



НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 347.73

НАЛОГОВЫЕ РАСХОДЫ ПУБЛИЧНО-ПРАВОВОГО ОБРАЗОВАНИЯ КАК СРЕДСТВО ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ БЮДЖЕТОВ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ В УСЛОВИЯХ СТАНОВЛЕНИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ (ПРАВОВОЙ АСПЕКТ)

ВЕРШИЛО Татьяна Александровна

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права ФГБОУ ВО Российский государственный университет правосудия», г. Москва, Россия.

E-mail: tvershilo@yandex.ru

В статье анализируется понятие налоговые расходы, порядок формирования и оценки налоговых льгот для бюджетного процесса в условиях цифровой экономики; влияние налоговых льгот на формирование расходов при составлении бюджетов бюджетной системы, поскольку налоговые льготы фактически предусматривают недополучение в качестве налоговых доходов бюджетов объема денежных средств на сумму предоставленных налоговых льгот. Дается обоснование с точки зрения правового регулирования оценки налоговых расходов публично-правового образования.

Ключевые слова: бюджет, бюджетная система, расходы бюджета, налоговые расходы, налоговые льготы, бюджетный контроль.

TAX EXPENSES OF A PUBLIC LAW ENTITY AS A MEANS OF EFFECTIVE MANAGEMENT OF BUDGETS EXPENSES OF THE BUDGET SYSTEM IN THE CONDITIONS OF FORMATION OF DIGITAL ECONOMY (LEGAL ASPECT)

VERSHILO Tatyana Aleksandrovna

Candidate of Sciences (Law), Associate Professor, Assistant Professor of the Department of Financial Law of the FSBEI HE "Russian State University of Justice", Moscow, Russia.

E-mail: tver-shilo@yandex.ru

The paper analyzes the concept of tax expenses, the procedure for forming and assessing tax benefits for the budget process in digital economy; the impact of tax benefits on the formation of expenses while preparing budgets of the budget system, since tax benefits actually provide for the shortfall in the amount of cash funds as tax revenues for the amount of tax benefits provided. The substantiation is given from the point of view of legal regulation of assessing tax expenses of a public law entity.

Key words: budget, budget system, budget expenses, tax expenses, tax benefits, budget control.

Эффективное управление бюджетной сферой, в том числе и расходами бюджетов является трендом сегодняшнего развития России, при этом данному направлению уделяется пристальное внимание, поскольку от того как расходуются денежные средства централизованного денежного фонда будет зависеть качество жизни не только каждого гражданина, в частности, но и экономическое развитие всего государства в целом [1, с.12-14]. 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. Стоит учитывать существенный нюанс, налоговые льготы являются факультативным элементом конструкции налога, и предусмотрены не по всем налогам, но их предоставление с одной стороны направлено на достижение со-



циальной справедливости между налогоплательщиками, имеющими разные финансовые возможности (например, снижение налогового бремени для малоимущих), а с другой стороны – призвано стимулировать развитие разных сфер общественной жизни, способствовать увеличению рабочих мест и т.д.

Следовательно, 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.

Налоговый кодекс Российской Федерации не только зафиксировал легальное определение «налоговых льгот» (ст. 56), но и установил важный принцип их предоставления – предоставление льгот не может быть индивидуализировано [2, с. 1-8] (аб.2. ч. 1 ст. 56), а, следовательно, как указал Конституционный Суд РФ налоговая льгота – это исключение из закрепленных в Конституции РФ правил налогообложения [3], которые позволяют достичь определенного баланса интересов всех участников в налоговых правоотношениях, т.е. сочетать возможности налогоплательщиков уплатить налог и государства, в получении доходов.

В противном случае, если этот принцип нарушается, то усложняется, во-первых, налоговое администрирование, поскольку есть возможность для злоупотреблений в этой сфере; во-вторых, увеличиваются расходы государства на исполнение требований налогового законодательства, связанные с осуществлением налогового контроля. И с этой точки зрения предоставление налоговых льгот делают бюджетный процесс уязвимым в области недополучения соответствующих доходов на суммы предоставленных налоговых льгот в текущем финансовом году, а в налоговом процессе нарушается принцип справедливости, удобства и эффективности налогообложения [4, с. 14]. А поскольку налоги направлены на финансовое обеспечение государства, то между бюджетным процессом и налоговым процессом возникает диссонанс. И решить этот диссонанс призваны новейшие цифровые технологии, которые используются как в бюджетном процессе, так и налоговом.

Понятие «налоговых расходов» в российском законодательстве до января 2019 года отсутствовало, при этом урегулировать эти вопросы в России было рекомендовано Международным Валютным Фондом» [5, с.85], который сформулировал не только дефиницию «налоговые расходы», но и описал опыт таких стран, как Германия, США, Великобритания и др. по использованию информации относительно налоговых расходов и влияния их на формирование доходов в бюджетном процессе в этих странах. Причем давая определения налоговым расходам МВФ указывал на то, что в налоговом законодательстве большинства стран, учитывающих налоговые расходы, присутствуют существенные пробелы, которые снижают эффективность бюджетного процесса [6, с. 102-103], а отсюда, бюджет страны недополучает соответствующие доходы, и для решения этой проблемы МВФ рекомендовал странам осуществить оценку влияния налоговых расходов на бюджетный процесс.

Включение понятия «налоговые расходы» в российское бюджетное законодательство стало возможным только после того как Министерство финансов разработало направления совершенствования бюджетного законодательства, которые отразило в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов и предусмотрело в них параметры определения налоговых расходов по различным видам налоговых доходов бюджетов бюджетной системы РФ. Таким образом, Министерство финансов РФ с одной стороны выполнило рекомендации МВФ, а с другой стороны проанализировало дополнительные возможности по получению дохода бюджетами



Российской Федерации, реализовав тем самым эти рекомендации при подготовке федерального бюджета на 2019 год.

Фактически урегулировать вопросы, связанные с недополучением доходов государством в результате предоставления налоговых льгот призван Федеральный закон, принятый 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» [11], отдельные нормы которого вступили в действие с 1 января 2019 г. Данным Законом Бюджетный кодекс Российской Федерации был дополнен двумя статьями, касающиеся налоговых расходов. Как уже было отмечено, принятие данного Закона стало одним из результатов выполнения Российской Федерацией рекомендаций МВФ о повышении прозрачности бюджетно-налоговой сферы и совершенствования бюджетного и налогового федерализма, которому в последнее время уделяется не достаточное внимание. А ведь бюджетный федерализм – не только залог успеха развития всего государства в целом, но и является стимулом для увеличения налогового потенциала каждого региона Российской Федерации. Таким образом, выстроив оптимальную модель бюджетного и налогового федерализма, которая свойственна только нашему государству можно достичь серьезных успехов в его управлении.

Рассмотрим эти изменения. Так, Бюджетный кодекс РФ был дополнен:

- тридцать пятым абзацем в ст. 6, в котором дана дефиниция «налоговые расходы публично-правового образования» – 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.

Анализируя, данное определение можно отметить следующие моменты: во-первых, законодатель определил налоговые расходы публично-правового образования как выпадающие доходы, т.е. те доходы, которые недополучило публично-правовое образование в связи с предоставлением льгот; во-вторых, законодатель установил в качестве налоговых расходов публично-правового образования исчерпывающий перечень льгот, которые необходимо учитывать в качестве налоговых расходов; в-третьих, к налоговым расходам публично-правового образования законодатель отнес не только льготы, которые обусловлены налоговым законодательством, но также и льготы, которые установлены неналоговым законодательством, а именно таможенным и законодательством об обязательном социальном страховании; в-четвертых, возникает вопрос, как рассматривать льготы, предусмотренные иным законодательством, предоставление которых также затрагивает выпадающие доходы бюджетов.

- Ст. 174.3, которая устанавливает новую обязанность для каждого публично-правового образования – формировать перечень соответствующих налоговых расходов. При этом, формируя такой перечень, органы власти обязаны ежегодно проводить оценку налоговых расходов публично-правовых образований.

Следует отметить, что положения ст. 174.3 Бюджетного кодекса Российской Федерации в отношении муниципальных образований применяются согласно Закону с 1 января 2020 г. Кроме того, 22 июня 2019 г. Правительством РФ утверждены Общие требования к оценке их налоговых расходов [10]. Согласно данному Постановлению оценка эффективности налоговых расходов будет осуществляться кураторами налоговых расходов – органами исполнительной власти (местной администрации). На кураторов налоговых расходов будет возложена дополнительная обязанность, согласно которой они будут отвечать за достижение тех целей, которые заявлены в программах государства или муниципального образования, или целей социально-экономической политики, не относящихся к государственным программам соответствующие налоговому расходу, т.е. тем объемам налоговых льгот, которые были предо-



ставлены государством. Кураторы налоговых расходов кроме этого должны оценивать эффективность предоставленных налоговых льгот для бюджетного процесса.

При этом высший орган исполнительной власти в своем Постановлении установил критерии оценки целесообразности налоговых расходов, причем перечень таких критериев является открытым. И сами кураторы налоговых расходов в случаях необходимости могут установить дополнительные критерии. При этом, что является «необходимостью» в подзаконном акте не раскрывается. Представляется, что это создает дополнительные возможности органам власти самостоятельно устанавливать критерии, которые позволяют с одной стороны уменьшить налоговые расходы, в связи с отказом в предоставлении налоговых льгот, а с другой стороны есть некая «лазейка» для злоупотреблений в этой сфере.

Кроме того, Постановлением устанавливаются критерии и оценка результативности налогового расхода, которые отражают разные виды налоговых расходов: социальный, фискальный, стимулирующий, технический и целевой. В качестве критерия определяется как минимум один показатель (индикатор) программы, который позволяет судить о достижении ее целей.

Оценить же результативность налоговых расходов, согласно Постановлению, возможно только на основании оценки 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 5 отчетных лет, а в случае, если указанные льготы действуют более 6 лет, – на день проведения оценки эффективности налогового расхода (Е) по установленной формуле.

Очень важно отметить, 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).

Таким образом, можно видеть, что Правительством РФ разработан механизм оценки налоговых расходов, который для субъектов РФ и муниципальных образований будет использован в бюджетном процессе на 2020 год. Аналогичная норма будет действовать и для оценки налоговых расходов Российской Федерации, поскольку 12 апреля 2019 г. Правительством РФ было принято постановление № 439 «Об утверждении правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» [9].

Важно отметить, что в целях повышения оценки эффективности налоговых расходов бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований Министерством финансов в настоящее время подготовлен проект Постановления Правительства РФ «Об утверждении Методики оценки эффективности налоговых льгот (налоговых расходов) субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» [8]. В проекте данного Постановления утверждена методика, которой определяются требования к порядку, критериям оценки эффективности налоговых расходов. Методикой также определяются особенности учета оценки эффективности налоговых расходов субъектов РФ. Использование данной методики необходимо в целях распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации. Также Методикой устанавливаются две основные группы налоговых расходов: программные и непрограммные. Программные налоговые расходы являются таковыми, согласно Методике, если соответствуют целям указанных льгот (расходов) приоритетам и целям социально-экономического развития. Такие цели должны быть определены в соответствующих программах. Если же налоговые льготы (налоговые расходы) соответствуют не-



скольким целям, которые заложены в разных программах, то Методика их относит к налоговым льготам, которые не могут быть распределены, а, соответственно, являются непрограммными налоговыми льготами (налоговыми расходами).

На данный момент этот документ не принят.

- Абзацем двадцать шестым ст. 192, устанавливающий дополнительный обязательный документ при внесении на рассмотрении Государственной Думы проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период, поскольку такой документ является обязательным, то органы исполнительной власти должны просчитать все риски, связанные с предоставлением льгот. Таким документом является отчет об оценке налоговых расходов Российской Федерации за отчетный финансовый год, который формируют кураторы налоговых расходов, определяемые на всех уровнях власти. Введение данного абзаца, как представляется, должно обеспечить возможность осуществления парламентского контроля за качеством и достоверностью указанной оценки, поскольку в настоящее время контроль за оценкой налоговых льгот со стороны Парламента отсутствует.

На основании вышеизложенного полагаем, что в условиях увеличения возможностей налоговых органов применять разные методы при осуществлении налогового контроля, отсутствуют механизмы контроля за предоставлением налоговых льгот, которые носят постоянный и не заявительный характер, тем самым влияющее на формирование доходной части бюджета. Нормы Закона № 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. Думаем, что своевременная и обоснованная информация о налоговых расходах публично-правового образования послужит одним из средств эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы в условиях становления цифровой экономики. Кроме того, в Законе устанавливается обязанность кураторов налоговых расходов оценить все риски, связанные с предоставлением налоговых льгот органами власти для достижения выполнения тех параметров, которые заложены в государственных или муниципальных программах, однако в Законе отсутствует ответственность данных лиц в случае неправильной (неправомерной) оценки налоговых расходов публично-правового образования. В связи с этим, полагаем, что для кураторов налоговых расходов, необходимо установить персональную ответственность за достоверность предоставленной информации о налоговых расходах, которая является одним из источников для составления проектов бюджетов бюджетной системы.

Библиографические ссылки

1. Вершило Т.А. Бюджет и его роль в управлении государством // Финансовое право. 2015. № 12. С. 12-14.
2. Копина А.А. Равенство, дискриминация и дифференциация налогоплательщиков // Налоги. 2017. № 22. С. 1-8.
3. Определение Конституционного Суда РФ от 17.07.2018 № 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» [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М. : Ин-т Гайдара, 2010.



5. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Вашингтон, округ Колумбия. Управление по бюджетным вопросам. 2001 // Международный Валютный Фонд. [Электронный ресурс]. URL: <https://ru.b-ok.org/book/523638/77cd55> (дата обращения: 12.03.2019).
6. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. 2007. П. 187. Налоговые расходы // Международный валютный фонд [Электронный ресурс]. URL: http://www.misbfm.ru/sites/all/files/rukovodstvo_po_obespecheniyu_prozrachnosti_v_byudzhetho-nalogovoy_sfere_2007.pdf (дата обращения: 12.03.2019).
7. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. 2007. Вставка 16. Отчетность о налоговых расходах // Международный валютный фонд [Электронный ресурс]. URL: http://www.misbfm.ru/sites/all/files/rukovodstvo_po_obespecheniyu_prozrachnosti_v_byudzhetho-nalogovoy_sfere_2007.pdf (дата обращения: 12.03.2019).
8. Проект Постановления Правительства РФ «Об утверждении Методики оценки эффективности налоговых льгот (налоговых расходов) субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» // Федеральный портал проектов нормативных правовых [Электронный ресурс]. URL: <http://regulation.gov.ru/> (дата обращения: 12.03.2019).
9. Постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2019. № 16. Ст. 1946.
10. Постановление Правительства РФ от 22 июня 2019 г. № 796 «Об общих требованиях к оценке налоговых расходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» // Собрание законодательства РФ. 2019. 26. Ст. 3450.
11. Федеральный закон от 25 декабря 2018 г. № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2018. № 53 (ч. I). Ст. 8420.

References

1. Vershilo T.A. Byudzheth i yego rol' v upravlenii gosudarstvom (The budget and its role in state administration). *Finansovoye pravo*, 2015, No. 12, pp. 12-14.
2. Kopina A.A. Ravenstvo, diskriminatsiya i differentsiatsiya nalogoplatel'shchikov (Equality, discrimination and differentiation of taxpayers). *Nalogi*, 2017, No. 22, pp. 1-8.
3. Opredeleniye Konstitutsionnogo Suda RF ot 17.07.2018 No. 1713-O «Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby grazhdanina Belotserkovtza Sergeya Ivanovicha na narusheniye yego konstitutsionnykh prav stat'yey 3 Zakona Astrakhanskoy oblasti «O transportnom naloge» (The determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 17, 2018 No. 1713-O “On the refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Belotserkovets Sergey Ivanovich on violation of his constitutional rights by Article 3 of the Law of the Astrakhan Region “On Transport Tax”). Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav.-pravovoy sistemy «Konsul'tantPlyus».
4. Malinina T.A. Otsenka nalogovykh l'got i osvobozhdeniy: zarubezhnyy opyt i rossiyskaya praktika (Assessment of tax benefits and exemptions: foreign experience and Russian practice). Moscow, In-t Gaydara, 2010.
5. Rukovodstvo po obespecheniyu prozrachnosti v byudzhetho-nalogovoy sfere. Washington, okrug Kolumbiya. Upravleniye po byudzhethym voprosam. 2001 (Guidelines for transparency in the fiscal sphere. Office of Budget Issues. 2001). *Mezhdunarodnyy Valyutnyy Fond*. URL: <https://ru.b-ok.org/book/523638/77cd55> (accessed date: 12.03.2019).
6. Rukovodstvo po obespecheniyu prozrachnosti v byudzhetho-nalogovoy sfere. 2007. P. 187. Nalogovyye raskhody (Guidelines for transparency in the fiscal sphere. 2007. P. 187. Tax expenses). *Mezhdunarodnyy valyutnyy fond*. URL: http://www.misbfm.ru/sites/all/files/rukovodstvo_po_



obespecheniyu_prozrachnosti_v_byudzhethno-nalogovoy_sfere_2007.pdf (accessed date: 12.03.2019).

7. Rukovodstvo po obespecheniyu prozrachnosti v byudzhethno- nalogovoy sfere.2007. Vstavka 16. Otchetnost' o nalogovykh raskhodakh (Guidelines for transparency in the fiscal sphere. 2007. Box 16. Reporting on tax expenses). *Mezhdunarodnyy valyutnyy fond*. URL: http://www.misbfm.ru/sites/all/files/rukovodstvo_po_obespecheniyu_prozrachnosti_v_byudzhethno-nalogovoy_sfere_2007.pdf (accessed date: 12.03.2019).

8. Projekt Postanovleniya Pravitel'stva RF «Ob utverzhdenii Metodiki otsenki effektivnosti nalogovykh l'got (nalogovykh raskhodov) sub"yektov Rossiyskoy Federatsii i munitsipal'nykh obrazovaniy» (Draft Decree of the Government of the Russian Federation “On the Approval of the Methodology for assessing the effectiveness of tax benefits (tax expenses) of the constituent entities of the Russian Federation and municipal entities”). *Federal'nyy portal proyektov normativnykh pravovykh*. URL: <http://regulation.gov.ru/> (accessed date: 12.03.2019).

9. Postanovleniye Pravitel'stva RF ot 12 aprelya 2019 g. No. 439 «Ob utverzhdenii Pravil formirovaniya perechnya nalogovykh raskhodov Rossiyskoy Federatsii i otsenki nalogovykh raskhodov Rossiyskoy Federatsii» (Decree of the Government of the Russian Federation of April 12, 2019 No. 439 “On approval of the Rules for the formation of the list of tax expenses of the Russian Federation and assessment of tax expenses of the Russian Federation”). *Sobraniye zakonodatel'stva RF*, 2019, No. 16, St. 1946.

10. Postanovleniye Pravitel'stva RF ot 22iyunya 2019 g. No. 796 «Ob obshchikh trebovaniyakh k otsenke nalogovykh raskhodov sub"yektov Rossiyskoy Federatsii i munitsipal'nykh obrazovaniy» (Decree of the Government of the Russian Federation dated June 22, 2019 No. 796 “On General Requirements for Assessing Tax Expenses of the Constituent Entities of the Russian Federation and Municipalities”). *Sobraniye zakonodatel'stva RF*, 2019, 26, St. 3450.

11. Federal'nyy zakon ot 25 dekabrya 2018 g. № 494-FZ «O vnesenii izmeneniy v Byudzhethnyy kodeks Rossiyskoy Federatsii» (Federal Law of December 25, 2018 No. 494-FZ “On Amendments to the Budget Code of the Russian Federation”). *Sobraniye zakonodatel'stva RF*, 2018, No. 53 (ch. I), St. 8420.

Дата поступления: 11.02.2019

Received: 11.02.2019