

НАЛОГОВЫЕ РАСХОДЫ ПУБЛИЧНО-ПРАВОВОГО ОБРАЗОВАНИЯ В СИСТЕМЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ БЮДЖЕТОВ

© 2021 г. Т. А. Вершило*, Н. Л. Шарандина**

Российский государственный университет правосудия, г. Москва

*E-mail: tvershilo@yandex.ru

**E-mail: natsharandina@mail.ru

Поступила в редакцию 11.06.2020 г.

Аннотация. В статье анализируется правовое регулирование налоговых расходов бюджетов публично-правовых образований. Рассматривается становление и развитие института налоговых расходов в Российской Федерации и в зарубежных государствах. Определены взаимосвязь налоговых льгот и налоговых расходов, методы оценки налоговых расходов, а также правовой статус участников бюджетного процесса в целях формирования перечня и оценки налоговых расходов. Сформулирован вывод о том, что своевременная и обоснованная информация о налоговых расходах публично-правового образования призвана послужить одним из важнейших средств эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы.

Ключевые слова: бюджет, бюджетная система, бюджетный федерализм, налоговые льготы, налоговые расходы, методы оценки налоговых расходов, управление, эффективное управление доходами и расходами бюджетов публично-правовых образований.

Цитирование: Вершило Т.А., Шарандина Н.Л. Налоговые расходы публично-правового образования в системе доходов и расходов бюджетов // Государство и право. 2021. № 3. С. 93–101.

DOI: 10.31857/S102694520014040-5

TAX EXPENDITURES OF PUBLIC LEGAL EDUCATION IN THE SYSTEM OF BUDGET REVENUES AND EXPENDITURES

© 2021 T. A. Vershilo*, N. L. Sharandina**

Russian state University of justice, Moscow

*E-mail: tvershilo@yandex.ru

**E-mail: natsharandina@mail.ru

Received 11.06.2020

Abstract. The article analyzes the legal regulation of tax expenditures in the budgets of public legal entities and the problems of such regulation. The article considers the formation and development of the category and institution of tax expenditures in the world practice and in Russia, the relationship between tax benefits and tax expenditures, methods for assessing tax expenditures, as well as the legal status of participants in the budget process in order to create a list and assess tax expenditures. The authors conclude that timely and reasonable information about tax expenditures of public legal education is intended to serve as one of the most important tools for effective management of budget expenditures in the budget system.

Key words: budget, budget system, budget federalism, tax benefits, tax expenditures, methods of assessing tax expenditures, management, effective management of revenues and expenditures of budgets of public legal entities.

For citation: Vershilo, T.A., Sharandina, N.L. (2021). Tax expenditures of public legal education in the system of budget revenues and expenditures // Gosudarstvo i pravo=State and Law, No. 3, pp. 93–101.

Эффективное управление бюджетной сферой является трендом развития Российской Федерации. Данному направлению уделяется пристальное внимание, поскольку от того, как расходуются денежные средства централизованного публичного денежного фонда, зависит качество жизни не только каждого гражданина, в частности, но и экономическое развитие государства в целом¹.

Установление государством различных видов налоговых льгот (освобождений, вычетов и др.) фактически предусматривает недополучение в качестве налоговых доходов бюджетов объема денежных средств на сумму предоставленных налоговых льгот, а значит — невозможности профинансировать на эту сумму государственные (муниципальные) расходы.

Льготами по налогам и сборам признаются 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 (п. 1 ст. 56 НК РФ). Однако важно отметить, что для целей определения налоговых расходов данный подход не всегда может быть корректным в силу нескольких причин. Во-первых, налоговые расходы включают в себя не только налоговые льготы, но и преференции, которые предусмотрены в т.ч. и по другим неналоговым платежам. Во-вторых, налоговые льготы и налоговые расходы соотносятся между собой как часть и целое, поскольку налоговые льготы установлены только налоговым законодательством, а налоговые расходы предусматривают льготы по обязательным платежам, имеющим как налоговый, так и неналоговый характер.

Кроме того, необходимо подчеркнуть, что налоговые льготы являются факультативным элементом юридической конструкции налога; они предусмотрены не для всех налогов. В то же время предоставление налоговых льгот, с одной стороны, направлено на достижение социальной справедливости для налогоплательщиков, обладающих разными финансовыми возможностями (например, на снижение налогового бремени для малоимущих и социально незащищенных лиц); с другой — призвано стимулировать развитие разных сфер общественной жизни, способствовать увеличению числа рабочих мест и т.д.

А.М. Соколовская указывает, что *налоговая льгота* представляет собой одну из наиболее сложных

и дискуссионных финансовых проблем². При этом она отмечает, что базовыми критериями налоговой льготы являются: 1) отклонение от базовой (нормативной) структуры налога; 2) предоставление преимуществ отдельным плательщикам налогов; 3) использование в качестве инструмента налогового регулирования³.

Т.А. Логинова и Т.И. Семкина подчеркивают важность установления критериев, позволяющих отнести налоговую норму к налоговой льготе. Среди признаков налоговой льготы они называют: преимущество в виде неуплаты налога или уплаты налога в пониженном размере; отсутствие в качестве элемента методологии расчета. Кроме того, данные авторы указывают на то, что налоговая льгота должна представлять собой норму, являющуюся объектом обложения налогом, а также располагать возможностью соотнести элемент налогообложения с определенной категорией налогоплательщиков, имеющих право на получение преференций⁴.

В науке не раз обращалось внимание на отсутствие в мировой практике налогообложения единой концепции нормативного закрепления структуры налогов, хотя исследования налоговых льгот в финансовой науке, в т.ч. и в контексте обсуждения концепции налоговых расходов, ведутся с 1960—1970-х годов. При этом каждое государство вводит свои критерии, позволяющие отнести такие преференции либо к налоговым льготам, либо к налоговым расходам⁵.

Многочисленность налоговых льгот, в т.ч. в системе налогообложения Российской Федерации, обусловлена разнообразием целей государственной налоговой политики и путей их достижения. В связи с этим в науке предлагаются различные основания их классификации. Например, предлагается классифицировать налоговые льготы по ряду оснований: а) *в зависимости от вида налога*; б) *в зависимости от элемента налога*; в) *по форме предоставления льготы*; г) *по характеру целей государственной налоговой политики*; д) *в зависимости от назначения льготы*; е) *по сроку применения*; ж) *по компетенции установления и масштабу применения*; з) *в зависимости от*

² См.: Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. М., 2016. С. 127.

³ См.: там же.

⁴ См.: Логинова Т.А., Семкина Т.И. Налоговые расходы (налоговые льготы): проблемы налогов на имущество и НДС // Налоги. 2019. № 6. С. 27—33.

⁵ См.: Иванов А., Милоголов Н.С., Пинская М.Р. Формирование реестра налоговых льгот: принципы и подходы // Налоги. 2019. № 1. С. 6—10; Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. С. 127.

¹ Подробнее об этом см.: Вершило Т.А. Бюджет и его роль в управлении государством // Финансовое право. 2015. № 12. С. 12—14.

характера (механизма) предоставления⁶. Представляется, что такая расширенная классификация видов налоговых льгот будет способствовать точному расчету налоговых расходов.

В ст. 56 НК РФ не только закреплено легальное определение понятия «налоговая льгота», но и одновременно установлен важный принцип: предоставление льгот не может быть индивидуализировано (абз. 2 ч. 1 ст. 56 НК РФ)⁷. Следовательно, как разъяснил Конституционный Суд РФ, *налоговая льгота* — это исключение из закрепленных в Конституции РФ правил налогообложения⁸, позволяющих достичь определенного баланса интересов всех участников налоговых правоотношений: сочетания возможности налогоплательщиков уплатить налоги, а государства — в получении доходов.

В противном случае, если этот принцип нарушается, во-первых, усложняется налоговое администрирование, поскольку есть возможность для злоупотреблений в данной сфере; во-вторых, увеличиваются расходы государства на исполнение требований налогового законодательства, связанные с осуществлением налогового контроля.

С этой позиции предоставление налоговых льгот определяет уязвимость бюджетного процесса из-за недополучения соответствующих доходов на суммы предоставленных налоговых льгот в текущем финансовом году; в то же время, в налоговом процессе нарушается принцип справедливости, удобства и эффективности налогообложения⁹. А поскольку налоги предназначены для финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований, возникает «диссонанс» между бюджетным и налоговым процессами, устранить который призваны новейшие цифровые технологии, используемые как в бюджетном, так и налоговом процессах.

В то же время отказаться от наличия такого инструмента в регулировании налоговых отношений как налоговые льготы государство не может; в противном случае будет нарушен «хрупкий» баланс сочетания интересов государства и интересов налогоплательщика. Таким образом, предоставление

налоговых льгот фактически является налоговыми расходами бюджетов публично-правового образования, т.е. на практике «налоговые расходы» являются альтернативой другим мерам государственной поддержки (например, предоставление субсидий на возмещение затрат товаропроизводителям, на регулирование цен по тарифам), включая непосредственные расходы бюджетов.

Налоговые льготы, будучи институтом налогового права, тесно и неразрывно связаны с институтом бюджетного права — *налоговыми расходами*, детерминируют их. Предоставление льгот налогоплательщикам неизбежно влечет налоговые расходы в соответствующих бюджетах публично-правовых образований. Именно налоговые льготы обусловили появление в бюджетном праве *категории налоговых расходов*.

Появление концепции налоговых расходов пришлось на вторую половину XX в. Этот период ознаменован усложнением налоговых систем ведущих государств, сделавшим очевидным усиление регулирующей функции налогов, следствием чего и стало расширение практики налоговых льгот.

Концепция налоговых расходов возникла в ФРГ в 1954 г. при анализе бюджетных расходов (впервые введено понятие «налоговые расходы»), но только в 1965 г. она получила законодательное закрепление. С тех пор каждые два года бундстагу в целях анализа мер налоговой политики стал представляться «Отчет о налоговых субсидиях». Основным объектом оценки стали: а) налоговые льготы для корпоративного сектора, б) отраслевые субсидии, — с позиции их влияния на доходы населения и конечное потребление¹⁰.

В 1968 г. Министерство финансов США инициировало формирование перечня налоговых расходов, был составлен список всех налоговых льгот, относящихся к налоговым расходам. С 1971 г. на основании этого перечня Комитет Конгресса США по вопросам налогообложения стал осуществлять ежегодную оценку налоговых расходов бюджета. 1974 г. ознаменовался принятием Закона о контроле за расходованием бюджетных средств (Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974; PL 93—344), предусматривающим включение перечня налоговых расходов в ежегодный отчет о бюджете. Первоначальная идея оценки налоговых льгот С. Суррея (Staley S. Surrey) касалась исключительно индивидуального подоходного налога и налога на прибыль корпораций. Однако впоследствии перечень налоговых расходов был увеличен

⁶ См.: Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. С. 129.

⁷ Более подробно см.: *Копина А.А.* Равенство, дискриминация и дифференциация налогоплательщиков // *Налоги*. 2017. № 22. С. 1—8.

⁸ См.: определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2018 г. № 1713-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Белоцерковца Сергея Ивановича на нарушение его конституционных прав статьей 3 Закона Астраханской области “О транспортном налоге”» // В официальных источниках не публиковалось.

⁹ См.: *Малинина Т.А.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М., 2010.

¹⁰ См.: Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. С. 386.

за счет налоговых льгот, предоставляемых по налогам на собственность и потребление¹¹.

В дальнейшем концепция налоговых расходов получила распространение в других государствах: Южной Корее, Японии (1976), Испании (1978), Австрии, Канаде, Великобритании (1979), Франции (1980), Австралии (1981), Бельгии (1984), Нидерландах (1987), Финляндии (1988), Дании, Швеции (1996), Норвегии (1999), а также в начале 2000-х годов в Греции, Италии, Мексике, Новой Зеландии, Польше, Португалии, Чили, Швейцарии. Необходимость этой меры вызвана прежде всего увеличением бюджетных дефицитов, а также необходимостью оптимизации государственных расходов¹².

В российском законодательстве понятие «налоговые расходы» отсутствовало вплоть до января 2019 г., в связи с чем Международный валютный фонд (МВФ) рекомендовал урегулировать данный вопрос в Российской Федерации¹³. При этом МВФ не только сформулировал дефиницию «налоговые расходы», но и описал опыт таких государств, как ФРГ, США, Соединенное Королевство и др. по использованию информации, касающейся налоговых расходов, и их влияния на формирование доходов в бюджетном процессе этих государств.

Включение понятия «налоговые расходы» в бюджетное законодательство Российской Федерации стало возможным только после того, как Министерством финансов РФ были разработаны направления совершенствования бюджетного законодательства. Так, параметры определения налоговых расходов по различным видам доходов бюджетов бюджетной системы впервые были предусмотрены в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов.

Таким образом, Министерством финансов РФ, с одной стороны, были выполнены рекомендации МВФ, с другой — проанализированы дополнительные возможности по получению доходов бюджетами Российской Федерации и тем самым реализованы указанные рекомендации при подготовке федерального бюджета на 2019 год.

По предварительной оценке Минфина РФ, объем налоговых льгот и иных преференций, относимых к «налоговым расходам», к 2018 г. превысил 2 трлн руб. В то же время подчеркнуто, что, в отличие от прямых расходов бюджета «налоговые

расходы» прежде не были объектом бюджетного контроля. Одновременно указывалось на отсутствие правовых основ, обеспечивающих проведение учета, прогнозирования и оценки налоговых льгот в рамках бюджетного процесса не установленны, следствием чего, по мнению Минфина России, явилась, во-первых, нерегулярность и несопоставимость оценок, невозможность использования их при принятии решений относительно мер социально-экономической поддержки; во-вторых, это создавало предпосылки для снижения эффективности мер государственной политики, недооценки фактических объемов ресурсов, направленных на поддержку того или иного направления, неоптимального распределения дефицитных бюджетных ресурсов.

Реализация данного проекта нацелена на формирование нормативной базы, а также внедрение оценки «налоговых расходов» в регулярный бюджетный процесс¹⁴.

Фактическое урегулирование вопросов, связанных с недополучением доходов государством в результате предоставления налоговых льгот, стало возможным с принятием Федерального закона от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации»¹⁵ (далее — Федеральный закон от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ), дополнившего Бюджетный кодекс РФ двумя статьями, непосредственно затрагивающими налоговые расходы, отдельные нормы которого вступили в силу с 1 января 2019 г.

Принятие данного Федерального закона, безусловно, явилось одним из результатов выполнения Российской Федерацией рекомендаций МВФ о повышении прозрачности бюджетно-налоговой сферы и совершенствования бюджетного и налогового федерализма, которому в последнее время не уделялось достаточного внимания.

Бюджетный федерализм — не только залог развития и укрепления государства, но также и стимул для увеличения налогового потенциала как государства в целом, так и каждого субъекта и муниципального образования в Российской Федерации. Лишь выстроив оптимальную модель бюджетного и налогового федерализма, присущую именно Российской Федерации, можно достичь оптимизации и успехов в управлении бюджетной системой Российской Федерации¹⁶.

¹¹ См.: Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. С. 386.

¹² См.: там же.

¹³ См.: Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Вашингтон, 2001 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://ru.b-ok.org/book/523638/77cd55> (дата обращения: 12.03.2019).

¹⁴ См.: URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/projects/departamental/> (дата обращения: 15.03.2020).

¹⁵ См.: СЗ РФ. 2018. № 53 (ч. I), ст. 8420.

¹⁶ См.: Вершило Т.А. Налоговые расходы публично-правового образования как средство эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы в условиях становления цифровой экономики (правовой аспект) // Право и государство: теория и практика. 2019. № 3 (57). С. 109.

В результате принятия Федерального закона от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ ст. 6 БК РФ была дополнена абз. 35, а также ст. 174³.

В абз. 35 указанной статьи включена дефиниция «налоговые расходы публично-правового образования», определяющая их как «выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные налоговыми льготами, освобождениями и иными преференциями по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование, предусмотренными в качестве мер государственной (муниципальной) поддержки в соответствии с целями государственных (муниципальных) программ и (или) целями социально-экономической политики публично-правового образования, не относящимися к государственным (муниципальным) программам». Следовательно, не только легализована и определена категория «налоговые расходы», но и дан импульс появлению в бюджетном праве и формированию в рамках института бюджетных доходов нового правового субинститута.

Анализ данного определения позволяет отметить следующее. Во-первых, законодательно определены налоговые расходы публично-правового образования как выпадающие доходы, т.е. те доходы, которые недополучило публично-правовое образование в связи с предоставлением льгот. Во-вторых, в качестве налоговых расходов публично-правового образования законодательно установлен исчерпывающий перечень льгот, которые необходимо учитывать в качестве налоговых расходов. В-третьих, к налоговым расходам публично-правового образования законодатель отнес не только льготы, обусловленные налоговым законодательством, но также и льготы, которые установлены неналоговым законодательством, а именно таможенным и законодательством об обязательном социальном страховании. Однако, в-четвертых, возникает вопрос: как рассматривать и куда следует отнести льготы, предусмотренные иным законодательством, предоставление которых также затрагивает выпадающие доходы бюджетов?

В *Приложении 1* к Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов приведен отчет «Налоговые расходы Российской Федерации 2015–2021», содержащий описание и стоимостную оценку налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

В силу того что налоговые расходы представляют собой разницу между доходами бюджета при использовании «базовой» структуры налогов (иных платежей) и фактически закрепленной в законодательстве, их учет и оценка необходимы для

корректного прогнозирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, что является одним из важнейших этапов бюджетного процесса. Отсутствие отдельного учета налоговых расходов также приводит к недооценке влияния государства на экономику.

Постановлением Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 утверждены *Правила формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации*¹⁷, устанавливающие состав, полномочия и функции участников бюджетного процесса в целях формирования перечня и оценки налоговых расходов. Кроме того, вводится и раскрывается ряд новых дефиниций, таких как *куратор налогового расхода; соисполнитель куратора налогового расхода; нормативные характеристики налоговых расходов Российской Федерации; оценка налоговых расходов Российской Федерации; оценка объемов налоговых расходов Российской Федерации; оценка эффективности налоговых расходов Российской Федерации; сводная оценка эффективности налоговых расходов Российской Федерации; нормативные характеристики налоговых расходов Российской Федерации; паспорт налогового расхода Российской Федерации; перечень налоговых расходов Российской Федерации; стимулирующие налоговые расходы Российской Федерации; технические налоговые расходы Российской Федерации; фискальные характеристики налоговых расходов Российской Федерации; целевые характеристики налоговых расходов Российской Федерации*.

Важный момент при определении объема налоговых расходов — оценка таких расходов. В данном Постановлении Правительства РФ также определен круг и полномочия органов, осуществляющих оценку налоговых расходов Российской Федерации.

Так, *Министерство финансов РФ* обладает широким кругом полномочий, которые можно разделить на несколько групп. К первой группе можно отнести полномочия, непосредственно связанные с формированием перечня налоговых расходов, который составляется на основе информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках. Вторую группу полномочий составляют полномочия, связанные с оценкой объемов налоговых расходов. И наконец, третью группу полномочий — полномочия, связанные с обобщением результатов оценки эффективности налоговых расходов; определением правил формирования информации о нормативных, целевых и фискальных характеристиках налоговых расходов.

¹⁷ См.: постановление Правительства РФ от 12.04.2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2019. № 16, ст. 1946.

Главные администраторы доходов федерального бюджета: представляют в Министерство финансов РФ информацию о фискальных характеристиках налоговых расходов Российской Федерации за отчетный финансовый год, а также информацию о стимулирующих налоговых расходах Российской Федерации за шесть лет, предшествующих отчетному финансовому году.

Кураторы налоговых расходов:

а) формируют паспорта налоговых расходов Российской Федерации;

б) осуществляют оценку эффективности налоговых расходов Российской Федерации и направляют результаты такой оценки в Министерство финансов РФ.

Соисполнитель куратора налоговых расходов:

а) представляет куратору налоговых расходов Российской Федерации информацию для оценки налоговых расходов Российской Федерации (данные статистической отчетности, иные сведения, необходимые для проведения оценки налоговых расходов);

б) представляет куратору налоговых расходов предложения для включения в проекты методик оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации в пределах полномочий, в соответствии с которыми они являются ответственными за достижение соответствующих налоговому расходу Российской Федерации целей государственной программы Российской Федерации и (или) целей социально-экономической политики Российской Федерации, не относящихся к государственным программам Российской Федерации;

в) осуществляет оценку эффективности налоговых расходов Российской Федерации в пределах полномочий, определенных методикой оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, в соответствии с которыми он является ответственным за достижение соответствующих налоговому расходу целей государственной программы Российской Федерации и (или) целей социально-экономической политики Российской Федерации, не относящихся к государственным программам Российской Федерации, и направляет результаты оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации куратору налоговых расходов, осуществляющему сводную оценку эффективности налоговых расходов Российской Федерации, ежегодно, не позднее 1 декабря (уточненные данные — до 15 февраля).

22 июня 2019 г. Постановлением Правительства РФ № 796 утверждены *Общие требования к оценке налоговых расходов*¹⁸, определившие, что оцен-

ка эффективности налоговых расходов должна осуществляться *кураторами налоговых расходов*, на которых дополнительно возложена ответственность за достижение целей, заявленных в государственных (муниципальных) программах, или не относящихся к государственным (муниципальным) программам целей социально-экономической политики соответствующих налоговому расходу субъекта Российской Федерации (муниципального образования), т.е. объемам налоговых льгот, предоставленных публично-правовыми образованиями различным категориям налогоплательщиков.

Наряду с этим кураторы налоговых расходов должны оценивать эффективность предоставленных налоговых льгот для бюджетного процесса.

В Постановлении Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 установлены критерии оценки целесообразности налоговых расходов, перечень которых является открытым.

В необходимых случаях сами кураторы налоговых расходов могут установить дополнительные критерии. Однако содержание понятия такой «необходимости» в указанном подзаконном нормативном правовом акте не раскрывается. Соответственно, создаются дополнительные возможности для органов власти самостоятельно устанавливать критерии, позволяющие, с одной стороны, уменьшить налоговые расходы в связи с отказом в предоставлении налоговых льгот, а с другой — остается некая «лазейка» для злоупотреблений в этой сфере.

Постановлением Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 также устанавливаются критерии и оценка результативности налоговых расходов, отражающие разные виды налоговых расходов: социальный, фискальный, стимулирующий, технический и целевой. В качестве критерия определяется как минимум один показатель (индикатор) программы, позволяющий судить о достижении ее целей.

Оценить результативность налоговых расходов, согласно данному Постановлению, возможно только на основании сравнительного анализа результативности предоставления льгот и результативности применения альтернативных механизмов достижения целей, таких как предоставление субсидий, государственных гарантий и др., результатом которой будет бюджетная эффективность или неэффективность. При этом оценка совокупного бюджетного эффекта (самоокупаемости) стимулирующих налоговых расходов осуществляется за период с начала действия соответствующих льгот или за пять отчетных лет, а в случае, если указанные льготы действуют более шести лет, — на день проведения оценки

¹⁸ См.: постановление Правительства РФ от 22.06.2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов

субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» // СЗ РФ. 2019. № 26, ст. 3450.

эффективности налогового расхода (Е) по установленной формуле.

Следует подчеркнуть, что результаты рассмотрения оценки налоговых расходов публично-правовых образований должны быть учтены, в частности, при формировании основных направлений бюджетной и налоговой политики субъектов Российской Федерации (муниципальных образований).

Международная практика оценки налоговых расходов фиксирует три основных метода, позволяющих оценить их количественный объем:

метод упущенных доходов, который позволяет оценить сумму потерь доходов бюджета от предоставления льготы;

метод восстановленных доходов, предусматривающий оценку суммы вероятного увеличения доходов бюджета в случае отмены льготы;

метод эквивалентных расходов, устанавливающий оценку суммы прямых расходов бюджета в случае замены льготы трансфертом (отличается от метода восстановленных доходов в случае, если заменяющий льготу трансферт облагается налогом).

Наиболее широкое распространение в мировой практике получил *метод упущенных доходов* — за его большую надежность.

Оценка стоимостного объема налоговых расходов по методу упущенных доходов в отчете Минфина России произведена преимущественно на основе данных, содержащихся в формах статистической налоговой отчетности о налоговой базе и структуре начислений по конкретным налогам: в частности, в формах 1-НДС, 5-П, 5-НДПИ, 5-ННО, 5-ТН; 5-НДФЛ, 5-МН¹⁹.

Таким образом, можно констатировать, что Правительством РФ, в частности, в короткие сроки разработан механизм оценки налоговых расходов, подлежащих применению в бюджетном процессе уже на 2020 год для субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Аналогичная норма действует и для оценки налоговых расходов Российской Федерации в связи с принятием 12 апреля 2019 г. постановления Правительства РФ № 439 «Об утверждении правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации»²⁰.

Абзацем 26 ст. 192 БК РФ устанавливается дополнительный обязательный документ при

внесении на рассмотрение Государственной Думы проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период — *отчет об оценке налоговых расходов Российской Федерации* за отчетный финансовый год, который формируют кураторы налоговых расходов, определяемые на всех уровнях власти. Поскольку этот документ является обязательным, органы исполнительной власти должны просчитать все риски, связанные с предоставлением льгот. Представляется, что включение в ст. 192 БК РФ данного абзаца призвано обеспечить возможность осуществления парламентского контроля за качеством и достоверностью указанной оценки, поскольку ныне контроль за оценкой налоговых льгот со стороны Федерального Собрания отсутствует.

Таким образом, в условиях увеличения возможностей налоговых органов применять различные инструменты и методы при осуществлении налогового контроля, одновременно отсутствуют механизмы контроля за предоставлением налоговых льгот, имеющих постоянный и не заявительный характер; тем самым оказывается влияние на формирование доходной части бюджета. Нормы Федерального закона от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ создают потенциал для дополнительных источников дохода бюджета, поскольку предусматривают обязанность в рамках осуществления бюджетного процесса органами власти всех уровней проводить постоянный мониторинг и осуществлять оценку предоставленных налоговых льгот с точки зрения влияния их на формирование доходной части бюджета.

Отсутствие отдельного учета налоговых расходов приводит к недооценке влияния государства на экономику. Несмотря на то что налоговые расходы приводят к росту государственного вмешательства, при отсутствии отдельного учета расширенное применение налоговых расходов будет отражаться как сокращение доходов, что может некорректно интерпретироваться как снижение роли государства в экономике.

В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов заявлено, что расширение охвата обзоров бюджетных расходов, совершенствование системы государственных закупок, а также *полноценное внедрение концепции налоговых расходов с оценкой их эффективности* Правительство РФ считает ключевыми мерами операционной эффективности для повышения вклада мер государственной поддержки в достижение национальных целей развития²¹.

¹⁹ См.: URL: https://www.minfin.ru/common/gen_html/?id=123007&fld=FILE_MAIN (дата обращения: 08.05.2020).

²⁰ См.: СЗ РФ. 2019. № 16, ст. 1946.

²¹ См.: URL: https://www.minfin.ru/common/gen_html/?id=123007&fld=FILE_MAIN (дата обращения: 08.05.2020).

22 апреля 2020 г. Президент РФ подписал Федеральный закон от № 121-ФЗ, в соответствии с которым доходы малых и средних предприятий, полученные в виде субсидий из федерального бюджета в связи с неблагоприятной ситуацией, связанной с распространением коронавирусной инфекции (COVID-19), освобождаются от уплаты налога на прибыль²².

В частности, данным Федеральным законом ст. 217 НК РФ дополнена п. 80, 81, 82, устанавливающими освобождение от уплаты *налога на доходы физических лиц* доходы:

в виде ежегодной денежной выплаты лицам, награжденным нагрудным знаком «Почетный донор России», установленной Федеральным законом от 20 июля 2012 г. № 125-ФЗ «О донорстве крови и ее компонентов» (п. 80);

в виде денежной выплаты стимулирующего характера за особые условия труда и дополнительную нагрузку медицинским работникам, оказывающим медицинскую помощь гражданам, у которых выявлена новая коронавирусная инфекция, и лицам из групп риска заражения новой коронавирусной инфекцией, источником финансового обеспечения которых являются бюджетные ассигнования федерального бюджета (81);

в виде субсидий, полученных из федерального бюджета в связи с неблагоприятной ситуацией, связанной с распространением новой коронавирусной инфекции, налогоплательщиками, включенными по состоянию на 1 марта 2020 г. в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства и ведущими деятельность в отраслях российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения указанной инфекции, перечень которых утверждается Правительством РФ (п. 82; п.п. 60 п. 1 ст. 251).

Таким образом, льгота будет предоставляться предпринимателям, ведущим деятельность в отраслях экономики, в наибольшей степени пострадавших в результате распространения коронавируса COVID-19 (перечень этих отраслей утверждается Правительством РФ). Обязательное условие — налогоплательщик должен быть включен по состоянию на 1 марта в Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства.

Федеральный закон от 22 апреля 2020 г. № 121-ФЗ позволяет при определении налоговой базы по налогу на прибыль учитывать расходы малых и средних предприятий, сделанные за счет этих субсидий, что позволит дополнительно снизить налоговую нагрузку на малый и средний бизнес²³.

Именно гл. 25 «*Налог на прибыль организаций*» НК РФ дополнения затронули в наибольшей степени.

6 мая 2020 г. в «Российской газете» опубликовано сообщение о представленной руководителем Федеральной налоговой службы презентации к совещанию у Президента РФ, из которой следует, что в апреле 2020 г. фактические налоговые поступления в бюджетную систему Российской Федерации составили 1.716 трлн руб., что на 31.4% меньше уровней апреля 2019 г. В федеральный бюджет в апреле поступило 784.2 млрд руб. — на 31.2% меньше, чем год назад, в т.ч. в апреле 2020 г. к апрелю 2019 г. поступления по налогу на прибыль снизились на 40.8% (до 438.4 млрд руб.), НДС — на 14.1% (до 302.8 млрд руб.), НДФЛ — на 26.7% (до 220.1 млрд руб.), НДПИ — на 50.8% (до 269.8 млрд руб.). На этом же совещании руководитель ФНС России указал, что бизнес, пострадавший от пандемии коронавируса, получит отсрочки по налогам. Автоматически их получают 1.5 млн компаний на 217 млрд руб., еще более 50 тыс. компаний получают отсрочку после подачи заявления в Федеральную налоговую службу²⁴.

Указанные меры влекут увеличение объема налоговых расходов и, соответственно, уменьшение поступлений налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Необходимость внедрения в бюджетный процесс системы учета, анализа и контроля налоговых расходов обусловлена их значимостью для достижения целей социально-экономической политики, потребностью оценить полный объем бюджетных ресурсов, направленных на достижение таких целей.

* * *

Представляется, что своевременная и обоснованная информация о налоговых расходах публично-правового образования призвана послужить важнейшим средством эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы в условиях развития цифровой экономики.

²² См.: Федеральный закон от 22.04.2020 г. № 121-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 24.04.2020

²³ См.: URL: <https://rg.ru/2020/04/22/putin-osvobodil-ot-naloga-subsidii-dlia-biznesa-v-sviasi-s-covid-19.html>

²⁴ См.: URL: <https://rg.ru/2020/05/06/postupleniia-nalogov-v-rossii-upali-na-tret.html>

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

REFERENCES

1. Вершило Т.А. Бюджет и его роль в управлении государством // Финансовое право. 2015. № 12. С. 12–14.
2. Вершило Т.А. Налоговые расходы публично-правового образования как средство эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы в условиях становления цифровой экономики (правовой аспект) // Право и государство: теория и практика. 2019. № 3 (57). С. 109.
3. Иванов А., Милоголов Н.С., Пинская М.Р. Формирование реестра налоговых льгот: принципы и подходы // Налоги. 2019. № 1. С. 6–10.
4. Копина А.А. Равенство, дискриминация и дифференциация налогоплательщиков // Налоги. 2017. № 22. С. 1–8.
5. Логинова Т.А., Семкина Т.И. Налоговые расходы (налоговые льготы): проблемы налогов на имущество и НДС // Налоги. 2019. № 6. С. 27–33.
6. Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М., 2010.
7. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Вашингтон, 2001 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ru.b-ok.org/book/523638/77cd55> (дата обращения: 12.03.2019).
8. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. М., 2016. С. 127, 129, 386.
1. Vershilo T.A. The budget and its role in state management // Financial Law. 2015. No. 12. P. 12–14 (in Russ.).
2. Vershilo T.A. Tax expenditures of public legal education as a means of effective management of budget expenditures of the budget system in the conditions of the formation of the digital economy (legal aspect) // Law and state: theory and practice. 2019. No. 3 (57). P. 109 (in Russ.).
3. Ivanov A., Milogolov N.S., Pinskaya M.R. Formation of the register of tax benefits: principles and approaches // Taxes. 2019. No. 1. P. 6–10 (in Russ.).
4. Kopina A.A. Equality, discrimination and differentiation of taxpayers // Taxes. 2017. No. 22. P. 1–8 (in Russ.).
5. Loginova T.A., Semkina T.I. Tax expenses (tax benefits): problems of property taxes and VAT // Taxes. 2019. No. 6. P. 27–33 (in Russ.).
6. Malinina T.A. Assessment of tax benefits and exemptions: foreign experience and Russian practice. M., 2010 (in Russ.).
7. Guidelines for ensuring transparency in the budget and tax sphere. Washington, 2001 [Electronic resource]. – Access mode: <https://ru.b-ok.org/book/523638/77cd55> (accessed: 12.03.2019) (in Russ.).
8. Encyclopedia of the theoretical foundations of taxation / ed. by I.A. Mayburov, Yu.B. Ivanov. M., 2016. P. 127, 129, 386 (in Russ.).

Сведения об авторах

Authors' information

ВЕРШИЛО Татьяна Александровна — кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права Российского государственного университета правосудия; 117418 г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69а

VERSHILO Tatyana A. — PhD in Law, associate Professor, associate Professor of the Department of Financial Law of the Russian state University of justice; 69a Novocheremushkinskaya str., 117418 Moscow, Russia

ШАРАНДИНА Наталия Львовна — старший преподаватель кафедры финансового права Российского государственного университета правосудия; 117418 г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69а

SHARANDINA Natalia L. — senior lecturer of the Department of Financial Law of the Russian state University of justice; 69a Novocheremushkinskaya str., 117418 Moscow, Russia