогли в полном объеме с соблюдением установленных сроков исполнить ряд обязательств перед государством: и по уплате установленных

⁷³ Для каждой из групп налогоплательщиков был установлен особый порядок обложения.

⁷⁴ См.: Финансы СССР / под ред. В.П. Дьяченко. М., 1933. Вып. 2. С. 54–56.

⁷⁵ См.: Постановление ЦИК и СНК СССР от 19.11.1932 «О единовременном налоге на единоличные крестьянские хозяйства в 1932 г.» // Собрание законодательства СССР. 1932. № 78, ст. 476.

налоговых сборов, и по обеспечению необходимых государственных заготовок.

С момента наступления Великой Отечественной войны был установлен ряд военных налогов 1941 – 1945 гг. Основная цель введения таких налоговых сборов заключалась в том, чтобы получить необходимые объемы средств и в дальнейшем направить их на погашение задолженности по чрезвычайным расходам. Таким образом, говорить об установлении и предоставлении каких-либо льгот по уплате такого рода налогов не представляется возможным. В последующем был также введен налог на бездетность, целью которого являлась аккумуляция необходимого объема средств путем взимания их с бездетных граждан для покрытия расходов по общественному воспитанию и содержанию детей в детских учреждениях, оказывалась помощь многодетным семьям и матерям-одиночкам. Льготы получали герои СССР; кавалеры Ордена Славы трех степеней; военнослужащие, проходящие срочную службу; военнослужащие действующей армии и их супруги; граждане, у которых погибли или пропали без вести дети во время войны; учащиеся и студенты до 25 лет, а также инвалиды I и II групп⁷⁶.

После того как СССР смог оправиться от событий Великой Отечественной войны, в 1953 г. были приняты первые меры в области дальнейшего преобразования налоговой системы. В качестве первого шага в данном направлении выступили мероприятия по реформированию сельхозналога, в отношении которого подоходное обложение было заменено на погектарное, исчисление сельхозналога осуществлялось на основании твердых ставок в зависимости от площади земельного участка. Существенно изменилась и система льготирования. В первую очередь обязанность по уплате налога снималась с учителей, осуществляющих трудовую

⁷⁶ 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»).

деятельность в сельских школах, с агрономов и сантехников, с ветеринаров и фельдшеров, а также с глав колхозов⁷⁷. Также на льготных условиях осуществлялось взимание налога с хозяйств, понесших ущерб в результате стихийных бедствий, столкнувшихся с временными и материальными сложностями. К этой категории были отнесены переселенцы⁷⁸.

В 1953 г. проводилась работа по стимулированию торговой деятельности путем снижения ставки разового сбора на колхозных рынках – освобождались от уплаты вышеназванного сбора колхозы и колхозники, граждане, торгующие определенной продукцией. В 1958 г. с жителей села сняли бремя по уплате дорожного сбора⁷⁹. Так, к середине 1950-х гг. льготы определенным категориям субъектов не предоставлялись в рамках классовой борьбы, и постепенно им становятся присущи черты инструментов экономического стимулирования.

В 1960-х гг. в ходе хозяйственной реформы для роста эффективности и прибыльности предприятий⁸⁰ были введены плата за фонды, фиксированные платежи, изменилась система подоходного обложения колхозов⁸¹. В 1966 г. также проводилась работа по обеспечению роста заинтересованности предприятий в качественной эксплуатации основных производственных фондов и оборотных средств субъектов хозяйственной деятельности. Была установлена плата за основные производственные фонды и нормируемые оборотные средства⁸². Так, плата за фонды как наиболее рациональный

⁷⁷ См.: Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 253–255.

⁷⁸ Новая система была заложена Законом СССР от 8 августа 1953 года «О сельскохозяйственном налоге» (См.: Сборник законов СССР и указов Президиума Верховного Совета СССР. 1938 г. – июль 1956 г / под ред. Ю.И. Мандельштам. М., 1956. С. 321-326).

⁷⁹ См.: Исаев И.А. История государства и права России: учебник для юридических вузов. Изд. 3-е, перераб. и доп. М., 1996. С. 450.

⁸⁰ См.: Самуэльсон П. Экономика. М., 1996. С. 89.

⁸¹ См.: Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М., 1999. С. 109.

⁸² См.: 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. История налогов России. М., 2001. С. 255.)

способ распределения прибыли и чистого дохода признана ключевым платежом из прибыли предприятия⁸³.

Особые виды льгот предоставлялись некоторым категориям плательщиков данного налога, в частности:

- объединениям и предприятиям, которые по результатам осуществления хозяйственной деятельности не получали достаточный объем прибыли, который позволил бы им образовать фонды экономического стимулирования при ставке 3% (строительным организациям – 2%);
- планово-убыточным предприятиям⁸⁴.

В 1965 г. при реализации курса государственной политики был выявлен еще один возможный источник пополнения бюджета из доходов, получаемых сельскими хозяйствами, и в роли такого источника предстал подоходный налог, взимаемый с коллективных хозяйств. При этом обложению новым видом налога подвергались следующие объекты: чистый доход; определённая доля фондов оплаты труда колхозников, которая превышала минимум, не подлежащий обложению⁸⁵. В полном объеме или в определенном объеме обязанность по уплате указанного налога снималась со следующих субъектов:

- колхозов, возводимых переселенцами;
- колхозов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей;
- колхозов пушного звероводства по доходам, полученным от реализации продукции звероводства⁸⁶.

В 1970–1980 гг. налоговая система СССР включала в себя основные элементы: подоходный налог, налог на холостяков, сельхозналог и местные налоги.

⁸³ См.: Экономическая энциклопедия. Политическая экономия: в 4 т. / гл. ред. А.М. Румянцев. М., 1979. Т. 3. С. 260-265.

⁸⁴ Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 256-257.

⁸⁵ См.: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 10.04.1965 «О подоходном налоге с колхозов» // Ведомости ВС СССР. 1965. №15, ст. 206.

⁸⁶ См.: Экономическая энциклопедия. Политическая экономия: в 4 т. / гл. ред. А.М. Румянцев. М., 1972. Т. 1. С. 202.

Налог с кооперативных и общественных организаций не платили организации потребкооперации с прибыли от продажи непродовольственных товаров народного потребления и изделий производственно-технического назначения:

- сделанные из производственных отходов;
- непродовольственные, выпущенные из местного сырья, не подлежащего централизованному распределению;
- изготовленные из местного и вторсырья, независимо от рентабельности производства⁸⁷.

Главная идеология СССР пропагандировала принятие всех необходимых мер для того, чтобы запретить и подавить частную предпринимательскую инициативу, а основным стремлением государства было повышение активности потребительской кооперации в области переработки отходов, возникающих в результате деятельности предприятий СССР. Также обязанность по уплате налога на прибыль снималась с доходов, полученных от откорма скота, выращиваемого на приусадебном хозяйстве, от ведения птицеводства и молочного животноводства, от огородничества и продажи рыбы, добытой в виде собственного улова⁸⁸.

Специфический ряд льгот был разработан и предоставлялся в течение первых двух лет работы вновь созданных предприятий и цехов обществ слепых и глухих, выпускавших ряд товаров народного потребления из местного сырья и отходов производства, если общая стоимость полноценных сырьевых ресурсов и материалов составляла не более 25% от стоимости сырья и материалов⁸⁹. Не облагались налогом на прибыль клубы, дворцы и дома культуры общественные организации, санатории, дома отдыха, творческие союзы.

⁸⁷ См.: Буланже М. Из истории подоходного налога и налога на прибыль // Налог. вестник. 1998. № 6. С. 147-151.

⁸⁸ См.: Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 223, 231.

⁸⁹ См.: Руденко В.В. Налоговое регулирование деятельности предприятия в истории России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Краснодар, 2007. С. 101.

С 1 июля 1981 г. был введен налог с владельцев строений⁹⁰ – поимущественный налог, уплачиваемый кооперативами за любые строения из их собственности или переданные в пользование государственными и общественными организациями и предприятиями; с граждан СССР, иностранных физических и юридических лиц, лиц без гражданства за строения на территории СССР и являющиеся объектами их собственности⁹¹.

Льготы предоставлялись:

- колхозам, производственным объединениям и межхозяйственным предприятиям и организациям в сельском хозяйстве, межхозяйственным предприятиям и организациям с участием рыболовецких колхозов;
- плательщикам сельскохозяйственного налога;
- инвалидам ВОВ 1941–1945 гг., инвалидам, приравненным к ним по пенсионному обеспечению и проживающим с ними членам семьи;
- солдатам, матросам, сержантам, мичманам, а также членам их семей;
- пенсионерам-собственникам строений и членам их семей, которые проживали в указанных строениях совместно с пенсионером, при отсутствии иных источников получения дохода за исключением пенсии, стипендии, дохода от личного подсобного хозяйства, от сдачи в наем помещений;
- членам старательских артелей при добыче и переработке золота, платины, олова, редких металлов, а также членам их семей;

Героям СССР, Социалистического Труда, кавалерам Орденов Славы трех степеней и членам их семей также полагалась льгота в размере 50% от суммы налога.

Таким образом, в 1970–1980-х гг. в несколько этапов удалось разработать достаточно устойчивую систему налогообложения населения СССР, ее основными элементами были подходящий, сельскохозяйственный,

⁹⁰ См.: Положение о местных налогах: утв. Указом Президиума ВС СССР от 26.01.1981 «О местных налогах и сборах» // Собрание законодательства СССР. 1984. Т. 5.

⁹¹ Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 271–272.

земельный налог, налог на транспорт. Подоходный налог уплачивали советские и иностранные граждане, имевшие в СССР источники дохода. Производилась дифференциация плательщиков⁹².

Льготы получали рабочие, служащие и приравненные к ним лица: военнослужащие, студенты и аспиранты, так как для этих категорий плательщиков был установлен повышенный, не подлежащий обложению минимальный размер дохода, а обложение осуществлялось по сниженным ставками, кроме того, предоставлялись определенные виды льгот по семейному положению⁹³.

Система льгот при подоходном обложении была достаточно широка, льготы получали: военнослужащие (солдаты, матросы, сержанты), в том числе по всем видам довольствия; пенсионеры и лауреаты всех государственных премий; инвалиды по зрению; инвалиды ВОВ⁹⁴. Участники войны имели 50% льготу при уплате налогов со всех видов получаемых доходов. Льгота полагалась при обложении сумм выигрышей по лотереям, облигациям государственных займов, сумм процентов по вложенным вкладам, сумм страховых и алиментов, при налогооблагаемом сельхозналогом доходе⁹⁵.

Земельный налог, введенный с 1 июля 1981 г.⁹⁶, представлял собой местный прямой налог, уплачиваемый кооперативами, учреждениями и организациями, гражданами, иностранными физическими и юридическими лицами и лицами без гражданства в соответствии с выделенными им участками земли⁹⁷. Льготы полагались следующим категориям:

1) физические лица:

⁹² См.: История государства и права России / под ред. Ю.П. Титова. М., 1998. С. 98.

⁹³ См.: Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 236, 250.

⁹⁴ См.: Там же. С. 329-331.

⁹⁵ 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.

⁹⁶ Указ Президиума Верховного Совета СССР от 26.01.1981 «О местных налогах и сборах» // Собрание законодательства СССР. 1984. Т. 5.

⁹⁷ См.: Толкушкин А.В. История налогов России. М., 2001. С. 275, 381.

- уплачивающие сельхозналог;
- инвалиды;
- солдаты, матросы, сержанты, мичманы и члены их семей;
- пенсионеры, пользователи участками земли и члены их семей, которые проживали совместно с пенсионером в строениях на этом участке земли при отсутствии иных источников получения доходов за исключением назначенной получателю пенсии, стипендии, доходов от личного подсобного хозяйства и сдачи помещений по найму;

- члены старательских артелей и члены их семей;
- герои СССР, Социалистического Труда, кавалеры Орденов Славы трех степеней и члены их семей в размере 50 % от суммы начисленного налога;

- граждане по уплате налога за участки земли, которые были им выделены для использования в сельскохозяйственных целях, в том числе участки, предоставленные им в пользование, незастроенные лесные территории лесного фонда;

2) юридические лица:

- кооперативы, эксплуатирующие земельные участки в сельхозцелях, в том числе участки, предоставленные в пользование, незастроенные лесные территории лесного фонда;

- колхозы, сельские производственные объединения, межхозяйственные предприятия и организации с участием рыболовецких колхозов.

Также не являлись объектами налогообложения участки земли, на которых отсутствовали постройки, используемые для обустройства садовых, парковых, детских площадок, стадионов и иных объектов культурно-бытового и спортивного назначения⁹⁸.

⁹⁸ См.: Привалов Е.Е. История и современность земельного налогообложения // Научные тенденции: юриспруденция: сборник научных трудов по материалам XIII международной научной конференции. СПб., 2018. С. 32.

Обязанность по уплате налога с владельцев транспортных средств с 1 июля 1981 г.⁹⁹ снималась с инвалидов и членов старательских артелей.

Важно отметить, что во времена СССР была проведена планомерная и системная работа по закреплению на законодательном уровне всех предоставляемых налоговых льгот. При этом указанная регламентация осуществлялась как законодательством СССР в сфере социального обеспечения, так и нормативными правовыми актами республик, входивших в состав Союза. Наряду с налоговыми льготами, закреплёнными на уровне советского законодательства о налогах и сборах, существовал также обширный перечень льгот, которыми могли воспользоваться только представители партийной и советской элиты, а соответствующая регламентация таких льгот осуществлялась на уровне подзаконных актов. Данный исключительный формат установления и предоставления налоговых льгот существенно нарушал принцип социальной справедливости.

Таким образом, во времена СССР (1921–1991 гг.) курс реформирования процесса налогового льготирования производился последовательно в несколько этапов:

- принятие мер для стимулирования при помощи налоговых льгот частной инициативы (НЭП) (1921–1931 гг.);
- реализация на практике курса налогового подавления «нетрудовых классов» и снятия бремени в виде уплаты налогов с пролетариата (1931–1941 гг.);
- приостановление действия большинства льготных программ при уплате налогов, связанное с Великой Отечественной войны (1941–1945 гг.) и необходимостью несения колоссального объема затрат для скорейшего восстановления народного хозяйства, привело к тому, что указанный период затянулся и осуществлялся до наступления 1950-х годов;

⁹⁹ См.: 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., 1998. С. 89.)

- принятие мер для активизации роста производительности сельского хозяйства (с 1953 г.);
- расширение социальных льгот (с конца 1950-х гг. до середины 1980-х гг.).

В результате перестройки и общей демократизации в начале 1990-х гг. по решению Первого Съезда народных депутатов СССР, а также в целях реализации нормативных положений ст. 120 Конституции СССР на непродолжительный период времени была сформирована Комиссия Верховного Совета СССР по вопросам привилегий и льгот, которая в ходе осуществления своей деятельности раскрыла и обнародовала ставшие сенсационными факты, свидетельствующие о колоссальном уровне социального неравенства и несправедливости в стране. Основная цель, достижение которой планировалось обеспечить при создании Комиссии, заключалась в производстве детальной аналитической оценки действовавшей в тот период системы привилегий и льгот, пользователями которых являлись отдельные исключительные категории граждан СССР. Кроме того, на Комиссию была возложена обязанность по разработке необходимых мероприятий и предложений для совершенствования существовавшей практики, что, в конечном счете, позволила бы обеспечить достижение социальной справедливости¹⁰⁰. Несмотря на все принятые меры, существенного эффекта по итогам функционирования указанной Комиссии достичь не удалось.

Формирование налоговой системы Российской Федерации началось с принятия Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», закрепившего следующие виды налоговых льгот:

- необлагаемый минимальный размер объекта налога;

¹⁰⁰ См.: Постановление Президиума Верховного Совета СССР от 05.12.1990 № 1816-1 «О Положении о Комиссии Верховного Совета СССР по вопросам привилегий и льгот» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1990. № 50, ст. 1095.

- не обремененные налогом категории лиц и плательщиков;
- снижение ставки;
- вычет из налогового оклада;
- целевые налоговые льготы, программы предоставления налоговых кредитов;
- иные льготы¹⁰¹.

Действовал запрет на индивидуальный порядок установления и предоставления льгот, за исключением случаев, определенных в законе.

В роли фундаментального направления государственной политики в налоговом секторе выступала деятельность, целью которой являлось обеспечение стремительного снижения объемов предоставляемых налоговых льгот. Таким образом, к 1996 г. поступательным образом реализовывались мероприятия в целях уменьшения и сведения к минимуму объема предоставляемых льгот и исключений из общего режима налогообложения¹⁰². В целях доказательства правомочности принимаемых мер, специалисты указывали на присутствие высокой опасности полного разрушения налоговой системы страны. Кроме того, в качестве аргумента озвучивалась позиция, согласно которой именно в этот период назрела объективная необходимость в компенсации выпадающих в случае отмены определенного перечня налогов источников дохода, пополняющих бюджет государства.

На основе анализа основных положений Послания Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 6 марта 1997 г. следует отметить, что внимание акцентировалось на необходимости действий в целях оперативного пресечения всех возможных попыток получения исключительных привилегий со стороны сильнейших субъектов частного

¹⁰¹ См.: Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы» // Российская газета. 1992. 10 марта. (утратил силу)

¹⁰² См.: Указ 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. 1996. 28 мая.

предпринимательства, реализуемых ими в своих интересах. Также в указанный период времени на повестку дня была поставлена задача, связанная с принятием необходимых мер для того, чтобы в перспективе инициировать процесс поступательного снижения налоговых ставок, ибо только таким образом представляется возможным реализовать на практике принцип равномерности и справедливости в процессе распределения налогового бремени между всеми категориями налогоплательщиков.

Рассматриваемый период развития Российского государства был специфичен из-за особого влияния пропаганды достижения социальной справедливости, в связи с чем установление и предоставление налоговых льгот достаточно часто рассматривалось в контексте негативного влияния на реализацию принципа справедливости по отношению к некоторым участникам экономического процесса из-за непредоставления им льгот. Сложившаяся ситуация была обусловлена тем, что на практике в случае реализации льготного режима для определенных категорий плательщиков налогов, во всех без исключения обстоятельствах создавались иные условия, при которых возникало дополнительное налоговое бремя, и ложившееся уже на плечи других категорий налогоплательщиков¹⁰³.

После распада СССР страна вступила в фазу глубочайшего экономического кризиса, в силу чего налоговые льготы не рассматривались в качестве эффективного инструмента воздействия, поскольку посредством их предоставления не создавались необходимые условия для решения задач, собственно ради которых они и были введены, но при этом они порождали благоприятную обстановку для развития коррупционного поведения. После того как было принято решение об упразднении системы налоговых льгот, предоставляемых плательщикам при оплате налога на прибыль организаций, на практике сложилась ситуация, когда на государственном уровне был

¹⁰³ См.: Бабякина Е.А. Налоговое бремя в экономике Российской Федерации: особенности формирования и перспективы оптимизации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Ставрополь, 2008. С. 65.

разрушен достаточно продуктивную систему поддержки крупных плательщиков налогов. И одновременно с этим налоговая система характеризовалась тем, что в ней по большей части преобладала фискальная функция налогообложения¹⁰⁴.

На основе проведенного историко-правового анализа предлагается выделить следующие этапы развития законодательства о налоговых льготах в Российском государстве:

1) дореволюционный этап (1682 – 1917 гг.). Несмотря на то, что в российском государстве наблюдалось непрерывное ужесточение фискальной функции налогов, на законодательном уровне закрепляются первые виды налоговых льгот. Специфической представляется их сущность, которая напрямую была связана с предоставлением преимуществ привилегированным сословиям. Однако постепенно проявляется стимулирующая функция налоговых льгот в части их предоставления лицам, осваивавшим удаленные территории (Сибирь и Дальний Восток), отдельным категориям населения, осуществляющим важную для государства деятельность (военнослужащие и др.) и имевшим существенные заслуги (кавалеры боевых орденов и др.).

2) постреволюционный этап (1918 – 1921 гг.). Налоговые льготы не имели широкой практики применения, так как существовавшие проблемы в государстве из-за гражданской войны и противоречивости политического управления, требовали серьезных финансовых вложений, которые поступали в бюджет за счет чрезвычайного революционного налога. В процессе систематизации процесса налогообложения населения и расширения перечня взимаемых налогов (продовольственный налог, промысловый налог и др.) на законодательном уровне закрепляются отдельные налоговые льготы. Использование впервые в практике российского государства принципа

¹⁰⁴ См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть / отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2015. С. 192; Налоговое право: учебник / под ред. И.А. Цинделиани. М., 2020. С. 106.

прогрессивного налогообложения позволило закрепить налоговые льготы соразмерно объему и особенностям осуществляемой населением деятельности, что в итоге создало основы для возникновения стимулирующей направленности налоговых льгот в экономической сфере.

3) советский этап (1922 – 1991 гг.). Процесс льготирования обусловлен спецификой общественно-политической ситуации и его развитие напрямую связано с установками руководства СССР. Наблюдается систематизация и унификация налогового законодательства, в результате которых существенно изменена система налогообложения и серьезно расширена система налоговых льгот. Правовая регламентация процесса льготирования осуществлялась как законодательством СССР в сфере социального обеспечения, так и нормативно-правовыми актами республик, входивших в состав СССР. Масштабное распространение получают налоговые льготы, связанные с хозяйственной деятельностью индивидуальных и коллективных экономических субъектов, однако в различные промежутки времени приоритеты отдаются конкретным направлениям в связи с необходимостью их развития. Существенно расширяется перечень налогоплательщиков, в отношении которых применяются льготы. Особое значение в данном контексте приобретает необходимость социальной поддержки отдельных категорий населения (студенты, пенсионеры, матери-одиночки и др.) путем предоставления им соответствующих льгот. На указанном этапе развития государства возникла уникальная практика частичного освобождения от уплаты косвенных налогов. Однако наряду с налоговыми льготами, закреплёнными на уровне советского законодательства, существовал также и обширный перечень льгот, которыми могли воспользоваться исключительно представители партийной элиты, а соответствующая регламентация таких льгот осуществлялась на уровне подзаконных актов, что существенно нарушало принцип социальной справедливости.

4) переходный этап (1992 – 1998 гг.). Несмотря на стремление руководства государства упорядочить процесс применения налоговых льгот с учетом существовавших реалий, на практике продолжали действовать нормативные положения советского налогового законодательства. Помимо этого, наблюдается фрагментарное использование отдельных направлений налогового льготирования. Спецификой указанного этапа является возникновение идей о необходимости мониторинга и оценки эффективности использования налоговых льгот с целью их дальнейшего совершенствования, однако практического выражения указанная позиция не получила.

5) современный этап (1999 – н.в.). С появлением кодифицированных актов в сфере налогов и сборов происходит теоретическая разработка понятия «льготы по налогам и сборам» и его закрепление. В настоящее время полностью исключается предоставление преимуществ в виде налоговых льгот исходя из привилегированного положения отдельных категорий населения, а налоговые льготы выступают эффективным инструментом развития экономического потенциала России. Несмотря на значимость института налоговых льгот на современном этапе, в его правовом регулировании сохраняется ряд пробелов и проблем, которые подлежат разрешению.

Таким образом, на достаточно продолжительном историческом отрезке налоговые льготы адресовались по большей части физическим лицам и носили преимущественно социальный характер (поддержка социально незащищенных категорий граждан, малообеспеченных, малосемейных и др.). Однако с переходом к рыночной экономике налоговые льготы стали распространяться и на хозяйственные субъекты, тем самым регулируя уже социально-экономическую составляющую общества или экономику в целом. Государство, оценивая и учитывая приоритеты в развитии экономики и общества, выбирает (регулирует) направленность налоговых льгот, поэтому

налоговое льготирование носит непостоянный, а временный характер, вызванное той или иной необходимостью.

Авторская периодизация процесса становления и развития правового регулирования налогового льготирования сформулирована в целях выявления закономерностей, встречающихся в практике российского государства. Анализ процесса становления и развития института налогового льготирования в российском государстве позволяет наглядно продемонстрировать зависимость указанных налогово-льготных правоотношений и их регулирования от состояния государства и актуальных проблем его социально-экономического развития на различных этапах.

На основе анализа теоретико-правовых основ применения налоговых льгот необходимо прийти к следующим выводам:

1. Налоговая льгота – это регламентированная на уровне законодательства о налогах и сборах форма минимизации налогообложения, нацеленная на создание условий, при которых налогоплательщики, используя законно установленные способы, вправе снизить размер налогооблагаемой базы, выбрать пониженную ставку налога или иным образом снизить налоговое бремя. Налоговая льгота устанавливается с целью активизации правового поведения субъектов конкретных отношений. Однако такая форма снижения налоговой нагрузки не даст никакого весомого эффекта, если процесс ее практического применения не будет подвержен строгому контролю и непрерывному мониторингу со стороны полномочных органов для недопущения возникновения существенного ущерба, который может быть нанесен бюджету страны¹⁰⁵. Отмену, а также метод редуцирования налога можно рассматривать как налоговую льготу исключительно в тех случаях, когда речь идет о инструментах прямого налогообложения. Если же имеет место система косвенного обложения

¹⁰⁵ См.: Гарахина И.В. Оценка распределения налоговой нагрузки в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Н. Новгород, 2009. С. 97-98; Рощупкина В.В. Показатель налоговой нагрузки как индикатор эффективности фискальных мер государства // Экономика. Налоги. Право. 2016. № 2. С. 139.

налогами, которая обладает множеством острохарактерных черт (налоговое бремя ложится на потребителя, в силу чего плательщик налога и фактический носитель налогового бремени – это не одно лицо), то в данном случае в силу указанных выше причин рассматривать факт сокращения налога, как налоговую льготу не представляется возможным.

2. Появление налоговых льгот в Российском государстве совпадает с периодом становления отечественной налоговой системы в целом. При этом основная специфическая особенность, присущая налоговым льготам, заключается в том, что они продолжительный период времени не обладали необходимой экономической направленностью, основной целью их использования являлось закрепление и регламентация социальных привилегий, дарованных отдельным категориям населения. Развитие института льготирования целиком и полностью связано не только с совершенствованием налоговой системы, но и во многом зависит от глобальных целей и установок, которые преследует руководство государства в каждый конкретный промежуток времени. Поэтому объективно обусловленными представляются периоды в истории Российского государства, когда налоговые льготы не используются или, наоборот, когда существенно расширялись масштабы их применения.

ГЛАВА 2. ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

2.1 Особенности правового регулирования и практики применения отдельных налоговых льгот в Российской Федерации

Учитывая тот факт, что налоговые льготы в отраслевом законодательстве Российской Федерации получили свое закрепление с 1999 г., к настоящему моменту имеется весьма обширная практика их использования. Также важно отметить, что отечественная налоговая система характеризуется существенной масштабностью, в связи с чем достаточно часто возникает необходимость динамичного совершенствования законодательства о налогах и сборах. Данный тезис подкрепляется регулярным внесением изменений в нормативные положения обеих частей НК РФ, которые не всегда положительно оцениваются обществом и представителями научного сообщества. С одной стороны, большое количество внесенных изменений в российское налоговое законодательство представляется объективно обусловленным в контексте постоянного совершенствования социально-политических и экономических реалий, и в случае отсутствия законодательных трансформаций возникает большое количество правовых пробелов и коллизий, которые также негативно отражаются в правоприменительной практике. С другой стороны, отдельные изменения налоговых норм носят фрагментарный характер, который не позволяет достичь необходимого эффекта совершенствования правового регулирования в указанной сфере на какой-либо существенный промежуток времени, что, в свою очередь, порождает увеличение числа последующих изменений и серьезное осложнение толкования отраслевого законодательства в целом. Все вышеназванные обстоятельства в определенной степени

проявляются и в правовой регламентации налогового льготирования в России.

В первую очередь следует отметить, что правовой основой отношений в анализируемой сфере, в том числе и в части применения налоговых льгот, выступает ст. 57 Конституции РФ, закрепляющая обязанность каждого человека платить законно установленные налоги и сборы¹⁰⁶. В данном контексте делается справедливое замечание об отсутствии обратной силы у нормативных правовых актов, которые регламентируют новые налоги или как-то ухудшают положение налогоплательщиков. Учитывая тот факт, что налоговые льготы напрямую связаны с процессом исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов, их применение без возникновения соответствующей обязанности у конкретного гражданина невозможно. Если гражданин не обязан уплачивать конкретный налог в процессе осуществляемой им деятельности, то налоговое льготирование к нему не применяется. При этом конституционное требование в отношении отсутствия обратной силы в равной степени актуально и для института налоговых льгот, ибо последние не могут использоваться с целью ухудшения положения налогоплательщика.

Важное значение для процесса льготирования также имеют положения ст. 55 Конституции РФ, где закрепляется недопустимость отрицания или умаления прав человека. В контексте того, что в результате установления и предоставления налоговых льгот отдельные субъекты отношений получают соответствующие преимущества, данный факт не должен трактоваться как умаление прав иных участников таких отношений. При этом на конституционном уровне регламентируется возможность ограничения прав и свобод населения федеральным законодательством, но лишь в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя,

¹⁰⁶ Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с изм., одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Российская газета. 1993. 25 дек.; Собрание законодательства РФ. 2020. № 11, ст. 1416.

нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Ограниченность оснований, по которым предоставляются налоговые льготы в Российской Федерации, не выступают элементом системы ограничения прав и свобод человека, а объективно обусловлены целями их использования в рамках налогового администрирования с учетом потребностей экономического развития государства в конкретный промежуток времени.

Таким образом, действующая Конституция РФ закрепляет основополагающие начала налоговых правоотношений, которые проявляются в том числе посредством установления и предоставления налоговых льгот. Конституционные нормы имеют важное значение для регламентации всех правоотношений, так как помимо регулирования конкретных аспектов государственной и частной деятельности, они создают основания для защиты прав субъектов в различных внутригосударственных и международных инстанциях.

Важно отметить, что на федеральном уровне законодателю в настоящее время предоставлены весьма широкие полномочия в сфере налогообложения:

- введение конкретных видов налогов;
- фиксация элементов налога;
- конкретизация состава налогоплательщиков и объектов обложения;
- выделение характеристик стоимости и количества, требуемых для определения налоговой базы;
- закрепление порядка, в соответствии с которым исчисляется налог;

– разработка оснований и порядка предоставления налоговых льгот тем или иным категориям плательщиков¹⁰⁷.

Как отмечалось ранее, в настоящее время особую актуальность представляет исследование стимулирующего потенциала налоговых льгот, объективно обусловленного их сущностью и наиболее ярко проявляющегося в активизации правового поведения субъектов в отдельных сферах общественных отношений, имеющих особое значение для развития государства. В качестве такой сферы необходимо выделить инновационную деятельность, поскольку эффективное налоговое стимулирование инновационной активности физических и юридических лиц на территории Российской Федерации способствует созданию благоприятной экономической среды, в рамках которой наблюдается динамичное развитие субъектов экономических отношений, что позволяет минимизировать ущерб современных мировых кризисных условий¹⁰⁸.

В отдельных секторах экономики существует острая необходимость обновления фондов предприятий и серьезное совершенствование их деятельности, что весьма целесообразно осуществлять посредством внедрения инновационных технологий. Как справедливо отмечает Н.Н. Лайченкова, «современный период экономического развития Российской Федерации характеризуется проведением комплекса мероприятий, инициированных в большинстве случаев государством, с целью инновационного развития, внедрения во все сферы производства, управления, социального обеспечения высоких технологий, продуктов

¹⁰⁷ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 20.12.2016 № 2669-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Колчина Владимира Владимировича на нарушение его конституционных прав статьей 145 Налогового кодекса Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.09.2020); Определение Конституционного Суда РФ от 27.06.2017 № 1214-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ершова Александра Владимировича на нарушение его конституционных прав абзацем третьим пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации и пунктом 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.09.2020).

¹⁰⁸ См.: Чернов С.Б., Захарова А.В. Налоговая политика развития высоких технологий как фактор укрепления экономической безопасности России в условиях антироссийских санкций // Экономические науки. 2023. № 218. С. 247-253.

интеллектуального развития, позволяющего минимизировать ресурсные, материальные, временные затраты»¹⁰⁹.

Следует подчеркнуть, что в правовом регулировании инновационной деятельности в Российской Федерации отсутствует единый концептуальный нормативный правовой акт, который бы подробно определял особенности правового статуса различных субъектов в данной сфере. Помимо этого теоретико-правовая разработанность базовых категорий, связанных с инновациями и их применением, также отличается качественным многообразием. Так, в настоящее время существуют следующие основные подходы к определению понятия «инновация»:

1) системный подход, согласно которому под инновацией следует понимать целевое изменение в функционировании предприятия как системы, при котором возможны как количественные, так и качественные изменения в какой-либо области деятельности предприятия;

2) процессуальный подход, согласно которому инновация – это общественный технико-экономический процесс, который благодаря практическому использованию идей и изобретений приводит к созданию лучших по своим характеристикам, свойствам изделий или технологий;

3) экономический подход, согласно которому инновация определяется как процесс, в котором изобретение или идея приобретают определенное экономическое содержание, а успешное нововведение – это предложение на рынке чего-то нового, за что потребитель готов заплатить¹¹⁰.

В рамках проводимого исследования стоит обратить особое внимание на правовое регулирование и практику применения налоговых льгот в отношении отдельных операций для организаций, осуществляющих инновационную деятельность, среди которых необходимо выделить

¹⁰⁹ 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.

¹¹⁰ См.: Аристархова М.К., Абзгильдин Д.А. Роль налогового стимулирования в инновационном развитии предприятий // Евразийское научное объединение. 2019. № 1-5 (47). С. 240.

льготирование в отношении федеральных налогов, а именно – налога на добавленную стоимость (далее – НДС), налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Думается, что анализ процесса регулирования и применения вышеназванных налоговых льгот представляет особую актуальность для правовой науки и правоприменительной деятельности в силу наличия целого ряда проблем.

Льготы по НДС. Налоговое законодательство Российской Федерации (ч. 1 ст. 145 НК РФ) предусматривает общее правило, согласно которому организации и индивидуальные предприниматели (далее – ИП), за исключением субъектов, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН), наделены правом освобождения от обязанности уплачивать НДС, но только в том случае, когда за 3 предшествующих последовательных календарных месяца совокупный объем выручки, полученный от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, составил не более 2 млн. руб.

Однако ИП и организации, уплачивающие ЕСХН, также могут воспользоваться налоговой льготой в виде освобождения от уплаты НДС, для чего им необходимо выполнить следующие условия:

1) перейти к режиму уплаты ЕСХН и реализовать свое право на получение освобождения от уплаты НДС в рамках одного и того же календарного года;

2) иметь совокупный объем полученного дохода в рамках предпринимательской деятельности за истекший налоговый период по ЕСХН без учета НДС не более некоторой установленной суммы (100 млн. руб. за 2018 г., 90 млн. руб. за 2019 г., 80 млн. руб. за 2020 г., 70 млн. руб. за 2021 г., 60 млн. руб. за 2022 г. и последующие годы).

Обязательному выполнению для указанных субъектов подлежат оба вышеназванных законодательных требования, и только в этом случае ИП и

организациям, уплачивающим ЕСХН, предоставляется анализируемая налоговая льгота.

Требования, регламентированные ч. 1 ст. 145 НК РФ о применении налоговой льготы, не распространяются на организации и ИП, занимающиеся реализацией подакцизных товаров в течение 3 месяцев до наступления срока, когда надлежит рассчитаться по обязательствам по уплате налога, а также на организации ввозящие товары на российскую территорию и территории, которые находятся в ее юрисдикции.

Льготы по уплате НДС могут предоставляться и на временной основе, поэтому воспользоваться ими могут организации в связи с определенными временными обстоятельствами, возникающими в их практике. В частности, при организации и проведении на территории Российской Федерации Кубка конфедераций FIFA 2017 г., чемпионата мира по футболу FIFA 2018 г., чемпионата Европы по футболу UEFA 2020 г. Так, вплоть до 31 декабря 2020 г. включительно обязанность по уплате НДС снималась с нескольких спортивных организаций международного уровня:

1) УЕФА (англ. Union of European Football Associations – UEFA) и ее дочерних организаций;

2) ФИФА (англ. Federation Internationale de Football Association – FIFA) и ее дочерних организаций.

Применительно к сфере инновационной деятельности следует обратить внимание на то, что согласно требованиям ст. 145.1 НК РФ каждый участник проекта по развитию инноваций «Сколково» в течение 10-летнего периода с момента присвоения ему такого статуса может воспользоваться льготой в виде освобождения по уплате налога¹¹¹. При этом указанная налоговая льгота не может использоваться при возникновении обязанностей, обусловленных организацией и реализацией ввоза на территорию России и другие

¹¹¹ Апарышев И.В. Налоговая поддержка малых инновационных предприятий, применяющих общую систему налогообложения. Налоговые и страховые льготы участников проекта «Сколково» // Имущественные отношения в РФ. 2012. № 6. С. 81-94.

территории, находящиеся под ее юрисдикцией, товаров, являющихся объектами налогообложения.

Прекращение действия указанной налоговой льготы наступает в результате выполнения следующих условий:

- 1) годовая выручка превышает 1 млрд. руб.;
- 2) прибыль, накопленная с начала года, в котором выручка достигла 1 млрд. руб., превышает 300 млн. руб.

При этом до получения выручки в 1 млрд. руб. размер прибыли не имеет значения (п. 2 ст. 145.1, п. 20 ст. 381 НК РФ).

С 1 января 2014 г. начала действовать поправка к ст. 149 НК РФ, в соответствии с которой снималась обязанность по уплате НДС при организации и непосредственном выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (далее – НИОКР), чье финансовое обеспечение производилось из средств специализированных фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, а необходимость их создания при этом была определена в нормах Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике»¹¹². В настоящее время данная льгота также предусмотрена и для выполнения НИОКР организациями, осуществляющими образовательную деятельность, и научными организациями на основе хозяйственных договоров.

Кроме того, важно отметить, что обязанность по уплате НДС снимается с организации также при выполнении ею НИОКР, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав НИОКР и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

¹¹² См.: Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «О науке и государственной научно-технической политике» // Собрание законодательства РФ. 1996. № 35, ст. 4137; 2023. № 31, ч. 3, ст. 5811.

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации¹¹³.

Также федеральное налоговое законодательство определяет ряд случаев, когда налогоплательщик не может воспользоваться льготами в виде освобождения от НДС. Такими случаями являются, в частности, случаи утраты статуса участника проекта, случаи извлечения большего объема прибыли в сравнении с тем объемом, который допускается в рамках установления и предоставления такого рода льготы, и прибыли, полученной после непосредственного участия в реализации проекта.

Также в ст. 149 НК РФ регламентированы операции, по которым субъекты налогообложения освобождаются от обязанности по уплате НДС.

Анализируемый вид льготы не действует при осуществлении посреднических операций согласно требованиям п. 7 ст. 149 НК РФ. Так, субъект налогообложения не освобождается от обязанности по уплате НДС и вынужден уплачивать НДС в соответствии с предусмотренным общим порядком, если он в рамках предпринимательской деятельности совершает действия в интересах иного лица, по договорам поручения или комиссии,

¹¹³ См.: Кольцова А.А., Старобинская Н.М., Яковлева Т.В. Перспективы налогового стимулирования инновационной деятельности // Бизнес. Образование. Право. 2023. № 1 (62). С. 57.

агентского договора.

Важно отметить, что процесс льготирования в отношении уплаты НДС предусматривает еще ряд исключений в зависимости от сферы предпринимательской деятельности, к которым относятся: продажа товаров медицинского назначения; ритуальные и сопутствующие виды услуг; продажа похоронных принадлежностей; продажа изделий народных художественных промыслов с определённой художественной ценностью (кроме подакцизных), по зарегистрированным образцам, сдача в аренду помещений аккредитованным иностранным гражданам (организациям). Налоговое бремя по НДС снимается с производителей и посредников.

Предусматриваются также и дополнительные виды льгот по определенным видам деятельности: продажа товарной продукции, организованная общественными организациями инвалидов; оказание услуг в образовательном секторе; продажа товаров и услуг медицинского назначения; организация выдачи займов.

Отметим, что с 1 октября 2014 г. обязанность по уплате НДС была снята с некоторых видов деятельности социального назначения:

- 1) рекрутинг и обучение опекунов или попечителей;
- 2) оказание на безвозмездной основе услуг, связанных с производством и распространением социальной рекламы;
- 3) оказание услуг в области страхования (сострахования, перестрахования) экспортных кредитов инвестиционных вложений от возможных рисков предпринимательского и политического характера¹¹⁴.

Позднее, с 1 января 2015 г., с работ, услуг, оказанием и продажей которых занимаются государственные и муниципальные учреждения при реализации процесса по выполнению государственного (муниципального) задания, привлекая в этих целях средства в виде выделенных субсидий на данные цели. Порядок использования права на льготу регулируется в нормах

¹¹⁴ См.: Бит-Шабо И.В. Проблемы закрепления института льгот по уплате страховых взносов как инструмента социальной политики Российской Федерации // Финансовое право. 2020. № 12. С. 34.

п. 8 ст. 149 НК РФ. Иными словами, в случае налогообложения операций должен использоваться порядок расчета налога, действовавший на дату отгрузки, независимо от того, на какую дату была произведена оплата¹¹⁵.

Обязанность по уплате НДС снимается с плательщика налога также в случае оказания им определенных культурно-просветительских услуг, услуг, связанных с организацией и проведением зрелищ и развлекательных мероприятий. Субъектами, занимающимися оказанием такого рода услуг, являются организации сферы культуры и искусства.

С 14 июля 2022 г.¹¹⁶ от обложения НДС были освобождены также услуги операторов информационных систем, в которых осуществляется выпуск цифровых финансовых активов, операторов обмена цифровых финансовых активов и (или) операторов инвестиционных платформ, осуществляющих деятельность по организации привлечения инвестиций в соответствии с Федеральным законом «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Таким образом, анализ развития правового регулирования процесса льготирования в отношении НДС позволяет сделать вывод о том, что за последние десятилетия существенно расширен перечень видов предпринимательской деятельности, не подлежащих обложению НДС. Основная цель принятия такого рода мер – активизировать процесс развития отдельных секторов экономики и культурно-просветительской деятельности¹¹⁷. Кроме того, государство стремится в данном случае минимизировать совокупный объем затрат, который требуется понести при реализации налогового администрирования определенных категорий юридических лиц, осуществляющих свою деятельность на условиях тесной

¹¹⁵ См.: Письмо ФНС России от 07.10.2014 № АС-4-3/16572@. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.09.2020).

¹¹⁶ См.: Федеральный закон от 14.07.2022 № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2022. № 29 (ч. 3), ст. 5291.

¹¹⁷ См.: Чумакова Н.А., Адамян Ж.А. Проблемные вопросы налога на добавленную стоимость // Научный вестник Южного института менеджмента. 2018. № 3 (23). С. 91.

взаимосвязи с рядом фундаментальных направлений государственного социально-экономического развития.

Поэтому законодатель, принимая решение об установлении и предоставлении льготы в виде освобождения от уплаты налога, обосновывает свое решение тем, что в определенных случаях не является целесообразным и эффективным проводить ряд запланированных процедур в рамках администрирования налога, которые должны выплатить лица, совершающие в ходе своей деятельности несущественный объем операций, являющихся объектом налогообложения.

Аргументировано подтверждена данная позиция была в п. 4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»¹¹⁸ (далее – Постановление ВАС № 33).

Нормы п. 3 ст. 145 НК РФ закрепляют правило, по которому плательщик налога, изъявивший желание реализовать свое право на освобождение его от обязанности по уплате НДС, в письменной форме должен направить уведомление в налоговую инспекцию по месту его учета как плательщика налога. Представить такого рода уведомление необходимо в соответствии с действующими нормативными требованиями не позднее 20-го числа месяца, с начала которого организация начинает применять данную льготу.

Как указывается в п. 2 Постановления ВАС № 33, органы суда при толковании этой нормы должны основываться на смысловом содержании требований п. 3 ст. 145 НК РФ, в соответствии с которым обязанностью плательщика налога является лишь своевременное информирование налогового органа о том, что плательщик желает реализовать своё право на

¹¹⁸ См.: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // Вестник ВАС РФ. 2014. № 7.

получение льготы в виде освобождения. При этом нормы закона не регламентируют последствия и ответственность, которые возникают при нарушении установленных сроков¹¹⁹. Непредставление в установленный срок, ненаправление (несвоевременное направление) уведомления и необходимых документов в налоговый орган, не является основанием для отказа в предоставлении налогоплательщику права на освобождение от уплаты НДС.

Как отмечалось ранее, не вправе использовать анализируемую льготу определенные категории плательщиков налогов:

- 1) организации и ИП, если их общий объем выручки за истекшие 3 месяца составляет более 2 млн. руб.;
- 2) вновь созданные организации;
- 3) лица, если они занимались продажей исключительно подакцизных видов товарной продукции в течение 3 предшествующих месяцев.

В ситуации, когда будут выявлены факты, свидетельствующие о том, что плательщик налога в отсутствие предусмотренных в законе оснований использовал данный вид льготы, он может быть привлечен к административной ответственности и наказанию в виде штрафа, размер которого может достигать до 20% от не внесенной в бюджет суммы налога (ст. 122 НК РФ), причем сама по себе обязанность по уплате налога за плательщиком сохраняется, а также необходимо уплатить пеню, начисленную после выявления факта неуплаты. Существенное значение в данном контексте имеет факт того, что регламентированные в законе льготы по уплате НДС могут использовать любые юридические лица или ИП, но только тогда, когда будут соблюдаться определенные условия.

Среди общих условий, которые необходимы для получения соответствующей налоговой льготы, следует выделить наличие лицензии, если субъекты осуществляют лицензируемую деятельность, так как в её

¹¹⁹ См.: Алиева Л.И. Ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: административно-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2010. С. 104.

отсутствие НДС подлежит уплате в общем порядке, а плательщик не может воспользоваться правом на получение льготы (п. 6 ст. 149 НК РФ). Следовательно, утрата права на получение льготы происходит с момента, когда истекает срок действия лицензии.

В Определении Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 января 2008 г. № 1209/08 отмечается, что в ситуации, когда организация не смогла своевременно получить необходимую для ведения деятельности лицензию в силу влияния причин и факторов, не зависящих от налогоплательщика, но его деятельность имеет высокое социальное значение, в связи с чем организация продолжала её осуществлять в отсутствие лицензии, в таком случае право на получение льготы данный налогоплательщик не теряет¹²⁰. Подобные решения принимаются судебными органами оправданно, так как обязанностью плательщика налога является принятие всех необходимых мер до наступления установленного срока для того, чтобы продлить или переоформить действующую лицензию и не утратить право на получение льготы.

На основе проведенного анализа следует констатировать явное противоречие между позициями высших судов и требованиями, законодательно установленными для освобождения налогоплательщика от обязанности по уплате НДС в ситуации, когда истекает срок лицензии¹²¹. Кроме того, существуют и иные противоречия, а именно – Налоговый кодекс закрепляет требование, согласно которому плательщик налога, обязанный уплачивать НДС, имеет еще одну обязанность, подразумевающую уведомление налоговых органов в установленные сроки о факте наличия у данного налогоплательщика льготы по уплате НДС. В этом случае налоговые органы придерживаются позиции о том, что все плательщики налога должны

¹²⁰ См.: Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 31.01.2008 № 1209/08 по делу № А32-6558/2007-33/133 // Судебная система РФ. Правовой портал. URL: http://sudbiblioteka.ru/as/text2/vasud_big_25927.htm (дата обращения 13.03.2021).

¹²¹ См.: Цинделиани И.А. Применение норм налогового права в надзорной практике Верховного Суда Российской Федерации // Российское правосудие. 2011. № 8 (64). С. 92.

в установленные сроки подавать указанное заявление, рассматривая данный процесс как непереносимое условие, которое должно быть выполнено для того, чтобы субъект мог реализовать своё право на получение льготы в виде освобождения от уплаты НДС. Если данный срок был нарушен, то налоговые органы рассматривают указанное обращение в качестве достаточного основания для лишения плательщика его права на получение льготы.

В п. 2 Постановления ВАС № 33 указывается: согласно требованиям закона процедура направления подобного уведомления плательщиком налога может осуществляться уже после непосредственного момента наступления периода использования налоговой льготы, в связи с чем лицам, которые в рамках практической деятельности применяли в течение соответствующих налоговых периодов освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, невозможно ответить отказом при выдвигании ими требования о реализации права на получение подобного освобождения, если в качестве аргумента для отказа выступит только мотив зафиксированного факта непредставления в отведенные сроки уведомления и документов.

Важно отметить, что НК РФ регламентирует также ряд особых случаев, когда информация о том, что на плательщике налога лежит обязанность по уплате НДС доводится до его сведения исключительно по итогам выполнения мероприятий налогового контроля, организованных и произведенных Инспекцией Федеральной налоговой службы¹²². Если, например, имеет место ситуация изменения квалификации деятельности налогоплательщика, то в таком случае закон не предусматривает процедуры снятия с него обязанности по уплате данного налога. Однако в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 сентября 2013 г. № 3365/13 отмечается: сам по себе факт отсутствия закреплённого в законе алгоритма реализации данного

¹²² См.: 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. С. 114.

вида права не является свидетельством того, что такого рода право субъект хозяйственной деятельности использовать не может вообще¹²³.

Высшие судебные инстанции поддерживают правомочность обозначенных выше позиций. Следует обратиться к практическому примеру и рассмотреть ситуацию, когда Верховный Суд РФ в Определении от 3 июля 2018 г. № 304-КГ18-2570 признал, что в случае подачи плательщиком налога уведомления об освобождении от НДС в нарушение установленных сроков, отсутствуют основания для лишения его возможности реализовать право на получение такого рода льготы¹²⁴.

Согласно материалам дела, заявитель – гражданин Г.А. Пахалков 4 ноября 2016 г. направил в ИФНС уведомление о своем намерении реализовать на практике право на освобождение от уплаты НДС за 2012-2014 гг. Также наряду с заявлением заявитель представил пакет необходимых документов, в которых была зафиксирована информация о том, что сумма выручки, полученная предпринимателем в результате продажи товарной продукции без учета НДС, в совокупности составляет не более 2 млн. руб. В материалах дела также приводится информация о том, что 2 ноября 2016 г. Г.А. Пахалков прошел необходимые процедуры регистрации для присвоения ему статуса ИП.

ИФНС направила в адрес ИП датированные 14 ноября 2016 г. уведомления № 2.7-51/33, № 2.7-51/34, № 2.7-51/35, где информировала плательщика о принятом решении об отказе в освобождении предпринимателя от необходимости уплаты НДС, ссылаясь при этом на нормы ст. 145 НК РФ. Для принятия решения об отказе ИФНС обозначила следующие аспекты:

- 1) к моменту представления в органы налоговой инспекции

¹²³ См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24.09.2013 № 3365/13 по делу № А52-1669/2012 // Вестник ВАС РФ. 2014. № 1.

¹²⁴ См.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.07.2018 № 304-КГ18-2570 по делу № А70-907/2017. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.09.2020)

уведомления гражданин Г.А. Пахалков еще не совершил все необходимые процедуры для получения статуса ИП;

2) рассматриваемое уведомление было получено инспекцией после того, как были завершены мероприятия в рамках производства налоговой проверки, а также после того как решение, принятое инспекцией, было обжаловано в вышестоящем налоговом органе и завершены мероприятия судебного разбирательства;

3) пакет сопроводительной документации, представленный вместе с уведомлением, содержал в себе не все необходимые документы, перечень которых обозначен в нормах п. 6 ст. 145 НК РФ.

Заявитель пришел к выводу, что уведомления, которые были направлены в его адрес налоговой инспекцией, нарушают нормы действующего законодательства и его права, поэтому принял решение об обращении в арбитражный суд. Судебное разбирательство осуществлялось в судах трех инстанций, в результате чего на каждом этапе рассмотрения дела действия ИФНС признавались правомочными. После того как дело было передано на рассмотрение в Верховный Суд РФ, высшая судебная инстанция пришла к выводу о том, что доводы, представленные ФНС России в целях аргументации своих действий, не могут рассматриваться как обоснованные, в связи с чем факт доначисления НДС в данном случае противоречит закону.

Свое решение Верховный Суд аргументировал следующим образом: фундаментальной целью, достижение которой планируется обеспечить при установлении и предоставлении плательщикам налога анализируемого вида льготы, является создание условий, для того чтобы минимизировать налоговое бремя, лежащее на плечи налогоплательщиков, имеющих недостаточно высокий уровень выручки. В связи с этим основным требованием, которое должно быть выполнено для получения указанной льготы, служит объем выручки, не превышающий закрепленный на уровне законодательства о налогах и сборах предельный уровень в размере 2 млн.

руб. Требование, связанное с подачей уведомления о желании воспользоваться правом на получение льготы, представляет собой условие, которое относится к категории дополнительных, в связи с чем самостоятельной роли не играет. Поэтому факты непредставления или несвоевременного представления уведомления в органы налоговой инспекции нельзя признать основанием, по которому плательщик налога утратит своё право на получение льготы. Если же на практике будет складываться обратная ситуация, то тогда налогоплательщики, добросовестно исполняющие свои обязательства, также могут утратить своё право на получение льгот, регламентированных нормами законодательства о налогах и сборах.

В рассматриваемом выше случае, когда возник спор между налогоплательщиком и налоговым органом, уведомление было направлено в ИФНС только после того, как была завершена налоговая проверка. Однако при этом совокупный объем выручки, полученной налогоплательщиком в результате сдачи в аренду помещений нежилого назначения без учета НДС, составил не более 2 млн. руб. Отсюда возникает весьма обоснованный вывод о том, что необходимые требования, при соблюдении которых налогоплательщик может воспользоваться своим правом на освобождение от обязанности по уплате НДС, были выполнены. На этом основании суд сделал вывод об отсутствии в анализируемой ситуации веских оснований, в силу которых налоговый орган мог принять решение об отказе в применении льготы и доначислении НДС. В соответствии с выводами, которые были сделаны судебным органом по итогам разбирательства дела, было принято решение удовлетворить требования заявителя. Основывая подобное решение на том, что к моменту наступления времени, когда требовалось подтвердить наличие у плательщика права на освобождение от уплаты НДС, заявитель по делу ещё не имел статуса налогоплательщика, поэтому не был обязан представлять в органы ФНС России перечень документов,

регламентированный в нормах ст. 145 НК РФ, за спорный период.

Аналогичное решение содержится и в Определении Верховного Суда РФ от 31 января 2018 г. № 306-КГ17-15420. При рассмотрении данного дела суд отметил, что в результате отказа налогового органа предоставить налогоплательщику возможность реализовать его право на освобождение от уплаты НДС, могут быть созданы предпосылки для того, чтобы взимание налога осуществлялось на условиях отсутствия экономического источника для его уплаты, соответственно могут быть нарушены требования, перечисленные в пп. 1 и 5 ст. 145 НК РФ¹²⁵.

Таким образом, следует отметить, что решающим фактором для процесса льготирования в отношении НДС является соответствие налогоплательщика и его предпринимательской деятельности требованиям, закрепленным в федеральном налоговом законодательстве. Иные виды подзаконных актов не могут рассматриваться в качестве основания, по которому право на получение налоговых льгот может быть предоставлено плательщику или он может быть ограничен в этом праве. Высший Арбитражный Суд РФ аргументировал и закрепил свою позицию по этому вопросу в Определении от 14 февраля 2011 г. № ВАС-17393/10 по делу № А40-143319/09-142-1126¹²⁶. Кроме того, еще раньше в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»¹²⁷ отмечалось, что не может признаваться актом, в нормах которого будут законодательно регламентированы требования, подлежащие соблюдению при инициации и

¹²⁵ См.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 31.01.2018 по делу № 306-КГ17-15420, А57-25507/2016. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.09.2020).

¹²⁶ См.: Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 14.02.2011 № ВАС-17393/10 по делу № А40-143319/09-142-1126. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.09.2020).

¹²⁷ См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

реализации процесса налогового регулирования, если последние не закреплены в статьях НК РФ.

Современное налоговое законодательство, помимо рассмотренного выше вида льгот, также предусматривает варианты предоставления налогоплательщикам компенсации суммы налога и предоставления налоговых вычетов.

Статья 169.1 НК РФ гласит, что физические лица, граждане других стран, осуществляя вывоз товаров, приобретённых у организаций розничной торговли, если в случае продажи таких товаров был исчислен НДС, являются обладателями права на получение компенсации суммы денежных средств, уплаченных физическими лицами в виде налога в составе цены товара розничному торговому предприятию (обособленному подразделению такого предприятия). В целях компенсации осуществляется выплата денежных средств физическому лицу. Указанный вид налоговой льготы не может применяться тогда, когда речь идёт о видах товарной продукции, облагаемой акцизом.

Налоговое законодательство, помимо предоставления определенным категориям налогоплательщиков права на получение льготы по уплате НДС, регламентирует возможные случаи отказа от реализации этого права, причем в качестве оснований, мотивирующих принятое решение, может выступить аргумент, свидетельствующий об отсутствии выгоды у организации или предпринимателя.

Нормы п. 3 ст. 149 НК РФ определяют круг операций, при совершении которых налогоплательщик может отказаться от своего права на получение анализируемой налоговой льготы. При этом налогоплательщик не вправе отказаться от иных видов налоговых льгот. При принятии налогоплательщиком решения о том, чтобы отказаться от налоговой льготы, подобный отказ может быть осуществлен в отношении всех операций, но не в

отношении конкретного покупателя¹²⁸.

Важно отметить, что юридическим лицам всё же не предоставлено право в частичном объеме отказаться от получения льготы исключительно в отношении продукции, запланированной к экспортной реализации. В данном случае от плательщика налога требуется сделать выбор, будет ли ему максимально выгодно облагать НДС весь объем имеющейся у него продукции (внутренний рынок – 20%, а экспорт – 0%) или же более целесообразно воспользоваться своим правом на применение льготы в отношении всей продукции, но при этом не заявлять требования о получении налоговых вычетов. Особое внимание в вышеназванной ситуации нужно акцентировать на том, что если налогоплательщик принимает решение отказаться от своего права на получение льготы по уплате НДС, данный отказ будет действовать на срок не менее 12 месяцев, и до непосредственного наступления соответствующего налогового периода от налогоплательщика требуется принять решение о том, насколько выгодно ему будет отказаться от льготы и сделать соответствующий выбор.

Выгоду от подобного отказа можно получить тогда, когда совокупный объем средств, уплаченных в виде налога организации, занимающейся экспортом, будет превышать совокупный объем налога, который потребует перечислить в бюджет при продаже товарной продукции на внутреннем рынке, приняв решение об отказе от получения льготы в виде освобождения от обязанности по уплате НДС. При этом налогоплательщик может направить заявление об отказе от получения льготы в виде освобождения его от обязанности по уплате НДС и после наступления квартала, в течение которого был принят к вычету НДС. В данном случае требуется по факту осуществлять деятельность в соответствии с общим порядком налогообложения, а значит, льгота здесь использоваться не может и не в силах обеспечить выполнение условий и требований, при которых возможно

¹²⁸ Федосимов Б.А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации: монография. Чебоксары, 2019. С. 59.

применение налоговых вычетов. Накопленная определённая судебная практика подтверждает: от налогоплательщиков также требуется представить свидетельства, указывающие на то, что приобретение товаров или оплата работ и услуг осуществлялись в целях исполнения операций, относящихся к объектам налогообложения НДС, а совокупный объем закупленных товаров, оплаченных работ и услуг прошел все необходимые стадии оприходования, причем поставщик представил надлежащим образом заполненную счёт-фактуру¹²⁹.

В 2022 г. были введены новые налоговые меры поддержки бизнесу в части предоставления льготных условий уплаты НДС. Так, в 2022 и 2023 гг. налогоплательщики, не находящиеся в процессе реорганизации или ликвидации, и в отношении которых не возбуждено дело о банкротстве, имеют право на получение ускоренного возмещения НДС без банковской гарантии и поручительства в размере, не превышающем сумму налогов и взносов за предшествующий календарный год. Ускоренное возмещение НДС преследует целью увеличение скорости оборота средств в бизнесе, а также способность в короткие сроки перечислять средства из бюджета.

Также были введены льготы для организаций, занимающихся развитием и организацией отрасли туризма. Так, в рамках национального проекта «Туризм и индустрия гостеприимства» для предприятий, задействованных в строительстве и управлении туристическими объектами, Федеральным законом от 26.03.2022 № 67-ФЗ¹³⁰ была введена ставка по НДС, равная 0 %. Владельцы, уже имеющие действующие туристические организации, также имеют возможность воспользоваться в соответствии с законодательством получением льготного НДС до 2027 года.

¹²⁹ См.: Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 16.06.2008 № 7541/08 по делу № А60-15325/07. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.09.2020).

¹³⁰ См.: Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ (ред. от 19.12.2022) «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2022. № 13, ст. 1956; 2022. № 52, ст. 9353.

Нормативные положения главы 21 НК РФ регламентируют процедуру установления и предоставления определенных льгот по уплате НДС для некоторых категорий плательщиков налогов, который подразумевает под собой снятие с плательщика обязанности по уплате НДС на определенный срок при условии соблюдения требований ст. 145 НК РФ. Второй вид подобной льготы подразумевает под собой изъятие из налогооблагаемой базы конкретных элементов объекта налогообложения, регламентированных в нормах ст. 149 НК РФ.

Согласно требованиям, предусмотренным в ст. 145 НК РФ, процедура снятия с налогоплательщиков обязанности по уплате НДС есть особый вид налоговой льготы, которая предоставляется субъектам малого бизнеса, так как последние сталкиваются с определенными сложностями и вынуждены нести значительные объемы затрат при уплате НДС¹³¹. В данном случае государство также получает ряд преимуществ в связи с установлением и предоставлением указанным плательщикам налогов возможности в существенной мере урезать объём расходов, требующихся для организации и реализации контроля над процессами исполнения рассматриваемыми категориями субъектов обязанностей, возложенных на них налоговым законодательством. Подобная ситуация складывается чаще всего тогда, когда совокупный объем анализируемого типа расходов будет больше объема доходов, полученных от этого налога. В силу всех представленных выше фактов процесс освобождения от уплаты НДС обладает совокупностью значимых признаков, по которым может быть отнесён к категории налоговых льгот. В первую очередь речь идет о признаках законодательной регламентации данного процесса: предоставление права на освобождение определённой категории плательщиков налогов; в основе данного процесса лежит принцип добровольного использования льгот; его природная

¹³¹ См.: Темиров С.Л., Гасиева З.П. Проблемы налогообложения субъектов малого бизнеса // Актуальные направления и перспективы развития национальной экономики: сб. научных трудов по материалам Международной конференции. М., 2018. С. 370.

содержательная суть представляет собой заявительную форму.

Важно отметить, что норма законодательства о налогах и сборах, закрепляющая запрет на снятие обязанности по уплате НДС с подакцизных товаров, создает условия, ухудшающие положение плательщиков налога, занимающихся продажей указанных товаров, в сравнении с субъектами экономических отношений, реализующих неподакцизные товары. В данной ситуации не может быть признано льготой использование сниженной ставки налога в структуре косвенных налогов по причине специфической экономической природы института косвенного налогообложения, так как речь идет о том, что налоговый сбор уплачивает потребитель, в связи с чем непосредственный плательщик налога и носитель налогового бремени по факту не совпадают¹³². В силу этого необходимо подчеркнуть, что анализируемый вид понижения представляет собой налоговую льготу исключительно тогда, когда речь идет о прямом налогообложении.

Таким образом, действующее налоговое законодательство предусматривает следующие виды налоговых льгот по НДС:

1) полное освобождение от уплаты НДС для организаций и ИП с выручкой до 2 млн. руб. в квартал (ст. 145 НК РФ), а также для резидентов «Сколково» (ст. 145. 1 НК РФ) и иных организаций, выполняющих НИОКР;

2) освобождение реализации отдельных видов товаров или услуг (ст. 149 НК РФ). В частности, не облагается НДС реализация исключительных прав на изобретения, ноу-хау, полезные модели и иные объекты интеллектуальной собственности, использование результатов интеллектуальной деятельности на основе лицензионного договора или коммерческой концессии, а также импорт технологического оборудования, аналоги которого не производятся в Российской Федерации.

Полное освобождение от уплаты НДС имеет особое значение в

¹³² См.: 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. С. 67.

контексте развития инновационной активности организаций, занимающихся НИОКР. К настоящему моменту отсутствует судебная практика по оспариванию права на предоставление налоговой льготы по НДС для организаций, выполняющих НИОКР, что объективно обусловлено уникальностью их функционирования¹³³. Однако процессуальные проблемы, выявленные в процессе исследования особенностей установления и предоставления налоговых льгот по НДС, актуальны и для организаций, чья деятельность связана с инновационными технологиями.

Льготы по налогу на прибыль организаций. Налог на прибыль организаций играет важную роль в регулировании экономики Российской Федерации и, в частности, в ее инвестиционном характере развития¹³⁴. Налог на прибыль помогает реализовать как фискальную функцию государства, так и регулирующую, способствуя при необходимости развитию определенных отраслей экономики.

Налогоплательщик обязан согласно НК РФ уплачивать налог на прибыль в случаях, когда субъект хозяйственной деятельности в процессе своего функционирования использует общую систему налогообложения. Обязанность по уплате налога на прибыль снимается с субъектов хозяйственной деятельности, которые в процессе своего функционирования принимают решение использовать специальные налоговые режимы – упрощенная система налогообложения (далее – УСНО), патентная система налогообложения (далее – ПСНО), ЕСХН¹³⁵. Начисление налога на прибыль организации осуществляется тогда, когда его уплата производится в федеральный бюджет и в бюджеты субъектов Российской Федерации. Налог на прибыль уплачивается по ставке 20%, из которых 3% начисленных и

¹³³ См.: Цветкова Е.А. Налогообложение инновационных компаний в России // *Налоги*. 2020. № 5. С. 26.

¹³⁴ См.: Стеба Н.Д. Налог на прибыль организаций как инструмент регулирования экономики России // *Экономика и предпринимательство*. 2022. № 10 (47). С. 304.

¹³⁵ См.: Шульгина А.В. Специальные налоговые режимы как инструмент стимулирования развития малого бизнеса на территории региона // *Национальная Ассоциация Ученых*. 2022. № 85-1. С. 29-33.

перечисленных средств направляются в федеральный бюджет, оставшиеся 17% средств, идут в доход бюджета субъекта Российской Федерации.

Статья 284 НК РФ определяет некоторые виды деятельности субъектов хозяйственной системы, которые не подлежат обложению налогом на прибыль. Также в рамках нормативных положений названной статьи регламентирован порядок и алгоритм, в соответствии с которыми налоговая ставка может быть снижена по решению органов власти субъекта Российской Федерации. Например, для налогоплательщиков - участников специальных инвестиционных контрактов законами субъектов Российской Федерации с 1 января 2026 года может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, в отношении прибыли, полученной от реализации специального инвестиционного контракта, в случае, если указанный специальный инвестиционный контракт в качестве меры стимулирования предусматривает льготу по налогу на прибыль организаций.

В НК РФ за субъектами Российской Федерации закреплено право на самостоятельное определение льгот, которые могут быть предоставлены определенным категориям плательщиков налогов¹³⁶.

Налогообложению по нулевой ставке подлежат учреждения медицинского и образовательного направления, а также сельхозпроизводители. Предприятия, являющиеся резидентами особых экономических зон, относятся к категории налогоплательщиков, которые при налогообложении вправе использовать сниженную ставку налога, но при этом потребуются соблюдения определённые условия и требования,

¹³⁶ См.: 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. С. 92; Мандрощенко О.В. Налоговые льготы по налогу на прибыль организаций как инструмент стимулирования инвестиционной активности // Актуальные вопросы экономических наук. 2012. № 24-2. С.109.

закреплённые в законодательстве субъекта Российской Федерации¹³⁷.

В случае изъявления налогоплательщиком желания оплачивать налоги при установлении для него пониженной ставки, он может приобрести данное право в заявительном порядке, направив в территориальный орган ФНС России установленный в налоговом законодательстве пакет документов, в которых будет зафиксирована информация, свидетельствующая о выполнении данным налогоплательщиком всех необходимых требований и условий. Важно отметить, что пакет документов зависит от конкретного вида деятельности. В частности, организации медицинского и образовательного сектора должны в составе пакета документов представить необходимые лицензии, позволяющие осуществлять данный вид деятельности, а также указать наличие специалистов. Субъекты предпринимательской деятельности, заявившие о своем намерении получить льготу в рамках выполнения предусмотренных для этого требований, должны представить аналитический учет доходов в разрезе осуществляемых видов деятельности. Для того чтобы представить аргументы, свидетельствующие о наличии оснований для использования при налогообложении сниженной ставки, необходимо отразить в перечне доходы, полученные от осуществления видов деятельности, льготы по которым предоставляются в процессе их осуществления, также необходимо отразить виды полученных доходов (дивидендов) и факты предоставления инвестиционного налогового кредита.

На практике ситуация складывается так, что в случае наличия затрат на производство НИОКР необходимость исполнения обязанности по уплате налога может быть отсрочена на срок до 5 лет. Сельскохозяйственные предприятия, занимающиеся реализацией сельхозпродукции и результатов переработки такой продукции, могут выступить в качестве субъектов налогообложения, уплата налога на прибыль которыми осуществляется по ставке 0%.

¹³⁷ См.: 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. С. 46.

Уплату налогов на льготных условиях налогоплательщики могут осуществлять в отношении доходов, полученных в результате осуществления профильных видов деятельности, если совокупный объем таких доходов в структуре общей выручки составляет как минимум 70%. Льготное налогообложение используют в отношении доходов, полученных держателем ценных бумаг в виде дивидендов по ставкам 15, 9, 0%. Обязанность по уплате налога на прибыль снята с налогоплательщиков, являющихся резидентами проекта «Сколково» и Банка России.

Как отмечалось ранее, группы налогоплательщиков, которые могут осуществлять уплату налогов на льготных условиях, классифицируются в зависимости от требований, предъявляемых в отношении условий, обязательных для соблюдения в процессе подтверждения права на сниженную налоговую ставку по налогу на прибыль. В целях подтверждения необходимо представить установленный пакет документов. Индивидуальные предприниматели, также являющиеся налогоплательщиками, не осуществляют уплату налога на прибыль, что предусмотрено в нормах законодательства о налогах и сборах. Субъекты предпринимательской деятельности, которые в ходе своего функционирования использует общую систему налогообложения, обязаны уплачивать НДФЛ в размере 13% от суммы средств, представляющей собой разницу между доходами и расходами. В целях определения налогооблагаемой базы данная процедура реализуется в соответствии с принципом, предусмотренным для расчёта налога на прибыль. При определении налоговой базы данная деятельность подлежит нормативной регламентации по требованиям главы 25 НК РФ.

Налогоплательщики-резиденты особых экономических зон также могут осуществлять уплату налогов по пониженной ставке, если таковая была закреплена в нормах действующего законодательства, включая нормы регионального законодательства в том объеме, что подлежит зачислению в бюджет региона. На региональном уровне при определении льготной ставки

предусмотрен её минимальный предел на уровне 13,5% (абз. 8 ст. 284 НК РФ).

Налогоплательщики - резиденты технико-внедренческой деятельности и туристско-рекреационных зон, объединенные решением Правительства РФ в кластер, подлежат налогообложению по нулевой ставке (п. 1.2 ст. 284 НК РФ). При этом для иных организаций - резидентов особой экономической зоны предусмотрена 2 % налоговая ставка (п. 1.2-1 ст. 284 НК РФ).

Среди льготных категорий налогоплательщиков по налогу на прибыль также стоит выделить российские организации, осуществляющие деятельность, например, в области информационных технологий (ИТ-компании), разрабатывают и реализуют созданные ими программы для ЭВМ, для которой предусмотрена налоговая ставка по налогу в размере 0 % в 2022-2024 годах¹³⁸.

Получить соответствующую льготу организации и ИП могут при одновременном выполнении следующих условий:

- наличие документа о государственной регистрации в порядке, установленном Правительством РФ¹³⁹;
- доля доходов от операций в сфере информационных технологий по итогам отчетного или налогового периода составляет не менее 70% от суммы всех доходов.

При невыполнении указанных условий ИТ-компания применяет общеустановленные ставки по налогу на прибыль организаций.

ИТ-компании и их развитие имеет важнейшее значение для современного российского государства, поскольку в указанном сегменте

¹³⁸ См.: Письмо ФНС России от 25.01.2023 г. № СД-4-3/763@ «О применении ставки 0% по налогу на прибыль организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 24.04.2024)

¹³⁹ См.: Постановление Правительства РФ от 30.09.2022 № 1729 (ред. от 22.02.2023) «О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» // Собрание законодательства РФ. 2022. № 40, ст. 6845; 2023. № 9, ст. 1510.

особенно проявляется влияние зарубежных производителей. В условиях внешнего санкционного давления российское государство активно использует потенциал стимулирования субъектов экономической деятельности в вышеназванной сфере.

Так, с 2024 года продолжается дальнейшее увеличение масштабов налогового льготирования в отношении IT-компаний, в связи с чем для субъектов РФ предоставляется возможность в рамках законодательства соответствующего уровня закреплять пониженную налоговую ставку по налогу на прибыль. Указанные возможности распространяются на прибыль, которую получают IT-компании от предоставления по лицензионному договору прав использования следующих результатов интеллектуальной деятельности:

- изобретения, полезные модели и промышленные образцы, если они удостоверены патентами;
- селекционные достижения, если они удостоверены патентами;
- зарегистрированные программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем¹⁴⁰.

Важным основанием вышеназванного процесса налогового льготирования выступает тот факт, что подобные преимущества предоставляются исключительно для российских компаний, которым принадлежат указанные объекты интеллектуальной собственности.

В условиях внешнего санкционного давления следует отметить положительную тенденцию расширения масштабов налогово-льготных правоотношений. Так, в 2022 году для подпавших под санкции организаций применяется нулевая ставка по налогу на прибыль по доходу от реализации акций российских организаций. Важным условием реализации вышеназванного процесса льготирования выступает наличие акций у данных

¹⁴⁰ Федеральный закон от 28.04.2023 № 166-ФЗ «О внесении изменения в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2023. № 18, ст. 3243.

налогоплательщиков на праве собственности хотя бы 1 год, а не 5 лет, как этой действует по общей норме. С учетом введения санкций многие налогоплательщики вынуждены были реструктуризировать свои права владения, чтобы аффилированные организации не попали под санкции.

Предприятия и учреждения медицинского сектора осуществляют начисление налога на прибыль по нулевой ставке, однако право на получение такой рода льготы они приобретают только в случае осуществления ими видов деятельности, регламентированных в актах Правительства РФ. Поэтому медицинская организация может осуществлять исчисление и уплату налога на прибыль на льготных условиях при выполнении ряда предусмотренных в законодательстве требований:

- код деятельности предусматривает возможность получения льготы;
- наличие соответствующей лицензии;
- общий объем доходов не менее чем на 90% состоит из выручки, полученной от основного вида деятельности, относящегося к льготируемым видам;
- в штате организации не менее 50% сотрудников работают на условиях наличия у них необходимых медицинских сертификатов;
- постоянная численность сотрудников составляет не менее 15 человек.

Если субъект предпринимательской деятельности предоставляет заявление о желании использовать свое право на получение льготы, в таком случае он лишается права на ведение сделок с ценными бумагами.

Если желание реализовать свое право на получение льготы изъявляет образовательная организация, то согласно ст. 284.1 НК РФ она должна соответствовать следующим условиям:

- наличие соответствующей лицензии;
- численность специалистов в постоянном штате организации не менее 15 сотрудников;

– удельный вес выручки, полученной в результате совершения льготированного вида деятельности, в структуре общего дохода должен составлять не менее 90%.

Несмотря на кажущуюся привлекательность рассмотренных выше льгот по налогообложению прибыли субъектов хозяйственной деятельности, на практике можно столкнуться с достаточно серьезными проблемами.

Современная система взимания налога на прибыль нацелена на постепенное сокращение всевозможных видов льгот в данном направлении. Глава 25 НК РФ не содержит официального определения налоговых льгот, указаны только преимущества, получаемые отдельными категориями.

Предусмотренные льготы:

- 1) изъятие доходов из налогооблагаемой базы (ст. 251);
- 2) ускоренная амортизация основных средств (далее – ОС) (ст. 259);
- 3) упрощенный порядок ведения учета (ст. 273);
- 4) снижение ставки (ст. 284 и 288.1.);
- 5) освобождение от уплаты налога (п. 5 ст. 284);
- 6) пролонгация периода для сдачи отчетности и уплаты авансовых платежей (ст. 287);
- 7) налоговые каникулы (ст. 288.1).

Так, нормы ст. 251 НК РФ определяют налоговые инструменты освобождения для определенных категорий доходов, чаще целевого характера в социальном секторе.

Льготой является порядок установления и предоставления налогоплательщикам возможности использовать иной порядок амортизации ОС путем установления повышающих коэффициентов – ускоренная амортизация, полное освобождение от действующего порядка амортизации.

С точки зрения понижения налоговых ставок (ст. 284 НК РФ) особый интерес вызывает позиция Минфина России. Так, требование о стоимости приобретения доли не менее 500 млн. руб. надлежит выполнять в

непрерывном режиме в течение как минимум календарного года до момента непосредственного принятия решения о выплате дивидендов в силу того, что фиксированный в ст. 284 НК РФ размер отнесен к стоимости доли на момент ее приобретения акционером (участником) организации.

Пониженные ставки для сельхозпроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН¹⁴¹, специфичны тем, что п. 3 ст. 56 НК РФ явно содержит в себе противоречие. Налоговые льготы по федеральным налогам могут быть установлены или может быть принято решение об их отмене исключительно в положениях НК РФ. Поэтому на рассмотрение и утверждение законодателя были предложены рекомендации, нацеленные на внесение изменений в нормы действующего законодательства для избавления от выявленной коллизии¹⁴².

В настоящее время по-прежнему сохраняется проблема, связанная с обширным перечнем налоговых льгот, из-за чего существенно усложняются требования и процедуры их установления и предоставления. В результате создаются благоприятные условия для роста числа злоупотреблений в процессе налогообложения, когда плательщики налога начинают активно использовать так называемые методы «налоговой оптимизации», имеющие весьма призрачную грань с налоговыми преступлениями. Субъекты хозяйственной деятельности в целях минимизации объема осуществляемых налоговых платежей активно пользуются несовершенством законодательства о налогах и сборах. Наиболее часто в рамках практической деятельности можно столкнуться со следующими видами злоупотреблений:

— плательщик налога направляет заявление о предоставлении ему новых налоговых льгот по НИОКР и инновациям, хотя фактически не

¹⁴¹ См.: 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. 1, ст. 3413; 2014. № 48, ст. 6647.

¹⁴² См.: Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2008. С. 79.

осуществляет указанный вид деятельности, а обычные статьи расходов пытается выдать за расходы, возникшие в процессе организации и реализации исследовательской деятельности;

- руководство компании принимает решение об изменении статуса своего предприятия только для того, чтобы получить возможность использовать методы «налоговой оптимизации», тогда как реальные основания для этого отсутствуют;

- используется метод искусственного разделения предприятия на элементы в виде малых организаций, и каждый такой уменьшенный сегмент крупной компании может воспользоваться всеми льготами, которые предоставляются субъектам малого предпринимательства.

Важно отметить, что наибольшая доля судебных разбирательств возникает в сфере льготирования в отношении налога на прибыль по причине разницы позиций, занимаемых налоговой инспекцией и налогоплательщиком при определении базы налогообложения и возможного ее сокращения. Для подтверждения указанного положения следует обратиться к судебной практике.

В Постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 5 декабря 2018 г. № Ф01-4933/18 по делу № А11-9880/2016 было установлено, что ООО «Русджам Стеклотара Холдинг» на условиях отсутствия оснований применило пониженную ставку налога на прибыль, осуществляя выплату дивидендов иностранному предприятию, зарегистрированному в Нидерландах, поскольку фактическим получателем выплаченных дивидендов обозначенная организация не является¹⁴³.

В данном случае реальные условия таковы, что рассматриваемый субъект хозяйственной деятельности представляет собой промежуточный (технический) компонент в производственной цепи и в силу этого ему не

¹⁴³ См.: Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.12.2018 № Ф01-4933/18 по делу № А11-9880/2016. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 24.10.2020).

присвоен статус конечного выгодоприобретателя по доходу, условия для получения которого были созданы данным промежуточным звеном. В процессе своего функционирования компания получала единственный вид дохода в виде дивидендов, поступающих от ООО, в свою очередь основные активы субъекта хозяйственной деятельности были сформированы из средств, внесённых акционерами компании в целях формирования уставного капитала ООО «Русджам Стеклотара Холдинг».

Материалы дела свидетельствуют о том, что в течение различных периодов анализируемый субъект хозяйственной деятельности не осуществлял расчетов с бюджетом по уплате налогов, так как производил перенос убытков прошлых лет или же при оформлении налоговых деклараций компания указывала минимальную сумму налогов, подлежащих уплате в бюджет. Совокупные объемы средств, что были получены от ООО «Русджам Стеклотара Холдинг», направлялись потоками по транзитным каналам, а адресатом их получения являлись организации-акционеры, прошедшие процедуру официальной регистрации на территории Турции. В соответствии с этим налог с дивидендов, которые были получены организациями, зарегистрированными на территории иностранного государства, мог быть исчислен на условиях использования налоговой ставки, определённой в рамках нормативных положений между Россией и Турцией.

Еще одним достаточно наглядным практическим примером является судебное разбирательство по делу ООО «ЕвроХим-ВолгаКалий», когда обозначенный субъект направил исковое заявление в суд в целях разрешения вопроса о соответствии нормативных положений ч. 2 и 7 ст. 275 НК РФ требованиям Конституции, согласно которым:

- 1) при начислении налога на прибыль НК РФ включает в категорию обслуживающих производств и хозяйств: подсобное хозяйство; объекты ЖКХ; объекты социально-культурного сектора; учебно-курсовые комбинаты

и др.; субъекты, организующие продажу товарной продукции, производство работ и оказание услуг для удовлетворения потребностей своих работников и сторонних лиц (ч. 2 ст. 275 НК РФ);

2) субъекты, обязанные осуществлять уплату налогов, если численность их персонала составляет, как минимум, 25% от численности работающего населения населенного пункта и в их составе функционируют структурные отделения, занимающиеся эксплуатацией объектов жилфонда и других объектов, обозначенных ч. 3 и 4 ст. 275 НК РФ, согласно нормам законодательства о налогах и сборах наделены правами по принятию для целей налогообложения сумм фактически понесенных затрат, связанных с обеспечением содержания такого рода объектов (ч. 7 ст. 275 НК РФ)¹⁴⁴.

В соответствии с материалами дела компания ООО «ЕвроХим-ВолгаКалий» в процессе своего функционирования занималась оказанием инвестиционных услуг в сфере производства строительных работ при возведении горно-обогатительного комбината и сопутствующих объектов инфраструктуры. В данном случае заявитель придерживался позиции, согласно которой обозначенные объекты инфраструктуры не относятся к непосредственным обслуживающим производствам и хозяйствам, поэтому на данную категорию объектов не распространяется специфика установления налоговой базы, законодательно закрепленная в нормах ст. 275 НК РФ. Убытки, возникшие в процессе эксплуатации такого рода объектов инфраструктуры, были приняты к учету плательщиком налога в процессе исчисления и перечисления в бюджет налога на прибыль организации в полном объеме, не принимая во внимание ограничения, которые были установлены в законодательной норме, оспариваемой заявителем в суде.

¹⁴⁴ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 20.12.2018 № 3114-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «ЕвроХим-ВолгаКалий» на нарушение конституционных прав и свобод частями второй и седьмой статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 25.10.2020).

Инспекция ФНС по итогам производства мероприятий в рамках выездной налоговой проверки сделала вывод: возведённые плательщиком налога объекты инфраструктуры могут быть отнесены к категории обслуживающих производств и хозяйств, в виду чего возникают основания для использования нормативных положений ст. 275 НК РФ. На основе выявленных фактов инспекция ФНС приняла решение о том, чтобы для данного налогоплательщика уменьшить размер убытков, признаваемых в целях исчисления налога на прибыль. Решение было оспорено в Арбитражном суде, по итогам рассмотрения дела суд принял решение об отказе заявителю в удовлетворении его требований, связанных с признанием недействительным анализируемого решения налоговой инспекции.

Заявитель, стремясь отстоять свои интересы, обратился в Конституционный Суд РФ, который по итогам рассмотрения материалов дела указал: правовым элементом, выступающим в роли гаранта того, что закреплённая на уровне Конституции обязанность будет исполнена в аспекте обеспечения уплаты налогов в предусмотренном объёме с точки зрения обязанности налогоплательщика уплачивать налог на прибыль, является особый алгоритм, позволяющий определять налоговую базу с категориями плательщиков налогов, вынужденных в процессе своего функционирования использовать объекты обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275 НК РФ). Таким образом, обозначенный специфический порядок подразумевает под собой то, что его необходимо учитывать и использовать и по отношению к обслуживающим производствам и хозяйствам, занимающимся реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг непосредственно в целях удовлетворения интересов своего персонала, а также в целях удовлетворения интересов сторонних лиц.

Соответствующий способ регулирования и регламентации был принят на уровне федерального законодательства о налогах и сборах, ибо здесь законодателю была предоставлена дискреция в области налогообложения,

при этом целью выполнения обозначенных действий явилось стремление к полному искоренению злоупотреблений, часто реализуемых плательщиками налогов посредством необоснованного занижения налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль в силу эксплуатации анализируемого типа объектов.

На основе проведенного анализа следует сделать вывод о том, что вышеназванное нормативное положение разрабатывалось и вводилось в действие законодателем в целях создания условий для организации учета исключительно тех видов расходов, которые имеют своё экономическое обоснование в процессе осуществления деятельности, требующей использования объектов обслуживающих производств и хозяйств.

Также специфика исследуемого порядка заключается в закреплении им, в сущности, льгот, поскольку речь идет о фактическом снятии обязанности с отдельных категорий плательщиков налога неукоснительно соблюдать ограничения, предусмотренные в ст. 275 НК РФ.

В своих предыдущих толкованиях Конституционный Суд РФ отметил, что такого рода объекты недвижимости жизненно необходимы для региона как объекты, которые могут эксплуатироваться в целях удовлетворения не только интересов работников такого рода организаций, но и интересов всего регионального населения, так как эти интересы являются объектами надлежащей государственной защиты; отношения, реализуемые в целях создания условий для продуктивного функционирования и сохранения целевого назначения анализируемого типа объектов, демонстрируют свой публично-правовой характер¹⁴⁵.

¹⁴⁵ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 16.05.2000 № 8-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений пункта 4 статьи 104 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобой компании «TimberHoldingsInternationalLimited» // Собрание законодательства РФ. 2000. № 21, ст. 2258; Определение Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 № 815-О-П «По жалобе открытого акционерного общества «Каустик» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем десятым статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2009. № 42, ст. 4969.

Аналогичные основания используются в правоприменительной деятельности при необходимости толкования содержательной сути положения закона, в отношении которого возник спор. Это подтверждается и разъяснениями уполномоченных органов, так как согласно их логике при определении процентного отношения работников предприятия к совокупной численности работающего населения, проживающего в населённом пункте, может быть рассчитана на основании общей численности сотрудников предприятия, принимая в расчет численность персонала из всех филиалов и иных обособленных подразделений, а также в расчет берется численность работающего населения, проживающего на территории населенного пункта, где располагается объект обслуживающих производств и хозяйств¹⁴⁶.

На этом основании Конституционный Суд РФ при рассмотрении материалов дела пришел к выводу о том, что законодательное регулирование, выступившие в качестве предмета спора, характеризуется наличием у него возможности определить, насколько представляется реальным его применять в отношении конкретного налогоплательщика. Кроме того, данное законодательное регулирование может предоставить налогоплательщику определенный набор льгот в процессе учета налога на прибыль. В данном контексте анализируемое нормативное положение представляется весьма противоречивым и нарушающим закреплённые за заявителем на уровне Конституции РФ права с точки зрения представленного в исковом заявлении аспекта.

Согласно Постановлению Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 января 2019 г. № Ф07-15659/2018 по делу № А05-3710/2018¹⁴⁷ было установлено, что ОАО «Северное морское пароходство», совершая

¹⁴⁶ См.: Письмо Минфина России от 25.04.2018 № 03-03-06/1/28207. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 25.10.2020); Письмо Минфина России от 18.10.2018 № 03-03-06/1/74849. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 25.10.2020)

¹⁴⁷ См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.01.2019 № Ф07-15659/2018 по делу № А05-3710/2018. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 25.10.2020)

определенные действия, руководствовался требованиями подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, в связи с чем руководство компании приняло решение об отнесении к расходам в процессе формирования базы для определения суммы полагающегося к уплате налога на прибыль таких статей затрат, как страховые взносы, которые были начислены с зарплаты и других видов вознаграждений в пользу персонала, занятого при эксплуатации судов, прошедших регистрацию в Российском морском регистре судоходства (далее – РМРС).

Проанализировав сложившуюся ситуацию, суд принял решение о том, что позиция ОАО в данном случае является неправомерной, так как суммы расходов, состоящих из указанных страховых взносов, относятся к содержанию и эксплуатации судов, прошедших процедуру регистрации в РМРС, занимающихся оказанием услуг по производству международных перевозок, в силу чего применяется п. 48.5 ст. 270 НК РФ. Иными словами, данные статьи расходов не могут быть включены в расчет в процессе исчисления налоговой базы.

В соответствии с Постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 8 августа 2018 г. по делу № А63-5953/2017 в отношении компании ООО «Новая энергия» были сделаны следующие выводы: в первую очередь, сумма затрат, отраженная в декларациях по налогу на прибыль в применяемых в целях формирования базы НДС учетных регистрах, может выявить несовпадения, обусловленные применяемыми плательщиком налога льготами; также несоответствия могут быть обусловлены различным порядком внесения авансовых платежей; различия возникают из-за разного типа используемой учетной политики для целей налогообложения прибыли. И в данном случае различие между стоимостью оприходованной товарной продукции в процессе определения связи между показателями налоговых деклараций по НДС и по налогу на прибыль не может рассматриваться в качестве основания для того, чтобы признавать

суммы расходов налогоплательщика завышенными в отсутствие необходимых на то оснований. Иными словами, речь идет о правомерности применения плательщиком налога допустимых в законе налоговых льгот¹⁴⁸.

Таким образом, действующим налоговым законодательством предусмотрены следующие налоговые льготы по налогу на прибыль:

- 1) для образовательных и медицинских организаций;
- 2) для сельхозпредприятий;
- 3) для участников особых зон;
- 4) для организаций сферы социального обслуживания;
- 5) для организаций, осуществляющих деятельность в сфере информационных технологий.

В рамках заявленной актуальности стимулирующего потенциала налоговых льгот в инновационной сфере необходимо выделить в качестве наиболее эффективного направления развитие института льгот для организаций, осуществляющих деятельность в сфере информационных технологий. Указанное направление деятельности весьма оправданно выбрано российским законодателем в качестве основания предоставления сниженной ставки налога на прибыль при выполнении прочих условий, так как активизация функционирования ИТ-компаний необходима в условиях повсеместной информатизации и цифровизации различных сфер жизнедеятельности российского общества и государства и имеет первостепенное значение для развития инновационной деятельности.

Льготы по НДФЛ. Одним из основных среди разнообразия налогов является НДФЛ. Помимо основной фискальной функции, он призван выполнять и социальную функцию, способствуя повышению уровня и

¹⁴⁸ Цит. по: Налоговые споры: особенности рассмотрения в арбитражных судах: научно-практическое пособие / отв. ред. И.А. Цинделиани. М., 2020. С. 106.

качества жизни населения и решению проблемы дифференциации доходов граждан¹⁴⁹.

Налоговые льготы по НДФЛ подразумевают возможность исключения некоторых видов доходов, получаемых физическими лицами, из общего их массива в процессе установления налоговой базы. Согласно ст. 217 НК РФ из подлежащего обложению НДФЛ могут быть исключены следующие статьи затрат:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком);
- пенсии, в том числе и трудовые, а также все социальные доплаты к ним;
- компенсационные выплаты;
- донорские вознаграждения;
- алименты;
- гранты в сфере науки, культуры, образования, предоставляемые отечественными и иностранными организациями, список которых утвержден Правительством России;
- студенческие стипендии (вузы и ссузы);
- средства от продажи имущества физических лиц, за исключением сумм доходов от предпринимательства;
- доходы от продажи продуктов личного подсобного хозяйства;
- спортивные призы;
- выигрыши по облигациям государственных займов;
- доходы призывников на военных сборах;
- заработок на выборах, референдумах;
- выплаты членам профсоюзов за счет внесенных членских взносов;
- иные доходы.

¹⁴⁹ См.: Арыкбаев Р. К., Козыренко Е. И., Шулимова М. А., Дербенева Е. Н. Налогообложение доходов физических лиц: социальный аспект // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика. 2022. № 4. С. 20.

С 2015 г. налоговая инспекция также учитывает при производстве расчёта общую сумму полученных доходов¹⁵⁰. Правительством РФ были внесены предложения, согласно которым в перспективе планируется отойти от взимания НДФЛ с категории доходов, относящихся к группе социально значимых, включая президентские гранты, полагающиеся ученым. Обязанность по уплате указанного вида налогов снимается с безработных граждан, если они состоят на учете в центрах занятости населения (далее – ЦЗН) по месту жительства и получают в рамках реализации мер государственной поддержки определенные суммы денежных средств.

Кроме того, с 2015 г. льгота по уплате НДФЛ полагается и по субсидиям, полученным фермерами, и по выплатам многодетным семьям, приобретшим или намеревающимся приобрести участки земли у государства или муниципального образования. Если лечение гражданина оплачивает из своих средств работодатель или данные расходы погашаются за счет бюджетных средств, они не подлежат обложению налогом.

С 21 ноября 2022 г. освобождаются от налогообложения НДФЛ доходы в виде безвозмездно полученных денежных средств и (или) иного имущества лиц, призванных на военную службу по мобилизации в Вооруженные Силы Российской Федерации или проходящими военную службу по контракту, либо заключившими контракт о пребывании в добровольческом формировании, и налогоплательщиков, являющихся членами семей указанных лиц, при условии, что такие доходы связаны с прохождением военной службы по мобилизации и (или) с заключенными контрактами, а также если такие доходы получены в связи с участием указанных лиц, проходящих военную службу (службу), в специальной военной операции.

¹⁵⁰ См.: Приказ ФНС России от 15.10.2021 № ЕД-7-11/903@ (ред. от 11.09.2023) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 29.10.2021; 16.10.2023

Предусмотренные в главе 23 НК РФ налоговые вычеты по НДФЛ также являются налоговыми льготами. Однако в современной правовой литературе достаточно часто высказываются мнения о том, что профессиональные налоговые вычеты – это не налоговые льготы, так как их цель сводится к оптимизации администрирования процесса налогообложения. Указанная позиция представляется ошибочной по следующим причинам:

- указанный принцип исчисления не изменяет юридическую суть НДФЛ, поскольку объектом налогообложения остаются доходы физических лиц, а не прибыль;

- ст. 221 НК РФ подлежит применению только к расходам, которые прямо связаны с процессами извлечения доходов физических лиц, в силу их специальной правосубъектности.

Профессиональные налоговые вычеты по их характеристикам могут быть причислены к налоговым льготам из-за применения диспозитивной нормы. Помимо этого их могут использовать отдельные категории налогоплательщиков, а также их цель непосредственно состоит в уменьшении налогооблагаемого дохода на подтвержденные затраты, понесенные при извлечении такого дохода.

Нормы НК РФ, регламентирующие порядок освобождения от налогообложения конкретных видов доходов (ст. 217 НК РФ), налоговые иммунитеты (ст. 215 НК РФ) и налоговые вычеты (ст. 218–221 НК РФ), а также пониженные ставки налога (ст. 224 НКРФ), по-разному оцениваются специалистами в области права. Доходы, не включенные в налогооблагаемую базу по НДФЛ, некоторые специалисты признают косвенными налоговыми льготами. Другие относят их к средствам, не включенным в налогооблагаемую базу и не признаваемым налоговыми льготами.

Критике подвергаются и нормы ст. 217 НК РФ, так как освобождение от налогообложения статей доходов, регламентированных в настоящей статье,

действует на всех плательщиков налога, поэтому отсутствует специальный субъект – определенная категория налогоплательщиков.

Думается, в данном случае нет весомых аргументов, подтверждающих обоснованность указанных позиций. Действующее налоговое законодательство обращает внимание на факт извлечения физическим лицом дохода в виде экономической выгоды, но при этом, по мнению законодателя, должный эффект может быть достигнут, если обозначенный вид дохода будет в полном или частичном объеме выведен из-под налогообложения. Таким образом, исключение конкретных категорий доходов из налоговой базы по НДФЛ правомочно признается изъятием из облагаемой базы некоторых элементов объекта налогообложения, в связи с чем в данном контексте речь идет о процессе установления и предоставления налоговых льгот.

Судебная практика в области применения налоговых льгот в процессе начисления и уплаты НДФЛ в основном связана с определением правомерности налоговых изъятий из налогооблагаемой базы. Для полноты исследования нам необходимо максимально подробно проанализировать судебную практику, накопленную к настоящему моменту в области применения налоговых льгот в процессе уплаты НДФЛ.

В Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 19 декабря 2018г. по делу № А60-8369/2018¹⁵¹ в отношении ИП Зяблицевой Г.И. было принято решение, согласно которому требования ИП к инспекции ФНС надлежит признать правомочным в части необходимости возврата НДФЛ, оплата которого была осуществлена ошибочно по итогам получения дохода, вырученного в результате продажи участков земли, так как обозначенные земельные участки в силу их характеристик не могут эксплуатироваться в

¹⁵¹ См.: Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19.12.2018 № Ф09-8569/18 по делу № А60-8369/2018. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.11.2020).

целях, не касающихся предпринимательской деятельности, а плательщик налога приобретал их для систематического извлечения прибыли.

В качестве одного из аргументов, которыми судебный орган мотивировал свое решение, выступило отсутствие правовой значимости действий, направленных на включение в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (далее – ЕГРИП) информации об осуществлении дополнительного вида деятельности, связанного с покупкой и продажей объектов недвижимого имущества, находящихся в собственности налогоплательщика, после того как будут совершены спорные действия. К данному выводу суд пришел, потому что спорный вид деятельности осуществляется в целях извлечения прибыли.

По итогам рассмотрения вышеназванного дела суд определил, что невзирая на факт ведения плательщиком налога предпринимательской деятельности, он обладал необходимыми правомочиями, в силу которых на условиях выполнения надлежащих требований использовал льготу при уплате НДФЛ, которая согласно налоговому законодательству может применяться физическими лицами и ИП, а также распространяет свое действие на суммы доходов, извлеченных в результате реализации объектов недвижимого имущества, не используемого непосредственно при производстве предпринимательской деятельности.

Согласно положениям, представленным в Определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 18 января 2019 г. № 86-КГ18-10 по делу Е.В. Кривовой, были сделаны следующие выводы по результатам рассмотрения дела: в случае снятия обязанности по уплате штрафов, пеней, иных видов санкций путем их прощения, даже тогда, когда подобные меры ответственности напрямую предусмотрены в положениях кредитного договора, основания для возникновения у

физического лица возможности извлечения дохода устраняются автоматически¹⁵².

Денежные средства в виде штрафов, пеней и других видов санкций, применяемых в отношении нарушителя в случае неисполнения им взятых на себя по договору обязательств, если кредитор принимает решение об их прощении, признаются суммами дохода должника, но только в ситуации, когда они были признаны нарушителем договорных обязательств или были присуждены соответствующим судебным решением, которое в свою очередь вступило в законную силу. Если же признания обозначенных сумм со стороны должника произведено не было, а также на условиях отсутствия соответствующего судебного решения, основания для возникновения у должника какой-либо экономической выгоды не возникают в ситуации, если кредитор принимает решение простить обозначенные суммы штрафов, пеней и санкции должнику. В результате оснований для включения обозначенных сумм в налогооблагаемую базу при расчете НДФЛ не возникает.

В современной правотворческой деятельности встречаются ситуации, когда законодательные органы власти принимают меры для корректировки законодательства в налоговой сфере посредством соответствующих решений с целью установления и предоставления плательщикам налогов дополнительных льгот при исчислении и перечислении в бюджет НДФЛ. Так, по итогам изменений, внесенных в НК РФ в 2010 г., обязанность по уплате НДФЛ была снята с налогоплательщиков в части полученных ими доходов от продажи ценных бумаг или долей в уставном капитале, если плательщики налога овладели обозначенными объектами в течение срока, составляющего более 5 лет. Льготный налогообложение стало применяться с 1 января 2011 г.

¹⁵² См.: Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 18.01.2019 № 86-КГ18-10. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.11.2020).

Обратимся к практике и рассмотрим еще один пример судебных разбирательств, когда гражданка С.В. Зимовина направила обращение в Конституционный Суд РФ, в котором озвучила свою жалобу по фактам нарушения ее прав, возникших в результате внесения обозначенных выше корректив в законодательство о налогах и сборах. По мнению истицы, её права были нарушены в результате принятых судебными органами решений об отказе плательщице налога в удовлетворении ее требований, связанных с признанием незаконности решения инспекции ФНС. Ранее налоговый орган в свою очередь постановил отказать налогоплательщице в удовлетворении ее требований, связанных с получением льготы НДФЛ по итогам продажи доли в уставном капитале компании, приобретенной до 1 января 2011 г.

В своих предыдущих разъяснениях Конституционный Суд РФ отметил, что, в сущности, анализируемая система нормативной регламентации и регулирования, созданный по решению законодателя в силу имеющейся у него дискреции в области определения алгоритма и порядка реализации на практике льготного налогообложения, не может расцениваться как действие, при совершении которого могут быть нарушены права налогоплательщиков, закрепленных за ними в положениях Конституции РФ¹⁵³.

Поэтому в дальнейшем в своём Определении Конституционный Суд РФ от 29 января 2019 г. № 260-О принял решение об отказе в удовлетворении требований С.В. Зимовиной, пояснив, что суть анализируемой системы регулирования не содержит в себе оснований, ввиду которых происходит

¹⁵³ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 20.02.2014 № 265-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Кузовкина Сергея Валентиновича и Кузовкиной Инны Сергеевны на нарушение их конституционных прав пунктом 7 статьи 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.11.2020); Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2014 № 1070-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Прокопенко Геннадия Васильевича на нарушение его конституционных прав частью 7 статьи 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.11.2020); Бит-Шабо И.В., Позднышева Ю.А. Защита прав налогоплательщиков // Проблемы развития российской правовой системы: сборник материалов XIII Всероссийской научно-практической конференции. Сочи, 2018. С. 153-156.

нарушение закрепленных в Конституции РФ за налогоплательщиком прав в случае приобретения им доли в уставном капитале ООО до 1 января 2011 г., несмотря на факт владения указанной долей в течение срока свыше 5 лет, при изъятии налогоплательщиком желания получить льготу в виде освобождения от обязанности по уплате НДФЛ¹⁵⁴.

На основе анализа современного налогового льготирования в отношении вышеназванных видов налогов следует сделать вывод о том, что в настоящее время на государственном уровне прослеживается тенденция трансформации льгот в особый и наиболее действенный инструмент экономического регулирования деятельности субъектов налогообложения. В данном контексте возникает феномен, так называемой «льготоманией»¹⁵⁵.

В Российском государстве в конце XX–начале XXI в. практика налогового льготирования характеризовалась различными тенденциями. Так, в 1990-х г. наблюдалось массовое и хаотичное предоставление налоговых льгот, которое вызывало множество вопросов в отношении эффективности подобного применения указанного института. На практике получили широкое распространение ситуации, связанные с коррупционным поведением с целью получения соответствующих налоговых льгот, а также появлялись весьма противоречивые ситуации, когда не учитывалась особенность предпринимательской деятельности при назначении налоговых льгот (например, Российская Православная Церковь получила возможность на льготных основаниях осуществлять активный импорт табачной продукции, алкоголя и др.).

¹⁵⁴ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 29.01.2019 № 260-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Зимовиной Софьи Васильевны на нарушение ее конституционных прав частью 7 статьи 5 Федерального закона от 28 декабря 2010 года N 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.11.2020); Павленко С.П. Правовое регулирование налога на доходы физических лиц: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2010. С. 178.

¹⁵⁵ См.: Горский И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях (историко-методологический аспект) // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 19.

Также важно отметить, что эффективной не стала и иная практика, распространенная в России в 2000-х. Положительного эффекта в результате действия искусственно созданной налоговой дискриминации достичь не удалось, так как её воплощение на практике осуществлялось в отсутствие веских аргументов, свидетельствующих о целесообразности подобных действий. Иными словами, ситуация складывалась таким образом, когда результативность принимаемых мер нулевая, кроме того, проблема еще более усугубляется¹⁵⁶.

В данном контексте необходимо учитывать тот факт, что при установлении и предоставлении каких бы то ни было видов налоговых льгот речь всегда идет о присущем им положительном и отрицательном эффекте. Если законодатель принимает решение минимизировать или полностью отменить обязанность по несению налоговой нагрузки для одной категории налогоплательщиков, то на другие категории накладывается дополнительное бремя¹⁵⁷. Кроме того, при использовании института налогового льготирования, проявляется специфический эффект, так как снижается интенсивность конкуренции. В Российской Федерации данное негативное влияние усугубляется, поскольку уровень монополизации экономической системы достаточно высок, а также прослеживается не менее активное участие государственного сектора в экономической жизни страны.

В настоящее время отмечается достаточно сложная обстановка в экономической сфере, где существует обширный перечень фактов, свидетельствующих о тенденции стремительного роста дефицита бюджетов каждого уровня. Однако процесс развития законодательства о налогах и сборах осуществляется без применения мер для минимизации количества предоставляемых налоговых льгот, без использования метода значительного укрепления фискальной функции, напротив, принимаются меры для

¹⁵⁶ См.: Савицкий А.И. Налоговая дискриминация и налоговые льготы// Налоговед. 2013. № 3. С. 29, 35-36.

¹⁵⁷ См.: Малс Н.И., Арцханова М.М. Снижение налоговых рисков малого бизнеса – путь к его эффективному развитию // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2018. Т. 8, № 1 А. С. 170.

интенсивного развития и сохранения уже введённых преференций. В результате налогоплательщики вправе использовать льготы по НДС, по налогу на прибыль и НДФЛ, когда целью предоставления субъектам хозяйственной деятельности обозначенных преференций является реализация на практике их стимулирующей функции, ввиду чего отмечается значительное повышение социальной значимости этого инструмента. Думается, что в социальном аспекте имеется возможность обеспечить должный учёт эффекта, достигаемого при использовании института налоговых льгот, но проследить продуктивность реализации стимулирующей функции в экономическом секторе практически нереально, а максимальные сложности возникают при отслеживании эффекта, достигаемого в инновационном секторе экономики.

Еще одна существенная проблема, присущая современному законодательству о налогах и сборах, заключается в том, что в его нормах не регламентируется ряд терминов, определяющих специфику и особенности правовых инструментов, применяемых при установлении и предоставлении тех или иных видов налоговых льгот. Поэтому правоприменитель может столкнуться с определенными сложностями в процессе установления и предоставления необходимой льготы¹⁵⁸.

В данном контексте следует указать на особое значение судебной практики в части разрешения множества вопросов, связанных с особенностями установления и предоставления конкретных налоговых льгот. Важнейшую роль играют решения высших судебных органов, которые посредством подробного изучения реальных проблем устраняют отдельные пробелы законодательства о налогах и сборах. Однако важно отметить, что судебные органы не обладают необходимыми полномочиями по разрешению всех проблем в сфере правоприменения, связанных с институтом налоговых

¹⁵⁸ См.: Баландина А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций //Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2011. № 4 (16). С.105-110.

льгот. Более того, имеется обширный спектр вопросов, в том числе речь идет и о вопросах использования на практике налоговых льгот, по которым в практике судопроизводства возникают существенные противоречия.

Таким образом, в настоящее время назрела объективная необходимость закрепления отдельных вопросов на уровне действующего федерального законодательства с целью исключения имеющихся противоречий и пробелов. При строгом соблюдении принципов единообразия и стабильности законодательства о налогах и сборах, а также оптимизации процессуальных нюансов налогового льготирования.

2.2 Зарубежный опыт правовой регламентации и применения отдельных налоговых льгот

Как отмечалось ранее, институт налоговых льгот активно применяется не только в российской практике. Многие зарубежные государства на протяжении достаточно длительного времени уделяют особое внимание процессу становления и развития правового регулирования налоговых льгот, а также совершенствованию практики их применения. Безусловно, одни государства имеют более обширные наработки в указанной сфере, другие до сих пор находятся на этапе становления системы налоговых льгот – данная тенденция представляется весьма закономерной, так как институт налоговых льгот напрямую зависит от развитости и особенностей налоговой системы государства в целом¹⁵⁹. Однако исследование зарубежного опыта правового регулирования и практики применения отдельных налоговых льгот имеет существенное значение в рамках проводимого исследования, поскольку

¹⁵⁹ См.: Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. Налоговое стимулирование инновационного развития промышленного производства на основе анализа передового зарубежного опыта // Экономика. Налоги. Право. 2019. Т. 12, № 4. С. 121.

позволит наиболее полно рассмотреть заявленную проблематику в контексте других правовых систем¹⁶⁰.

Учитывая тот факт, что общие положения о налоговых льготах достаточно подробно изучены в современной отечественной и зарубежной правовой литературе, необходимо сконцентрировать внимание на процессе применения их отдельных видов, а именно на налоговых льготах, предоставляемых в рамках инновационной деятельности. Данный выбор обусловлен особым значением инновационной деятельности для развития Российского государства и острой необходимостью поддержки субъектов, чье функционирование относится к указанной сфере, из-за ее специфичности и наличие целого ряда рисков. В рассматриваемом контексте следует отметить существенное значение применяемых в целях стимулирования инновационной активности современных экономических субъектов правовых инструментов, основным из которых выступают налоговые льготы¹⁶¹.

Реализация мер в сфере развития института налогового стимулирования в условиях постепенного перехода к информационному обществу в государствах с высоким уровнем социально-экономического развития обусловлена в первую очередь объективной необходимостью активизации частной инициативы в области финансового обеспечения научно-исследовательских мероприятий, опытно-конструкторских разработок.

При рассмотрении указанного вопроса А.М. Гринкевич справедливо делает вывод о том, что структурный состав существующих налоговых инструментов, применяемых в целях активизации инновационной предпринимательской деятельности, демонстрирует свои универсальные черты, но вместе с тем иногда прослеживаются весомые различия в условиях

¹⁶⁰ См.: Федосимов Б.А. Особенности правового регулирования и практики применения налоговых льгот в зарубежных государствах // Особенности правового регулирования и практики применения налоговых льгот в зарубежных государствах. 2021. № 2. С. 73-80.

¹⁶¹ См.: Чернуха А.В. Механизм государственной поддержки инновационной деятельности на основе налогового стимулирования: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. М., 2007. С. 11.

их реализации на практике, и в способах их практического воплощения¹⁶². Следовательно, процесс применения налоговых льгот будет обладать существенными особенностями, обусловленными уровнем развития государства, которым они предоставляются, условиями налогового администрирования и т.д. Данное обстоятельство предопределяет необходимость исследования опыта зарубежных государств по обозначенной проблематике.

Так, в США институт налоговых льгот и налогового стимулирования мероприятий по инновационному развитию во всех областях деятельности возник и активно развивается уже более пятидесяти лет. Сразу после окончания Второй мировой войны налоговое законодательство этого государства было дополнено сводом нормативных положений, регламентировавших порядок создания оптимальных условий для наиболее интенсивного развития НИОКР и инновационной деятельности в сфере частного предпринимательства.

Затем с начала 1954 г. в США были постепенно введены правила, согласно которым использовались специальные вычеты из налогооблагаемой суммы расходов, если средства были направлены на производство исследований и экспериментов в течение текущего года, и кроме того, вычеты осуществлялись из сумм амортизации указанных расходов в течение пятилетнего периода. Также была разработана эффективная система льгот, которые получали субъекты предпринимательской деятельности в случае возникновения у них расходов, связанных с достижением целей в сфере образования и исследовательской активности для удовлетворения общественных интересов.

¹⁶² См.: Гринкевич А.М. Налоговое стимулирование инновационной деятельности: сравнительный анализ российского и зарубежного законодательства // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2012. № 2 (18). С. 81; Грибанов Д.В. Государственная поддержка инновационной деятельности в современном законодательстве // Бизнес, менеджмент и право. 2013. № 1. С. 92.

С 1981 г. в США в качестве фундаментального метода налогового стимулирования начал использоваться институт налогового кредитования на производство мероприятий в сфере НИОКР¹⁶³, который регламентировал вычеты из налогооблагаемой базы суммы расходов, возникших в результате проведения НИОКР.

В Канаде с 1960-х гг. были осуществлены необходимые мероприятия в целях регламентации и закрепления на законодательном уровне налоговых стимулов, применяемых в целях активизации инновационных мероприятий. К 1967 г. канадское правительство разработало и учредило систему грантов для частного бизнеса, развивающего инновации.

Особый практический опыт в сфере налогового стимулирования инноваций имеется в Японии, где в целях развития инноваций льготы применяются по ряду ключевых направлений:

- повышение скорости амортизации оборудования, используемого в научных целях (с 1952 г.);
- налоговые скидки по уплате сборов с издержек от проведения НИОКР (с 1966 г.);
- адресные налоговые льготы на цели приобретения зарубежных технологических разработок (с 1956 г.);
- скидки с расходов от погашения задолженности по использованию зарубежных технологических разработок (с 1953 г.);
- льготы на импорт технологий (с 1951 г.);
- льготы на погашение расходов, связанных с организацией и проведением исследовательских мероприятий (20% от роста затрат на НИОКР в сравнении с максимально высокой суммой затрат в любой год после 1966 г.)¹⁶⁴.

¹⁶³ Economic Recovery Tax Act of 1981 // Электронный ресурс: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-95/pdf/STATUTE-95-Pg172.pdf> (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁶⁴ См.: Рюмина Ю.А. Зарубежный опыт налогового стимулирования инновационной деятельности // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2012. № 3 (19). С.80-81.

В 1970-х гг. методы налогового стимулирования инновационной деятельности активно вводятся в практическую деятельность скандинавских стран. В Швеции институт налоговых льгот впервые апробирован уже в 1973 г. Так, обязанность по уплате налога была снята с 10% затрат на производство НИОКР. Учреждена специальная льгота в размере 20% с суммы повышения затрат на производство исследовательских мероприятий в текущем году в сравнении с аналогичным уровнем, зафиксированным в предыдущем году. С 1981 г. налоговое законодательство Швеции начало активно развиваться по курсу интенсификации «приростной природы» в процессе определения возможных видов налоговых льгот. Так, налоговое бремя было снято с 5% текущих затрат на производство исследовательских мероприятий, осуществляемых предприятиями, и с 30% приростных затрат¹⁶⁵.

С 1983 г. во Франции¹⁶⁶ также была введена в действие система стимулирования инновационной активности¹⁶⁷. В настоящее время в государствах, являющихся участниками Европейского союза (далее – ЕС), на практике используются определенные виды налоговых льгот, предоставляемые предприятиям в целях активизации их деятельности в сфере инновационного развития: кредиты на производство исследовательских мероприятий и инвестиционную деятельность, инвестиционные и инновационные налоговые льготы на достижение определённых целей в рамках выполнения ключевых заказов, отдельные

¹⁶⁵См.: Пантеева Е.О. Особенности налогового стимулирования инновационной деятельности предприятий в зарубежных странах // Экономика и социум. 2019. № 4 (59). С. 598; Федосимов Б.А. Особенности правового регулирования и практики применения налоговых льгот в зарубежных государствах // Особенности правового регулирования и практики применения налоговых льгот в зарубежных государствах. 2021. № 2. С. 73-80.

¹⁶⁶ Code general des impôts 6 avril 1950. URL:https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/ (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁶⁷ См.: Береговой В.А. Инновации: налоговый аспект (зарубежный опыт) // Налоги. 2007. № 5. С. 38; 84; Беликова К., Ахмадова М. Стратегия инновационного развития России: правовая основа // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. 2013. № 4. С. 18.

виды программ и проектов по коммерческому воплощению результатов НИОКР¹⁶⁸.

При проведении обобщенного анализа следует отметить, что применяемые в настоящее время виды льгот могут быть дифференцированы на группы: группу объёмных льгот, так как они предоставляются в определённом пропорциональном объёме к сумме понесенных расходов, и группу приростных льгот – их расчет осуществляется в зависимости от уровня прироста затрат на производство НИОКР в сравнении с базовым компонентом (базовый год и/или средний уровень, достигнутый за конкретный период)¹⁶⁹.

Наиболее объёмная скидка в последние годы применяется в Австралии (150%), и Сингапуре (200%)¹⁷⁰. В данном случае предполагается, что из суммы дохода, подлежащего налогообложению, необходимо вычесть суммы, которые как минимум в 1,5–2 раза будут превышать объёмы затрат на НИОКР. В некоторых зарубежных государствах с высоким уровнем социально-экономического развития (в частности, речь идет о Нидерландах) действует правило, согласно которому объёмная скидка может быть использована исключительно в отношении суммы зарплаты, выплачиваемой ученым и инженерам, осуществляющим свою трудовую деятельность непосредственно в сфере организации и производства НИОКР.

Фиксация приростной скидки осуществляется в соответствии с достигнутым предприятием уровнем роста затрат на производство НИОКР в сравнении с базой. Практически все современные мировые государства с высоким уровнем социально-экономического развития (США, Канада, Франция и др.) в рамках своей практической деятельности используют

¹⁶⁸ См.: Опалева О.И. Некоторые аспекты государственного воздействия на инновационное развитие экономики // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2007. № 24. С. 22.

¹⁶⁹ См.: Киселева В.В., Колосницына М.Г. Государственное регулирование инновационной сферы: Учеб. пособие для вузов. М., 2008. С. 255.

¹⁷⁰ См.: Фадеева И.А. Особенности правового регулирования налогообложения в Республике Сингапур: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. М., 2018. С. 16.

приростной механизм для того, чтобы определить возможные налоговые льготы. В результате максимальная приростная ставка в настоящее время используется во Франции, её размер может достигать 50%. В Японии, Канаде и США наибольший размер такого рода скидки колеблется на уровне 20%.

Некоторые страны при этом используют алгоритм, в соответствии с которым одновременно применяются две схемы для разных видов расходов. Например, в США общая приростная скидка может использоваться одновременно с объемной скидкой (20%) – при налогообложении затрат, понесённых предприятиями частного сектора на цели производства финансового обеспечения фундаментальных исследовательских мероприятий¹⁷¹.

Помимо обозначенных выше видов льгот зарубежные государства в настоящее время используют алгоритм налогового стимулирования в виде наложения ограничений по списанию налогов по скидкам на НИОКР. Так, в Японии и Южной Корее максимальный предел установлен на уровне 10% совокупного объема уплачиваемого корпоративного налога (согласно требованиям японского налогового законодательства мелкие и средние предприятия осуществляют уплату налога на условиях ограничения корпоративного налога на уровне 15%), в Испании – 35%, в Канаде – 75%.

В Нидерландах, Австралии, Италии и Франции установлены правила, согласно которым имеет место стоимостной предел налоговой скидки. Согласно требованиям налогового законодательства США предприятие в течение года получает право на то, чтобы удваивать затраты на НИОКР, хотя средний уровень наукоемкости (его расчет осуществляется в виде соотношения затрат на НИОКР к стоимости продаж) не должен составлять более 16%¹⁷². Основная цель использования подобного рода ограничений

¹⁷¹ См.: Кубланов А.М., Иевлева А.А., Балаханова Д.К., Санталова М.С. Особенности управления финансами: зарубежный опыт применения налоговых инструментов // Финансовая экономика. 2020. № 6. С. 290.

¹⁷² См.: Рюмина Ю.А. Зарубежный опыт налогового стимулирования инновационной деятельности // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2012. № 3 (19). С.83.

заключается в том, чтобы создать условия, при которых не могут возникать стремительные колебания налоговых платежей в соответствующем секторе частного предпринимательства. Помимо этого, указанный алгоритм полностью исключает условия для производства манипуляций с корпоративной отчетностью с целью получения необоснованно высоких размеров предоставляемых льгот.

Таким образом, в качестве основного структурного элемента всех вышеназванных зарубежных моделей, используемых в настоящее время на практике, выступает комплекс мер, направленных на минимизацию налога на прибыль (доход) компаний. В анализируемой ситуации создаются условия для налаживания тесной взаимосвязи между снижением налога на прибыль и уровнем инновационной активности, которого смогло достичь предприятие. В результате этого имеются основания сделать вывод о том, что максимальные размеры льгот могут быть получены предприятиями, которые предпринимают все необходимые меры и усилия в целях реального практического воплощения в коммерческих целях результатов НИОКР.

Следует также отметить, что налоговые льготы представляют собой инструмент, который в состоянии лишь в определенном объеме компенсировать риск, принимаемый на себя предпринимателями. Как свидетельствует накопленный опыт, в большинстве случаев в рамках практической деятельности в качестве льготы, предоставляемой плательщику при уплате налога на прибыль, выступает метод списания текущих и капитальных затрат на производство НИОКР в ходе расчета базы, подлежащей налогообложению. К тому же в данном случае речь идет и о повышении скорости амортизации оборудования в целях организации и производства НИОКР.

Предприятиям, которые в ходе своей деятельности получают прибыль и функционируют на территории стран-участниц Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), предоставляется

право на снижение налогооблагаемой базы на величину квалифицированных (в случае их соответствия критериям, закрепленным на уровне законодательства о налогах и сборах) расходов на организацию и проведение НИОКР. Кроме того, в некоторых зарубежных странах допускается вычет из налогооблагаемой базы компаний большего объема средств, нежели в реальной деятельности было понесено в виде расходов на организацию и производство НИОКР.

Еще одним видом налоговых льгот в сфере стимулирования инновационной активности в странах с высоким уровнем социально-экономического развития за последние несколько лет являются следующие меры:

- 1) предоставление налоговых кредитов и списаний из налогооблагаемой базы;
- 2) отсрочка платежа по уплате установленных налоговых сборов (предоставление налоговой скидки на амортизационные отчисления и временные скидки);
- 3) осуществление вычетов сумм годовых расходов на НИОКР из общего корпоративного дохода, полученного по результатам года¹⁷³.

В результате предоставления возможности использовать налоговый кредит налогоплательщики получают необходимый инструмент для снижения начисленного налога на прибыль в том объеме средств, которые будут составлять определенный фиксированный процент от совокупного объема квалифицированных расходов, понесенных в результате организации и непосредственного производства НИОКР.

Под инвестиционным налоговым кредитом понимается удельный вес стоимости инвестиций, подлежащих вычету из совокупного объема налоговых обязательств субъекта. Данным видом кредитования могут воспользоваться предприятия, которые направляют средства в виде

¹⁷³ См.: Китова Г.А., Черкасов В.В. Государственная политика в сфере науки и технологий: новые задачи и старые решения // Инновации. 2004. №3. С. 17.

инвестиций в развитие инноваций, разработку нового высококласного технологичного оборудования и технологий. При этом кредитование осуществляется при помощи предоставления скидки в размере некоторого процента от совокупного объема расходов, который подлежит вычету из совокупного объема начисленного налога на прибыль предприятия.

Согласно схеме, действующей в Нидерландах и Канаде, такого рода вычет пропорционален общему объему расходов, понесенных в целях организации и проведения НИОКР. Согласно законодательству о налогах и сборах и практики США, Японии и Франции анализируемый вычет пропорционален приросту этих затрат за определенный период времени, общая продолжительность которого зафиксирована в нормах действующего национального законодательства.

Также в настоящее время в некоторых странах одновременно используется и та и другая схема расчёта налогового кредита. Например, в Японии обе схемы налогового кредитования начали активно действовать уже с 1967 г., и на сегодняшний день расчёт налогового кредита может составлять до 20% от объемов прироста годовых квалифицированных расходов на организацию и проведение НИОКР, при этом действует ограничение, согласно которому налоговый кредит подобного рода не может составлять более 10% налоговых обязательств¹⁷⁴.

Важно отметить, что в Нидерландах зафиксирован серьезный высокий темп инновационного развития экономической системы¹⁷⁵. Для достижения подобных результатов начиная с 1994 г. расчет налогового кредита осуществляется таким образом, когда в качестве основы рассматривается сумма затрат предприятия, понесенная им в целях расчета с персоналом по оплате труда. В данном контексте речь идет о сотрудниках, которые заняты в

¹⁷⁴ См.: Нудьга Я.В., Леплинский Ю.И. Обзор зарубежных практик поддержки малого бизнеса // Экономика и социум. 2020. № 1 (68). С. 654.

¹⁷⁵ The Constitution of the Kingdom of the Netherland. URL: <https://www.government.nl/documents/regulations/2012/10/18/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008> (дата обращения 01.07.2024).

области непосредственной организации и прямого проведения НИОКР. В конечном счете ситуация складывается так, когда государство, предоставляя национальным предприятиям скидку по налогообложению, не только принимает меры для того, чтобы активизировать интерес предприятий к инновационному развитию, но и одновременно выполняет функцию стратегического инвестора, который может дать адекватную оценку возможным последствиям налогового кредитования, в результате чего создаются условия для формирования весомых потоков поступлений средств в бюджет. При этом одновременно бремя инвестиционного выбора практически полностью ложится на плечи предпринимательского сектора¹⁷⁶.

Предоставление налогоплательщикам отсрочки по уплате налогов также является особым видом налоговых льгот¹⁷⁷, основная цель которого заключается в предоставлении возможности предприятиям в течение периода, предусмотренного отсрочкой, принять необходимые меры для решения имеющихся проблем, если данный субъект хозяйственной деятельности специализируется на инновационном развитии и вкладывает определенные объемы средств в проведение НИОКР, в том числе в закупку оборудования для организации такого рода исследований. При этом важно отметить, что такие предприятия не достигают необходимого объема прибыли для получения всех предусмотренных законом налоговых льгот. Некоторые страны допускают отсроченное использование (до 10 лет) права применения налоговых льгот по критериям произведенных инвестиций.

Вышеназванный способ тесно связан с деятельностью новых (перепрофилируемых) наукоемких компаний, чаще малого и среднего бизнеса, инновационных предприятий. Его острая необходимость обусловлена циклическим и кризисным развитием экономики.

¹⁷⁶ См.: Щеглов В.Ю. Предоставление налоговых льгот для стимулирования инвестиционной деятельности предприятий // Фундаментальные исследования. 2014. № 8-2. С.422-425.

¹⁷⁷ Суть отсрочки уплаты налогов в данном случае сводится к предоставлению преимущества налогоплательщику в части времени уплаты соответствующего налога с целью активизации его правового поведения с учетом разрешения существующих проблем, что в целом сходно с механизмом налогового льготирования, но осуществляется в особой форме.

В период существенного снижения объемов получаемой прибыли или ее полного отсутствия компании попадают в вынужденную ситуацию, когда от них требуется заниматься оперативным обновлением ассортимента изготавливаемых изделий или же в определенных случаях заменять устаревшие технологии на более продуктивные. Между этапом практического воплощения подобного рода мер и периодом, когда предприятие может получить прибыль в том объеме, который даст возможность получить те виды льгот, предусмотренных для организации и проведения НИОКР, находится определенный промежуток времени, который необходимо принимать во внимание при определении порядка предоставления возможности отсрочить уплату налога¹⁷⁸.

В целях реализации на практике наиболее продуктивных мер, позволяющих в максимальной степени активизировать процесс инновационного развития предпринимательского сектора, в настоящее время в странах с высоким уровнем социально-экономического развития активно используются различные схемы стимулирования в виде предоставления плательщикам возможности осуществлять уплату налога по пониженным ставкам. Кроме того, достаточно активно используются институты отсрочек по уплате некоторых видов налоговых сборов в ситуации, когда предприятие сталкивается с проблемой временного дефицита ликвидности. Одновременно используются схемы прогрессивного налогообложения, и может быть установлен не подлежащий обложению минимум. Также особо пристально правительства развитых государств рассматривают вопросы обеспечения более высокой скорости амортизации оборудования в наукоемких сферах в целях организации и проведения НИОКР.

В настоящее время в налоговом законодательстве США закреплены особые правила налогообложения объектов интеллектуальной собственности. Так, в нормах Налогового кодекса этой страны присутствует

¹⁷⁸ См.: Китова Г.А., Черкасов В.В. Государственная политика в сфере науки и технологий: новые задачи и старые решения // Инновации. 2004. № 3. С. 17.

особый раздел по амортизации гудвилла и интеллектуальной собственности, и для нее было принято решение установить особые правила амортизации, в частности особые правила ускоренной амортизации¹⁷⁹.

Условия современной действительности таковы, что в большинстве случаев в зарубежных государствах прослеживается тенденция роста доли льгот, используемых в целях создания условий, при которых будет сформирована благоприятная основа и в целом позитивный климат для развития экономик, в том числе посредством инновационной деятельности. На сегодняшний день в США используется свыше 100 льгот, которые предоставляются плательщикам налогов, вставшим на путь инвестиционного развития.

Наиболее существенное положительное воздействие посредством мер налоговой поддержки происходит тогда, когда они не могут быть предоставлены заранее, а исключительно по результатам достижения высокого эффекта при практическом воплощении инноваций. В США совокупный объем налогов, которые не поступают в бюджет, по средним оценкам достигает объема вклада предприятий в инновационное развитие. Ключевая отличительная особенность института налогового льготирования стран Запада сводится к тому, что в них льготы могут быть предоставлены не научным учреждениям и организациям, а только реально функционирующим компаниям и их инвесторам. Также в странах с высоким уровнем социально-экономического развития на практике используется дополнительный перечень льгот, которыми могут воспользоваться предприятия, наладившие тесные взаимоотношения по сотрудничеству в области производства исследований и развития инноваций с государственными университетами. Вышеназванные льготы предоставляются в определенных случаях и предприятиям малого сектора, если последние занимаются развитием инноваций. Так, в Норвегии в целях производства совместных

¹⁷⁹ См.: Федотов В.Е. Американский опыт налогового стимулирования операций инновационной экономики // Финансы. 2007. № 4. С. 26.

исследовательских мероприятий на условиях партнерства с университетами разработана и реализуется система налогового льготирования, предусматривающая вдвое увеличенный предел размера совокупного объема затрат предприятия на организацию и производство НИОКР, относительно которых используется схема налогового кредитования. Ситуация в Великобритании такова, что предприятия наделены правами на производство вычета из налогооблагаемой прибыли понесенных ими затрат на организацию и проведение НИОКР. Кроме того, они могут вычесть суммы средств, объем которых будет равен непосредственному вкладу данных предприятий в организацию и производство совместных исследовательских мероприятий, или суммы средств, которая была уплачена на производство данных мероприятий университету (исследовательскому центру)¹⁸⁰.

Следует также акцентировать внимание на том, что современная ситуация характеризуется наличием ряда существенных проблем в анализируемой сфере, так как на международном уровне регламентация налоговых льгот отсутствует вообще и все вопросы в этом направлении могут быть решены исключительно на уровне законодательства о налогах и сборах каждого конкретного государства. Однако, учитывая происходящие в мире процессы глобализации и активизацию международного сотрудничества многих государств в различных направлениях, возникает объективная необходимость обеспечения надлежащего развития нормативных положений, регламентирующих налоговые льготы на международном уровне.

Так, в качестве причины, влекущей наложение определенных ограничений на предоставление налоговых льгот, могут выступить нормы ЕС о защите конкуренции. Необходимость неукоснительного соблюдения принципов недопущения дискриминации и обеспечения свободы конкуренции представляет собой единое основание, при наличии которого

¹⁸⁰ См.: Налоговое стимулирование инновационных процессов / отв. ред. Н.И. Иванова. М., 2009. С. 109.

может быть инициирован процесс международного вмешательства в указанную область деятельности (в частности, в ходе принятия мер для предоставления всем желающим одинакового доступа к осуществлению закупок). В условиях ЕС такого рода вмешательство представляет собой постоянно осуществляемый открытый процесс, что весьма дискуссионно в контексте обеспечения налогового суверенитета.

Отталкиваясь от практического опыта установления и предоставления налоговых льгот в целях стимулирования процесса развития инноваций в ЕС, можно прийти к выводу о существовании при использовании института налогового льготирования в качестве инструмента активизации инновационного развития широкого спектра проблем по вопросам установления субъекта и объекта непосредственно инновационной деятельности для целей налогообложения¹⁸¹.

Так как в настоящее время отсутствует единый подход международного сообщества к содержанию ряда фундаментальных понятий в области инновационного развития, в ходе практической деятельности часто возникают сложные ситуации при организации и непосредственном осуществлении налогового администрирования. Кроме того, положение во многом осложняется и тем, что плательщики налогов вынуждены в силу выявленных недоработок принимать на себя большое количество дополнительных рисков. В конечном счете, до настоящего момента всё ещё не найдено решение вопроса об обеспечении идентификации субъекта и объекта процесса развития инноваций, поэтому разработанные и введенные в действие законодательные акты, определяющие порядок оказания налогового

¹⁸¹ Данный чрезвычайно важный вопрос, как представляется, требует самостоятельного монографического исследования и выходит за предмет данной работы. В связи с этим проблема лишь обозначена.

воздействия на процесс инновационного развития, не могут выступать в качестве актов, имеющих прямое действие¹⁸².

В некоторых странах-участницах ЕС осуществлена своеобразная замена понятий: термин «инновационная деятельность», имеющий достаточно обширное содержание, заменяется термином «капиталовложения в научно-исследовательскую работу» (далее – НИР), заимствованным из области бухгалтерского учёта. В результате принятия подобных мер для облегчения процедуры получения налоговой льготы, субъекту необходимо лишь предоставить соответствующий пакет документов, где фиксируется информация о понесенных затратах на производство и организацию НИР. Одновременно при необходимости установления и предоставления налоговых льгот предприятиям малого сектора экономики возникают некоторые сложности, связанные с существенным повышением риска недобросовестности предпринимателей, которые под видом НИР могут списывать и другие виды затрат.

Таким образом, на основе проведенного анализа зарубежного опыта правовой регламентации и применения отдельных налоговых льгот, а именно льгот, связанных со стимулированием инновационной деятельности, следует сделать вывод о том, что современные государства демонстрируют различные подходы к организации и осуществлению налогового администрирования в указанной сфере. С одной стороны, это связано со спецификой инновационной деятельности и разными взглядами зарубежных государств на необходимость ее динамичного развития, с другой – вышеназванные налоговые льготы применяются далеко не в каждом современном государстве, в связи с чем их использование в некоторой степени является своеобразным показателем развитости законодательства о налогах и сборах и правоприменительной практики.

¹⁸² См.: 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. 119.

Помимо этого, накопленный к настоящему моменту законодательный и практический опыт зарубежных государств в организации налогового администрирования и предоставлении налогоплательщикам тех или иных видов налоговых льгот необходимо принимать во внимание при совершенствовании аналогичных процессов в России. Особое значение данный тезис приобретает в контексте существующих экономических проблем, связанных с гнетом многосторонних санкций, ввиду чего возникла необходимость в обеспечении адекватного импортозамещения. Указанные проблемы требуют детального решения в сфере налогового администрирования, так как не представляется целесообразным рассчитывать на скорую отмену санкций, наоборот, их перечень регулярно увеличивается. Учитывая вышеназванные обстоятельства, в настоящее время требуется на государственном уровне разработать в России эффективный правовое регулирование, применяемое в целях стимулирования инновационного сектора, и институт налогового льготирования здесь играет важную роль¹⁸³.

В качестве весьма положительного опыта видится применение объемных налоговых льгот, которое в настоящее время распространено в ряде государств (Австрия, Сингапур и др.). Предоставление налоговых льгот в пропорциональном объеме к суммам понесенных расходов на производство НИОКР позволят учесть реальную степень вовлеченности в данный процесс конкретных субъектов хозяйственной деятельности, а существенный процент скидки способен серьезно ускорить темпы инновационного развития отдельных секторов экономики. Эффективность совершенствования института льготирования обусловлена многими внутригосударственными процессами, в связи с чем вышеназванный зарубежный опыт необходимо рассмотреть на предмет его использования в российской налоговой практике.

¹⁸³ Федосимов Б.А. Особенности правового регулирования и практики применения налоговых льгот в зарубежных государствах // Особенности правового регулирования и практики применения налоговых льгот в зарубежных государствах. 2021. № 2. С. 79.

Российская специфика также заключается в том, что максимальная доля НИОКР организуется и воплощается на практике на базе организаций, относящихся к государственному сектору. В первую очередь речь идет о структурах Российской академии наук (далее – РАН). Поэтому не предпринимаются никакие меры для того, чтобы устранить пропасть между научным сектором и экономикой, тогда как масштабы такого разрыва в настоящее время весьма существенны. Принятие мер для стимулирования исследовательских мероприятий и производства разработок представителями российского частного предпринимательства в настоящее время позволит в существенной степени продвинуться в развитии инноваций.

Современный зарубежный опыт государств с высоким уровнем социально-экономического развития демонстрирует эффективность стимулирования инновационной деятельности посредством установления и предоставления соответствующих налоговых льгот. Важное значение в данном контексте помимо детальной правовой регламентации также приобретает обеспечение непрямого управления поведенческой моделью субъектов. Основная характерная черта налоговых норм заключается в том, что они не могут содержать в себе положения о возложении прямой обязанности на налогоплательщика, согласно которой необходимо использовать в своей деятельности определенную поведенческую модель. Поэтому налоговые нормы способны допускать освобождение плательщика от определенного объема налогового бремени, если последний реализует на практике закрепленную в законодательстве о налогах и сборах и признаваемую в обществе поведенческую модель, демонстрируя определенное экономическое или социальное поведение, в результате чего налогоплательщик будет в еще большей степени простимулирован к совершению позитивно воспринимаемого обществом, экономикой и государством действия в экономической сфере.

Говоря о налоговых льготах в сфере инновационной деятельности, следует отметить, что эффективность подобного государственного правового стимулирования субъектов в налоговой сфере напрямую связана и развивается в контексте наличия оснований, подкрепленных научными доказательствами о целесообразности их использования. Поэтому налоговая льгота представляет собой эффективный инструмент, который может активно использоваться при организации и практическом воплощении мер правового регулирования деятельности современных субъектов в области инновационного развития и НИОКР.

Таким образом, в настоящее время страны с высоким уровнем социально-экономического развития интенсивно используют возможности института налогового льготирования, но конкретной базовой модели, содержащей в себе определенный набор методов, позволяющих в максимально сжатые сроки получить положительный эффект, разработать пока не удалось. Наибольшее значение разработка такого рода комбинаций имеет для Российского государства, так как существует острая необходимость не только развития конкретной сферы инновационной деятельности, но и дальнейшего масштабного распространения указанной практики посредством стимулирования субъектов экономических отношений при помощи института налогового льготирования.

Выбор указанной сферы обусловлен особым значением инновационной деятельности для развития Российского государства и острой необходимостью поддержки субъектов, чье функционирование относится к указанной сфере, из-за ее специфичности и наличие целого ряда рисков. Государства, чей опыт анализируется в диссертационном исследовании, выбраны исходя из развитости законодательства, правоприменительной практики и оригинальности применяемого подхода к установлению и предоставлению налоговых льгот в инновационной деятельности.

На основе анализа законодательного регулирования и практики применения отдельных налоговых льгот в России и зарубежных странах можно прийти к следующим выводам:

1. Анализ института налогового льготирования в отношении НДС, налога на прибыль организаций и НДФЛ показывает, что в настоящее время налоговые преференции предоставляются по ряду видов деятельности, относящихся к категории социально значимых, связанных с предоставлением культурно-просветительских услуг и организацией зрелищ, развлекательных мероприятий, по расширению льгот для ИП и предприятий, занимающихся разработкой инноваций. Особое значение в контексте использования стимулирующего потенциала налоговых льгот приобретает развитие указанных финансовых инструментов в сфере инновационной деятельности. Несмотря на то, что институт налоговых льгот в инновационной сфере находится на этапе становления, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах закрепляет целый ряд налоговых преимуществ, применяемых к организациям и ИП, занимающимся указанной деятельностью. На основе анализа иных налоговых льгот выявлены практические проблемы использования института налогового льготирования, свидетельствующие о том, что возникла объективная необходимость в поиске оптимальных решений, которые в случае их реализации позволят усовершенствовать институт налоговых льгот и достичь существенного эффекта в процессе налогового администрирования в рамках деятельности субъектов хозяйственной системы.

2. Накопленный к настоящему моменту мировой практический опыт подтверждает, что в случае использования возможностей института налоговых льгот в рамках практической деятельности в ситуации, когда отмечается реальное функционирование конкурентной среды, они создают условия для значительной активизации роста спроса на производство исследовательских мероприятий, а также на создание инновационных

технологий и других разработок. В сложившихся условиях в случае принятия своевременных мер, государство получает возможность оказывать точечное воздействие на процессы развития инноваций в тех отраслях экономики, в которых отмечается наибольшая потребность в них. В результате влияние может быть оказано как на сам структурный состав, так и на общую численность научных организаций и предприятий, занимающихся инновационным развитием, более того, благотворное влияние оказывается и на производственную структуру в целом. На сегодняшний день разработка каких-либо унифицированных методов реализации политического курса налогового льготирования не увенчалась успехом, так как эффективность обозначенных действий обуславливается влиянием со стороны множества факторов различного порядка. Страны с высоким уровнем социально-экономического развития достаточно интенсивно используют возможности налоговых льгот и их оптимальные сочетания, однако не удалось разработать единый универсального инструментария, который позволит за достаточно непродолжительный период времени получить существенный эффект.

3. В условиях российской объективной действительности при реформировании действующей системы законодательства о налогах и сборах, и института налоговых льгот в том числе, необходимо обращать внимание на практику, накопленную иностранными государствами в данных вопросах, если последняя имеет соответствующую эффективность (например, объемные льготы в Австрии и Сингапуре). Значимость использования подобного позитивного практического опыта возрастает в силу современных условий, которые складываются в России, ибо значительный негативный эффект оказывают введенные другими государствами санкции и возникшая объективная необходимость реализации продуктивной системы импортозамещения. Поэтому система стимулирования сектора инноваций в российской экономике должна быть разработана максимально быстро с использованием широкого спектра возможностей, предоставляемых

ИНСТИТУТОМ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРАВОВОГО РЕЖИМА НАЛОГОВОГО ЛЬГОТИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1 Проблемы правовой регламентации налогового льготирования в Российской Федерации и пути их решения

Налоговые льготы выступают весьма эффективным инструментом для оказания положительного воздействия на экономику, так как в случае их применения появляется возможность активизировать деятельность в различных сферах. На сегодняшний день в мире сложилась практика, которая свидетельствует о том, что легальная оптимизация налогового бремени представляет собой не противоречащий установленным правилам и нормативам инструмент, который в случае использования его в государственной практике создает условия для достижения баланса между публичными и частными интересами, возникающими в области правоотношений по вопросам налогообложения. Проанализировав особенности правового регулирования и практику применения отдельных налоговых льгот в России, необходимо сформулировать основные подходы к разрешению выявленных проблем, в силу разных причин и факторов, негативно влияющих на эффективность института налогового льготирования.

В настоящее время в России действует законодательство о налогах и сборах, посредством которого осуществляется определение порядка и границ реализации подобной оптимизации, но пока еще не завершена стадия становления института налогового льготирования. Такая ситуация возникает в силу того, что на государственном уровне проблема обеспечения продуктивного управления объемами налоговой оптимизации, не противоречащей законодательным требованиям и подкрепленной необходимыми экономическими основаниями, начала решаться сравнительно недавно.

Налоговые льготы необходимо рассматривать в качестве одной из возможных форм воплощения на практике регулирующей функции, которую призваны осуществлять налоги. По этой причине возникает объективная необходимость в обеспечении строгой регламентации и фиксации их исключительно в положениях специальных правовых норм. В любом случае подобные нормы будут демонстрировать свой субсидиарный характер, что в свою очередь предполагает наличие некоторой общей нормы (общего правила), по отношению к которому они будут рассматриваться как правовое исключение¹⁸⁴.

При организации процесса взимания федеральных налогов в России правовая регламентация предоставляемых по этим видам налогов налоговых льгот осуществляется НК РФ. Все существующие налоговые исключения в виде предоставляемых налоговых льгот, категории налогоплательщиков и отдельные отрасли, для которых предусмотрен процесс льготирования, закреплены в нормах Налогового кодекса.

В контексте исключительности и существенного изменения правового положения субъектов, которым предоставляются налоговые льготы, особое значение приобретают конституционные принципы. Поскольку содержательная суть налоговых льгот подразумевает установление и предоставление отдельным категориям плательщиков налогов преимуществ в виде снятия с них обязанности по уплате установленных налоговых сборов в полном или частичном объеме, достаточно часто возникают вопросы о правомерности особого положения соответствующих субъектов. Также не менее существенными являются и вопросы, обусловленные установлением и снятием налоговой льготы, внесением изменений в её предельные размеры.

Несмотря на то, что вопросы, связанные с налоговым льготированием, достаточно часто встречаются в практике Конституционного Суда РФ, указанный судебный орган до сих пор не сформулировал четкую и

¹⁸⁴ См.: Костанян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2008. С. 14.

однозначную позицию при рассмотрении обозначенных аспектов. Чаще всего Конституционный Суд в своих толкованиях лишь констатирует тот факт, что при предоставлении льгот в любом случае будет прослеживаться их адресный характер, а полномочия по их введению относятся к категории исключительной прерогативы законодателя. При этом оценка эффективности и необходимости предоставления налоговых льгот отдельной категории плательщиков не даётся в силу выхода этого вопроса за компетенцию Конституционного Суда¹⁸⁵.

Несмотря на обозначенную выше проблему, судебная практика, наработанная в процессе функционирования Конституционного Суда РФ, позволила сформулировать обширный перечень принципов, в соответствии с которыми надлежит организовать и реализовать на практике мероприятия в рамках льготного налогообложения.

В частности, при рассмотрении данного вопроса М.В. Баглай в своем Особом мнении по одному из дел по налоговым льготам озвучил подкрепленную необходимыми основаниями и аргументами позицию, согласно которой обязанность законодателя при осуществлении мероприятий по определению наиболее целесообразных форм налогообложения заключается в том, чтобы выполнять соответствующие действия на условиях соблюдения принципов добра и справедливости, провозглашенных в нормах Конституции РФ¹⁸⁶. Также судья отметил, что основой правового государства является обеспечение формального равенства, но не нужно утрировать ситуацию до такой степени, когда при обеспечении равенства граждан и их

¹⁸⁵ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 20.11.2003 № 392-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пронченко Александра Яковлевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 21 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.01.2021); Определение КС РФ от 20 ноября 2003 г. № 396-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Хомутовой Натальи Владимировны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 16 пункта 3 статьи 149 и подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.01.2021).

¹⁸⁶ Цит. по: 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. С. 312.

свободы будут приниматься меры, направленные исключительно на достижение формального равенства их правовых статусов. Иногда, принимая меры для наложения ограничений на права одних категорий лиц, только таким образом возможно, используя правовые средства, обеспечить надлежащую защиту прав других категорий лиц. Поэтому основной целью установления и предоставления обоснованных льгот отдельным категориям граждан является устранение этических проблем, возникающих в результате обеспечения формального равенства всех граждан России¹⁸⁷.

Приоритетное значение с точки зрения современных реалий, складывающихся в сфере социально-экономического развития России, и с позиции достижения целей, подразумевающих под собой сокращение бюджетных расходов и рост совокупных объемов бюджетных доходов, имеет формулировка Конституционным Судом вывода, согласно которому в случае принятия законодателем решения об отмене той или иной льготы отсутствуют основания, позволяющие говорить о наложении ограничений и снижении степени значимости определенных прав налогоплательщиков, закрепленных за ними в нормах Конституции¹⁸⁸.

Представители общественности, предпринимательского сектора, а также научного сообщества в сфере юриспруденции справедливо обеспокоены тенденцией частого изменения законодательства о налогах и сборах. При этом принимаемые законодательные акты не демонстрируют своего надлежащего качества, так как подобное развитие событий оказывает существенное отрицательное воздействие на всю государственную

¹⁸⁷ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // Собрание законодательства РФ. 1996. № 16, ст. 1909.

¹⁸⁸ См.: Определение Конституционного Суда 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» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 6.

налоговую систему. В отношении налогового льготирования существенным недостатком является отсутствие в российской практике эффективной методики мониторинга и оценки производительности применяемых налоговых льгот, в силу чего ситуация складывается так, когда не представляется возможным оценить эффективность их принятия и действия, а также невозможно составить прогноз о развитии событий в указанной сфере, в результате чего сам по себе система налогового регулирования утрачивает свою содержательную и смысловую суть¹⁸⁹.

Однако все процессуальные трансформации законодательства о налогах и сборах следует осуществлять исключительно после теоретической разработки базовых понятий. Как отмечалось ранее, в современной правовой науке и правоприменительной практике отсутствует единый подход к определению сущности налоговых льгот. Так, одни правоведы определяют сущность налоговых норм как факультативного элемента налога. По мнению других – для налоговых льгот характерна более широкая сущность, связанная с их юридической природой как значимого инструмента реализуемого курса налоговой политики. Также отдельные исследователи придерживаются позиции, согласно которой налоговые льготы представляют собой одну из статей бюджетных расходов, имеющих косвенный характер.

В настоящее время возникла острая необходимость в систематизации и упорядочении налоговых льгот. Также требуется соблюдать принципы прозрачности и понятности для облегчения восприятия их сути всеми категориями налогоплательщиков. Значимую роль играет и обеспечение заявительного характера всех вводимых налоговых льгот, а значит, речь идет о том, чтобы возможность получения таких льгот присутствовала исключительно после непосредственной уплаты налога, не допуская при этом возможности их учета силами самого налогоплательщика при

¹⁸⁹ См.: 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. URL: <http://state.kremlin.ru/face/47234> (дата обращения: 23.04.2021).

производстве расчета суммы налоговых отчислений, подлежащих перечислению в бюджет.

Современная налоговая политика в Российской Федерации ориентируется на постепенный переход к упрощенному порядку предоставления налоговых льгот, в соответствии с которым заявителям не нужно будет предъявлять необходимый пакет документов для получения льготы. Данная инициатива, с одной стороны, существенно ускорит налоговое льготирование в случае обеспечения эффективного межведомственного взаимодействия для налоговых органов с целью самостоятельного сбора необходимых сведений из внешних источников, но с другой стороны, может привести к распространению противоправного поведения в данной сфере в случае возникновения технических сбоев или отсутствия сведений о заявителе. В связи с этим необходимо сохранить заявительный порядок предоставления налоговых льгот в Российской Федерации, особенно для юридических лиц.

Российское законодательство о налогах и сборах совершенно справедливо предусматривает упрощение явочного порядка предоставления льгот для отдельных категорий населения, что обусловлено потребностью их социальной поддержки. В данном контексте особую актуальность приобретают вопросы совершенствования порядка установления и предоставления льгот хозяйствующим субъектам, для которых предлагается сохранить явочный и разрешительный формат предоставления налоговых льгот с целью снижения рисков распространения противоправного поведения в налогово-льготных отношениях. Для указанных субъектов процесс налогового льготирования должен быть ориентирован на правомерность их поведения в налоговых правоотношениях. Предлагается закрепить на законодательном уровне условие отсутствия у соответствующих субъектов задолженности по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам для предоставления налоговых льгот, а в случае нарушения законодательства о

налогах и сборах предусмотреть последствия в виде утраты возможности применения налоговых льгот на определенный срок. Для добросовестных налогоплательщиков следует упрощать порядок установления и предоставления налоговых льгот или увеличивать срок их применения. Процесс налогового льготирования должен осуществляться при уплате налогов, что повысит доверие бизнеса к государственному управлению в данной сфере, а для бюджета данный порядок будет способствовать унификации и уменьшению транзакций и иных процессов финансового учета доходов (расходов).

По этой причине принцип заявительности при получении налоговых льгот налогоплательщиками необходимо закрепить в законодательной норме с целью исключения ситуации, когда органы ФНС России будут в отсутствие оснований принимать решение об отказе в возмещении суммы уплаченного налога и (или) затягивать сроки возврата обозначенных средств налогоплательщику, что, в конечном счете, позволит устранить возможность злоупотреблений и развития коррупции в обозначенном секторе¹⁹⁰.

Проведенные диссертационные исследовательские мероприятия и изучение ситуации, которая складывается в секторе налогообложения с точки зрения развития в нем коррупциогенного фактора, по большей части осуществлялись на основе материалов, опубликованных развивающимися странами и странами с переходной экономикой. В указанных странах представители государственного аппарата в своих корыстных интересах максимально интенсивно эксплуатируют возможности, созданные режимом ситуативного и «ручного» управления институтом налоговых льгот при взаимодействии с лицами и инвесторами, также преследующими свои сугубо личные интересы. По результатам анализа был сформулирован основной вывод, согласно которому именно режим «ручного» управления провоцирует

¹⁹⁰ Федосимов Б.А. Совершенствование правовой регламентации института налогового льготирования в Российской Федерации // Правоприменение. 2022. Т. 6, № 1. С. 95.

формирование благоприятной основы для развития коррупции в политических кругах.

В силу обозначенных тенденций высокий уровень актуальности для России, где прослеживается расцвет коррупции во всех отраслях и системах власти, имеет совершенствование института налогового льготирования. В силу низкой степени прозрачности, а также наличия большого количества противоречий в нормах законодательства о налогах и сборах возникает масса благоприятных условий для того, чтобы произвольным образом толковать законодательные положения, регламентирующие порядок установления и предоставления налоговых льгот. Поэтому случаи получения и использования налоговых льгот в отсутствие необходимых на то оснований демонстрируют тенденцию к росту.

По этой причине в России назрела необходимость активного применения в процессе нормотворчества подходов, в основу которых в свою очередь будут положены рекомендации ООН, Всемирного банка, Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (далее – ФАТФ), Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР). Также желаемый результат может быть достигнут посредством активного применения позитивного опыта некоторых иностранных государств в сфере оптимизации налогообложения и минимизации налоговых льгот, ибо именно таким образом будет создана возможность избавиться от множественных искажений и несоответствий в конкуренции, бесперебойном рыночном обороте, прокьюременте, искоренить материальные основания коррупции¹⁹¹.

Ухудшение характеристик экономической конъюнктуры за период 2014-2023 гг., высокий уровень геополитической напряженности, внешнее санкционное давление, а также спровоцированные негативным влиянием

¹⁹¹ 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.

обозначенных факторов явления и последствия, острый дефицит федерального бюджета – всё это, в конечном счете, вызвало рост интереса со стороны общества и всех уровней власти к разрешению вопросов, связанных с установлением и предоставлением налоговых льгот и определением их целесообразности и обоснованности. Подобный интерес сообразен нормам и положениям, которые были представлены в методологических установках Минфина РФ, так как данное ведомство уже в начале 2013 г. озвучило позицию, согласно которой необходимо закрепить на законодательном уровне и признать за налоговыми льготами статус статей бюджетных налоговых расходов, что в конечном итоге будет свидетельствовать о признании потери, понесенной бюджетной системой страны определенной доли доходов, из-за введения тех или иных видов налоговых льгот¹⁹². При этом подразумевалось, что в случае признания налоговых льгот потерями бюджета будет получена возможность систематизировать представление, касающееся налоговых льгот.

Важно отметить, что действующее бюджетное законодательство Российской Федерации закрепляет правовые основы оценки налоговых расходов¹⁹³. Так, согласно п. 1 ст. 174.3 Бюджетного кодекса Российской Федерации¹⁹⁴ (далее – БК РФ) перечень налоговых расходов формируется в порядке, установленном следующими органами: Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией, в разрезе государственных (муниципальных) программ и их структурных элементов, а также направлений деятельности, не относящихся к государственным

¹⁹² См.: Итоговый отчет о результатах деятельности экспертных групп по проведению оценки эффективности расходов федерального бюджета и представлению предложений по их оптимизации. М., 2013. URL: http://www.minfin.ru/common/gen_html/index.php?id=19933&fld=HTML_MAIN#_Toc365597355 (дата обращения: 14.04.2021).

¹⁹³ См.: Бюджетное право: учебник / под ред. И.А. Цинделиани. М., 2018. С. 124.

¹⁹⁴ См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 13.07.2024) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31, ст. 3823; 2024. № 29, ч. 3, ст. 4106.

(муниципальным) программам¹⁹⁵. Изучение Правил формирования перечня налоговых расходов позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время налоговые льготы оцениваются именно как налоговые расходы.

Бюджетное законодательство предусматривает ежегодную оценку налоговых расходов Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования. Результаты указанной оценки учитываются при формировании основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации и ее субъектов, а также при проведении оценки эффективности реализации государственных программ Российской Федерации (государственных программ субъектов Российской Федерации, муниципальных программ).

Как представляется, суммы налоговых льгот, которые подлежат возмещению из бюджета Российской Федерации, должны быть закреплены, но не таким образом, когда им будет присвоен статус налоговых расходов бюджета по причине того, что отсутствуют основания для признания потерь, полученных в результате налогового льготирования, бюджетными расходами. В данном случае речь идет о неполученных суммах дохода.

В финансовом аспекте получаемый по итогу использования налоговых льгот результат будет одинаковым. Однако необходимость разделения используемых понятийных категорий всё же присутствует. Это требование обусловлено тем, что данное понятие сформулировано и в содержательной сути налоговых льгот, а сам принцип их использования подразумевает под собой сохранение имущества налогоплательщика как его собственности. При этом получения этого имущества от государства не происходит, ввиду чего за льготами нельзя признать статус бюджетных расходов. В обратной ситуации государство получает возможность заявлять претензии в отношении доходов, полученных налогоплательщиком в процессе

¹⁹⁵ См.: Постановление Правительства РФ от 12.04.2019 № 439 (ред. от 13.07.2024) «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2019. № 16, ст. 1946; 2024. № 30, ст. 4369.

применения предусмотренных в законодательстве льгот. Указанный подход использовался по отношению к нефтяным скважинам, бурение и разработка которых осуществлялись за счет использования средств, полученных в результате предоставления льгот по уплате налога на восстановление минерально-сырьевой базы (ВМСБ), действовавшего до 2002 г.¹⁹⁶

Ко всему прочему необходимо отметить, что если за налоговыми льготами будет закреплён статус бюджетных расходов, то будут созданы условия для организации и реализации контроля над ними со стороны Счетной палаты РФ с точки зрения производства проверочных мероприятий в отношении налогоплательщиков – получателей налоговых льгот. Параллельный контроль обусловит возникновение сложностей при ведении предпринимательской деятельности.

Помимо этого следует констатировать явное противоречие законодательным положениям, обозначенным в Федеральном законе от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»¹⁹⁷.

В анализируемой ситуации представляется целесообразным применять понятийную категорию «выпадающие доходы», которая начала использоваться сравнительно недавно, но при этом максимально интенсивно¹⁹⁸. Основная цель использования данной дефиниции будет

¹⁹⁶ См.: Шевелева Н.А., Братко Т.Д. Виды налоговых льгот в современной практике налогообложения: проблемы налогово-правового и бюджетно-правового регулирования // Закон. 2014. № 12. С. 97.

¹⁹⁷ См.: Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «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; 2023. № 31, ч. 3, ст. 5792.

¹⁹⁸ См.: Постановление Правительства РФ от 23.04.2016 № 344 (ред. от 27.12.2019) «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; 2020. № 2, ч. 1, ст. 171.

заключаться в том, чтобы в рамках бюджета отражать приблизительный объем доходов, получить которые не удалось в силу использования процедуры предоставления налогоплательщикам налоговых льгот, а также в силу влияния других факторов. В этих целях необходимо на законодательном уровне регламентировать порядок осуществления официальной публикации на сайте ФНС России действующего совокупного перечня всех предоставляемых налогоплательщикам налоговых льгот для упрощения ориентации плательщиков налогов в требованиях законодательства о налогах и сборах; обеспечения высокой степени обоснованности направляемых запросов на получение льгот; организации эффективного контроля и адекватного мониторинга на предмет отслеживания полученного эффекта.

В рамках своей научной деятельности В.М. Зарипов озвучил аргументированную позицию, согласно которой в условиях российских реалий в отечественной налоговой системе отмечается существование проблемы, демонстрирующей свой хронический характер и все еще не получившей должного решения. Она заключается в том, что зачастую внедряемые налоговые льготы предоставляются необоснованно и представляют собой исключения из всеобщности налогообложения. Развитие событий подобным образом не только обуславливает значительное повышение рисков в указанном секторе, но и становится своеобразной негативной традицией, когда отмечается «неконтролируемое размножение» налоговых льгот¹⁹⁹.

В целях обеспечения оптимального разрешения данной проблемы большинство правоведов предлагают учреждение на региональном уровне комиссий, в ведении которых будут находиться вопросы, связанные с обеспечением оптимизации налоговых льгот. Предполагается, что включить в состав таких комиссий необходимо руководителей профильных департаментов высшего органа исполнительной власти субъекта Российской

¹⁹⁹ См.: Назаров В.С. Налоговая система России в 1991–2008 годах. URL: <http://www.ru-90.ru/node/1170> (дата обращения: 14.04.2021).

Федерации, депутатов, работников налоговых органов, представителей научного сообщества и предпринимательского сектора²⁰⁰.

Безусловно, назрела объективная потребность исключить произвольность при введении новых налоговых льгот, подкрепив их установление объективными основаниями. В данном контексте представляется необходимым, исходя из аналогии с нормативными положениями п. 3 ст. 3 НК РФ, регламентировать на уровне действующего законодательства о налогах и сборах требование, согласно которому при внесении предложений по внедрению каждого вида налоговой льготы целесообразность её использования должна быть подкреплена юридическими, экономическими и социальными обстоятельствами, формулировку и поиск которых будет осуществлять сам инициатор нововведений. Обратившись к вопросу обеспечения социально-экономического обоснования предлагаемых льгот, в данном случае в качестве аргумента, свидетельствующего о ее целесообразности, необходимо рассматривать экономическую выгоду, которую общественная система сможет получить в результате внедрения льготы в практическую деятельность. Также при внесении на рассмотрение проекта закона, который подразумевает потребность введения новой стимулирующей льготы, требуется утвердить порядок предоставления особого обоснования целесообразности, в рамках которого будут произведены все необходимые расчетные процедуры и спрогнозированы показатели повышения занятости, активизации инвестиционной деятельности, роста спроса и инновационного развития. Также при представлении этого обоснования следует спрогнозировать предполагаемый рост поступлений, направляемых в бюджет, обращая особое внимание на среднесрочную перспективу. Кроме того, потребуются представить информацию о достижении иных видов

²⁰⁰См.: Данданян Д.А. Налоговые льготы как форма государственной поддержки// Вестник ЛГУ им. А.С. Пушкина. 2014. Т. 6, № 2. С. 21.

полезного эффекта, в том числе расчёт получения так называемого прогнозируемого отложенного эффекта²⁰¹.

В современной правовой литературе достаточно часто высказывается мнение о том, что подобный расчет по своей структуре должен иметь значительное сходство с планом инвестиционного развития, поэтому обязанность по его разработке и подготовке будет возлагаться на лицо, непосредственно инициировавшее введение этой льготы. Кроме того, от инициатора потребуются сформировать необходимую базу, на которой будет организован процесс мониторинга отслеживания продуктивности применяемой льготы²⁰². При этом в данном контексте специалисты не говорят о том, что необходимо также и законодательно закрепить порядок проверки подобных расчетов уполномоченным органом. Подобное требование обусловлено тем, что в случае представления инициатором льготы финансово-экономического обоснования и целесообразности её внедрения может иметь место корыстный интерес, в силу влияния которого показатели могут быть необоснованно завышены, а также нельзя исключать возможность их неумышленного завышения.

Законодательство о налогах и сборах закрепляет порядок, в соответствии с которым проект закона, в рамках которого предполагается внедрение тех или иных видов налоговых льгот, может быть внесен на рассмотрение Госдумы только в том случае, когда по результатам его анализа и рассмотрения будет получено соответствующее заключение Правительства РФ. Практическое воплощение требования этого положения осуществляется достаточно специфическим образом, когда в предлагаемый законопроект вносятся порой кардинальные изменения, несмотря на то, что он уже был принят в первом чтении и при его внесении на первое рассмотрение сопровождался заключением Правительства РФ. В результате

²⁰¹ См.: Трофимов С.В. Правовой режим льгот в отношении инновационных продуктов в налоговом законодательстве РФ // Финансовое право. 2015. № 1. С. 29-32.

²⁰² См.: Петров Р.В., Азархин А.В. Совершенствование налоговых льгот в Российской Федерации через мониторинг их эффективности // Евразийский юридический журнал. 2021. № 2 (153). С. 210.

вносимых корректировок в проект закона, в ходе его обсуждения структура и суть акта настолько изменяются, что, в конечном счете, заключение может быть дано уже для совсем иного вопроса и документа²⁰³. В итоге складывается ситуация, при которой в случае внесения поправок и корректив, определяющих необходимость внедрения новых видов налоговых льгот, происходит нарушение нормативных положений, предусмотренных в ч. 3 ст. 104 Конституции РФ в силу того, что в целях внесения поправок отсутствует необходимость получения соответствующего заключения.

Безусловным является тот факт, что в ситуации, когда будет существовать требование, согласно которому исходный текст проекта закона о внедрении новых видов налоговых льгот должен в обязательном порядке сопровождаться заключением Правительства РФ, имеет место необходимость получения соответствующего заключения и для всех вносимых поправок. Если обозначенный принцип будет соблюдаться, то будет повышена и степень открытости процесса, инициируемого и реализуемого на практике в целях принятия налоговых льгот. Кроме того, существует необходимость в наложении определенных ограничений на процесс внесения корректив в суть законопроекта при определении перечня предлагаемых ко внедрению налоговых льгот в рамках первого чтения. Внесение в перечень налоговых льгот их новых видов после завершения первого чтения необходимо рассматривать как нарушение, которое на законодательном уровне необходимо запретить²⁰⁴.

При рассмотрении вопроса о налоговых льготах, имеющих высокий уровень значимости для социального сектора, следует отметить, что в процессе формулировки аргументов, обосновывающих их целесообразность, обязанность по производству обозначенных мероприятий должна быть

²⁰³ В качестве примера можно привести введение льготы по налогу на имущество организаций в отношении движимого имущества (См.: 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).

²⁰⁴ Федосимов Б.А. Совершенствование правовой регламентации института налогового льготирования в Российской Федерации // Правоприменение. 2022. Т. 6, № 1. С. 96.

возложена на инициатора проекта закона на условиях его тесного взаимодействия с уполномоченным органом, в ведении которого находится перечень функций, связанных с решением вопросов, возникающих в данном направлении социальной работы.

Практическую значимость контроля за оценкой эффективности налоговых льгот на этапе внедрения подчеркивает Счетная палата РФ. К настоящему моменту в Российской Федерации сформировалась весьма обширная практика принятия налоговых льгот без установления четких целевых индикаторов, что в дальнейшем существенно затрудняет оценку эффективности их применения. Так, по данным вышеназванного органа государственной власти из 25 проанализированных законопроектов, предусматривающих введение 56 льгот, только в трех были обозначены соответствующие критерии оценки²⁰⁵. В данном контексте особенно актуальным представляется совершенствование действующего законодательства в части внесения в регламент Государственной Думы РФ требований отражать в материалах к законопроектам цели введения той или иной льготы, критерии оценки ее эффективности и влияния на достижение запланированных показателей социально-экономического развития государства.

По мнению В.М. Зарипова, «существует объективная необходимость производства макроэкономических расчетов на предмет формулировки прогноза о получении общей экономии затрат для общества в результате применения налоговых льгот в целях оказания содействия в социальном секторе»²⁰⁶. Как представляется, указанный тезис весьма дискуссионен и актуален только с точки зрения федеральных налогов, поскольку, если имеет место налоговая льгота, предоставляемая на региональном уровне, необходимость её макроэкономического обоснования явно отсутствует.

²⁰⁵ Счетная палата рассказала об эффективности налоговых расходов // Российская газета. URL: <https://rg.ru/2023/01/26/obshchie-mesta.html> (дата обращения: 22.05.2023).

²⁰⁶ Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. 2014. № 2. С. 107.

Вряд ли будут возникать сомнения по поводу того, что в процессе интуитивного лоббирования налоговых льгот основу указанной деятельности формирует определенный материальный интерес, достижение которого обеспечивается за счет использования коррупционных схем. По статистической информации ОЭСР процесс разработки и внедрения новых видов налоговых льгот в любом случае будет формировать благоприятную атмосферу для различных коррупционных проявлений, а также для создания новых схем, позволяющих минимизировать налогооблагаемую базу, на условиях их максимальной приближенности к схемам, которые недобросовестные налогоплательщики используют в целях уклонения от уплаты предусмотренных для них видов налоговых сборов²⁰⁷.

Современная правоприменительная практика наглядно демонстрирует использование в процессе налогового льготирования совершенно разных терминов, что существенно осложняет взаимодействие органов государственной власти и субъектов экономической деятельности. Учитывая данный факт, видится необходимым унифицировать существующие подходы к пониманию содержания налогового льготирования и рассмотреть указанный институт в контексте стимулирующей направленности налоговых льгот.

В данном контексте особое значение приобретает системное и комплексное разрешение вопросов, связанных с совершенствованием действующего налогового законодательства в части теоретико-правового закрепления и регламентации налогового льготирования:

1. Для того чтобы надлежащим образом определить логический вектор системного изложения ряда основополагающих понятий НК РФ, представляется необходимым исключить п. 1 ст. 56 НК РФ, а правовые категории, связанные с налоговым льготированием, закрепить в п. 2 ст. 11 НК РФ, который необходимо дополнить следующими дефинициями:

²⁰⁷ Domestic Resource Mobilization for Development: the Taxation Challenge. Issues Paper. OECD Global Forum on Development, 2010. P. 20.

«— льготы по налогам — это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества в сравнении с другими налогоплательщиками, в том числе возможность не уплачивать налог или же уплачивать его в меньшем размере;

— льготы по сборам — предусмотренное нормами настоящего Кодекса освобождение от уплаты сбора в случае совершения государственными и муниципальными органами, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий».

В рамках научного исследования выявлена различная природа льгот по налогам и льгот по сборам, обусловленная различной правовой природой налоговых льгот, а также специфическими особенностями установления льгот по сборам и иным обязательным платежам, в связи с чем и сформулированы отдельные понятия. Регламентация содержания понятия льгот по налогам в ст. 56 НК РФ приводит к наличию множества его трактовок, порождающих проблемы правотворческой и правоприменительной практики, что и видится целесообразным устранить посредством разграничения указанных понятий.

2. В целях совершенствования порядка внесения изменений в законодательство о налогах и сборах в части дополнения действующих нормативных положений, регламентирующих налоговое льготирование, а также для обеспечения рациональности поправок, внедряемых в такого рода законы, представляется необходимым ст. 56 НК РФ дополнить пунктами следующего содержания:

«4. Законопроект об установлении льгот по налогам и сборам должен содержать финансово-экономическое и социально-экономическое обоснование предлагаемых изменений.

5. Общий перечень актуальных, предоставляемых на федеральном уровне, уровне субъекта Российской Федерации, на уровне органа местного

самоуправления льгот по налогам и сборам подлежит обязательной публикации на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, наделенного полномочиями в сфере контроля и надзора в области налогов и сборов, в соответствии с порядком, установленным по решению Правительства Российской Федерации».

3. Для повышения эффективности налогового льготирования предлагается совершенствовать процедуру установления и предоставления соответствующих льгот хозяйствующим субъектам при уплате налогов, что положительно повлияет на их восприятие государственного управления в указанной сфере, а также ориентировать налоговое льготирование для указанных субъектов на правомерность их поведения в налоговых правоотношениях.

3.2 Правовые средства повышения эффективности налоговых льгот

Основная цель, достижение которой планируется обеспечить при установлении и предоставлении налоговых льгот тем или иным категориям налогоплательщиков, заключается в эффективном регулировании взаимоотношений между субъектами в социальном секторе. Также налоговые льготы используются в целях устранения существующих барьеров, с которыми сталкиваются субъекты экономической деятельности в процессе удовлетворения своих интересов, которые достаточно часто совпадают с общественными интересами. Кроме того, льготы призваны создавать такие условия, при которых происходит масштабное распространение правомерного поведения в области налогообложения, а возможность совершения противоправных действий отсутствует в силу искоренения их причин.

Современная российская налоговая система демонстрирует распространенность негативных явлений: использование

налогоплательщиками инструментов, позволяющих уклониться от уплаты установленных для них налогов; вывод средств за рубеж в оффшорные зоны; расцвет коррупции во всех отраслях и на всех уровнях власти; множественные пробелы, которые присущи законодательству о налогах и сборах, и др. Также значительное негативное воздействие обусловлено развернувшимся за период 2008–2009 гг. финансовым кризисом, в результате чего на протяжении 2014–2018 гг. реализуемый в России курс налоговой политики был сосредоточен на принятии мер по выравниванию условий налогообложения для каждого субъекта экономической системы. В первую очередь принимаемые меры базировались на принципе поступательной минимизации количества предоставляемых налоговых льгот.

В последние годы наблюдается существенное изменение вышеназванной тенденции. В первую очередь необходимо обратить внимание на период пандемии новой коронавирусной инфекции COVID-19, которая нанесла существенный ущерб многим современным государствам и их экономическому развитию. Кризисные ситуации, возникающие в отдельных сферах жизнедеятельности общества и государства из-за вводимых ограничительных мер, отразились на функционировании целого ряда субъектов экономической деятельности, многие из которых до сих пор восстанавливают стабильное развитие. В данном контексте следует отметить положительное влияние вводимых налоговых льгот для поддержания деятельности субъектов экономических отношений в тех секторах экономики, которые наиболее пострадали в период пандемии. Кроме того, справедливой и своевременной видится государственная поддержка малого и среднего бизнеса, оказываемая в том числе посредством расширения налогового льготирования.

В настоящее время налоговые льготы и эффективность их применения имеют важнейшее практическое значение в контексте борьбы с негативным влиянием санкционной политики, проводимой со стороны зарубежных

государств в отношении Российской Федерации. Внешнее санкционное давление оказало серьезное влияние на российскую экономику, что выразилось в том числе и в динамике потребительских цен и уровне инфляции, достигших своих пиковых значений в 1–2 кварталах 2022 г.²⁰⁸. В сложившихся условиях создаются серьезные угрозы развитию противоправной практике в экономической сфере, поскольку население, в том числе субъекты экономической деятельности, любыми способами стараются сохранить стабильность функционирования в новых реалиях. Среди подобных деяний следует выделить практику перехода функционирования отдельных юридических лиц в теневой формат, сокращение штата сотрудников, в том числе в целях уклонения от уплаты налогов. Учитывая тот факт, что налоговые льготы предоставляют преимущества конкретным налогоплательщикам с учетом общественной значимости их функционирования в конкретный промежуток времени, в современных условиях видится необходимым продолжать установление и применение налоговых льгот для тех субъектов экономической деятельности, кто оказывается в наиболее сложных социально-экономических ситуациях.

Активно используя возможности института налоговых льгот при работе с физическими лицами, необходимо сконцентрировать усилия на обеспечении должной поддержки групп населения, которые в наибольшей степени нуждаются в содействии со стороны государства, прежде всего используя для этого систему установления и предоставления данным категориям граждан налоговых вычетов. Так, основная цель использования налоговых льгот в указанной сфере в настоящий момент заключается не только в том, чтобы надлежащим образом нормативно регламентировать наиболее эффективную модель развития экономического и социального сектора, но и внедрить процедуру компенсаций, позволяющий нивелировать

²⁰⁸ См.: Обухова А.С., Пияльцев А.И. Оценка социально-экономических изменений в экономике в контексте внешнего санкционного давления на Российскую Федерацию // Региональная и отраслевая экономика. 2022. №4. С. 40.

отрицательное влияние экономической нестабильности, возникшей в силу сложившихся макроэкономических условий.

В данном случае следует отметить особое значение правового режима налоговых льгот, который представляет собой закреплённый на уровне действующего национального законодательства алгоритм налоговой регламентации, в рамках которого надлежащим образом сочетаются принципы использования разнообразных правовых средств: разрешения и запреты, обязывания и рекомендации²⁰⁹, стимулы и ограничения²¹⁰. В современной правовой литературе правовые инструменты, используемые при функционировании отдельных правовых режимов, принято дифференцировать на стимулирующие или ограничивающие. В данном случае правовой режим налоговых льгот преимущественно рассматривают как стимулирующий режим.

На практике правовой режим используется для достижения определенных целей, которые строго регламентируются в положениях нормативного правового акта, закрепляющего основания для его введения, действия и прекращения. При реализации на практике правового режима налоговых льгот никакой специальный акт, инициирующий факт его введения, не разрабатывается. Фундаментальная цель, достижение которой планируется обеспечить при реализации на практике особого правового режима, обуславливает его главные содержательные аспекты: основания для введения правового режима; причины, определившие необходимость его введения. В данном контексте определяется и набор элементов, формирующих правовое наполнение данного режима, в частности срок его действия; границы территории, в которых данный режим будет оказывать определенное правовое влияние; объекты, на которые будет распространяться действие данного режима, перечень существующих стимулов и ограничений;

²⁰⁹ См.: Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М., 1989. С. 185.

²¹⁰ См.: Малько А.В., Родионов О.С. Правовые режимы в российском законодательстве // Журнал российского права. 2001. № 9. С. 19.

меры ответственности, к которым могут быть привлечены нарушители в случае совершения неправомерных действий²¹¹.

В настоящее время в правовой литературе распространено мнение о том, что функции правовых режимов, представляя собой конкретизированные и наиболее целесообразные направления правового воздействия, обусловлены необходимостью достижения ряда фундаментальных целей. В частности, речь может идти о необходимости упорядочения путем применения достаточно нехарактерного метода деятельности в исследуемой области, а также о приведении конкретных общественных отношений к наиболее оптимальному принципу их реализации, достижению наиболее высокого уровня продуктивности в рамках процесса функционирования правового института, разработке эффективных механизмов правовой регламентации²¹². Данные функции представляют собой предметно-практические инструменты, ввиду чего подвержены должной конкретизации, реализуются в некоторой определенной отрасли и в тесной взаимосвязи с определенным объектом – в исследуемом случае речь идет о льготах, предоставляемых налогоплательщикам²¹³.

Современные научно-исследовательские работы характеризуются тем, что в них институт государственного регулирования и регламентации процесса экономического развития страны на условиях использования института налогообложения также рассматривается как одна из наиболее значимых и эффективных форм вмешательства государственного сектора в экономическую жизнь страны²¹⁴. По этой причине представители юридического и экономического научного сектора проявляли активный

²¹¹ См.: Беляева Г.С. К вопросу о сущности правового режима // Государственный советник. 2014. № 3 (7). С. 11.

²¹² См.: Стручкова С.С. Эффективность налоговых льгот, предоставляемых в связи с пандемией // ГОСРЕГ: Государственное регулирование общественных отношений. 2020. № 4 (34). С. 349-355.

²¹³ Федосимов Б.А. Совершенствование правовой регламентации института налогового льготирования в Российской Федерации // Правоприменение. 2022. Т. 6, № 1. С. 91.

²¹⁴ См.: 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. № 5 (5). С. 276.

интерес к изучению вопросов, связанных с определением эффективности применяемых налоговых льгот. Вместе с тем в условиях современной объективной действительности наблюдается ситуация, в которой процесс режимной регламентации, ранее осуществлявшийся исключительно на уровне отдельных ведомств, перешёл на уровень законодательной регламентации²¹⁵. В данном случае особое внимание следует уделить проблемам практической реализации действующих правовых режимов налоговых льгот в условиях активного влияния нестабильных факторов социально-экономического развития России.

Принимая во внимание высокий уровень коррумпированности экономики России, а кроме того отсутствие на законодательном уровне закреплённого определения содержательной сути инноваций, при разрешении вопроса, связанного с обеспечением последующего развития налогового регулирования в инновационной экономике, по-прежнему сохраняется высокий уровень риска, связанный с возможностью применения данного института налогоплательщиками в преступных целях путем извлечения необоснованной налоговой выгоды в ситуации, когда субъекты предпринимательства в рамках практической деятельности реальных мер для инновационного развития не принимают. По этой причине главная задача, требующая своего оптимального и оперативного разрешения, заключается в искоренении возможностей неправомерного использования налоговых льгот. Также нет гарантий, которые будут свидетельствовать о том, что применяемые правовые режимы налоговых льгот положительно сказываются именно на инновационной деятельности, так как в настоящее время предлагаются лишь обобщённые мероприятия, которые могут использоваться в целях оценки эффективности налоговых льгот²¹⁶.

²¹⁵ См.: Беляева Г.С. К вопросу о сущности правового режима// Государственный советник. 2014. № 3 (7). С. 12.

²¹⁶ См.: Калаков Р.Н. К вопросу об эффективности налоговых льгот: анализ современной практики // E-journal. 2012. № 3. С. 48.

Если отталкиваться от методологии, применяемой в анализируемой сфере деятельности, можно отметить, что здесь весьма существенную роль играет принцип дифференциации мероприятий в сфере оценки уровня эффективности налоговых льгот и преференций:

- узкая методология – производство аналитической оценки результатов, которые получены по итогам осуществления плановых мероприятий и представлены в форме налоговых поступлений, а также анализ совокупного объема ресурсов, затраченных на производство обозначенных действий, и представленных в виде суммы выпавших доходов – «потерь бюджета»;

- расширенная методология – производство сравнительной оценки совокупных объемов налоговых поступлений, сумм выпадающих доходов и критериев, демонстрируемых достигнутыми объемами производственной деятельности, параметрами трудопроизводительности, социальными критериями и т.д.²¹⁷

Ввиду несовершенства законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в части регламентации налоговых льгот все перечисленные выше аспекты весьма актуальны и на сегодняшний день. Такая ситуация складывается потому, что цель, для достижения которой, собственно, вводятся различные виды налоговых льгот, прямым образом не закреплена в положениях соответствующих нормативных правовых актов. Кроме того, оценочные мероприятия, реализуемые в целях оценки эффективности применяемых налоговых льгот, осуществляются точечно, а производство обозначенных действий не является обязательным. Таким образом, в Российской Федерации до сих пор не разработана унифицированная общая методика оценки эффективности используемых налоговых льгот.

Особый интерес в анализируемой ситуации представляет также то, что субъекты Российской Федерации и муниципалитеты приняли определенные

²¹⁷ См.: Калаков Р.Н. К вопросу об эффективности налоговых льгот: анализ современной практики// E-journal. 2012. № 3. С. 50.

меры для разработки и нормативной регламентации методик, применяемых в целях оценки анализируемой эффективности налоговых льгот. В рамках практической деятельности в региональном разрезе чаще всего используются следующие оценочные методики: бюджетная, социальная и экономическая. Специалисты на местах активно проводят мероприятия в области разработки и практического применения агрегированного, общего параметра эффективности, достигаемого в рамках предоставления и использования в деятельности тех или иных видов налоговых льгот²¹⁸.

Показатели, которые могут дать информацию об объеме затрат, понесенных в результате использования налоговых льгот, в субъектах Федерации представлены, во-первых, совокупным объемом потерь бюджета, возникшим в результате использования налогоплательщиком налоговой льготы, а во-вторых, самой суммой предоставленной налоговой льготы²¹⁹.

Прослеживается существенная обширность первого показателя ввиду того, что в его структуре также учитываются бюджетные потери, образовавшиеся в результате вычета налоговой льготы. Помимо этого в указанный показатель включены сопутствующие статьи затрат, полученных в результате непосредственного внедрения нового вида налоговой преференции. В данном случае рассмотрение совокупного объема потерь бюджета, возникшего в результате использования налоговой льготы в статусе затратного параметра, обусловленного введением льготы, позволяет дать максимально точную оценку понесенным расходам в целом.

В качестве оснований для оценки уровня достигнутого бюджетного эффекта в результате внедрения налоговой льготы, могут рассматриваться параметры прироста налоговых и других видов поступлений в бюджет. Также необходимо анализировать статью минимизации затрат, понесённых

²¹⁸ См., напр., 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.68.

²¹⁹ См.: Каратаева Г.Е. Оценка эффективности региональных налоговых льгот // Инновационное развитие экономики. 2018. № 1 (43). С. 229.

бюджетом. Результаты могут быть достигнуты с помощью использования метода экспертной оценки при исследовании затрат, которые могут возникать в результате применения какой-либо альтернативы в сфере обеспечения поддержки объектов, являющихся прямыми получателями налоговой льготы. В данном случае следует сделать вывод о том, что наиболее целесообразно определять достигнутый уровень бюджетного эффекта при производстве сравнительной оценки совокупных объемов прироста бюджетных поступлений и показателей минимизации расходов бюджета. Такая необходимость возникает в силу того, что в результате достижения подобного сокращения затрат в любом случае будет достигаться положительный эффект и будут создаваться условия для достижения одной из целей, планируемых при внедрении налоговых льгот.

При оценке продуктивности анализируемого института в роли ключевого направления необходимо рассматривать достижение максимального социального эффекта при использовании возможностей налоговых льгот. Однако на практике ситуация складывается так, когда именно обозначенная цель чаще всего не определяется и не регламентируется в силу того, что указанный коэффициентный показатель в большей части российских регионов формально не закреплён²²⁰. В практической деятельности орган исполнительной власти принимает специальный нормативный акт в указанной сфере, где намечены лишь социально-экономические цели, и в дальнейшем предполагается, что, изучив динамику их изменения, возможно определить эффект, достигнутый в результате использования отдельных налоговых льгот.

Рассмотрим практику оценки эффективности налоговой льготы на примере Архангельской области, где применение налоговой льготы считается социально продуктивным только в ситуации, если она создает условия для вливания высвобожденных объемов средств в сферу создания новых рабочих

²²⁰ См.: Лозовский А.А. Оценка эффективности налоговых льгот и преференций // Вестник Академии права и управления. 2016. № 45. С. 126.

мест; обеспечивает улучшение характеристик безопасности и условий трудовой деятельности; расширяет меры социальной помощи и поддержки; способствует реализации благотворительных целей, позволяет принять меры для достижения надлежащего уровня экологической безопасности; приводит к улучшению качественных параметров и расширению ассортиментного ряда продукции (работ, услуг) получателя льготы²²¹. Специфика применяемой юридической техники заключается в следующем: если обеспечивать учет последнего параметра, то появляется необходимость установления и предоставления налоговых льгот всем без исключения субъектам хозяйственной деятельности, принимающим меры для расширения ассортиментного перечня и улучшения качественных характеристик товарной продукции, работ, услуг. В подобном случае возникает явное противоречие требованиям законодательства о налогах и сборах, более того усугубляется негативное влияние коррупционных факторов²²².

Основные оценочные мероприятия, осуществляемые для определения социального эффекта при использовании налоговых льгот, могут быть проведены с применением двух методов: методов, суть которых подразумевает расчёт на основании совокупного объема налогоплательщиков, и методов, расчет которых предполагает производство оценки в разрезе категорий плательщиков налогов. В данном случае в качестве фундаментальной основы производимой оценки выступают динамические показатели, демонстрируемые обширным перечнем экономических критериев. Так, речь идет о номинальных экономических показателях. В целях производства их оценки может использоваться исключительно метод простого сопоставления критериев снижения или повышения анализируемых

²²¹ См.: 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». URL: <https://docs.cntd.ru/document/962028708?section=status> (дата обращения: 21.04.2021)

²²² См.: Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ (ред. от 19.04.2024) «О защите конкуренции» // Собрание законодательства РФ. 2006. № 31, ч. 1, т. 3434; 2024. № 17, ст. 2291.

параметров, в результате чего повышается относительность процесса оценивания.

В силу активно предпринимаемых учеными попыток унификации оценочных мероприятий при определении социального эффекта налоговой льготы используется традиционное пропорциональное отношение между достигнутым результатом и понесенными затратами. В данном случае достаточно часто из анализа исключаются номинальные показатели, в связи с чем подобная оценка становится некорректной и заниженной.

Важно отметить, что нормативные акты, принятые в некоторых субъектах Российской Федерации (например, Краснодарский и Приморский края, Ярославская область) по оценке достигаемого уровня социального эффекта (но не эффективности из-за не проведения сопоставительной оценки эффекта и затрат) налоговых льгот, основываются на достаточно зауженном комплексе индикаторов (Фонды оплаты труда, число рабочих мест, социальные расходы, ассортимент услуг).

В Ивановской области в 2008 г. предприняли первую попытку производства оценочных мероприятий на предмет выявления отрицательных последствий, обусловленных использованием налоговых льгот, расчёт которых осуществлялся наряду с определением эффекта, достигаемого при их использовании²²³. В тексте нормативного правового акта были перечислены лишь основные внешние отрицательные эффекты, например, деструктивный фактор, влияющий на конкуренцию и возможность извлечения необоснованной налоговой выгоды. В рамках Постановления Правительства области также представлены положения, формулировки которых можно рассматривать как неопределённые в части установления запрета на формирование барьеров, осложняющих процесс

²²³ См.: Постановление Правительства Ивановской области от 25.06.2008 № 150-п (ред. от 14.10.2021) «О Порядке оценки эффективности предоставления налоговых льгот». URL: <https://docs.cntd.ru/document/906401467> (дата обращения: 21.04.2021)

совершенствования мероприятий в институциональной сфере экономических отраслей и социальном секторе Ивановской области.

Еще одним отрицательным внешним эффектом, достигаемым в результате использования налоговых льгот, согласно тексту Постановления может стать повышение численности коррупционных преступлений, совершаемых представителями органов государственной власти Ивановской области. Однако это нельзя рассматривать как внешний эффект ввиду того, что коррупционные риски возникают именно в аппарате исполнительной власти области, решающем вопросы установления и предоставления налоговых льгот, а значит, речь идет об эффекте внутреннем, меры борьбы с которым определены на уровне федерального закона²²⁴. Также в Постановлении говорится о других отрицательных внешних эффектах, но так как это положение имеет весьма неопределенный характер, применить его на практике возможным не представляется, а обсуждать и другие отрицательные эффекты смысла не имеет.

Укажем, что алгоритмы производства оценочных мероприятий на предмет определения эффекта в анализируемой сфере разрабатывают представительные органы власти, муниципальные органы в регионах Российской Федерации, в частности в г. Пензе²²⁵ и г. Перми²²⁶, а также в городских и сельских поселениях²²⁷.

²²⁴ См.: Федеральный закон от 17.07.2009 № 172-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов»// Собрание законодательства РФ. 2009. № 29, ст. 3609; 2022. № 50, ч. 3, ст. 8792.

²²⁵ См.: Постановление администрации города Пензы от 03.07.2017 №1200 «Об утверждении порядка проведения оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам». URL: <http://docs.cntd.ru/document/450259029> (дата обращения: 21.04.2021).

²²⁶ См.: Постановление Администрации города Перми от 05.06.2017 № 446 «Об утверждении порядка оценки эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот». URL: <http://docs.cntd.ru/document/450231974> (дата обращения: 21.04.2021).

²²⁷ См., например: Постановление Администрации городского поселения «Струги Красные» Струго-Красненского района Псковской области от 26.03.2018 № 40 «Об утверждении порядка проведения оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам». URL: <http://docs.cntd.ru/document/543655783> (дата обращения: 21.04.2021); Постановление Администрации сельского поселения «Новосельская волость» Струго-Красненского района Псковской области от 02 апреля 2018 г. №15 «Об утверждении порядка проведения оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам». URL: <http://docs.cntd.ru/document/543655788>(дата обращения: 21.04.2021).

На уровне Российской Федерации такая оценка не осуществляется в силу множества проблем, связанных с накоплением информационных материалов и их систематизацией²²⁸.

В целях определения эффекта органы исполнительной власти на всех уровнях должны получить и обработать существенный объем сведений, сформированный в территориальных управлениях ФНС России, Росстата, в финансовых управлениях органов государственной власти и силами налогоплательщиков. Однако на уровне НК РФ не закреплена обязанность представления подобных сведений о налоговых льготах и их продуктивности в результате использования, в связи с чем все направляемые органами власти запросы в виду наличия веских оснований могут рассматриваться как нарушающие требования НК РФ. Это мнение признал правомочным и Минфин России²²⁹. В связи с изложенным возникает необходимость в нормативной регламентации рассматриваемой обязанности в аспекте представления налогоплательщиками по требованию налоговых органов данных о суммах налоговых льгот, а также результатах, достигнутых по итогам их применения.

При этом, несмотря на кажущуюся простоту, могут возникнуть объективные сложности при закреплении обязанности представления сведений о налоговых льготах и их продуктивности в результате использования. Такая ситуация складывается по ряду причин. Даже получив информацию от территориальных управлений ФНС России об общих объемах предоставленных налоговых льгот, орган власти, осуществляя оценочные мероприятия для определения эффекта, не будет обладать необходимыми ресурсами для точного установления их размера налогоплательщиков, так как нормы ст. 102 НК РФ относят указанные

²²⁸ См.: Баннова К.А., Князева М.В. Проблемы и пути совершенствования оценки эффективности налоговых льгот// Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права) // 2015. Т. 6. № 3. С. 211.

²²⁹ См.: Письмо Минфина РФ от 18.06.2010 № 03-01-10/2-48. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.04.2021).

сведения к категории налоговой тайны.

Фундаментальной целью правового режима налоговых льгот является реализация на практике идеальной модели экономического развития и развития социального сектора, обеспечив при этом должную нормативную регламентацию и используя необходимые правовые инструменты, объединённые в единую систему в рамках унифицированного правового режима. Основная цель правового режима налоговых льгот заключается в том, чтобы стабилизировать налоговые взаимоотношения, решить имеющиеся проблемы, с которыми сталкиваются налогоплательщики-получатели налоговых льгот.

Концептуальное оформление правового режима налоговых льгот в настоящее время не осуществлялось. Такая ситуация возникает потому, что даже при производстве специальных исследовательских мероприятий терминологическая категория «правовой режим» в большинстве случаев применяется как общеизвестное понятие, в связи с чем достаточно часто в правовой литературе данный термин используется при представлении основных параметров, характеризующих объекты правовой регламентации, некоторые виды деятельности, правовые субъекты, и в большинстве случаев всё это происходит во взаимосвязи с предназначением и содержательной сутью анализируемого режима в рамках системы правовой регламентации.

На уровне большинства субъектов Российской Федерации и муниципалитетов проведены мероприятия по разработке и нормативной регламентации оценочных методик, применяемых на предмет установления эффективности использования налоговых льгот. В рамках региональной практической деятельности чаще всего используются три фундаментальных оценочных метода: бюджетный, социальный и экономический. Также четко прослеживается тенденция использования агрегированного показателя,

свидетельствующего об уровне достигнутого эффекта²³⁰.

Для выхода из сложившейся ситуации необходимо синтезировать применяемые оценочные методы, в связи с чем требуется, используя широкий спектр параметров, которые во многом обусловлены процессом установления и предоставления налоговой льготы, осуществлять оценку и определение эффекта, после чего обязательно устанавливать уровень эффективности, представленный пропорциональным соотношением строго учтенного эффекта, достигнутого в результате использования налоговой льготы, и расходов, понесенных для её предоставления налогоплательщикам.

Обобщая, можно отметить, что практически все субъекты Российской Федерации и муниципалитеты к настоящему моменту уже приняли нормативные акты, в которых произведена строгая регламентация оценочных методов, применяемых на предмет установления уровня эффективности налоговых льгот²³¹.

Метод количественной оценки вызывает значительные сложности для его восприятия, в силу чего необходимо привлекать экспертов для интерпретации достигнутых результатов в рамках обобщения и производства оценочных мероприятий на предмет определения сопоставимости критериев, оказывающих влияние на параметры оценки, при принятии необходимых мер для установления допущенных погрешностей, а также выявления фундаментальных причин, обусловивших динамику показателей и возникших последствий. По этой причине до того момента, пока подкрепленная необходимыми научными аргументами и обоснованиями, прошедшая процедуру концептуальной регламентации и закрепления в соответствующих нормативных актах оценочная методика не будет обеспечена должной взаимосвязью с экспертной интерпретацией результатов,

²³⁰ См.: Смородина Е.А. Оценка бюджетной эффективности региональных налоговых льгот и преференций // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2020. Т. 9, № 1 (30). С. 315.

²³¹ См.: Мигашкина Е.С. Систематизация налоговых льгот и преференций, предусмотренных российским налоговым законодательством, для оценки их эффективности// Прикладные экономические исследования. 2017. № 3 (19). С. 51.

как минимум на уровне субъектов Российской Федерации, от внедрения налоговых льгот, речь по-прежнему будет идти о некотором процессе, который практически не оказывает позитивного воздействия на процесс оптимизации и рационализации института налогового администрирования²³².

В настоящее время достаточно часто появляются основания для использования не налоговых льгот, а налоговых преференций. Подобная необходимость возникает в силу того, что снятие налогового бремени с учреждений и органов бюджетного, государственного и муниципального сектора не преследует цель стимулирования их деятельности, а такие меры принимаются лишь в силу стремления к рационализации бюджета, ввиду чего обозначенные типы учреждений и органов не могут осуществлять свою деятельность в обстановке, где отмечается значительная конкуренция, даже в случае предоставления им более выгодных условий для производства деятельности²³³.

Современная система правовой регламентации и регулирования такова, что в ее структуре правовой режим налоговых льгот может рассматриваться исключительно в роли достаточно нестандартного принципа регламентации налоговых взаимоотношений, которые подразумевают под собой необходимость реализации особого порядка правовой регламентации. При использовании этого режима достигаются определённые цели и результаты, которые сообразны общим целям социально-экономического развития России.

Во всех государствах мира используется в целом схожий алгоритм совершенствования института налоговых льгот и достигаемого при их использовании уровня эффективности в рамках принятия мер для оптимизации и рационализации целей налогообложения. В первую очередь речь идет о том, чтобы в процессе функционирования экономической

²³² См.: Федосимов Б.А. Совершенствование правовой регламентации института налогового льготирования в Российской Федерации // Правоприменение. 2022. Т. 6, № 1. С. 92.

²³³ См.: Соснина М.В. Налогово-правовой статус бюджетных учреждений: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2009. С. 75.

системы были созданы необходимые условия для роста прямых и обратных взаимосвязей. Стремительный рост эффективности реального сектора экономики, тактические и стратегические цели подвергаются пересмотру в аспекте обеспечения развития государственной налоговой системы и в целом европейской налоговой системы в условиях значительного влияния на обозначенные процессы широкого спектра разных факторов, в частности кризисных явлениях, нашествия мигрантов, нестабильной политической обстановки.

Правовое регулирование в анализируемой ситуации призвано в первую очередь определить максимально полный объём потребляемых общественных услуг. Основным качественным параметром, который во многом определяет специфику используемой налоговой системы, то есть устанавливает границы её потенциальных возможностей, является не сам по себе объём получаемых налоговых поступлений, а возможность оказания стимулирующего влияния на развитие экономики и социального сектора страны.

В условиях современной объективной действительности отмечается нестабильность экономической обстановки на мировой арене, ввиду чего налоговые льготы в процессе их использования реализуют стратегическую функцию и в первую очередь эта тенденция прослеживается на уровне регионов. Если налоговые льготы будут применяться целесообразно и учитывать все прослеживающиеся тенденции, то в настоящий момент даже в случае снижения объемов налоговых сборов они создадут предпосылки для их стремительного роста в дальнейшей перспективе, поэтому имеет место возможность получения мультипликационного эффекта²³⁴.

Обобщая зарубежную практику следует отметить, что налоговые льготы чаще всего используются в странах, экономика которых находится на стадии развития или в переходном периоде. Основная цель их применения

²³⁴ См.: Галанский П.А. Совершенствование методики оценки бюджетной эффективности налоговых льгот на субфедеральном уровне // Наука, техника и образование. 2014. № 2 (2). С.56.

заключается в активизации инвестиционной деятельности в экономике страны, невзирая на прослеживающиеся множественные неблагоприятные факторы, оказывающие особое воздействие на инвестиционный климат. Но, несмотря на все принимаемые усилия, необходимого эффекта достичь не удается.

Согласно статистической информации, которая была собрана на основе анализа ситуации в 80 развивающихся государствах (1985-2004 гг.), в результате использования процедуры минимизации налоговых ставок далеко не во всех странах удалось достичь эффекта в виде активизации и расширения потоков инвестиционных вложений, вливаемых в национальную экономику²³⁵. Поэтому в целях приведения правовых средств регулирования налоговых льгот к необходимому состоянию требуется обеспечить представление релевантного экономического обоснования, свидетельствующего о возможности достижения эффекта в случае их применения.

Все возможные виды налоговых льгот при их использовании оказывают значительное влияние на налоговую систему: её структура усложняется, могут искажаться и процессы аллокации ресурсов. Таким образом, возникает объективная необходимость в создании системы, которая будет являть собой компромисс, достигнутый между широким спектром параметров, находящихся в тесной взаимосвязи, но при этом нередко противоречащих друг другу²³⁶.

Несовершенство нормативной регламентации налоговых льгот обуславливает возникновение сложностей при необходимости определения их содержательной сути и толкования, в результате чего возникают барьеры при использовании налоговых льгот, а практика деятельности судов в этом направлении расширяется. Поскольку не разработана формализованная

²³⁵ Van Parys, S., James S. Why Tax Incentives may be an Ineffective Tool to Encouraging Investment? // The Role of Investment Climate. 2009.

²³⁶ См.: Данданян Д.А. Налоговые льготы как форма государственной поддержки // Вестник ЛГУ им. А.С. Пушкина. 2014. № 2. С. 23.

структура обозначенной регламентации, правоприменителю сложно ориентироваться в системе налоговых льгот и приходится рассматривать её как бессистемную массу норм, имеющих различный характер и обладающих различной сутью.

Поэтому достичь должного эффекта в процессе правоприменения на каждом этапе его реализации возможным не представляется. Данная система при этом выглядит следующим образом: принятие законодателем нормативных актов, применение норм налогоплательщиками, и реализация мероприятий контроля со стороны ИФНС. Поэтому в целях устранения существующих сложностей наиболее целесообразным представляется принятие мер для определения максимально продуктивных структурных компонентов налоговой льготы, в первую очередь основания, по которому они могут применяться вообще, а также установление строгой регламентации объекта, в отношении которого действует институт льготирования. Кроме того, существует ряд факультативных элементов, среди которых необходимо выделить следующие: категории налогоплательщиков; условия, при которых могут использоваться налоговые льготы; алгоритм их практической реализации; размеры предоставляемых преференций. Фундаментальные структурные компоненты, содержащиеся в законодательном акте, свидетельствуют о том, что льгота внедрена в жизнь и имеются основания для её применения, а основной задачей, которую призваны решать факультативные элементы, является достижение ясности и определенности правовой нормы для облегчения процесса её воплощения на практике.

По мнению В.М. Зарипова, в анализируемой ситуации при решении обозначенной выше задачи необходимо внести дополнения в нормы ст. 56 НК РФ путем расширения перечня используемых понятийных категорий, включив в них особые положения, раскрывающие содержание и суть основных элементов применяемой налоговой льготы, что значительно

упростит процесс их внедрения в обиход, а также создаст условия для достижения максимально высокого уровня прозрачности в ходе выполнения мероприятий по установлению налоговых льгот вообще²³⁷. Указанный правовед определяет основные категории налогоплательщиков, являющихся в данном случае выгодополучателями; объект, в отношении которого используется институт льготирования; соответствующее основание, дающее возможность применения преференции; условия предоставления; порядок, в соответствии с которым происходит практическое применение налоговой льготы, и её размеры, а в роли фундаментального основания рассматривает так называемое правоустанавливающее обстоятельство. Практика свидетельствует о правомочности подобных выводов в силу наличия в нормах ст. 56 НК РФ, наряду с непосредственным установлением содержательной сути налоговой льготы (п. 1), положений, которые по большей части регламентируют алгоритм, используемый при установлении и отмене действия применяемых льгот. Следует полагать, что позиция представителей научного сообщества о необходимости обеспечения максимальной определённости и системности правовых норм, содержащихся в НК РФ, при разрешении вопросов внедрения института налоговых льгот в целом является обоснованной. Но ряд рекомендаций о необходимости внесения дополнений, озвученных В.М. Зариповым, подразумевает под собой изменение не норм ст. 56, а норм ст. 11 НК РФ. Аргументируя сделанный вывод необходимо подчеркнуть, что именно в указанной статье усматривается их тесная взаимосвязь с рядом других фундаментальных понятий, представленных в законодательстве о налогах и сборах, в силу чего прослеживается формирование их системы. Кроме того, нормы п. 3 ст. 11 НК РФ содержат в себе терминологическую отсылку к определению «специфических понятий и терминов законодательства о налогах и сборах», что определяются в иных в статьях НК РФ. Такой подход назвать

²³⁷ См.: Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. 2014. № 2. С. 107.

корректным нельзя, ибо он не используется сегодня при разработке положений ни в одном из кодексов. В частности, ряд фундаментальных понятий УПК РФ представлен в нормах ст. 5 Кодекса, в результате чего создаются условия для систематизации понимания указанных норм, не допуская при этом значительных противоречий.

Обратившись к вопросу используемых формулировок, можно отметить, что целесообразность обязательного использования некоторых отсутствует. В частности, нет необходимости закреплять в нормах НК РФ определение категории «получатели льготы» по причине неприменения указанной дефиниции в данном случае. Нуждается в закреплении такое понятия, как «объект льготирования», в силу того, что представляет собой структурный элемент налога и при внесении в него изменений определённая категория налогоплательщиков снимает с себя обязанность по уплате налога. Требуется также конкретизация и нормативное закрепление понятия «основание использования налоговой льготы», с признанием его документально подтвержденным обстоятельством налогоплательщика, в силу возникновения которого последний получает право на применение налоговой льготы. Также весомую роль сыграет и правовое закрепление термина «условия использования налоговой льготы» – достижение определённой цели, сроки действия, а также принцип возмездного получения для некоторых категорий налогоплательщиков. Кроме того, необходимо определить и содержание элемента «размер налоговой льготы» – допустимый предел внесения изменений в объект действия института налоговых льгот.

Эффект, достигаемый при реализации курса экономической политики в разрезе его направлений, подразумевает под собой определение пропорционального отношения достигнутого экономического результата и расходов, понесенных для его достижения. Представители российского научного сообщества приводят аргументы, свидетельствующие о том, что используемые в настоящий момент методики оценки эффективности

применения налоговых льгот не подкреплены системой налогового и статистического учета, поэтому обеспечить реальную оценку эффективности применения налоговых льгот с точки зрения улучшения социально-экономических параметров, возможным не представляется²³⁸. Суть и основные тенденции мероприятий, реализуемых в целях создания инновационной системы налогового и статистического учета, которые будут определять разные перечни требований, предъявляемых при определении эффективности, настолько широки, что выходят далеко за границы предмета настоящей диссертационной работы. В результате, действия, направленные на создание инновационных правовых средств, позволяющих достичь максимального эффекта при использовании налоговых льгот, в анализируемой ситуации осуществляются с использованием достаточно специфической виртуальной модели, эффект от применения которой может быть спрогнозирован²³⁹.

Действия, нацеленные на создание наиболее продуктивных правовых средств в исследуемой сфере деятельности, а также усовершенствование уже существующих инструментов осложняются в силу того, что оценочные методы, применяемые при определении эффекта, достигаемого в результате установления и предоставления налогоплательщикам тех или иных видов налоговых льгот, характеризуются как несовершенные.

Таким образом, требуется сконцентрировать внимание на разработке действенных и точных методов определения эффекта от применения налоговых льгот. Только в результате указанной деятельности может быть получена реальная картина сложившихся в этой сфере обстоятельств, выступающих в роли основания для принятия мер в области совершенствования института налоговых льгот.

²³⁸ См.: Кутергина Г.В., Мингазинова Е.Р. Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы // Вестник ТГЭУ. 2014. № 1 (69). С. 86.

²³⁹ См.: Ткачева Т.Ю. Разработка методических рекомендаций по проведению оценки эффективности налоговых льгот на региональном уровне // Социально-экономические явления и процессы. 2013. № 10 (56). С.111-116.

Сложившаяся институциональная налоговая среда подразумевает предоставление широкого спектра преференций практически для всех установленных налогов, однако официально статуса налоговых льгот они не имеют, в силу чего, как справедливо отмечают современные правоведы, имеет место тенденция их повышенной латентности.²⁴⁰ Объективность подобных оценок подтверждается тем, что к настоящему моменту отмечается стремительное ухудшение характеристик экономической конъюнктуры, из-за чего возникают сложности при обеспечении учета всех возможных форм экономической активности, реализация которых не может быть осуществлена должным образом без получения широкого спектра мер налоговой поддержки. Формы подобных видов экономической активности характеризуется широким разнообразием и по этой причине сформировать единый и закрытый перечень налоговых льгот, при применении которых будут созданы условия для достижения оперативности и максимально детального регулирования, возможным также не представляется.

Проведя анализ, можно сделать вывод о том, что обширный перечень преференций по налогу на прибыль, НДС и НДС/Л в соответствии с НК РФ статуса налоговых льгот не имеет. В результате производство их инвентаризации, организация многостороннего и всеобъемлющего мониторинга, определение достигаемого при их применении эффекта и другие мероприятия значительно осложняются. Не представляется возможным обеспечить и их адекватную дифференциацию для отграничения от действующих налоговых льгот, хотя подобные тенденции отмечаются в судебной практике²⁴¹. В связи с этим в процессе применения правовых норм в рамках практической деятельности указанные мероприятия осложняются в силу отсутствия детального и точного понимания сути налоговой льготы «де-

²⁴⁰ См., напр., Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот// Закон. 2014. № 2. С. 107.

²⁴¹ В 2012 г. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ не счел освобождение операций по реализации земельных участков (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ) от НДС налоговой льготой (См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 № 4517/12 по делу № А65-9081/2011 // Вестник ВАС РФ. 2013. № 1).

факто» (любое освобождение, снижение и пр.) и льготы «де-юре», регламентированной в нормах НК РФ.

В соответствии с подходами, применяемыми в ст. 56 НК РФ, льготы, предоставляемые при уплате налогов и сборов, выступают в качестве закрепленных на уровне законодательства о налогах и сборах преимуществ, которые могут быть даны определенным группам плательщиков налогов и сборов, в сравнении с остальными налогоплательщиками и плательщиками сборов. Кроме того, подобные меры подразумевают полное снятие обязанности по уплате налога или же усечение стандартного объема налога. В анализируемой ситуации имеются объективные основания для того, чтобы сомневаться в правомочности используемого акцента на параметре предоставляемого преимущества, так как здесь в любом случае возникает объективная необходимость в производстве сравнения и сопоставления.

В частности, по мнению В.М. Зарипова, отсутствует ясность, что именно и с какими элементами нужно сравнивать²⁴². Как представляется, данное высказывание не является обоснованным, поскольку в указанном случае присутствует ясность: это преимущество, которое налогоплательщик получает по сравнению с другой категорией плательщиков налога. Основная неясность заключается в релевантности подобной методики обязательной сравнительной оценки. Так, в конституционно-правовом аспекте нельзя называть адекватным принцип определения льгот, рассматривая их в качестве закрепленных в законе преимуществ, полученных определенной группой плательщиков налогов в сравнении с другой группой, имеющей большие объемы и возлагающей на свои плечи большую часть совокупного налогового бремени.

В нормах законодательства о налогах и сборах интенсивно используются дефиниция «преимущество», определение которой в нормативных правовых актах отсутствует по причине прозрачности понятия.

²⁴² См.: Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. 2014. № 2. С. 109.

В данном случае преимущество подразумевает под собой не только снятие обязанности по уплате налога, но и получение некоторой категорией налогоплательщиков своеобразной привилегии в виде прав, которые создают условия для улучшения их положения. Нормы п. 4 ст. 1 ГК РФ закрепляют, что никому не позволено извлекать преимущество, реализуя в этих целях поведенческую модель, противоречащую закону и реализуемую на принципе недобросовестности, в результате чего также в законодательстве о налогах и сборах определяется требование, согласно которому польза может быть извлечена только в результате использования законной и добросовестной поведенческой модели. Вместе с тем в анализируемой ситуации такого рода польза характеризуется высоким уровнем своей неравнозначности для «льготника» и рядового плательщика налогов, соблюдающего все установленные требования и законодательные нормы. Ввиду этого отмечается значительная широта толкования преимущества, которое было рассмотрено выше²⁴³.

В.М. Зарипов, проанализировав этимологию слова «льгота», установил множество сходств с этимологией слова «легкий», в связи с чем отметил следующее: если все льготы – это преимущества, а все преимущества – это освобождения, то все льготы – это освобождения. Таким образом, основная цель снятия с налогоплательщиков обязанности по уплате установленных налогов и сборов заключается в том, чтобы облегчить его положение и оказать ему содействие. Указанная позиция представляется обоснованной лишь в некоторых аспектах, по причине того, что рассматриваемые виды льгот законодательство о налогах и сборах не расценивает исключительно как мероприятия, оказываемые в рамках социальной поддержки, их

²⁴³ 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 (См.: Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. 2014. № 2. С. 106).

фундаментальная цель заключается в активизации процесса функционирования экономического и социального сектора.

Также нельзя назвать вполне правомочным мнение о том, что налоговые льготы могут рассматриваться как преимущества, которые получают строго определенные группы налогоплательщиков. Законодательные нормы, регламентирующие освобождение от уплаты налогов, в большинстве случаев не определяют и не перечисляют отдельные категории налогоплательщиков, поскольку любой плательщик налога при выполнении всех необходимых условий и в силу имеющихся законодательных оснований вправе реализовать свое право на получение соответствующей льготы. Все иные варианты толкования будут свидетельствовать о том, что снятие обязанности по уплате налога со всех плательщиков, которые по факту соответствуют всем предусмотренным для этого условиям и выполняют все предусмотренные основания, если в законодательстве о налогах и сборах не определена категория таких плательщиков, не могут рассматриваться в статусе льгот.

Поэтому налоговую льготу в экономическом аспекте необходимо рассматривать как институт, закрепленный на уровне действующего национального законодательства и снимающий с лица обязанность по уплате налога с полученной экономической выгоды²⁴⁴. В данном случае даже при условии, что имеют место необходимые экономические основания, в силу которых плательщик налога должен уплатить установленный сбор, процедура исчисления и взимания налога не осуществляется. На практике с точки зрения применения налоговой льготы не имеет значения порядок её установления, следовательно, неважно, будет она устанавливаться путем исключения из общего перечня плательщиков налога определенных категорий или будет применяться вычет и снижение налоговой ставки и т.п. В силу этого имеются основания для определения налоговых льгот по ряду

²⁴⁴ В широком смысле данного понятия, предусматривающего презумпцию экономической выгоды, обусловленную достаточностью наличия у налогоплательщика имущества.

имеющихся фактических признаков, не опираясь на их взаимосвязь с формой и способом, применяемым для их регламентации в нормах законодательства о налогах и сборах.

Основываясь на представленном выше понимании, необходимо отметить, что суммы затрат, понесенных при уплате налога на прибыль, вычеты по НДС, аналогично вычетам на сумму НДС, который был уплачен поставщикам в составе цены товара, дают основания для уменьшения общей суммы налога. Однако возможности их включения в категорию налоговых льгот нет, поскольку они продолжают оставаться фундаментальными структурными элементами процедуры, применяемой в целях исчисления определенного налога и в процессе налогообложения определённых видов экономических выгод, в частности речь идет о прибыли, чистом доходе и добавленной стоимости. В данном контексте к такой категории налоговых льгот не представляется возможным отнести прожиточный минимум, ибо он является обязательным расходом, лежащим на плечи налогоплательщика, в то время как налогообложению подлежит чистый доход²⁴⁵.

Разрабатывая и реализуя необходимые мероприятия в анализируемой сфере, на первом этапе должный эффект может достигаться при разработке мер в целях усовершенствования налогового администрирования. Ключевая цель налогового администрирования в аспекте функционирования института налоговых льгот заключается в создании условий для расширения потоков налоговых поступлений, организации и реализации максимально полного учета особых категорий плательщиков налога, налогооблагаемых процессов и объектов обложения, организации порядка и непосредственного процесса оформления налоговых деклараций и иной сопроводительной документации,

²⁴⁵ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // Собрание законодательства РФ. 2008. № 12, ст. 1183; Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 6-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2012. № 14, ст. 1720.

консультирования по вопросам использования права на получение налоговых льгот²⁴⁶.

При определении эффективности налогового администрирования при работе с налогоплательщиками, реализующими право на получение льготы, традиционная методика не позволяет получить необходимый результат путем анализа экономически значимого параметра, который будет учитывать общий экономический эффект, достигнутый в результате несения определенного объема затрат на производство всех мероприятий в рамках администрирования²⁴⁷. По большей части эффективность можно определить, проанализировав то, в какой мере соблюдаются законодательные требования в указанном секторе, а также оценив достигнутые результаты, характеризующиеся своей значимой социальной ролью.

Базовым универсальным показателем при производстве оценочных мероприятий на предмет определения эффективности налогового администрирования предстаёт фискальный критерий налоговой системы в совокупности. Это подтверждается тем, что само по себе налоговое администрирование необходимо в первую очередь для создания соответствующих условий, при которых будет организовано бесперебойное поступление налоговых сборов без несения чрезмерного объема затрат. При детальном анализе изложенной позиции можно выявить противоречия, которые возникают при сопоставлении ее с современными теоретическими и методическими концепциями в сфере налогообложения. В первую очередь речь идет о противоречии с концепциями налогового компромисса и налогового партнерства.

²⁴⁶ 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.

²⁴⁷ См.: Проскура Е.П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание // Современные технологии управления. 2013. № 7(31). С. 87; Медведева Н.Г. К вопросу оценки эффективности налогового льготирования (преференций) // Международный научно-исследовательский журнал. 2016. № 8-1 (50). С. 64.

Если основной целью деятельности налогового органа будет являться лишь получение максимально возможных объемов налоговых поступлений, то в таком случае будут созданы условия для достижения более высокого уровня фискального эффекта, при этом возможность реализации принципа компромисса и партнерства будет ликвидирована²⁴⁸, тогда как именно обозначенные принципы и формируют основу для функционирования института налоговых льгот.

Процесс согласования всех групп интересов в процессе налогообложения в литературе именуется «гармонизацией налоговой системы», суть которой состоит в нахождении «долгосрочного и устойчивого баланса», причем не только «интересов государства и налогоплательщиков», но и «других государств»²⁴⁹.

В настоящее время в правовой науке в большинстве случаев проявляется интерес к вопросу обеспечения общественного контроля в процессе функционирования налогового сектора. Обусловлены подобные тенденции по большей части принятым Федеральным законом²⁵⁰. По мнению М.А. Петраковой при использовании системы контроля могут быть достигнуты весомые положительные эффекты в процессе функционирования правовых субъектов в налоговом секторе. Подобная ситуация обуславливается тем, что таким образом плательщикам налога будут предоставлены полномочия по оказанию реального влияния на результаты, достигнутые государством при реализации делегированного ему функционала, в конечном счете, будет получен дополнительный стимулирующий эффект, позволяющий привлечь налогоплательщиков к

²⁴⁸ См.: Анисимов А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // Известия УрГЭУ. 2015. №1 (57). С. 27.

²⁴⁹ См.: Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. М., 2013. С. 117.

²⁵⁰ См.: Федеральный закон от 21.07.2014 № 212-ФЗ (ред. от 25.12.2023) «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 30, ч. 1, ст. 4213; 2024. № 1, ч. 1, ст. 64.

процессу финансового обеспечения государственной деятельности и деятельности муниципалитетов²⁵¹.

Изучив представленную позицию, необходимо акцентировать внимание на том, что плательщики налогов, являясь субъектами административных правоотношений, уже только на этом основании наделены определенными правомочиями, в силу которых они могут оказывать реальное воздействие на результат, достигнутый государством по итогам осуществления делегированного ему функционала. Однако данное влияние практически не распространяется на налоговый сектор.

Уровень фискальной эффективности действующих налогов зависит от обширного перечня факторов, основным среди которых выступает порядок, применяемый в целях их расчета, ввиду чего он обладает ресурсами и влиянием, позволяющим обеспечить наполнение бюджета на необходимом уровне²⁵².

В первую очередь уровень фискального эффекта определяется тем, какой фискальный потенциал сосредоточен в каждом отдельном виде налога. Речь в данном случае идет о потенциальной способности, сконцентрированной в налоге с точки зрения обеспечения необходимого объема налоговых поступлений. Эффект также во многом определяется тем, насколько продуктивным будет налоговое администрирование, то есть всё зависит от потенциальной способности налоговых органов к реализации сосредоточенного в их руках налогового потенциала²⁵³.

В рамках налогового администрирования при обеспечении максимально полного практического воплощения фискального потенциала и достижения максимальной результативности создаются условия для

²⁵¹ См.: 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; Актуальные проблемы финансового права: учебник / под. ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. М., 2019. С. 96.

²⁵² См.: Проскура Е.П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание // Современные технологии управления. 2013. № 7 (31). С. 65.

²⁵³ См.: Дворядкина Е.Б. Федеральная, региональная и муниципальная бюджетная политика: основные направления. М., 2008. URL <http://www.oldlib.ru> (дата обращения: 11.04.2021).

повышения уровня фискальной эффективности. Однако обозначенные понятия не могут использоваться в отношении льготных режимов налогообложения по причине принятия мер для искусственного движения и сокращения границ фискального потенциала в данном случае. В свою очередь фискальный эффект также представляет собой потенциальную способность к созданию условий для достижения необходимого уровня налоговых поступлений с соблюдением установленных для этого сроков, а также к получению некоторого конкретного экономического эффекта в строго определённом сегменте. Если фискальная эффективность будет обеспечиваться на систематической основе, то будет оказываться воздействие на совокупный макроэкономический эффект в фискальном секторе.

Необходимо видеть различия между фискальной эффективностью, которая предполагает наличие определенного набора внутренних свойств, присущих налоговой системе, и эффективностью реализуемого налогового администрирования, представляющего собой определенный результат, достигнутый органами налоговой инспекции по итогам выполнения делегированных им функций²⁵⁴.

Под фискальной эффективностью налоговой системы понимают способность, благодаря которой появляется возможность в установленные сроки и в запланированном объеме обеспечивать поступление налоговых платежей, понеся при этом адекватные размеры расходов, связанных с организацией и реализацией непосредственного администрирования. Прослеживается зависимость фискальной эффективности от фискальной результативности и фискального администрирования, следовательно, налицо зависимость между доходами и расходами. Расходы на фискальное администрирование содержат в себе определенный объем статей материальных затрат, возникающих в деятельности налоговых органов.

²⁵⁴ См.: Каирова Ф.А. Налоговые льготы в налоговой системе Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Владикавказ, 2006. С. 156.

Обратившись к анализу этого вопроса с точки зрения применяемых правовых инструментов при достижении максимального уровня эффективности в ходе реализации процесса установления и предоставления налоговых льгот, мы можно сделать вывод о том, что данная деятельность поддается усовершенствованию путем производства мероприятий в рамках оптимизации реализуемых административных действий и процедур, поскольку при реформировании иных направлений в данном секторе, в частности при пересмотре заработной платы сотрудников налоговых инспекций, потенциал в области усовершенствования минимален²⁵⁵.

Возникают значительные сложности при определении непосредственной фискальной эффективности налоговых льгот, чего нельзя сказать об определении фискальной эффективности. Это обусловлено существованием объективных сложностей при установлении объема налоговых поступлений, сформированных именно льготной категорией плательщиков и в рамках производства их дальнейшей сравнительной оценки всё с теми же затратами, понесенными при организации и реализации налогового администрирования именно этой категории налогоплательщиков.

В случае применения интегрированного показателя социальной эффективности создаются условия для определения объёма фискальных поступлений, получаемых государством при затрате определенного объема средств. Все виды налоговых сборов, по которым предоставляются существенные льготы, не в состоянии продемонстрировать значительный уровень фискального эффекта в силу сосредоточенного в них минимального фискального потенциала. Также здесь потребуется обеспечить адекватный учет того факта, что указанный показатель может продемонстрировать тенденцию роста при производстве мероприятий по администрированию на условиях использования современных автоматизированных технологий и разработок.

²⁵⁵ См.: Аганбегян А.Г. О налоговой реформе // Экономическая политика. 2017. Т. 12, № 1. С. 117.

В результате упрочнения позиций курса социальной политики уровень фискальной эффективности падает. Таким образом, если наблюдается ухудшение конъюнктуры, снижение объемов доходов, получаемых субъектами налогообложения, то сокращаются и потоки налоговых поступлений. Подобное снижение иногда бывает достаточно серьезным, но падение затрат, связанных с администрированием, при этом не происходит, более того при администрировании налоговых льгот сумма понесенных затрат может и вовсе увеличиться, что, в конечном счете, в совокупности обуславливает снижение фискальной эффективности в целом.

Изучая указанные вопросы, А.Л. Анисимов озвучил аргументированную позицию, в соответствии с которой решения, принимаемые на государственном уровне о необходимости введения налоговых льгот, в любом случае будут провоцировать падение уровня фискальной эффективности²⁵⁶. При этом в правовой литературе достаточно часто высказывается мнение о том, что далеко не во всех случаях одновременно с введением льгот происходит падение уровня эффективности системы налогового администрирования²⁵⁷. В результате отсутствуют основания, в силу которых фискальная эффективность сможет получить статус унифицированного показателя, свидетельствующего о степени эффективности налогового администрирования.

В современной научной литературе лишь фрагментарно исследуются мероприятия, которые надлежит реализовать в целях достижения максимального эффекта налогового администрирования. Например, речь идет об использовании возможных вариантов минимизации административных расходов, о достижении согласия между налоговой системой, непосредственным налоговым администрированием и общим курсом реализуемой социально-экономической политики, об обеспечении

²⁵⁶ См.: Анисимов А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // Известия УрГЭУ. 2015. № 1 (57). С. 28.

²⁵⁷ См.: Доштаева Е.Д. Методы оценки эффективности налогообложения // Экономика и социум. 2013. № 3 (9). С. 35.

соблюдения принципа справедливости и эффективности при создании национальной налоговой системы²⁵⁸.

Совсем иная ситуация будет складываться в сфере оптимизации мероприятий, реализуемых при организации налоговых правоотношений, если в их основе лежит законодательство о налогах и сборах. Считаем не правомочной позицию о том, что в роли фундамента при создании модели налоговых правоотношений выступает налоговое администрирование на условиях обеспечения надлежащего учета возникшей в силу особенностей исторического развития общества и страны в целом специфики, менталитета граждан, состояния государственной финансовой системы, лояльности населения к реализуемому курсу социально-экономической политики, лояльности граждан к действующей власти²⁵⁹. Регламентация налоговых правоотношений осуществляется путем разработки и внедрения соответствующего законодательства, поэтому говорить об их зависимости от обозначенных выше факторов не представляется логичным, ибо тогда можно говорить о праве отказа от уплаты налогов или организации системы саморегулирования в ситуации, когда гражданам реализуемый курс политики будет не нравиться, что явно недопустимо на практике.

При определении эффекта, достигаемого в рамках налогового администрирования при работе с льготными категориями налогоплательщиков, необходимо обеспечивать должный учёт дифференцированного распределения экономической нагрузки, ввиду чего основывать указанный процесс следует на потенциальной способности к формированию таких экономических эффектов, которые будут демонстрировать высокий уровень своей социальной значимости. В большинстве случаев подобные показатели достаточно сложно подвергнуть сопоставлению в силу использования различных методов их выражения.

²⁵⁸ Анисимов А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // Известия УрГЭУ. 2015. №1 (57). С. 28.

²⁵⁹ Анисимов А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // Известия УрГЭУ. 2015. № 1 (57). С. 29.

Поэтому возникает объективная потребность в обеспечении надлежащего учета совокупного содержания различных критериев путем производства процедуры их сопоставления и осуществления расчета обобщённого интегрального показателя, в связи с чем нужно разработать и специальную комплексную методику оценки.

Резюмируя, следует отметить, что при определении эффективности налоговой системы обозначенный процесс по большей части реализуется на условиях анализа достигнутого уровня текущей эффективности, определяемого как разница между понесенными затратами и достигнутым результатом. Существенный момент здесь заключается в том, что в условиях современных реалий на государственном уровне не обеспечен необходимый учёт перспективных возможностей, последствий экономического и социального формата, возникающих в результате реализации определенного курса налоговой политики и использования возможностей института налоговых льгот. В первую очередь речь идёт о том, что до сегодняшнего дня не разработаны необходимые программы, методы экспертных и комплексных оценок для определения эффективности использования налоговых льгот при взимании федеральных налогов в отличие от налогов регионального уровня.

В роли базового показателя эффективности льготного налогообложения выступает степень его воздействия на результат, предполагающий достижение конкретных целей социально-экономической направленности. Таким образом, речь идет об эффективности, достигаемой в перспективе, а значит, имеется в виду стратегическая эффективность, являющаяся результатом использования комплексных методик, где обеспечен надлежащий учет систематического влияния системы налогообложения на экономический сектор и социальную сферу жизни России.

Думается, что главная задача, которую надлежит решить при разработке и внедрении современного правового регулирования и

регламентации налогового администрирования и предоставления налоговых льгот при взимании федеральных налогов, заключается в обеспечении достижения стратегической эффективности.

На основе исследования процесса совершенствования правового режима налогового льготирования в Российской Федерации с учетом выявленных проблем необходимо прийти к следующим выводам:

1. В процессе использования регламентированных институтом налогового льготирования преференций при исчислении федеральных налогов возникают различные сложности, которые требуют своего незамедлительного разрешения. В первую очередь речь идет о том, что формулировки, содержащиеся в современном законодательстве о налогах и сборах, представлены в общем виде, имеет место большое количество несоответствий и пробелов в институте регулирования налоговых взаимоотношений, в силу чего прослеживается тенденция стремительного роста споров и судебных разбирательств по вопросам правомерности применения налоговых льгот. Для устранения проблем недостаточности теоретической разработки заявленной проблематики необходимо исключить п. 1 ст. 56 НК РФ, а отдельные понятия, связанные с институтом налогового льготирования, закрепить в п. 2 ст. 11 НК РФ в предложенной авторской формулировке.

2. В настоящее время существует объективная потребность закрепления отдельных вопросов на уровне федерального законодательства о налогах и сборах с целью исключения имеющихся противоречий и пробелов. Только в данном случае будут соблюдаться принципы единообразия и стабильности законодательства о налогах и сборах, а также будут оптимизированы процессуальные нюансы налогового льготирования. Среди таковых следует выделить последовательный порядок введения новых налоговых льгот, для которого в обязательном порядке необходимо закрепить на уровне федерального законодательства о налогах и сборах

требование сопровождать законопроекты об установлении льгот по налогам и сборам финансово-экономическим и социально-экономическим обоснованием предлагаемых изменений (дополнить п. 4 в ст. 56 НК РФ). Также в контексте динамичного развития института налогового льготирования необходимо узаконить нормативное положение, обязывающее федеральный орган исполнительной власти, наделенный полномочиями контроля и надзора в сфере налогов и сборов, публиковать на официальном сайте общий перечень актуальных, предоставляемых на федеральном уровне, уровне субъекта Российской Федерации, уровне органа местного самоуправления льгот по налогам и сборам (дополнить п. 5 в ст. 56 НК РФ).

3. В условиях современных реалий на государственном уровне не обеспечен необходимый учёт перспективных возможностей, последствий экономического и социального толка, возникающих в результате реализации определенного курса налоговой политики и использования возможностей института налоговых льгот. Не разработаны необходимые программы, методы экспертных и комплексных оценок для определения продуктивности использования налоговых льгот при взимании федеральных налогов, хотя на региональном уровне, такие попытки предпринимаются.

В качестве основного показателя эффективности льготного налогообложения следует выделить стратегическую эффективность, являющуюся результатом использования комплексных методик, в которых обеспечен надлежащий учет систематического влияния системы налогообложения на экономический сектор и социальную сферу.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах отличается динамичностью совершенствования, что в первую очередь объективно обусловлено потребностью оперативного реагирования на возникающие внутригосударственные и международные вызовы и угрозы стабильности налоговой системы и развитию экономического потенциала государства. В настоящее время существенное негативное влияние на экономическое развитие Российской Федерации оказывает внешнее санкционное давление, которое осуществляется посредством введения весьма масштабных ограничительных мер внешнеэкономического сотрудничества со стороны многих зарубежных государств, которые ранее активно взаимодействовали с российским государством. Несмотря на развитость российской налоговой системы, в современных реалиях возникает множество законодательных и правоприменительных проблем в контексте изменения социально-экономических отношений и международного экономического сотрудничества.

Примером в данном случае выступает институт налогового льготирования, который, несмотря на длительную историю своего развития, до сих пор не получил детального нормативного закрепления. На основе анализа теоретико-правовых основ применения налоговых льгот в Российской Федерации сформулировано авторское определение института налогового льготирования, выделены стадии данного процесса с учетом присутствия в нем различных участников налогово-льготных отношений.

Период появления первых прообразов налоговых льгот в Российском государстве совпадает с периодом становления налоговой системы в целом. При этом основная специфическая особенность, присущая налоговым льготам, заключается в том, что они продолжительный период времени не обладали необходимой экономической направленностью, а основной целью

их использования являлось закрепление социальных привилегий, дарованных господствующему классу.

На основе проведенного историко-правового анализа предложена авторская периодизация процесса становления и развития законодательства, регламентирующего применение налоговых льгот:

- 1) дореволюционный этап (1682 – 1917 гг.);
- 2) постреволюционный этап (1918 – 1921 гг.);
- 3) советский этап (1922 – 1991 гг.);
- 4) переходный этап (1992 – 1998 гг.);
- 5) современный этап (1999 – н.в.).

Для всех вышеназванных этапов развития института налогового льготирования в Российском государстве характерна существенная зависимость от глобальных целей и установок, которые преследовало руководство страны в каждый конкретный промежуток времени. Отсюда весьма объективно обусловленными представляются периоды в истории Российского государства, когда налоговые льготы не использовались или, наоборот, существенно расширились масштабы их применения.

С 1999 г. НК РФ закрепляет общие требования для получения налоговых льгот и согласно п. 1 ст. 56 НК РФ указанные льготы выступают формой минимизации налогообложения, направленной на создание условий, при которых налогоплательщики получают возможность в значительном объеме снизить налоговое бремя. Однако до сих пор сохраняется множество вопросов в отношении содержания указанной категории и ее сущности.

К настоящему моменту налоговые льготы активно изучались в рамках множества экономических исследований, однако комплексных правовых работ по данной тематике до настоящего момента проведено не было. На основе проведенного исследования сформулированы базовые понятия, имеющие особое значение для процесса установления и предоставления налоговых льгот: льгота по налогам, льгота по сборам и др. Акцентируется

внимание на необходимости рассмотрения налоговых льгот через призму их стимулирующего воздействия, что особенно актуально в условиях внешнего санкционного давления со стороны зарубежных государств, когда требуется интенсификация деятельности субъектов экономических правоотношений для развития потенциала государства в целом.

Накопленный к настоящему моменту мировой практический опыт свидетельствует о том, что в случае использования возможностей института налоговых льгот в рамках практической деятельности в ситуации, когда отмечается реальное функционирование конкурентной среды, они создают условия для значительной активизации роста спроса на производство исследовательских мероприятий, а также на создание инновационных технологий и других разработок. В сложившихся условиях государство в случае принятия своевременных мер получает возможность оказывать точечное воздействие на процессы развития инноваций в тех отраслях экономики, в которых отмечается наибольшая потребность в них. В результате влияние может быть оказано как на сам структурный состав, так и на общую численность научных организаций и предприятий, занимающихся инновационным развитием, более того, наблюдается благотворный эффект и на производственную структуру в целом. На сегодняшний день не удалось разработать какие-либо унифицированные методы реализации политического курса налогового льготирования, поскольку эффективность обозначенных действий обуславливается влиянием со стороны множества факторов различного порядка. Страны с высоким уровнем социально-экономического развития довольно интенсивно используют возможности налоговых льгот, различные стандартные методики и их оптимальные сочетания, однако пока не удалось разработать такое сочетание, которое позволит за достаточно непродолжительный период времени получить весомый эффект.

По итогам производства детальной аналитической оценки института налогового льготирования в отношении НДС, налога на прибыль

организаций и НДФЛ сделан вывод о том, что в настоящее время налоговые преференции предоставляются по ряду видов деятельности, относящихся к категории социально значимых, связанных с оказанием культурно-просветительских услуг и организацией зрелищ, развлекательных мероприятий, по расширению льгот для ИП и предприятий, занимающихся разработкой инноваций. Практика свидетельствует о возникновении существенного противоречия между позицией, которую занимают суды высших инстанций, практикой судебной деятельности, которая складывается в процессе функционирования судов нижних ступеней, практикой правоприменения, реализуемой в ходе функционирования налоговых инспекций, и нормативными требованиями, действующими в отношении использования института налоговых льгот. Этот факт свидетельствует о том, что возникает объективная необходимость в поиске оптимальных решений, которые в случае их реализации позволят усовершенствовать институт налоговых льгот и достичь максимально высокого уровня эффекта в ходе производства налогового администрирования в рамках деятельности субъектов хозяйственной системы.

В рамках представленного исследования проведено не только комплексное теоретико-правовое осмысление института налогового льготирования и трансформации сущности налоговых льгот в современных социально-экономических реалиях, но и акцентируется внимание на необходимости развития механизмов оценки эффективности установления и применения налоговых льгот. Учитывая тот факт, что налоговые льготы напрямую связаны с состоянием экономических отношений в конкретный промежуток времени, их введение без учета соответствующих реалий существенно увеличит расходы государства и не получит ожидаемого эффекта для активизации правомерного поведения субъектов экономической деятельности. В данном контексте обращается особое внимание на существующую региональную и муниципальную практику регламентации и

применения оценочных методик, применяемых с целью установления эффективности использования налоговых льгот. В рамках региональной практической деятельности чаще всего используются три фундаментальных оценочных метода: бюджетный, социальный и экономический. Также четко прослеживается тенденция использования агрегированного показателя, свидетельствующего об уровне достигнутого эффекта. Указанная региональная практика является весьма результативной, в связи с чем видится необходимым с учетом опыта субъектов РФ и муниципалитетов разработать программы и методики экспертных и комплексных оценок для определения рациональности использования налоговых льгот при взимании налогов.

Для совершенствования института налогового льготирования и повышения его потенциала в современных социально-экономических реалиях необходимо следующее:

1) закрепление на законодательном уровне научно-обоснованного риск-ориентированного подхода к налогово-льготным правоотношениям, который предполагает ориентацию на правомерность поведения налогово-льготных субъектов, в том числе видится целесообразным регламентация условия отсутствия задолженности по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам у субъектов данных правоотношений для предоставления налоговых льгот, а в случае нарушения законодательства о налогах и сборах – определение последствий в виде утраты возможности применения налоговых льгот на определенный срок.

2) разработка программы и методики экспертных и комплексных оценок для определения эффективности введения конкретных налоговых льгот, в основе которых необходимо использовать следующие критерии: бюджетный, социальный и экономический (стимулирующий).

3) наделение налоговых органов Российской Федерации полномочиями по направлению мотивированных запросов

налогоплательщикам для оценки правоприменения института налогового льготирования, что позволит налоговым органам своевременно совершенствовать процесс налогового льготирования с учетом его результативности, и закрепление корреспондирующей обязанности предоставления по требованию налоговых органов сведений о суммах налоговых льгот, и о результатах, достигнутых по итогам их применения.

4) закрепление в законодательстве о налогах и сборах требования, согласно которому при внесении изменений в институт налогового льготирования, такие изменения должны быть подкреплены экономическими и социальными обоснованиями (доказательствами).

5) закрепление на уровне законодательства о налогах и сборах требования к определению ФНС России актуального перечня льгот, предоставляемых физическим лицам и субъектам предпринимательской и иной деятельности при уплате налогов и сборов, который подлежит обязательному опубликованию на сайте ФНС России.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты Российской Федерации

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с изм., одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 № 1-ФКЗ, с изм., от 04.10.2022 № 8-ФКЗ) // Российская газета. – 1993. – 25 дек.; Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 11, ст. 1416; 2022. – № 41, ст. 6933.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 12.06.2024) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25, ст. 2954; 2024. – № 25, ст. 3397.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 13.07.2024) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31, ст. 3823; 2024. – № 29, ч. 3, ст. 4106.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 12.07.2024) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2024. – № 29, ч. 3, ст. 4105.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 22.07.2024) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32, ст. 3340; Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 22.07.2024.
6. Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «О науке и государственной научно-технической политике» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 35, ст. 4137; 2023. – № 31, ч. 3, ст. 5811.
7. Федеральный закон от 23.06.1999 № 154-ФЗ (ред. от 14.07.2022) «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 28, ст. 3487; 2022. – № 29, ч. 2, ст. 5230.

8. 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. 1, ст. 3413; 2014. – № 48, ст. 6647.

9. Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ (ред. от 19.04.2024) «О защите конкуренции» // Собрание законодательства РФ. – 2006. – № 31, ч. 1, ст. 3434; 2024. – № 17, ст. 2291.

10. Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «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; 2023. – № 31, ч. 3, ст. 5792.

11. Федеральный закон от 17.07.2009 № 172-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов» // Собрание законодательства РФ. – 2009. – № 29, ст. 3609; 2022. – № 50, ч. 3, ст. 8792.

12. 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.

13. Федеральный закон от 21.07.2014 № 212-ФЗ (ред. от 25.12.2023) «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 30, ч. 1, ст. 4213; 2024. – № 1, ч. 1, ст. 64.

14. Федеральный закон от 29.12.2014 № 473-ФЗ (ред. от 26.02.2024) «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2015. – № 1, ч. 1, ст. 26; 2024. – № 10, ст. 1310.

15. Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ (ред. от 19.12.2022) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 13, ст. 1956; 2022. – № 52, ст. 9353.

16. Федеральный закон от 14.07.2022 № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 29, ч. 3, ст. 5291.

17. Федеральный закон от 21.11.2022 № 443-ФЗ (ред. от 31.07.2023) «О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 48, ст. 8310; 2023. – № 32, ч. 1, ст. 6121.

18. Федеральный закон от 28.04.2023 № 166-ФЗ «О внесении изменения в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2023. – № 18, ст. 3243.

19. Указ Президента РФ от 22.06.1993 № 939 (ред. от 12.08.2022) «О государственных научных центрах Российской Федерации» // Собрание актов Президента и Правительства РФ. – 1993. – № 26, ст. 2420; 2022. – № 33, ст. 5892.

20. Указ 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. – 1996. – 28 мая (утратил силу).

21. Постановление Правительства РФ от 23.04.2016 № 344 (ред. от 27.12.2019) «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; 2020. – № 2, ч. 1, ст. 171.

22. Постановление Правительства РФ от 12.04.2019 № 439 (ред. от 13.07.2024) «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2019. – № 16, ст. 1946; 2024. – № 30, ст. 4369.

23. Постановление Правительства РФ от 30.09.2022 № 1729 (ред. от 22.02.2023) «О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 40, ст. 6845; 2023. – № 9, ст. 1510.

Нормативные правовые акты органов государственной власти

24. Приказ ФНС РФ от 09.12.2008 № ММ-3-4/651 «Об утверждении Порядка направления в правоохранительные органы информации о выявленных фактах совершения государственными гражданскими служащими деяний, имеющих признаки преступления». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.04.2024).

25. Приказ ФНС России от 15.10.2021 № ЕД-7-11/903@ (ред. от 11.09.2023) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы

физических лиц в электронной форме» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 29.10.2021; 16.10.2023.

26. Письмо ФНС России от 25.01.2023 № СД-4-3/763@ «О применении ставки 0% по налогу на прибыль организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 24.04.2024).

Нормативные акты субъектов РФ и муниципальных образований

27. Постановление Правительства Ивановской области от 25.06.2008 № 150-п (ред. от 14.10.2021) «О Порядке оценки эффективности предоставления налоговых льгот». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/906401467> (дата обращения: 21.04.2021).

28. Постановление Правительства Саратовской области от 11.08.2009 №351-П «Об утверждении положения о порядке оценки бюджетной и (или) социальной эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот». – URL: <http://www.regionz.ru/index.php?ds=324993> (дата обращения: 14.03.2024).

29. Постановление Правительства Оренбургской области от 29.06.2009 № 310-п «О порядке и методике оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот» // Министерство финансов Оренбургской области. – URL: www.minfin.orb.ru/regional_reform_program/official_info (дата обращения: 13.04.2024).

30. 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». – URL: <https://docs.cntd.ru/document/962028708?section=status> (дата обращения: 21.04.2021).

31. Постановление Администрации города Перми от 05.06.2017 № 446 «Об утверждении порядка оценки эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот». – URL: <http://docs.cntd.ru/document/450231974> (дата обращения: 13.04.2024).

32. Постановление Администрации города Пензы от 03.07.2017 № 1200 «Об утверждении порядка проведения оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам». – URL: <http://docs.cntd.ru/document/450259029> (дата обращения: 13.04.2024).

33. Постановление Администрации городского поселения «Струги Красные» Струго-Красненского района Псковской области от 26.03.2018 № 40 «Об утверждении порядка проведения оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам». – URL: <http://docs.cntd.ru/document/543655783> (дата обращения: 13.04.2024).

34. Постановление Администрации сельского поселения «Новосельская волость» Струго-Красненского района Псковской области от 02.04.2018 № 15 «Об утверждении порядка проведения оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам». – URL: <http://docs.cntd.ru/document/543655788> (дата обращения: 13.04.2024).

Ненормативные правовые акты органов государственной власти

35. Письмо Минфина России от 18.06.2010 № 03-01-10/2-48. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

36. Письмо ФНС России от 07.10.2014 № АС-4-3/16572@. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

37. Письмо Минфина России от 25.04.2018 № 03-03-06/1/28207. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

38. Письмо Минфина России от 18.10.2018 № 03-03-06/1/74849. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

Законодательство РСФСР и СССР

39. Декрет ВЦИК от 30.10.1918 «Об обложении сельских хозяев натуральным налогом в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов» // Собрание узаконений РСФСР. – 1918. – № 80, ст. 841.

40. Декрет ВЦИК от 09.04.1919 «О льготах крестьянам-середнякам в отношении взыскания единовременного чрезвычайного революционного налога» // Собрание узаконений РСФСР. – 1919. – № 12, ст. 121.

41. Декрет ВЦИК от 21.03.1921 «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» // Собрание законодательства РСФСР. – 1921. – № 28, ст. 233.

42. Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 11.02.1922 «Об общегражданском налоге для оказания помощи голодающим и на усиление средств по борьбе с эпидемиями» // Сборник налогового законодательства. – М., 1922. – С. 9.

43. Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 17.07.1922 «Положение о взимании налогов и сборов» // Собрание законодательства СССР. – 1922. – № 25, ст. 284.

44. Декрет ВЦИК и СНК СССР от 10.05.1923 «О едином сельскохозяйственном налоге в районах скотоводческих хозяйств» // Сборник налогового законодательства. – М., 1923. – С. 6.

45. Постановление ЦИК и СНК СССР от 19.11.1932 «О единовременном налоге на единоличные крестьянские хозяйства в 1932 г.» // Собрание законодательства СССР. – 1932. – № 78, ст. 476.

46. Положение СНК от 30.06.1919 «Об изобретениях» // Собрание узаконений РСФСР. – 1919. – № 22, ст. 322.

47. Закон СССР от 08.08.1953 «О сельскохозяйственном налоге» // Сборник законов СССР и указов Президиума Верховного Совета СССР. 1938 г. – июль 1956 г. / под ред. Ю.И. Мандельштама. – М.: Госюриздат, 1956. – С. 321-326.

48. Указ Президиума Верховного Совета СССР от 10.04.1965 «О подоходном налоге с колхозов» // Ведомости ВС СССР. – 1965. – №15, ст. 206.

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

50. Постановление Президиума Верховного Совета СССР от 05.12.1990 № 1816-1 «О Положении о Комиссии Верховного Совета СССР по вопросам привилегий и льгот» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. – 1990. – № 50, ст. 1095.

Судебная практика

51. Постановление Конституционного Суда 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» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 1996. – № 2.

52. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.05.2000 № 8-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений пункта 4 статьи 104 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобой компании «Timber Holdings International Limited» // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 21, ст. 2258.

53. Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1

и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 12, ст. 1183.

54. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 6-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 14, ст. 1720.

55. Определение Конституционного Суда 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» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2003. – № 6.

56. Определение Конституционного Суда РФ от 20.11.2003 № 392-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пронченко Александра Яковлевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 21 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

57. Определение Конституционного Суда РФ от 20.11.2003 № 396-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Хомутовой Натальи Владимировны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 16 пункта 3 статьи 149 и подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

58. Определение Конституционного Суда РФ от 19.05.2009 № 815-О-П «По жалобе открытого акционерного общества «Каустик» на нарушение

конституционных прав и свобод абзацем десятым статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2009. – № 42, ст. 4969.

59. Определение Конституционного Суда РФ от 20.02.2014 № 265-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Кузовкина Сергея Валентиновича и Кузовкиной Инны Сергеевны на нарушение их конституционных прав пунктом 7 статьи 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

60. Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2014 № 1070-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Прокопенко Геннадия Васильевича на нарушение его конституционных прав частью 7 статьи 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

61. Определение Конституционного Суда РФ от 20.12.2016 № 2669-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Колчина Владимира Владимировича на нарушение его конституционных прав статьей 145 Налогового кодекса Российской Федерации». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

62. Определение Конституционного Суда РФ от 27.06.2017 № 1214-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ершова Александра Владимировича на нарушение его конституционных прав абзацем третьим пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации и пунктом 1 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации».

Федерации». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

63. Определение Конституционного Суда РФ от 12.04.2018 № 841-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Тихоокеанский терминал» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем вторым подпункта «а» пункта 47 статьи 1, пунктами 6, 7 и 9 части 1 статьи 7 Федерального закона от 24 ноября 2014 года № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.02.2024).

64. Определение Конституционного Суда РФ от 20.12.2018 № 3114-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «ЕвроХим-ВолгаКалий» на нарушение конституционных прав и свобод частями второй и седьмой статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

65. Определение Конституционного Суда РФ от 29.01.2019 № 260-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Зимовиной Софьи Васильевны на нарушение ее конституционных прав частью 7 статьи 5 Федерального закона от 28 декабря 2010 года № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

66. Определение Конституционного Суда РФ от 30.05.2023 № 1340-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Семенова Виктора Петровича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 части 1 статьи 1 Закона Воронежской области «О предоставлении налоговых

льгот по уплате транспортного налога на территории Воронежской области».

– Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.07.2024).

67. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.07.2018 № 304-КГ18-2570 по делу № А70-907/2017. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.09.2020).

68. Определение Верховного Суда РФ от 10.07.2018 № 306-КГ18-8637 по делу № А55-27336/2016. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.02.2024).

69. Определение Верховного Суда РФ от 15.02.2022 № 304-ЭС19-21374 по делу № А67-1679/2018. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.02.2024).

70. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.10.2023 N 306-ЭС23-184 по делу № А57-22856/2021. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.07.2024).

71. Определение Верховного Суда РФ от 13.02.2024 № 488-ПЭК23 по делу № А41-38729/2022. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.07.2024).

72. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.

73. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24.09.2013 № 3365/13 по делу № А52-1669/2012 // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 1.

74. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов

при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 7.

75. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 16.06.2008 № 7541/08 по делу № А60-15325/07. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024)

76. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 31.01.2008 № 1209/08 по делу № А32-6558/2007-33/133 // Судебная система РФ. Правовой портал. – URL: http://sudbiblioteka.ru/as/text2/vasud_big_25927.htm (дата обращения 13.03.2021).

77. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 14.02.2011 № ВАС-17393/10 по делу № А40-143319/09-142-1126. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

78. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 31.01.2018 № 306-КГ17-15420 по делу А57-25507/2016. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

79. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.07.2018 № 304-КГ18-2570 по делу № А70-907/2017. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

80. Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 18.01.2019 № 86-КГ18-10. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

81. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.12.2018 № Ф01-4933/18 по делу № А11-9880/2016. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

82. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19.12.2018 № Ф09-8569/18 по делу № А60-8369/2018. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

83. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.01.2019 № Ф07-15659/2018 по делу № А05-3710/2018. – Документ опубликован не был. – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

Законодательство зарубежных государств

79. Code general des impôts 6 avril 1950 // URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/ (дДата обращения 01.07.2024).

80. Economic Recovery Tax Act of 1981 // URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-95/pdf/STATUTE-95-Pg172.pdf> (дата обращения 12.07.2024).

81. The Constitution of the Kingdom of the Netherland // UR L: <https://www.government.nl/documents/regulations/2012/10/18/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008> (дата обращения 01.07.2024).

Монографии, статьи, учебные и научно-практические издания

82. Авакьян С.А. Государственно-правовые институты: понятие и формирование (применительно к деятельности Советов) // Советское государство и право. – 1977. – № 2. – С. 19-27.

83. Аганбегян А.Г. О налоговой реформе // Экономическая политика. – 2017. – Т. 12, № 1. – С. 114-133.

84. Азархин А.В., Петров Р.В. Налоговые льготы как институт российского налогового права // Евразийский юридический журнал. – 2020. – № 4 (143). – С. 242-244.

85. Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. – М.: Юстиция, 2019. – 482 с.
86. Актуальные проблемы финансового и налогового права: учебное пособие / отв. ред. М.В. Карасева. – М.: Проспект, 2020. – 272 с.
87. Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. – М.: Юрид. лит., 1989. – 390 с.
88. Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. – М.: Юрид. лит., 1981. – Т. 1. – 329 с.
89. Алиева Э.Б., Гусейнова А.И., Филимонова А.В. К вопросу о проблемах понятия «налоговые льготы» в законодательстве и науке России // Закон и право. – 2019. – № 3. – С. 44-46.
90. Анисимов А.Л. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе РФ // Известия УрГЭУ. – 2015. – № 1 (57). – С. 24-30.
91. Ануфриева Е.М. Теоретические аспекты налогового льготирования // Известия ПГУ им. В.Г. Белинского. – 2012. – №28. – С.191-194.
92. Ануфриева Е.М., Остапенко И.И. Определение налогового бремени с учетом налоговых (фискальных) льгот // Известия ПГУ им. В.Г. Белинского. – 2012. – № 28. – С.195-197.
93. Ануфриева Е.М., Шиндина Д.Е. Налоговые льготы в 2019 году для физических лиц // Инновационное развитие: потенциал науки и современного образования: Сборник статей III Международной научно-практической конференции: в 2 ч. / отв. ред. Г.Ю. Гуляев. – М.: МЦНС «Наука и Просвещение», 2018. – С. 15-17.
94. Апарышев И.В. Налоговая поддержка малых инновационных предприятий, применяющих общую систему налогообложения. Налоговые и страховые льготы участников проекта «Сколково» // Имущественные отношения в РФ. – 2012. – № 6. – С. 81-94.
95. Арзуманова Л.Л., Грачева Е.Ю., Болтинова О.В. Налоговое право. Общая часть. – М.: Норма, 2019. – 152 с.

96. Аристархова М.К., Абзгильдин Д.А. Роль налогового стимулирования в инновационном развитии предприятий // Евразийское научное объединение. – 2019. – № 1-5 (47). – С. 237-243.

97. Арцер Т.В. Бизнес и власть: социальное налоговое льготирование // Проблемы современной экономики. – 2007. – № 4 (24). – С. 71-74.

98. Арыкбаев Р.К., Козыренко Е.И., Шулимова М.А., Дербенева Е.Н. Налогообложение доходов физических лиц: социальный аспект // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика. – 2022. – № 4. – С. 19-32.

99. Балабин В.И. Споры налогоплательщиков с налоговыми органами. – М.: Книжный мир, 1998. – 201 с.

100. Баландина А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2011. – № 4 (16). – С. 105-110.

101. Баннова К.А., Князева М.В. Проблемы и пути совершенствования оценки эффективности налоговых льгот // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). – 2015. – Т. 6, № 3. – С. 211- 219.

102. Барзилова И.С. Правовые льготы: монография. – М.: Инфра-М, 2020. – 204 с.

103. Барулин С.В. Теория и история налогообложения. – М.: Юристъ, 2016. – 285 с.

104. Бахрах Д.Н. Правовые льготы // Справедливость и право. – Свердловск: Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1989. – С. 74-83.

105. Беликова К., Ахмадова М. Стратегия инновационного развития России: правовая основа // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2013. – № 4. – С. 13-20.

106. Беляева Г.С. К вопросу о сущности правового режима // Государственный советник. – 2014. – № 3 (7). – С. 10-21.

107. Береговой В.А. Инновации: налоговый аспект (зарубежный опыт) // *Налоги*. – 2007. – №5. – С. 35-41.
108. Бит-Шабо И.В. Проблемы закрепления института льгот по уплате страховых взносов как инструмента социальной политики Российской Федерации // *Финансовое право*. – 2020. – № 12. – С. 34-37.
109. Бит-Шабо И.В., Позднышева Ю.А. Защита прав налогоплательщиков // *Проблемы развития российской правовой системы: сборник материалов XIII Всероссийской научно-практической конференции*. – Сочи: РИЦ ФГБОУ ВО «СГУ», 2018. – С. 153-156.
110. Боброва А.В. Налоговые льготы инновационных и инвестиционных проектов региона на примере Челябинской области // *ВЭПС*. – 2015. – № 4. – С. 16-21.
111. Большой юридический энциклопедический словарь. – М.: Инфра-М, 2018. – 531с.
112. Брызгалин А.В., Карасева М.В. Финансовое право и деньги: монография. – М.: Юрист, 2006. – 284 с.
113. Буланже М. Из истории подоходного налога и налога на прибыль // *Налоговый вестник*. – 1998. – № 6. – С. 147-151.
114. Бурова А.С. Специфика налоговых льгот при совершении нотариальных действий в Российской Федерации // *Актуальные проблемы административного, информационного и финансового права в России и за рубежом: сборник научных трудов преподавателей, аспирантов и соискателей кафедры административного и финансового права юридического факультета Российского университета дружбы народов* / отв. ред. О.А. Ястребов. – М.: РУДН, 2013. – С. 73-82.
115. Бюджетное право: учебник / под ред. И.А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2018. – 301 с.
116. 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. – № 5 (5). – С. 276-280.

117. Галанский П.А. Совершенствование методики оценки бюджетной эффективности налоговых льгот на субфедеральном уровне // Наука, техника и образование. – 2014. – № 2 (2). – С.53-58.

118. Гасиева З.П., Кисиева Н.В. Пути совершенствования упрощенной системы налогообложения // Актуальные направления и перспективы развития национальной экономики: сборник научных трудов по материалам Международной конференции. – М., 2018. – С. 281-287.

119. Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. Налоговое стимулирование инновационного развития промышленного производства на основе анализа передового зарубежного опыта // Экономика. Налоги. Право. – 2019. – Т. 12, № 4. – С. 121-131.

120. Гончаренко Л.И., Мельникова Н.П. Налоговые инструменты стимулирования развития малого и среднего предпринимательства: исторический аспект и перспективы развития в России // Экономика. Налоги. Право. – 2022. – Т. 15, № 6. – С. 122-133.

121. Горский И.В. О налоговом регулировании, налоговых льготах и функциях (историко-методологический аспект) // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3. – С. 17-21.

122. Грибанов Д.В. Государственная поддержка инновационной деятельности в современном законодательстве // Бизнес, менеджмент и право. – 2013. – № 1. – С. 89-97.

123. Григоров К.Н. Некоторые современные тенденции правового регулирования налоговых льгот и преференций по налогу на имущество организаций в Налоговом кодексе Российской Федерации // Финансовое право. – 2022. – № 10. – С. 25-29

124. Гринкевич А.М. Налоговое стимулирование инновационной деятельности: сравнительный анализ российского и зарубежного

законодательства // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2012. – № 2 (18). – С. 81-86.

125. Грищенко А.В. Налоговые преференции третьему сектору экономики // Вестник Финансового университета. – 2013. – № 6. – С.133-144.

126. Данданян Д.А. Налоговые льготы как форма государственной поддержки// Вестник ЛГУ им. А.С. Пушкина. – 2014. – Т. 6, № 2. – С. 20-38.

127. Дворядкина Е.Б. Федеральная, региональная и муниципальная бюджетная политика: основные направления. – М., 2008. – URL: <http://www.oldlib.ru> (дата обращения: 20.04.2020).

128. Джалилова Е.А. Проблемы определения понятия и сущности института права // Вестник ВУиТ. – 2018. – № 2. – С. 22-31.

129. Дибиров Ю.С., Якубова З.С. Понятие и сущность упрощенной системы налогообложения как специального налогового режима // Евразийский юридический журнал. – 2022. – № 11 (174). – С. 183-184.

130. Доштаева Е.Д. Методы оценки эффективности налогообложения // Экономика и социум. – 2013. – № 3 (9). – С. 42-49.

131. Егорова Д.А. Налоговые льготы и налоговые преференции // Вопросы устойчивого развития общества. – 2020. – № 9. – С. 165-176.

132. Ершов В.В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений: монография. – М.: РГУП, 2018. – 218 с.

133. Ефремова Т.А. Влияние налоговой политики на уровень дифференциации населения по доходам // Налоги. – 2023. – № 3. – С. 15-20.

134. Залибекова Д.З. Правовое регулирование налоговых льгот и вычетов // Теория и практика общественного развития. – 2013. – № 4. – С. 290-298.

135. Запольский С.В., Андреева Е.М. Грант как особая форма бюджетной субсидии // Финансы: теория и практика. – 2020. – Т. 24, № 2. – С. 71-83.

136. Зарипов В.М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. – 2014. – № 2. – С. 105-119.

137. 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. – URL: <http://state.kremlin.ru/face/47234> (дата обращения: 12.09.2020).

138. Исаев И.А. История государства и права России: учебник для юрид. вузов. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1996. – 387 с.

139. Итоговый отчет о результатах деятельности экспертных групп по проведению оценки эффективности расходов федерального бюджета и представлению предложений по их оптимизации, Москва, 2013. – URL: http://www.minfin.ru/common/gen_html/index.php?id=19933&fld=HTML_MAIN#_Тос365597355 (дата обращения: 11.09.2020).

140. Калаков Р.Н. К вопросу об эффективности налоговых льгот: анализ современной практики // E-journal. – 2012. – № 3. – С. 76-79.

141. Каменец Н.В. История возникновения и развития налогообложения в России // Вопросы современной науки. – М.: Изд. Интернаука, 2016. – С. 198-203.

142. Каратаева Г.Е. Оценка эффективности региональных налоговых льгот // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 1 (43). – С. 227-235.

143. Киримова Е.А. Правовой институт: понятие и виды / под ред. И.Н. Сенякина. – Саратов: Сарат. гос. акад. права, 2000. – 54 с.

144. Киселева В.В., Колосницына М.Г. Государственное регулирование инновационной сферы: учебное пособие для вузов. – М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2008. – 563 с.

145. Китова Г.А., Черкасов В.В. Государственная политика в сфере науки и технологий: новые задачи и старые решения // Инновации. – 2004. – № 3. – С. 15-22.

146. Клинцов А.Б. Налоговые льготы и иные преференции: проблемы теории и практики // Инновации. Наука. Образование. – 2021. – № 30. – С. 1105-1115.

147. Коймолова М.В. Механизм налогового стимулирования через призму принципа справедливости // Правовая политика и правовая жизнь. – 2018. – № 4. – С. 130-135.

148. Кольцова А.А., Старобинская Н.М., Яковлева Т.В. Перспективы налогового стимулирования инновационной деятельности // Бизнес. Образование. Право. – 2023. – № 1 (62). – С. 52-60.

149. Кубланов А.М., Иевлева А.А., Балаханова Д.К., Санталова М.С. Особенности управления финансами: зарубежный опыт применения налоговых инструментов // Финансовая экономика. – 2020. – № 6. – С. 288-291.

150. 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.

151. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: учебник / отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юрист, 2001. – 314 с.

152. Кутергина Г.В., Мингазинова Е.Р. Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы // Вестник ТГЭУ. – 2014. – № 1 (69). – С. 84-99.

153. Кушлин В.И. Государственное регулирование рыночной экономики. – М.: РАГС, 2005. – 339 с.

154. 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.

155. Ленин В.И. О социалистических финансах. – М.: Политиздат, 1971. – 189 с.
156. Липатова И.В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. – 2016. – № 7-1 (21). – С. 111-115.
157. Лозовский А.А. Оценка эффективности налоговых льгот и преференций // Вестник Академии права и управления. – 2016. – № 45. – С. 124-127.
158. Лукпанова Ж.О, Канапиева Л.А. Налоговое регулирование и его роль в системе государственного воздействия на экономику // Вестник МИЭП. – 2013. – № 4 (13). – С.56-62.
159. Лященко П.И. История народного хозяйства СССР: в 3 т. – Изд. 3-е. – М.: Политиздат, 1952. – Т. 1-2. – 432 с.
160. Малс Н.И., Арцханова М.М. Снижение налоговых рисков малого бизнеса – путь к его эффективному развитию // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2018. – Т. 8, № 1 А. – С. 167-174.
161. Малый А.Ф., Логунова С.О. Институты права и правовые институты в современном российском праве и особенности их формирования // Общество и право. – 2021. – № 2. – С. 91-96.
162. Малько А.В., Родионов О.С. Правовые режимы в российском законодательстве // Журнал российского права. – 2001. – № 9. – С. 19-28.
163. 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.
164. Медведева Н.Г. К вопросу оценки эффективности налогового льготирования (преференций) // Международный научно-исследовательский журнал. – 2016. – № 8-1 (50). – С. 64-67.

165. 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.

166. 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.

167. Митрофанова И.А., Воеводина А.А. Инструменты оптимизации налоговой базы по налогу на прибыль организации // Проблемы экономики и менеджмента. – 2011. – № 4 (4). – С.75-81.

168. Морозова Л.А. Теория государства и права. – М.: Норма, ИНФРА-М, 2017. – 464 с.

169. Муравьева Л.А. Финансово-экономическое развитие Древнего Рима // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 17. – С. 55-64.

170. Назаров В.С. Налоговая система России в 1991–2008 годах. – URL: <http://www.ru-90.ru/node/1170> (дата обращения: 20.04.2020).

171. Налоговое право: учебник / под ред. И.А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2020. – 704 с.

172. Налоговые споры: особенности рассмотрения в арбитражных судах: научно-практическое пособие / отв. ред. И.А. Цинделиани. – М.: РГУП, 2020. – 364 с.

173. Налоговое стимулирование инновационных процессов / отв. ред. Н.И. Иванова. – М.: ИМЭМО РАН, 2009. – 298 с.

174. Напсо М.Б. Налоговые новации в контексте реализации принципов налогообложения // Современное право. – 2020. – № 4. – С. 67-73.

175. Нудьга Я.В., Леплинский Ю.И. Обзор зарубежных практик поддержки малого бизнеса // Экономика и социум. – 2020. – № 1 (68). – С. 654-658.

176. Общая теория права и государства: учебник / под ред. В.В. Лазарева. – М.: Юристъ, 2001. – 520 с.
177. Общая теория государства и права / под ред. А.В. Малько. – М.: Юристъ, 2012. – 432 с.
178. Обухова А.С., Пияльцев А.И. Оценка социально-экономических изменений в экономике в контексте внешнего санкционного давления на Российскую Федерацию // Региональная и отраслевая экономика. – 2022. – № 4. – С. 36-41.
179. Опалева О.И. Некоторые аспекты государственного воздействия на инновационное развитие экономики // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2007. – № 24. – С. 22-26.
180. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. – М.: Юрайт, 2013. – 259 с.
181. Пансков В.Г. К вопросу о сущности понятия «налоговая льгота» // Финансы. – 2023. – № 1. – С. 21-28.
182. Пансков В.Г. Налоговые льготы: сущность и определение // Этап: экономическая теория, анализ, практика. – 2018. – № 4. – С. 32-48.
183. Пантеева Е.О. Особенности налогового стимулирования инновационной деятельности предприятий в зарубежных странах // Экономика и социум. – 2019. – № 4 (59). – С. 596 – 599.
184. 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.
185. Петров Д.Е. Дифференциация и интеграция структурных образований системы российского права / под ред. И.Н. Сенякина. – Саратов: СГАП, 2015. – 472 с.

186. Петров Р.В., Азархин А.В. Совершенствование налоговых льгот в Российской Федерации через мониторинг их эффективности // Евразийский юридический журнал. – 2021. – № 2 (153). – С. 209-211.

187. Пинская М.Р. Какой быть налоговой политике Российской Федерации в ближайшей перспективе // Налоги и финансы. – 2016. – № 4 (32). – С. 7-15.

188. Привалов Е.Е. История и современность земельного налогообложения // Научные тенденции: юриспруденция: сборник научных трудов по материалам XIII международной научной конференции. – СПб.: Изд. ЦНК МОАН, 2018. – С. 30-34.

189. Пронина Л.И. Пенсионная реформа и налоговые льготы: социально-экономическая эффективность и контроль за предоставлением // Учет и контроль. – 2018. – № 11. – С. 14-26.

190. Проскура Е.П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание // Современные технологии управления. – 2013. – № 7 (31). – С. 65-69.

191. Репьев А.Г. Категории «привилегия» и «льгота» в системе правовых преимуществ: теория, практика, техника: монография. – Барнаул: АЗБУКА, 2019. – 164 с.

192. Рощупкина В.В. Показатель налоговой нагрузки как индикатор эффективности фискальных мер государства // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 2. – С. 133-141.

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

194. Савина О.Н. Анализ действующих методик оценки эффективности налоговых льгот и преференций и проблемы их реализации // Научные Известия. – 2016. – № 3. – С. 29-38.

195. Савицкий А.И. Налоговая дискриминация и налоговые льготы // *Налоговед.* – 2013. – № 3. – С. 35-36.
196. Салькова О.С., Чистякова Д.О. Концепция оценки налоговой нагрузки как фактор повышения информативности показателя налоговой нагрузки // *Финансы и кредит.* – 2017. – Т. 23, № 22 (742). – С. 1274-1280.
197. Самуэльсон П. Экономика. – М.: МГП «АЛГОН» ВНИИСИ, 1996. – 197 с.
198. Сасов К.А. Налоговые льготы в свете решений Конституционного Суда Российской Федерации // *Налоговые споры: теория и практика.* – 2006. – № 4. – С. 72-79.
199. Сильвестрова, Т.Я., Калинина, Г.В., Гурова, С.Ю. Теоретические аспекты налоговой политики. – Чебоксары: АНО ВПО ЦС РФ «Российский ун-т кооперации», 2008. – 211 с.
200. Словарь русского языка. – М.: Российская энциклопедия, 2011. – 821 с.
201. Смирнов Д.А. Реформирование и совершенствование принципов налогообложения в эпоху Петра I // *Общество и право.* – 2012. – № 5 (42). – С. 44-50.
202. Смородина Е.А. Оценка бюджетной эффективности региональных налоговых льгот и преференций // *Азимут научных исследований: экономика и управление.* – 2020. – Т. 9, № 1 (30). – С. 313-316.
203. Спиридонов А.А. Имущественные налоги с физических лиц: налог на имущество // *Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет.* – 2018. – № 6. – С. 36-46.
204. Стеба Н.Д. Налог на прибыль организаций как инструмент регулирования экономики России // *Экономика и предпринимательство.* – 2022. – № 10 (47). – С. 304-307.

205. Стручкова С.С. Эффективность налоговых льгот, предоставляемых в связи с пандемией // ГОСРЕГ: Государственное регулирование общественных отношений. – 2020. – № 4 (34). – С. 349-355.

206. Темиров С.Л., Гасиева З.П. Проблемы налогообложения субъектов малого бизнеса // Актуальные направления и перспективы развития национальной экономики: сборник научных трудов по материалам Международной конференции. – М., 2018. – С. 367-371.

207. 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.

208. Толкушкин А.В. История налогов России. – М.: Юристъ, 2001. – 428 с.

209. Трофимов С.В. Правовой режим льгот в отношении инновационных продуктов в налоговом законодательстве Российской Федерации // Финансовое право. – 2015. – № 1. – С. 29-32.

210. Федосимов Б.А. Особенности правового регулирования и практики применения налоговых льгот в зарубежных государствах // Вестник современной науки. Серия: Общественные науки. – 2021. – № 2. – С. 73-80.

211. Федосимов Б.А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации: монография. Чебоксары: ООО «Издательский дом «Среда», 2019. – 152 с.

212. Федосимов Б.А. Совершенствование налоговой системы Российской Федерации: монография. – М.: РУСАИНС, 2017. – 204 с.

213. Федосимов Б.А. Совершенствование правовой регламентации института налогового льготирования в Российской Федерации // Правоприменение. – 2022. – Т. 6, № 1. – С. 88-99.

214. Федотов В.Е. Американский опыт налогового стимулирования операций инновационной экономики // Финансы. – 2007. – № 4. – С. 25-32.

215. Финансы СССР/ Под ред. В.П. Дьяченко. – М.: Госфиниздат, 1933. – Вып. 2. – 132 с.
216. Фотиев П.А. Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий (налоговая реформа 1930–1931 гг.) / Под ред. К.К. Аболина. – М.: Госфиниздат, 1932. – 207 с.
217. Хайрулина Э.Р. Налоговое стимулирование инновационной деятельности // Уникальные исследования XXI века. – 2015. – № 5 (5). – С. 334-338.
218. Цветкова Е.А. Налогообложение инновационных компаний в России // Налоги. – 2020. – № 5. – С. 23-27.
219. Цинделиани И.А. Применение норм налогового права в надзорной практике Верховного Суда Российской Федерации // Российское правосудие. – 2011. – № 8 (64). – С. 89-95.
220. Цинделиани И.А., Чуряев А.В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: научно-практическое пособие. – М.: Проспект, 2017. – 528 с.
221. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: учебник для вузов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана, 2002. – 675 с.
222. Чернов С.Б., Захарова А.В. Налоговая политика развития высоких технологий как фактор укрепления экономической безопасности России в условиях антироссийских санкций // Экономические науки. – 2023. – № 218. – С. 247-253.
223. Чумакова Н.А., Адамян Ж.А. Проблемные вопросы налога на добавленную стоимость// Научный вестник Южного института менеджмента. – 2018. – № 3 (23). – С. 88-93.
224. Шевелева Н.А., Братко Т.Д. Виды налоговых льгот в современной практике налогообложения: проблемы налогово-правового и бюджетно-правового регулирования // Закон. – 2014. – № 12. – С. 90-103.

225. Шульгина А.В. Специальные налоговые режимы как инструмент стимулирования развития малого бизнеса на территории региона // Национальная Ассоциация Ученых. – 2022. – № 85-1. – С. 29-33.

226. Щеглов В.Ю. Предоставление налоговых льгот для стимулирования инвестиционной деятельности предприятий // Фундаментальные исследования. – 2014. – № 8-2. – С.422-425.

227. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия: в 4 т. / гл. ред. А.М. Румянцев. – М.: Советская энциклопедия, 1972. – Т. 1. – 564 с.; – 1979. – Т. 3. – 625 с.

228. Юдина Т.Н. Государственное регулирование экономики в период правления Петра I // Вестник КГУ. – 2010. – №1. – С.20-25.

229. Domestic Resource Mobilization for Development: the Taxation Challenge. Issues Paper. OECD Global Forum on Development, 2010.

230. Van Parys S., James S. Why Tax Incentives may be an Ineffective Tool to Encouraging Investment? The Role of Investment Climate. 2009. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1568296> (дата обращения: 20.04.2020).

Диссертации и авторефераты диссертаций

231. Алиева Л.И. Ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: административно-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Саратов, 2010. – 227 с.

232. Аминов Г.А. Налоги как признак государства: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – М., 2012. – 201 с.

233. Амосова О.С. Правовой статус мещан Российской империи (XVIII-XIX вв.): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Владимир, 2005. – 210 с.

234. 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.

235. Бабякина Е.А. Налоговое бремя в экономике Российской Федерации: особенности формирования и перспективы оптимизации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Ставрополь, 2008. – 158 с.

236. Баруличева П.Ю. Принципы совершенствования налогообложения для повышения эффективности финансовой системы: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Иваново, 2001. – 181 с.

237. Берестов А.А. Правовое регулирование транспортного налога: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Ростов-на-Дону, 2012. 182 с.

238. Гарахина И.В. Оценка распределения налоговой нагрузки в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Н. Новгород, 2009. – 187 с.

239. 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.

240. Данилов Н.В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Коломна, 2008. – 186 с.

241. Дибижев А.А. Правовое администрирование налога на добавленную стоимость: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – Люберцы, 2012. – 224 с.

242. 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.

243. Жаруллиная Э.И. Оценка эффективности налоговых льгот в Российской Федерации: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2018. – 198 с.

244. Заниздра Д.Ю. Правовые основы использования налоговых льгот в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2005. – 165 с.

245. 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.

246. Каирова Ф.А. Налоговые льготы в налоговой системе Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Владикавказ, 2006. – 176 с.

247. Карев М.А. Прогнозирование доходов федерального бюджета: на примере налога на прибыль: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2011. – 137 с.

248. Костанян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2008. – 189 с.

249. Костин Д.А. Обеспечение законности в налоговых правоотношениях: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01, 12.00.14. – М., 2003. – 145 с.

250. 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.

251. Крылатых Е.Г. Льготы в советском праве социального обеспечения: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.0 – М., 1989. – 198 с.

252. Куксин И.Н. Налоговая политика России (Теоретический и историко-правовой анализ): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. – СПб., 1998. – 378 с.

253. Мавлютов Э.Р. Развитие механизма имущественного налогообложения в России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Саратов, 2009. – 176 с.

254. 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.

255. Мамедова Б.Ф. Особенности правового регулирования льготного налогообложения в России и ФРГ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2012. – 21 с.

256. 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.

257. Местоев М.Б. Совершенствование российской налоговой системы в рамках теории переложения налогов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Ростов-на-Дону, 2013. – 198 с.

258. Морозова И.С. Льготы в российском праве (вопросы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Саратов, 1999. – 185 с.

259. Морозова И.С. Теория правовых льгот: дис. ... д-ра. юрид. наук: 12.00.01. – Саратов, 2007. – 449 с.

260. 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.

261. 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.

262. Павленко С.П. Правовое регулирование налога на доходы физических лиц: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2010. – 211 с.

263. 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.

264. 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.

265. 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.

266. Руденко В.В. Налоговое регулирование деятельности предприятия в истории России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Краснодар, 2007. – 161 с.

267. Свистунов А.А. Зарождение и становление налоговой системы в России в период с IX по XVII вв.: историко-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – СПб, 2008. – 187 с.

268. 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.

269. 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.

270. Соснина М.В. Налогово-правовой статус бюджетных учреждений: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2009. – 189 с.

271. Титова М.В. Налоговые льготы: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14.–СПб., 2004. – 214 с.

272. Фадеева И.А. Особенности правового регулирования налогообложения в Республике Сингапур: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. – М., 2018. – 48 с.

273. Федосимов Б.А. Реформирование системы налогов Российской Федерации: подходы и инструменты: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – М., 2017. – 344 с.

274. Христова Н.А. Земельный налог в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2007. – 194 с.

275. Цыдыпова А.В. Собираемость налогов и сборов на региональном уровне (методические подходы): дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Иркутск, 2006. – 169 с.

276. 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.

277. Черкашина О.А. Налоговые льготы как правовой институт: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2007. – 179 с.

278. Чернуха А.В. Механизм государственной поддержки инновационной деятельности на основе налогового стимулирования: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. – М., 2007. – 26 с.

279. Чибинев В.М. Развитие налоговых отношений в контексте эволюции государственно-правовой системы России с IX по XX вв. (историко-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01: – СПб., 2004. – 479 с.

280. 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.

281. Ящук Т.Ф. Организационные основы местной власти РСФСР в период нэпа: историко-правовое исследование: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. – М., 2008. – 427 с.