

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРАВОВОЙ РЕГЛАМЕНТАЦИИ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОГО ЛЬГОТИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Б.А. Федосимов

Российский государственный университет правосудия, г. Москва, Россия

Информация о статье

Дата поступления –
23 октября 2020 г.
Дата принятия в печать –
10 декабря 2021 г.
Дата онлайн-размещения –
20 марта 2022 г.

Рассматривается институт налогового льготирования, который в настоящее время имеет существенное значение для развития российского государства, что объективно обусловлено сущностью налоговых льгот, заключающейся в активизации правового поведения субъектов конкретных отношений. На основе анализа теоретико-правовых основ налоговых льгот разработана авторская дефиниция налогового льготирования, выделены его стадии, проанализированы проблемы правовой регламентации рассматриваемого института, а также правовые средства повышения эффективности налоговых льгот.

Ключевые слова

Налоговые льготы,
льготирование,
налогообложение, правовые
средства, фискальная функция

THE AMENDMENT OF THE LEGAL REGULATION OF THE INSTITUTION OF TAX INCENTIVE IN THE RUSSIAN FEDERATION

Boris A. Fedosimov

Russian State University of Justice, Moscow, Russia

Article info

Received –
2021 October 23
Accepted –
2021 December 10
Available online –
2022 March 20

The article is devoted to the institution of tax incentives, which is currently significant important for the development of the Russian state, that is objectively determined by the essence of tax incentives, which consists in intensifying the legal behavior of subjects of specific relations. Based on the analysis of the theoretical and legal foundations of tax benefits, the author developed a definition of tax incentives, highlighted its stages, analyzed the problems of legal regulation of the institution being considered, as well as legal means to increase the effectiveness of tax benefits.

Keywords

Tax benefits, concessions,
taxation, legal means, fiscal
function

The purpose of the study. Analysis of legal regulation and practice of applying tax incentives in the Russian Federation, identifying existing problems, as well as formulating proposals of a theoretical and practical nature to improve the current tax legislation governing the institution of tax incentives in the Russian Federation.

Research methods. The research was carried out through the use of a complex of general scientific methods (analysis and synthesis, deduction and induction, logical method, system analysis, etc.) and private scientific (special legal) methods. The main research method was the formal legal method, which made it possible to identify gaps in the legal regulation of the process of tax incentives in Russia and to formulate proposals for supplementing and changing certain regulatory provisions of tax legislation.

Main scientific results. As a result of a comprehensive analysis of the legal regulation of the institution of tax benefits in Russia, theoretical provisions were formulated and substantiated, revealing the specifics of the content and essence of tax incentives, taking into account the current state of development of the national and world economy.

Conclusions. The article draws conclusions about the importance of tax incentives for reforming the Russian system of taxes and fees in the context of developing the economic potential of business entities. The scientific research contains author's proposals for improving the current tax legislation in order to effectively use the institution of tax incentives in Russian practice. The obtained scientific results testify to the achievement of the set research goal.

1. Введение

Налоговые льготы выступают одним из ведущих инструментов регулирующей функции налогообложения, которая приобретает особое значение в современных условиях антикризисного регулирования и активного воздействия, осуществляемого государством в отношении множества экономических и социальных процессов. Эффективность использования всего потенциала вышеназванного инструмента во многом зависит от полноты правовой регламентации института налогового льготирования.

Институт налогового льготирования вызывает множество дискуссий в настоящее время. Одной из причин его регулярной критики выступает существенное снижение фискальной функции налогов вследствие распространения массовой практики предоставления налоговых льгот. За счет масштабности применения указанного института крупный объем средств не поступает в бюджеты соответствующего уровня, что создает серьезные угрозы стабильному экономическому развитию России и отдельных ее регионов.

Однако, одновременно с оспариванием налоговых льгот в контексте фискальной функции, существенное внимание в настоящее время уделяется их стимулирующей функции. Учитывая кризисные ситуации, которые наблюдаются во многих секторах российской экономики, стимулирование субъектов данной деятельности посредством предоставления им преимуществ в процессе налогообложения приобретает серьезное социальное значение. 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.

Учитывая тот факт, что посредством налогового льготирования создаются правовые режимы для функционирования получателей соответствующих льгот в преимущественном положении по отношению к остальным участникам налоговых отношений, на эффективность их деятельности оказывают существенное влияние проблемы правовой регламентации. Отсутствие единообразия и системности в налоговом законодательстве в части регламентации процесса предоставления налоговых льгот существенно осложняют восприятие и понимание указанных нормативных положений со стороны налогоплательщиков, а также весьма часто становятся причиной неоднозначного их толкования уполномоченными исполнительными органами и судами. В связи с этим осо-

бую актуальность приобретает поиск решений существующих проблем правовой регламентации института налогового льготирования в Российской Федерации.

Следует отметить, что в российской правовой литературе существуют комплексные исследования, посвященные налоговым льготам [1–5]. Однако налоговая система Российской Федерации претерпела существенные изменения за последнее десятилетие, что отразилось в процессе совершенствования отраслевого законодательства, возникает необходимость исследования особенностей предоставления налоговых льгот в современных правовых и экономических условиях.

2. Теоретико-правовые основы института налогового льготирования

Российское законодательство и правоприменительная практика достаточно часто обращаются к институту льготирования в настоящее время в связи с различными социально-экономическими трансформациями, происходящими в современном мире. Льготирование напрямую связано с общемировыми тенденциями, а также зависит от особенностей финансово-правового развития каждого конкретного государства, и Российская Федерация в данном случае не является исключением.

Налоговые льготы выступают разновидностью правовых льгот, так как имеют соответствующие цели и механизмы обеспечения интересов субъектов экономических отношений в рамках процесса налогообложения их деятельности путем 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 государства.

Понятие «налоговое льготирование» достаточно редко используется в нормативно-правовых актах, однако некоторые теоретико-правовые разработки механизма правового льготирования встречаются в специальной литературе. Так, следует согласиться с мнением И.С. Морозовой о том, что механизм льготирования – это «совокупность правовых средств (льготных) и иных правовых инструментов, которые построены в логически обоснованную систему в зависимости от особенностей их воздей-

ствия на те или иные группы общественных отношений и посредством которых создаются специфические правовые режимы» [6, с. 77]. В данном определении внимание акцентируется на содержательных элементах и их систематизации.

Под налоговым льготированием следует понимать урегулированный нормами действующего законодательства процесс предоставления преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков, посредством которых создаются специальные правовые режимы. Важно отметить, что указанный процесс является длящимся, в связи с чем представляется необходимым выделить следующие стадии налогового льготирования:

1) определение субъектов льготно-правовых отношений в налоговой сфере, к которым следует отнести как уполномоченные органы государственной власти и их должностных лиц, так и получателей налоговых льгот;

2) конкретизация требований, установленных в российском налоговом законодательстве для предоставления отдельных налоговых льгот;

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

4) реализация субъективных прав получателями налоговых льгот посредством их использования.

Налоговое льготирование является динамично развивающимся процессом, который постоянно трансформируется с учетом существующих реалий в финансово-правовой сфере. Указанный динамизм проявляется и в функциях, которые налоговые льготы выполняют на разных этапах развития российского государства. Так, 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» [7, с. 71]. Следует согласиться с указанным мнением в отношении того, что налоговые льготы связаны с фискальной функцией налогообложения, однако более 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 касательно справедливости подобного особого положения некоторых физических и юридических лиц [8, с. 132]. Однако важно отметить, что предоставление соответствующих преимуществ обусловлено в первую очередь общественно 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 механизма правового стимулирования.

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 предоставления налоговых льгот физическим и юридическим лицам в Российской Федерации.

3. Правовой режим налоговых льгот

Говоря о совершенствовании института налоговых льгот в России, следует отметить, что в настоящее время отмечается высокий уровень фактического неравенства в положении различных категорий граждан при условии предоставления им соответствующих льгот. В данном контексте первостепенной задачей является разработка эффективных способов устранения подобного неравенства. Отдельные правоведы предлагают в основу разрабатываемых мероприятий заложить механизм предоставления правовых преимуществ наиболее ущемленным категориям налогоплательщиков [1, с. 11]. Однако в данном случае прослеживается весьма существенная ограниченность анализируемого института. Подобная ситуация складывается в силу не только того, что льготы используются для решения обширного спектра вопросов в социальной сфере, так как имеет место объективная

необходимость, но и того, что их роль заключается в стимулировании экономики.

Следует отметить особое значение правового режима налоговых льгот, который представляет собой закрепленный на уровне действующего национального законодательства алгоритм налоговой регламентации, в рамках которого надлежащим образом сочетаются принципы использования разнообразных правовых средств: разрешения и запреты, обязывания и рекомендации [9, с. 185], стимулы и ограничения [10, с. 19]. В современной правовой литературе правовые инструменты, используемые при функционировании отдельных правовых режимов, принято дифференцировать на стимулирующие и ограничивающие. В данном случае правовой режим налоговых льгот в большинстве своем рассматривают как стимулирующий режим.

На практике правовой режим используется для достижения определенных целей, которые строго регламентируются в положениях нормативно-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 основные 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; меры ответственности, к которым могут быть привлечены нарушители в случае совершения правонарушений, и др. [11, с. 11].

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, разработки эффективных механизмов правовой регламентации [12–14]. Данные функции представляют собой предметно-практические инструменты, в виду чего они подвержены должной конкретизации, а также реализуются в некоторой определенной отрасли и в тесной взаимосвязи с определенным объектом – в исследуемом нами случае речь идет о льготах, предоставляемых налогоплательщикам. 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 страны [15, с. 276].

На фоне событий 2014–2016 гг., когда проходили весьма значимые негативные процессы в экономической жизни России, органы государственной власти не приняли необходимых мер, для того чтобы уйти от воплощения на практике курса модернизационного и инновационного развития экономического сектора, в силу чего в правовой литературе поднималось множество вопросов о целесообразности использования в текущих условиях института налоговых льгот, каким образом представляется возможным определить их продуктивность вообще, если рассматривать их в роли инструмента активизации процесса инновационного развития страны [16, с. 19; 17, с. 334]. Так, представители научного сообщества, определяя наиболее продуктивные варианты, пришли к выводу о том, что при необходимости производства корректной оценки эффективности расходования средств целесообразно рассматривать альтернативный вариант предоставления прямых субсидий субъектам сектора инновационной предпринимательской деятельности, приняв при этом меры для сохранения в целом равных условий налогообложения субъектов хозяйственной системы [18, с. 79].

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, объединенные в единый механизм в рамках унифицированного правового режима. Также 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 производилось. 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 ее предназначением и содержательной сутью анализируемого режима в рамках системы правовой регламентации.

На уровне большинства субъектов Российской Федерации и муниципалитетов произведены мероприятия по разработке и нормативной регламентации оценочных механизмов, 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 эффекта.

В рамках разрабатываемых и внедряемых нормативных актов на уровне субъектов Российской Федерации, если в них представлены оценочные методы для определения экономического эффекта, при использовании налоговых льгот в большинстве случаев используется аналогичный комплекс финансово-экономических показателей, который также применяется в целях определения социального эффекта, в силу чего возникает достаточно тесная взаимосвязь между ними [19, с. 315].

Для выхода из сложившейся ситуации необходимо синтезировать применяемые оценочные методы, в связи с чем требуется, используя широкий спектр параметров, которые во многом обусловлены процессом предоставления налоговой льготы, осуществлять оценку и определение эффекта, после чего необходимо устанавливать уровень эффективности, представленный пропорциональным соотношением строго учтенного эффекта, достигнутого в результате использования налоговой льготы и рас-

ходов, что было необходимо поднести для ее представления 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 льгот [20, с. 51].

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 определения допущенных погрешностей, а также выявления фундаментальных причин, обусловивших динамику показателей, и возникших на этом основании 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, как минимум на уровне субъектов Российской Федерации от внедрения налоговых льгот, речь всё так же будет идти о некотором механизме, который практически не оказывает позитивного воздействия на процесс оптимизации и рационализации института налогового администрирования.

4. Проблемы правового регулирования института налогового льготирования и пути их решения

В настоящее время в России действует налоговое законодательство, посредством которого осуществляется определение порядка и границ, в которых может быть осуществлена оптимизация налогового бремени, но на сегодняшний день 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 в любом случае некоторой общей нормы (общего правила), по отношению к которому они будут рассматриваться как правовое исключение [1, с. 14].

При организации процесса взимания федеральных налогов в России правовая регламентация предоставляемых по этим видам налогов налоговых льгот осуществляется Налоговым кодексом 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 РФ.

В контексте исключительности и существенного изменения правового положения субъектов, которым предоставляются налоговые льготы, особое значение приобретают конституционные принципы. Так как содержательная суть налоговых льгот подразумевает предоставление отдельным категориям налогоплательщиков 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, которые заключаются в установлении и снятии налоговой льготы, внесении изменений в ее 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 однозначную позицию при рассмотрении обозначенных аспектов. Чаще всего Конституционный Суд РФ в своих толкованиях лишь констатирует тот факт, что при предоставлении льгот в любом слу-

чае будет проследиваться 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 дается в силу выхода этого вопроса за компетенцию Конституционного Суда РФ¹.

Несмотря на обозначенную выше проблему, судебная практика, нарабатанная 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 производстве мероприятий по определению наиболее целесообразных форм налогообложения, заключается в том, чтобы выполнять обозначенные действия на условиях соблюдения принципов добра и справедливости, провозглашенных в нормах Конституции РФ (цит. по: [21, с. 312]). Также судья в данном случае отметил, что основой правового государства является обеспечение формального равенства, но не нужно утрировать ситуацию до такой степени, когда при обеспечении равенства граждан и их свободы будут приниматься меры, направленные исключительно на достижение формального равенства их правовых статусов. Порой, принимая меры для наложения ограничений на права одних категорий лиц, только таким образом представляется возможным, используя правовые средства, обеспечить надлежащую защиту прав других категорий лиц. Поэтому основной целью предоставления обоснованных льгот отдельным категориям граждан является устранение этических проблем, возникающих в результате обеспечения формального равенства всех граждан России².

Представители общественности, предпринимательского сектора, а также научного сообщества в

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 20 ноября 2003 г. № 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» // СПС «КонсультантПлюс».

² Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 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 Российской Федерации. 1996. № 16. Ст. 1909.

сфере юриспруденции справедливо обеспокоены тенденцией частого изменения действующего налогового законодательства. При этом принимаемые законодательные акты не демонстрируют своего надлежащего качества, так как подобное развитие событий оказывает существенное отрицательное воздействие на всю государственную 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, что 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 механизм налогового регулирования утрачивает свою содержательную и смысловую суть.

В современной правовой литературе ведутся активные дискуссии по вопросам целесообразности применения налоговых льгот в настоящее время, учитывая сложности социально-экономического развития российского государства. Большинство правоведов отмечает значимость налоговых льгот и необходимость совершенствования их правовой регламентации и практики предоставления, в частности: принятие мер для упорядочения данной системы; сосредоточение в ней полномочий по выполнению только регулирующей функции; действенная борьба с коррупцией; определение наиболее значимых критериев и методик оценки для определения эффекта, достигаемого в случае введения каждого вида налоговой льготы; искоренение условий, создающих почву для злоупотреблений в налоговой сфере, и др. [22–24]. В данном контексте следует акцентировать внимание на необходимости систематизации имеющихся норм действующего законодательства и дополнения их недостающими. Также требуется соблюдать принципы прозрачности в процессе использования нормативных положений указанных законов, а значимость организации продуктивного контроля в данном случае является безусловной.

В настоящее время 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 эффектив-

ного межведомственного взаимодействия для налоговых органов с целью самостоятельного сбора ими 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 представляется необходимым сохранить заявительный порядок предоставления налоговых льгот в Российской Федерации, особенно для юридических лиц.

В настоящее время российское законодательство совершенно справедливо предусматривает упрощение явочного порядка предоставления льгот для отдельных категорий населения, что обусловлено необходимостью их социальной поддержки. В данном контексте особую актуальность приобретают вопросы совершенствования порядка 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 задолженности у соответствующих субъектов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам для предоставления налоговых льгот, а в случае нарушения налогового законодательства предусмотреть последствия в виде утраты возможности применения налоговых льгот на определенный срок. Для добросовестных налогоплательщиков предлагается упрощать порядок 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 способствует 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, для исключения ситуации, когда органы ФНС 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 ис-

ключить возможность злоупотреблений и развития коррупции в обозначенном секторе.

Накопленный к настоящему моменту мировой практический опыт свидетельствует о том, что ключевое направление деятельности при разработке действенного правового режима предоставления налоговых льгот заключается в том, чтобы искоренить коррупцию в секторе налогообложения.

В данном контексте наиболее целесообразным представляется использовать на практике такую модель налогообложения, в основе которой будут лежать следующие основные компоненты:

– система законодательства, характеризующаяся отсутствием в ней противоречий и несоответствий;

– исключение прямого контакта плательщиков налога и сотрудников налоговых органов при исчислении и уплате установленных налоговых сборов;

– недопущение возможности принятия решений о предоставлении налоговых льгот в так называемом ручном режиме.

В рамках своей научной деятельности В.М. Зарипов озвучил аргументированную позицию о существовании в настоящее время проблемы в российской налоговой системе, демонстрирующей свой хронический характер, но так и не получившей должного решения. Она заключается в том, что внедряемые налоговые льготы зачастую 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 льгот [25, с. 106].

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 в состав таких комиссий необходимо включить руководителей профильных департаментов высшего органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации, депутатов, работников налоговых органов, представителей научного сообщества и предпринимательского сектора [26, с. 21].

Безусловно, назрела необходимость исключить принцип произвольности при введении новых налоговых льгот, подкрепив их объективными основаниями. В данном контексте представляется необходимым, исходя из аналогии с нормативными по-

ложениями п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ, регламентировать на уровне действующего законодательства требование, согласно которому при внесении предложений по внедрению каждого вида налоговой льготы целесообразность ее использования должна быть подкреплена юридическими, экономическими и социальными обстоятельствами, формулировку и поиск которой будет осуществлять сам инициатор предлагаемых изменений. 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 необходимость 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 необходимо спрогнозировать предполагаемый рост поступлений, направляемых в бюджет, обращая особое внимание на среднесрочную перспективу, кроме того, потребуются представить информацию о достижении иных видов полезного эффекта, в том числе расчеты получения так называемого прогнозируемого отложенного эффекта [27].

В современной правовой литературе достаточно часто высказывается мнение о том, что подобный расчет, в соответствии с его структурой, будет демонстрировать 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 льготы [28, с. 210; 29; 30]. Вместе с тем 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 ее внедрения может иметь место корыстный интерес, в силу которого

показатели могут быть необоснованно завышены; также нельзя исключать возможность их неумышленного завышения.

Действующее российское законодательство закрепляет порядок, в соответствии с которым проекты закона, в рамках которых предполагается внедрение тех или иных видов налоговых льгот, могут быть внесены на рассмотрение Государственной Думы только в том случае, когда по результатам их анализа и рассмотрения будет получено соответствующее заключение Правительства РФ. Практическое воплощение требования этого положения осуществляется достаточно специфическим образом, когда в предлагаемые законопроекты вносятся порой кардинальные изменения, несмотря на то, что он уже был принят в первом чтении и при его внесении на первое рассмотрение он уже сопровождался заключением Правительства РФ. В результате вносимых корректировок в проект закона, в ходе обсуждения его структура и суть настолько изменяются, что в конечном счете заключение может быть дано уже для совсем иного вопроса и документа. В результате ситуация складывается так, что 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 степень открытости процесса, иницируемого и реализуемого на практике в целях принятия налоговых льгот. Кроме того, имеется необходимость в том, чтобы наложить определенные ограничения 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 нару-

шение, которое на законодательном уровне необходимо запретить.

5. Выводы

Таким образом, на сегодняшний день особое значение приобретает системное и комплексное разрешение вопросов, связанных с совершенствованием действующего налогового законодательства в части теоретико-правового закрепления и регламентации института налогового льготирования.

В процессе использования регламентированных институтом налогового льготирования преференций при исчислении федеральных налогов возникает определенное количество сложностей, которые требуют своего незамедлительного разрешения. В первую очередь речь идет о том, что формулировки, имеющиеся в современном налоговом законодательстве, 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.

В настоящее время существует объективная необходимость закрепления отдельных вопросов на уровне действующего федерального законодательства с целью исключения имеющихся противоречий и пробелов. Только в данном случае будут соблюдаться принципы единообразия и стабильности налогового законодательства, а также будут оптимизированы процессуальные нюансы налогового льготирования. Среди таковых следует выделить последовательный механизм введения новых налоговых льгот, для которого в обязательном порядке необходимо закрепить на уровне федерального налогового законодательства требование подкреплять законопроекты об установлении льгот по налогам и сборам финансово-экономическим и социально-экономическим обоснованием предлагаемых изменений. Также в контексте динамичного развития института налогового льготирования представляется необходимым закрепить 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, региональном и местном уровнях льгот по налогам и сборам.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / Р. К. Костанян. – М., 2008. – 189 с.
2. Титова М. В. Налоговые льготы : дис. ... канд. юрид. наук / М. В. Титова. – М., 2004. – 214 с.
3. Федосимов Б. А. Совершенствование налоговой системы Российской Федерации / Б. А. Федосимов. – М. : РУСАЙНС, 2017. – 204 с.
4. Федосимов Б. А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации / Б. А. Федосимов. – Чебоксары : Среда, 2019. – 191 с.
5. Черкашина О. А. Налоговые льготы как правовой институт : дис. ... канд. юрид. наук / О. А. Черкашина. – М., 2007. – 179 с.
6. Морозова И. С. Механизм льготирования: постановка вопроса / И. С. Морозова // Ленинградский юридический журнал. – 2007. – № 1. – С. 74–86.
7. Арцер Т. В. Бизнес и власть: социальное налоговое льготирование / Т. В. Арцер // Проблемы современной экономики. – 2007. – № 4 (24). – С. 71–74.
8. Коймолова М. В. Механизм налогового стимулирования через призму принципа справедливости / М. В. Коймолова // Правовая политика и правовая жизнь. – 2018. – № 4. – С. 130–135.
9. Алексеев С. С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве / С. С. Алексеев. – М. : Юридическая литература, 1989. – 286 с.
10. Малько А. В. Правовые режимы в российском законодательстве / А. В. Малько, О. С. Родионов // Журнал российского права. – 2001. – № 9. – С. 19–26.
11. Беляева Г. С. К вопросу о сущности правового режима / Г. С. Беляева // Государственный советник. – 2014. – № 3 (7). – С. 9–13.
12. Китова Г. А. Государственная политика в сфере науки и технологий: новые задачи и старые решения / Г. А. Китова, В. В. Черкасов // Инновации. – 2004. – № 3. – С. 15–18.
13. Морозова И. С. Льготы в российском праве. Вопросы теории и практики : дис... канд. юрид. наук / И. С. Морозова. – М., 1999. – 180 с.
14. Стручкова С. С. Эффективность налоговых льгот, предоставляемых в связи с пандемией / С. С. Стручкова // Государственное регулирование общественных отношений. – 2020. – № 4 (34). – С. 349–355.
15. Василов А. Н. Влияние прямого субсидирования государством затрат на оплату электроэнергии и снижение налоговых ставок как инструмент налогового стимулирования сельхозпроизводителей / А. Н. Василов // Уникальные исследования XXI века. – 2015. – № 5 (5). – С. 276–279.
16. Боброва А. В. Налоговые льготы инновационных и инвестиционных проектов региона на примере Челябинской области / А. В. Боброва // Вестник экономики, права и социологии. – 2015. – № 4. – С. 16–21.
17. Хайрулина Э. Р. Налоговое стимулирование инновационной деятельности / Э. Р. Хайрулина // Уникальные исследования XXI века. – 2015. – № 5 (5). – С. 333–336.
18. Запольский С. В. Грант как особая форма бюджетной субсидии / С. В. Запольский, Е. М. Андреева // Финансы: теория и практика. – 2020. – Т. 24, № 2. – С. 73–81.
19. Смородина Е. А. Оценка бюджетной эффективности региональных налоговых льгот и преференций / Е. А. Смородина // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Т. 9, № 1 (30). – С. 313–316.
20. Мигашкина Е. С. Систематизация налоговых льгот и преференций, предусмотренных российским налоговым законодательством, для оценки их эффективности / Е. С. Мигашкина // Прикладные экономические исследования. – 2017. – № 3 (19). – С. 48–55.
21. Шмелев Ю. Д. Концепция реформирования налоговой системы РФ, основанная на реализации принципа справедливости и социальной функции налогов : дис. ... д-ра экон. наук / Ю. Д. Шмелев. – М., 2008. – 459 с.
22. Савина О. Н. Анализ действующих методик оценки эффективности налоговых льгот и преференций и проблемы их реализации / О. Н. Савина // Научные известия. – 2016. – № 3. – С. 29–38.
23. Федотов В. Е. Американский опыт налогового стимулирования операций инновационной экономики / В. Е. Федотов // Финансы. – 2007. – № 4. – С. 25–27.

24. Шамсумова Э. Ф. Правовые режимы (теоретический аспект) : дис. ... канд. юрид. наук / Э. Ф. Шамсумова. – М., 2001. – 190 с.
25. Зарипов В. М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот / В. М. Зарипов // Закон. – 2014. – № 2. – С. 102–109.
26. Данданян Д. А. Налоговые льготы как форма государственной поддержки / Д. А. Данданян // Вестник Ленинградского государственного университета им. А. С. Пушкина. – 2014. – Т. 6, № 2. – С. 18–28.
27. Залибекова Д. З. Правовое регулирование налоговых льгот и вычетов / Д. З. Залибекова // Теория и практика общественного развития. – 2013. – № 4. – С. 290–298.
28. Петров Р. В. Совершенствование налоговых льгот в РФ через мониторинг их эффективности / Р. В. Петров, А. В. Азархин // Евразийский юридический журнал. – 2021. – № 2 (153). – С. 209–211.
29. Рюмина Ю. А. Зарубежный опыт налогового стимулирования инновационной деятельности / Ю. А. Рюмина // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2012. – № 3 (19). – С. 80–83.
30. Трофимов С. В. Правовой режим льгот в отношении инновационных продуктов в налоговом законодательстве РФ / С. В. Трофимов // Финансовое право. – 2015. – № 1. – С. 29–32.

REFERENCES

1. Kostanyan R.K. *Legal regulation of tax benefits in the Russian Federation*, Cand. Diss. Moscow, 2008. 189 p. (In Russ.).
2. Titova M.V. *Tax benefits*, Cand. Diss. St. Petersburg, 2004. 214 p. (In Russ.).
3. Fedosimov B.A. *Improvement of the tax system of the Russian Federation*. Moscow, RUSAINS Publ., 2017. 204 p. (In Russ.).
4. Fedosimov B.A. *The legal regime of tax incentives under the legislation of the Russian Federation*. Cheboksary, Sreda Publ., 2019. 191 p. (In Russ.).
5. Cherkashina O.A. *Tax benefits as a legal institution*, Cand. Diss. Moscow, 2007. 179 p. (In Russ.).
6. Morozova I.S. Preferential mechanism: raising a question. *Leningradskii yuridicheskii zhurnal = Leningrad Legal Journal*, 2007, no. 1, pp. 74–86. (In Russ.).
7. Arzer T.V. Business and power: social tax benefits. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of the Modern Economy*, 2007, no. 4 (24), pp. 71–74. (In Russ.).
8. Koymolova M.V. Tax incentive mechanism through the prism of the principle of fairness. *Pravovaya politika i pravovaya zhizn' = Legal Policy and Legal Life*, 2018, no. 4, pp. 130–135. (In Russ.).
9. Alekseev S.S. *General permits and general prohibitions in Soviet law*. Moscow, Yuridicheskaya literatura Publ., 1989. 286 p. (In Russ.).
10. Malko A.V., Rodionov O.S. Legal regimes in Russian legislation. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2001, no. 9, pp. 19–26. (In Russ.).
11. Belyaeva G.S. To the question of the essence of the legal regime. *Gosudarstvennyi sovetnik = The State Counsellor*, 2014, no. 3 (7), pp. 9–13. (In Russ.).
12. Kitova G.A., Cherkasov V.V. State policy in the field of science and technology: new tasks and old solutions. *Innovatsii = Innovations*, 2004, no. 3, pp. 15–18. (In Russ.).
13. Morozova I.S. *Benefits in Russian law. Questions of theory and practice*, Cand. Diss. Moscow, 1999. 180 p. (In Russ.).
14. Struchkova S.S. Effectiveness of tax benefits provided in connection with the pandemic. *Gosudarstvennoe regulirovanie obshchestvennykh otnoshenii = State Regulation of Public Relations*, 2020, no. 4 (34), pp. 349–355. (In Russ.).
15. Vasilov A.N. The impact of direct subsidization by the state of costs for paying electricity and lowering tax rates as a tool for tax incentives for agricultural producers. *Unikal'nye issledovaniya XXI veka = Unique Research of the XXIst Century*, 2015, no. 5 (5), pp. 276–279. (In Russ.).
16. Bobrova A.V. Tax benefits of innovative and investment projects of the region on the example of the Chelyabinsk region. *Vestnik ekonomiki, prava i sotsiologii = The Review of Economy, the Law and Sociology*, 2015, no. 4, pp. 16–21. (In Russ.).

17. Khairulina E.R. Tax incentives for innovation. *Unikal'nye issledovaniya XXI veka = Unique Research of the XXIst Century*, 2015, no. 5 (5), pp. 333–336. (In Russ.).
18. Zapolsky S.V., Andreeva E.M. Grant as a special form of budget subsidy. *Finansy: teoriya i praktika = Finance: Theory and Practice*, 2020, vol. 24, no. 2, pp. 73–81. (In Russ.).
19. Smorodina E.A. Assessment of budgetary efficiency of regional tax incentives and preference. *Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Scientific Research Azimuth: Economics and Management*, 2020, vol. 9, no. 1 (30), pp. 313–316. (In Russ.).
20. Migashkina E.S. Systematization of tax benefits and preferences stipulated by Russian tax legislation to assess their effectiveness. *Prikladnye ekonomicheskie issledovaniya = Applied Economic Research*, 2017, no. 3 (19), pp. 48–55. (In Russ.).
21. Shmelev Yu.D. *The concept of reforming the tax system of the Russian Federation, based on the implementation of the principle of fairness and social function of taxes*, Cand. Diss. Moscow, 2008. 459 p. (In Russ.).
22. Savina O.N. Analysis of existing methods for assessing the effectiveness of tax incentives and preferences and the problems of their implementation. *Nauchnye Izvestiya = Scientific News*, 2016, no. 3, pp. 29–38 (In Russ.).
23. Fedotov V.E. American experience of tax incentives for operations of an innovative economy. *Finansy = Finance*, 2007, no. 4, pp. 25–27. (In Russ.).
24. Shamsumova E.F. *Legal regimes (theoretical aspect)*, Cand. Diss. Moscow, 2001. 190 p. (In Russ.).
25. Zaripov V.M. Legal instruments for improving the efficiency of tax benefits. *Zakon = Law*, 2014, no. 2, pp. 102–109. (In Russ.).
26. Dandanyan D.A. Tax benefits as a form of state support. *Vestnik Leningradskogo gosudarstvennogo universiteta im. A.S. Pushkina = Bulletin of the Leningrad State University named after A.S. Pushkin*, 2014, vol. 6, no. 2, pp. 18–28. (In Russ.).
27. Zalibekova D.Z. Legal regulation of tax benefits and deductions. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya = Theory and Practice of Social Development*, 2013, no. 4, pp. 290–298. (In Russ.).
28. Petrov R.V., Azarkhin A.V. Improving tax benefits in the Russian Federation through monitoring their effectiveness. *Evraziiskii yuridicheskii zhurnal = Eurasian Law Journal*, 2021, no. 2 (153), pp. 209–211. (In Russ.).
29. Ryumina Y.A. Foreign experience of tax incentives for innovative activities. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Tomsk State University Journal of Economics*, 2012, no. 3 (19), pp. 80–83. (In Russ.).
30. Trofimov S.V. Legal regime of benefits in relation to innovative products in the tax legislation of the Russian Federation. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2015, no. 1, pp. 29–32. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Федосимов Борис Александрович – кандидат экономических наук, аспирант кафедры финансового права
Российский государственный университет правосудия
117418, Россия, г. Москва, Новочеремушкинская ул., 69
E-mail: BorisFedosimov@gmail.com

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Boris A. Fedosimov – PhD in Economics, Postgraduate Student, Department of Financial Law
Russian State University of Justice
69, Novocheremushkinskaya ul., Moscow, 117418, Russia
E-mail: BorisFedosimov@gmail.com

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

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.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Fedosimov B.A. The amendment of the legal regulation of the institution of tax incentive in the Russian Federation. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2022, vol. 6, no. 1, pp. 88–99. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(1).88-99. (In Russ.).