Учет фискальных интересов государства при оптимизации налогового режима для привлечения инвестиций

ЛЕДНЕВА Юлия Викторовна, старший научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук, доцент
Россия, 117218, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34
E-mail: ulivik@yandex.ru

В настоящее время в Российской Федерации остро стоит проблема повышения инвестиционной привлекательности, с тем чтобы частный инвестор вкладывал денежные средства в объекты инвестиций, в которых заинтересовано общество и государство. Предусмотренные законодательством о налогах и сборах меры налоговой поддержки, предоставляемые частным инвесторам, характеризуются разнообразием и большим количеством и требуют анализа и систематизации, учитывая, что вследствие оптимизации налоговых режимов формируются выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и таким образом возникают риски нарушения фискальных интересов государства.

Цель исследования — оценить предусмотренные российским законодательством меры налоговой поддержки субъектам частной инвестиционной деятельности с точки зрения учета и соблюдения фискальных интересов государства. Задачи исследования: проанализировать российское законодательство на предмет установления в нем мер налоговой поддержки субъектам инвестиционной деятельности; рассмотреть льготные налоговые правовые режимы для отдельных категорий налогоплательщиков — субъектов инвестиционной деятельности; выявить риски нарушения фискальных интересов государства при предоставлении налоговых преференций частным инвесторам; оценить бюджетно-правовой институт налоговых расходов с позиции минимизации рисков нарушения фискальных интересов государства.

Методы исследования: общенаучные (анализ, синтез, обобщение, логический, системный) и специальные (формально-юридический, сравнительно-правовой).

Вывод: в условиях отсутствия в российском законодательстве системности в части предоставления мер налоговой поддержки субъектам инвестиционной деятельности и формирующейся практики учета и оценки таких мер в рамках бюджетно-правового института налоговых расходов имеются риски нарушения фискальных интересов государства. Предложены меры по минимизации таких рисков.

Ключевые слова: фискальный интерес государства, инвестиции, налогоплательщики, субъекты инвестиционной деятельности, оптимизация налогового режима, налоговые преференции, налоговые льготы, налоговые расходы публично-правового образования, риск.

Для цитирования: Леднева Ю. В. Учет фискальных интересов государства при оптимизации налогового режима для привлечения инвестиций // Журнал российского права. 2020. № 7. С. 144—157. DOI: 10.12737/jrl.2020.087

Реализация стратегических планов развития Российской Федерации, обусловленных национальными идеями и интересами¹, требует финансового обеспечения, основным источником которого является бюджет. В то же время в общегосударственных целях могут

быть использованы частные инвестиции. Одна из основных проблем, стоящих в связи с этим перед государством, заключается в том, чтобы сделать привлекательным для инвестора процесс капиталовложения в объекты инвестиций, создаваемые в общегосударственных интересах. В условиях рыночной экономики обязать частного инвестора вкладывать денежные средства в реализацию национальных проектов и планов государства невоз-

¹ Подробнее см.: Хабриева Т. Я. Национальные интересы и законодательные приоритеты России // Журнал российского права. 2005. № 12. С. 19—29.

можно; инвестора можно заинтересовать только экономически. В российском законодательстве предусмотрено разнообразное количество мер государственной поддержки для привлечения частных инвестиций в экономику государства, включая меры налогового характера. Однако предоставление субъектам частной инвестиционной деятельности налоговых льгот, освобождений и иных налоговых преференций влечет снижение поступлений доходов в бюджеты бюджетной системы РФ, что создает угрозу фискальным интересам государства². Поэтому вопрос об учете фискальных интересов государства при предоставлении частным инвесторам мер налоговой поддержки, позволяющих последним осуществлять оптимизацию налогового режима³, является весьма актуальным.

В юридической литературе достаточно подробно исследованы проблемы налоговой оптимизации и оказания государством финансовой поддержки инвестиционной деятельности⁴. Вопросы соблюде-

ния фискальных интересов государства и их защиты правовыми средствами являются менее исследованными, но все чаще вызывающими научный интерес⁵. В то же время комплексно проблема о соблюдении фискальных интересов государства, о сопутствующих рисках при предоставлении мер налоговой поддержки субъектам частной инвестиционной деятельности в науке финансового права не исследовалась.

Общий правовой режим осуществления, защиты и поощрения инвестиционной деятельности в Рос-

² Под фискальными интересами государства нами понимаются интересы государства по формированию доходной части бюджета, обусловленной бюджетными расходами.

³ Налоговый режим понимается в широком смысле слова как налогообложение с особенностями, отличными от общих правил, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах; налоговая оптимизация (оптимизация налогового режима) понимается как осуществляемая специфическими способами и методами правомерная деятельность налогоплательщика, направленная на получение налоговой выгоды в виде уменьшения размера налоговых обязательств.

⁴ См., например: *Инвестиции в национальном и международном праве: баланс частных и публичных интересов: сб. матер. к XIV Ежегодным научным чтениям памяти профессора С. Н. Братуся*. М., 2019; *Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография*. М., 2009; *Копина А. А. Ограничения налоговой оп-*

тимизации при дроблении бизнеса // *Налогов.* 2017. № 17. С. 1—7; *Кудряшова Е. В. Проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков* // *Налоговые споры: теория и практика*. 2006. № 3. С. 12—18; *Леднева Ю. В. Планирование публичных финансов как условие обеспечения финансовой безопасности Российской Федерации* // *Финансовое право*. 2018. № 11. С. 7—11; *Емельянов А. С. Государственная поддержка инвестиционной деятельности и законодательство о налогах и сборах: особенности налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов* // *Реформы и право*. 2016. № 2. С. 22—32; *Другова Ю. В. Использование бюджетных средств коммерческими организациями: правовой аспект* // *Законодательство и экономика*. 2003. № 1. С. 15—19.

⁵ См., например: *Поветкина Н. А. Правовые средства обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации* // *Журнал российского права*. 2014. № 6. С. 31—36; *Горбунова О. Н. Избранное*. М., 2017; *Васильева Н. В. Публичные доходы в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: монография* / под ред. *Е. Ю. Грачевой*. М., 2017; *Кудряшова Е. В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения* // *Финансовое право*. 2005. № 10. С. 35—43; *Ledneva I. Use of the Concept of the Actual Right to Income at the Settlement of Tax Disputes in the Russian Federation* // *Tax sovereignty and the concept of fiscal rule-making in the countries of central and eastern Europe. Conference Proceedings. Voronezh*, 2018. P. 284—296.

сийской Федерации закреплён в инвестиционном законодательстве⁶. К мерам налоговой поддержки субъектов инвестиционной деятельности, предусмотренных Федеральным законом «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», относятся: предоставление частным инвесторам не носящих индивидуального характера налоговых режимов, позволяющих оптимизировать налогообложение; установление органами местного самоуправления указанным субъектам льгот по местным налогам; соблюдение правила неизменности действия законодательства о налогах и сборах (так называемая стабилизационная оговорка)⁷.

Специальные налоговые режимы, предусматривающие налоговые преференции субъектам инвестиционной деятельности по конкретным видам налогов и страховым взносам, установлены законодательством РФ о налогах и сборах, прежде всего Налоговым кодексом РФ. Анализ положений законодательства РФ о налогах и сборах в этой части позволяет налоговые преференции условно разделить⁸

⁶ См. федеральные законы от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» и от 1 апреля 2020 г. № 69-ФЗ «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации».

⁷ «Стабилизационная оговорка» как мера налоговой поддержки, правовые основания ее установления и применения являются предметом самостоятельного научного исследования и в рамках данной статьи не рассматриваются.

⁸ Разделение является условным, так как основано на теоретико-правовом анализе содержащихся в законодательстве РФ о налогах и сборах правовых норм. При этом в законодательстве РФ о налогах и сборах, в том числе в НК РФ, такое деление, как и иные способы систематизации, не закрепляются.

на положения: 1) распространяющиеся на всех участников инвестиционной деятельности; 2) касающиеся отдельных категорий субъектов инвестиционной деятельности. Так, в НК РФ для всех инвесторов предусмотрен инвестиционный налоговый вычет. Однако этой налоговой преференцией не могут воспользоваться отдельные категории налогоплательщиков — субъекты инвестиционной деятельности, к которым относятся участники специальных контрактов и исследовательских проектов, резиденты особых и специальных зон и территорий. Для указанных категорий налогоплательщиков предусмотрены специальные налоговые льготы, освобождения и иные преференции по конкретным налогам и страховым взносам. Учитывая количество предоставляемых мер налоговой поддержки и разнообразие видов субъектов инвестиционной деятельности, которым такие меры предоставляются, исследование льготных налоговых режимов вызывает интерес с точки зрения их правового анализа, обобщения и систематизации.

1. *Налоговые преференции, предусмотренные для участников специального инвестиционного контракта (СПИК).* Мерами налоговой поддержки участников СПИК являются предусмотренные НК РФ налоговые преференции по налогу на прибыль организаций (далее — налог на прибыль), включая возможность установления законами субъектов РФ ставки по налогу на прибыль в более низком размере вплоть до 0%. При этом ставка налога, зачисляемого в федеральный бюджет, для данной категории налогоплательщиков составляет 0%.

2. *Налоговые преференции, предусмотренные для резидентов особых экономических зон (ОЭЗ).* Налоговый кодекс РФ содержит положения, предусматривающие льготное налогообложение для резидентов ОЭЗ по налогу на добав-

ленную стоимость (НДС)⁹, по налогу на прибыль¹⁰, по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ)¹¹, по налогу на имущество организаций¹², по земельному налогу¹³ и по страховым взносам¹⁴.

3. Налоговые преференции, предусмотренные для резидентов тер-

⁹ Не подлежат налогообложению проведение работ и оказание услуг резидентами портовой ОЭЗ (ст. 149 НК РФ).

¹⁰ Законами субъектов РФ может закрепляться пониженная ставка налога (13,5% и ниже), подлежащего зачислению в региональные бюджеты (ч. 1 ст. 284 НК РФ). Для резидентов технико-внедренческой, туристско-рекреационных ОЭЗ ставка по налогу, подлежащему зачислению в доход федерального бюджета, определена в размере 0% (ч. 1² ст. 284 НК РФ). Для резидентов ОЭЗ в Магаданской области ставка по налогу, подлежащему зачислению в доход федерального бюджета, равна 0% (ч. 1¹⁰ ст. 284 НК РФ). Для иных резидентов ОЭЗ ставка по налогу, подлежащему зачислению в доход федерального бюджета, — 2% (ч. 1²⁻¹ ст. 284 НК РФ).

¹¹ Предусмотрен пониженный коэффициент для участников ОЭЗ в Магаданской области (ч. 2 ст. 342 НК РФ).

¹² От налогообложения освобождены: организации в отношении имущества, учитываемого на балансе резидента ОЭЗ; судостроительные организации — резиденты промышленно-производственной ОЭЗ; управляющие компании ОЭЗ (ст. 381 НК РФ).

¹³ Освобождены от налогообложения резиденты ОЭЗ в отношении земельных участков, расположенных на территории ОЭЗ, и судостроительные организации — резиденты промышленно-производственной ОЭЗ (п. 9, 11 ч. 1 ст. 395 НК РФ).

¹⁴ Тарифы страховых взносов в более низком размере установлены для индивидуальных предпринимателей и организаций, заключивших соглашения об осуществлении технико-внедренческой или туристско-рекреационной деятельности и производящих выплаты физическим лицам, работающим в технико-внедренческой, промышленно-производственной или туристско-рекреационных ОЭЗ (п. 2 ч. 1 ст. 427 НК РФ).

ритории опережающего социально-экономического развития (ТОСЭР). Особый правовой режим осуществления предпринимательской деятельности резидентами ТОСЭР включает особенности налогообложения резидентов ТОСЭР и освобождение их от уплаты налогов на имущество организаций и земельного налога¹⁵. Кроме того, в НК РФ для резидентов ТОСЭР предусмотрены налоговые преференции по налогу на прибыль¹⁶, НДПИ¹⁷ и страховым взносам¹⁸.

4. Налоговые преференции, предусмотренные для резидентов свободного порта Владивосток (СПВ). Для резидентов СПВ установлены льготы по федеральным налогам.

¹⁵ Что касается освобождения резидентов ТОСЭР от уплаты налога на имущество организаций и земельного налога, то указанные налоговые преференции в НК РФ не закреплены; они устанавливаются нормативными правовыми актами регионального и местного уровня. Например, Законом Ульяновской области от 2 сентября 2015 г. № 99-ОЗ «О налоге на имущество организаций на территории Ульяновской области» (п. 13 ч. 2 ст. 2) установлена налоговая ставка налога на имущество организаций в размере 0% для организаций, получивших статус резидента ТОСЭР, в течение пяти налоговых периодов начиная с налогового периода, в котором организация включена в реестр резидентов ТОСЭР.

¹⁶ Не учитываются при определении налоговой базы доходы в виде имущества (за исключением субсидий), полученного управляющей компанией, которая является акционерным обществом, 100% акций которого принадлежит РФ (п. 3⁵ ч. 1 ст. 251 НК РФ). Для резидентов ТОСЭР ставка по налогу, подлежащему зачислению в доход федерального бюджета, равна 0%. Субъекты РФ своими законами вправе вводить более низкую ставку налога, подлежащего зачислению в их бюджеты (п. 1⁸ ст. 284 НК РФ).

¹⁷ Предусмотрен пониженный коэффициент (ст. 342³ НК РФ).

¹⁸ Применяются пониженные тарифы страховых взносов (подп. 12 п. 1 ст. 427 НК РФ).

Так, в НК РФ установлены для резидентов СПВ преференции по налогу на прибыль¹⁹ и страховым взносам²⁰.

5. *Налоговые преференции, предусмотренные для участников свободной экономической зоны (СЭЗ).* Особый режим осуществления предпринимательской деятельности на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя применяется участниками СЭЗ и включает особый режим налогообложения. Налоговые преференции для участников СЭЗ предусмотрены в НК РФ в части обложения налогом на прибыль²¹ и НДПИ²².

¹⁹ Ставка по налогу, подлежащему зачислению в доход федерального бюджета, составляет 0%; законами субъектов РФ может предусматриваться пониженная ставка налога, зачисляемого в региональные бюджеты (ст. 284 НК РФ).

²⁰ Применяются пониженные тарифы страховых взносов (п. 13 ч. 1 ст. 427 НК РФ).

²¹ Ставка по налогу, подлежащему зачислению в доход федерального бюджета, составляет 0% в отношении прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта в СЭЗ, и применяется в течение 10 налоговых периодов, начиная с того, в котором была получена первая прибыль от реализации инвестиционного проекта. Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя ставка по налогу, зачисляемому в доход их бюджетов, может быть определена в размере от 0% до 13,5% в зависимости от вида осуществляемой деятельности в СЭЗ (п. 1⁷ ч. 1 ст. 284 НК РФ).

²² Организации, государственная регистрация которых осуществлена на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя в период до 1 января 2017 г., в налоговые периоды с 1 января 2018 г. по 31 декабря 2020 г. вправе уменьшить общую сумму налога, исчисленную при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья, добытого на участке недр, расположенном полностью или частично в Черном море, на определенную в НК РФ величину налогового вычета (ст. 343³ НК РФ).

6. *Налоговые преференции, предусмотренные для участников регионального инвестиционного проекта (РИП).* Налогово-правовой режим для участников РИП установлен в гл. 3³ НК РФ. Этот режим является единственным для субъектов инвестиционной деятельности, который установлен НК РФ; при этом инвестиционное законодательство не содержит каких-либо корреспондирующих норм, как в случаях установления других льготных налоговых режимов инвесторам. В НК РФ предусмотрены налоговые преференции для участников РИП по налогу на прибыль²³ и НДПИ²⁴. Из содержания ст. 381 НК РФ следует, что участники РИП на федеральном уровне в части установления льгот по налогу на имущество организаций не поощряются. Однако во многих регионах действуют льготы в виде пониженной ставки налога на имущество или полного освобождения от налогообложения имущества, приобретаемого в рамках РИП²⁵.

7. *Налоговые преференции, предусмотренные для организаций, получивших статус участника проекта по осуществлению исследовательской и научно-технологической деятельности* (далее — участник исследовательского проекта)²⁶. Налоговые преферен-

²³ Законами субъектов РФ может вводиться пониженная ставка налога, зачисляемого в региональные бюджеты; а ставка по налогу, подлежащему зачислению в доход федерального бюджета, составляет 0% (ст. 284, 284³, 284³⁻¹ НК РФ).

²⁴ Предусмотрено применение понижающего коэффициента при исчислении НДПИ (ст. 342³ и 342³⁻¹ НК РФ).

²⁵ Подробнее см.: Орлова О. Е. Льготы для участников региональных инвестиционных проектов // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 11. С. 35—42.

²⁶ Данный правовой режим установлен федеральными законами от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”» и от 29 июля 2017 г. № 216-ФЗ

ции участникам исследовательского проекта закреплены в НК РФ и включают в себя освобождения, льготы и иные налоговые преференции по НДС²⁷, налогу на прибыль²⁸, налогу на имущество организаций²⁹ и страховым взносам³⁰.

Сказанное позволяет сделать вывод, что предусмотренные законодательством РФ о налогах и сборах для отдельных категорий субъектов инвестиционной деятельности специальные льготные налоговые режимы отличаются большим разнообразием, а также указывает на отсутствие системного подхода к их установлению. Вывод о бессистемности при установлении и введении налоговых преференций указанным субъектам подтверждается и следующим. Во-первых, в Российской Федерации отсутствуют единая концепция, комплексный план или программа, которыми бы системно предусматривались налоговые меры стимулирующего характера для налогоплательщиков, осуществляющих капиталовложения в различные объекты (сферы) общегосударственного значения, с указанием целевых ориентиров

«Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

²⁷ Организация имеет право на освобождение от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, в течение 10 лет со дня получения ею статуса участника исследовательского проекта (ст. 145¹ НК РФ).

²⁸ Организации в течение 10 лет имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщиков данного налога (ст. 246¹ НК РФ).

²⁹ От налогообложения освобождаются организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково»», и участники исследовательского проекта (п. 19, 20 ст. 381 НК РФ).

³⁰ Применяются пониженные тарифы страховых взносов (п. 10 ч. 1 ст. 427 НК РФ).

предоставления налоговых преференций, сроков их достижения, а также объемов, как абсолютных — в денежном выражении, так и относительных — в процентах к объему консолидированного бюджета РФ и к уровню внутреннего валового продукта (ВВП). Во-вторых, при введении новых льготных налоговых режимов для инвесторов используется так называемое точечное правовое регулирование, т. е. регулирование, нацеленное на определенный круг субъектов и на конкретный налог, что не позволяет оценить место и значение вновь вводимой налоговой преференции в целом — в системе государственных мер поддержки экономики. На данное обстоятельство обращает внимание Правительство РФ в Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019—2024 гг.³¹, указывая на отсутствие «в настоящее время комплексной системы учета и оценки объемов налоговых расходов, в результате чего невозможна оценка общего объема государственной (муниципальной) поддержки отдельных категорий физических и юридических лиц, а в ряде случаев и целых секторов экономики».

Следствием отсутствия системного подхода к установлению и введению налоговых преференций стало стремительное увеличение их количества и объема, сопровождающееся соответствующим ростом массива нормативных правовых актов. Так, если за период 2010—2013 гг. налоговые расходы, обусловленные применением налоговых льгот и иных преференций, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, возросли в 1,6 раза, достигнув значения в 1,9 трлн руб., или 2,9% ВВП (при этом темп роста налоговых расходов за указанный период опережал темп роста как ВВП, так и налоговых доходов консолидиро-

³¹ Утв. распоряжением Правительства РФ от 31 января 2019 г. № 117-р.

ванного бюджета РФ)³², то в настоящее время действует более 3,5 тыс. налоговых льгот и преференций (налоговых расходов), установленных на федеральном и региональном уровнях, общим объемом более 4,5 трлн руб.³³ Для сравнения: общий объем доходов федерального бюджета в 2020 г. установлен в размере 20,5 трлн руб.³⁴ (т. е. размер налоговых расходов составляет более 1/5 от общего объема доходов федерального бюджета); объем доходов бюджета такого крупного субъекта-донора, как г. Москва, в 2020 г. предусмотрен в размере 2,8 трлн руб.³⁵ (т. е. размер налоговых расходов почти в два раза превышает объем доходов бюджета г. Москвы). Приведенные цифры показывают, насколько значительными являются объемы налоговых расходов в масштабах бюджетной системы Российской Федерации. Представляется, что такой объем налоговых расходов в совокупности с продолжающейся тенденцией роста создает риски и угрозы нарушения фискальных интересов государства.

В настоящее время акцент в работе по введению льготных налоговых режимов субъектам инвестиционной деятельности должен

быть сделан не на количестве предоставляемых налоговых преференций и увеличении льготных категорий налогоплательщиков, а на качественном аспекте — на упрощении порядка и условий их применения, чтобы льготные налоговые режимы стали более понятными, простыми и ясными для их применения в практической деятельности частными инвесторами. В связи с этим целесообразно закрепить правовые гарантии защиты прав инвесторов при использовании налоговых преференций, делающие невозможным признание налоговым органом через какое-то время применение той или иной налоговой льготы, преференции необоснованной со всеми вытекающими негативными последствиями для налогоплательщиков в виде начисления недоимки по налогу, а также пеней и штрафов³⁶. В противном случае механизм предоставления льготных налоговых режимов эффективно функционировать не сможет.

Предоставление налоговых преференций субъектам частной инвестиционной деятельности влечет формирование выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы РФ³⁷, что создает почву для формирования риска нарушения

³² Подробнее см.: Иванов В. В., Лукьянова Н. Г., Пытель Н. А. Оценка налоговых льгот в РФ: региональные аспекты // Финансы. 2017. № 6. С. 25—29.

³³ Как указано в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 и 2022 гг., утв. Минфином России, только на федеральном уровне за последние пять лет было предоставлено около 100 новых льгот (налоговых расходов), выпадающие доходы по которым к 2019 г. превысили 1 трлн руб.

³⁴ См. Федеральный закон от 2 декабря 2019 г. № 380-ФЗ «О федеральном бюджете на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов».

³⁵ См. Закон г. Москвы от 27 ноября 2019 г. № 33 «О бюджете города Москвы на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов».

³⁶ Показательным с этой точки зрения является постановление КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34-П по делу о проверке конституционности п. 8 ст. 75, подп. 3 п. 1 ст. 111 и подп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ.

³⁷ Например, в п. 3 ст. 284⁹ НК РФ указано на недополучение доходов бюджетами бюджетной системы РФ в связи с применением мер стимулирования деятельности в сфере промышленности в отношении инвестиционного проекта, реализуемого в соответствии со специальным инвестиционным контрактом, и закреплено, что порядок расчета совокупного объема расходов и таких недополученных доходов устанавливается методикой, указанной в п. 8 ч. 2 ст. 18³ Федерального закона от 31 декабря 2014 г. № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации».

фискальных интересов государства, в случае реализации которого может быть причинен имущественный вред государству³⁸. Однако прямой зависимости между формированием выпадающих доходов и нарушением фискальных интересов государства, включая причинение вреда, не усматривается. Не возникают риски причинения вреда фискальным интересам государства в следующих случаях. Так, недобор доходов в бюджет, возникающий в результате предоставления стимулирующих налоговых преференций³⁹, не является рисковой ситуацией, влекущей причинение вреда государству, если достигается эффект самокупаемости налоговых льгот, заключающийся в том, что недополученные в настоящем периоде времени доходы поступят в бюджет в будущем, когда объект инвестиций будет построен, начнет функционировать, когда появятся новые рабочие места и будет сформирована новая налоговая база, обеспечивающая поступление дополнительных налогов в доход бюджета. В связи с этим заслуживает поддержки мнение о том, что «привлечение в экономику инвестиций за счет налоговых стимулов далеко не всегда противоречит увеличению налоговых доходов, учитывая, что согласно российским правилам оценки налоговых расходов стимулирующие налоговые льготы предназначены стимулировать экономическую активность для увеличения доходов бюджетной системы»⁴⁰.

³⁸ Понятия «риск нарушения фискальных интересов государства» и «риск причинения вреда фискальным интересам государства» нами используются как тождественные.

³⁹ Льготные налоговые режимы для инвесторов устанавливаются исключительно в целях стимулирования в отличие от налоговых мер поддержки социального и технического характера, предоставляемым иным категориям налогоплательщиков.

⁴⁰ Громов В. В. Внутренняя налоговая конкуренция: сущность, особенности, регулирование в РФ // *Налоги*. 2020. № 1. С. 5—9.

Достижение в результате использования субъектами инвестиционной деятельности целей государственных программ и целей экономической политики Российской Федерации, которые ставились при установлении и введении налоговых преференций, также будет свидетельствовать об эффективности налоговых преференций и об отсутствии рисков нарушения фискальных интересов государства.

Не усматривается рисковая ситуация при соблюдении соразмерности объемов предоставленной налоговой преференции, являющейся альтернативой другим мерам государственной поддержки, и прямого расхода бюджета⁴¹ в форме субси-

⁴¹ «Прямой расход бюджета» — термин, не имеющий законодательного определения и закрепления, но употребляемый в некоторых программных документах РФ, например в Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019—2024 гг., Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 и 2022 гг. Также термин «прямой расход» используется МВФ в «Руководстве по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» (2001 г.). В Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019—2024 гг., утв. распоряжением Правительства РФ от 31 января 2019 г. № 117-р отмечено, что «в качестве налоговых расходов рассматриваются не все льготы или преференции, а только льготы или преференции, цели предоставления которых могут быть достигнуты альтернативным способом через предоставление субсидий или осуществление иных прямых расходов бюджетов». Аналогичный подход содержится в определении налоговых и неналоговых расходов, данном МВФ в названном Руководстве: «Налоговые и неналоговые расходы — это льготы или освобождения относительно «базовой» структуры налогов, которые ведут к снижению величины собираемых государством доходов, и, поскольку цели государственной политики могли бы быть достигнуты альтернативным способом через предоставление субсидий или осуществле-

дии, бюджетной инвестиции, государственной гарантии на те же цели. В целях предотвращения и минимизации рисков и угроз фискальным интересам государства такая соразмерность должна оцениваться при введении новых налоговых льгот и преференций и по аналогии с иными фискальными характеристиками налоговых расходов включаться в паспорт налогового расхода.

При этом обратные ситуации — недостижение самоокупаемости налоговых преференций, недостижение целей их введения, превышение объемов предоставленных налоговых преференций над объемами прямых расходов бюджета на те же цели — создают риски и угрозы нарушения фискальных интересов государства⁴². Также к факторам и (или) условиям, способствующим возникновению и реализации рисков и угроз, следует отнести:

1) установление и введение налоговых льгот, освобождений, изъятий в точечном режиме без должного финансово-экономического обоснования и расчета, в отрыве от общей системы мер государственной поддержки инвестиционной деятельности, без указания объема выпадающих доходов, способов и сроков их возмещения. Минимизации риска способствовало бы принятие единой концепции, плана, программы предоставления налоговых льгот, освобождений, изъятий и иных налоговых преференций субъектам частной инвестиционной деятельности, осуществляющим капиталовложения в объекты общегосударственного значения, с указанием общих объемов выпадающих доходов, сроков самоокупаемости предостав-

ние иных прямых расходов, льготы рассматриваются как эквивалент бюджетных расходов».

⁴² Подробнее о рисках, их классификации, возникновении, минимизации и т. д. см.: Риски финансовой безопасности: правовой формат: монография / отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М., 2018.

ляемых налоговых преференций и определением целей, о чем было сказано выше, и, кроме того, закрепление в бюджетном законодательстве верхнего предела таких выпадающих доходов;

2) значительное превышение в ходе реализации правовых норм, устанавливающих налоговые преференции, объема выпадающих доходов бюджета над ранее запланированными (рассчитанными) суммами при их введении. Мерой минимизации риска в этом случае является развитие системы мониторинга использования налоговых льгот и иных налоговых преференций и их оценки;

3) осуществление необъективной оценки налоговых расходов, в результате которой могут сохранять свое действие неэффективные налоговые расходы, т. е. те, которые не достигают целей, ставящихся при их введении, или не востребованы субъектами, для которых предназначались, или не соответствуют иным критериям оценки эффективности, установленным Правительством РФ⁴³. В качестве меры минимизации риска в связи с этим можно предложить ввести механизм финансового контроля со стороны государства за деятельностью по проведению оценки предоставленных налоговых преференций с возможностью привлечения к юридической ответственности лиц, ненадлежащим образом осуществляющих полномочия по оценке эффективности налоговых расходов.

Сложившаяся ситуация с предоставлением налоговых преференций обусловила необходимость их учета, анализа и оценки. Такая работа проводится с 2019 г. в рамках нового бюджетно-правового инсти-

⁴³ См. постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439 «Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации».

тута налоговых расходов. К настоящему времени сформированы и размещены в свободном доступе в сети Интернет перечни налоговых расходов публично-правовых образований: перечень налоговых расходов Российской Федерации на 2020 г. и на плановый период 2021 и 2022 гг., включающий 273 налоговых расхода⁴⁴; перечни налоговых расходов субъектов РФ, например перечень налоговых расходов Мурманской области на 2020 г., включающий 47 налоговых расходов⁴⁵; перечни налоговых расходов муниципальных образований, например перечень налоговых расходов на 2020 г. Владивостокского городского округа, включающий 12 налоговых расходов⁴⁶, или, например, перечни налоговых расходов сельских поселений Столпянского, Гребневского, Мелекшинского и других поселений Старожиловского района Рязанской области на 2020 г., включающие по два-три налоговых расхода⁴⁷.

Также Правительство РФ⁴⁸ утвердило общий для всех видов налоговых расходов паспорт налогового расхода, содержащий 20 характеристик, в том числе фискальные, к которым относятся объем за отчетный финансовый год и оценка объема на текущий финансовый год, очередной финансовый год и плановый период налоговых льгот, освобождений и иных преференций, предоставленных для плательщиков налогов, сборов, таможенных платежей и страховых взносов на обязательное социальное страхование. Отражение

в паспорте налогового расхода фискальных характеристик в денежном выражении является важным шагом в работе по определению их места и значения в общем механизме налоговой поддержки субъектов инвестиционной деятельности.

В то же время имеются и недостатки действующего регулирования. Во-первых, нормативно не закреплено положение о размещении паспортов налоговых расходов в свободном доступе в сети Интернет по аналогии с перечнями налоговых расходов, что в условиях отсутствия свободного доступа к информации о фискальных характеристиках того или иного налогового расхода затрудняет осуществление общественного контроля за процессом установления, введения, оценки объемов и эффективности налоговых расходов. Во-вторых, в паспорте налогового расхода отсутствует информация о доле налогового расхода в общем объеме консолидированного бюджета РФ, о его отношении к уровню ВВП, о динамике изменения объема налогового расхода. Закрепление такой информации позволило бы оценивать налоговый расход в системной взаимосвязи с бюджетной системой и экономикой государства в целом и могло бы быть показательным с той точки зрения, насколько учитываются фискальные интересы государства при оптимизации налоговых режимов, в том числе в целях привлечения инвестиций.

Важным направлением в работе с налоговыми расходами является оценка их эффективности, результаты которой учитываются при формировании основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации, при проведении оценки эффективности реализации государственных программ Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных программ. Кроме того, отчет об оценке налоговых расходов Российской Федерации за отчетный финансовый год, на текущий

⁴⁴ URL: https://www.minfin.ru/ru/document/index.php?id_4=129403 (дата обращения: 29.04.2020).

⁴⁵ URL: https://minec.gov-murman.ru/activities/tax_politics/tax_expenses/ (дата обращения: 29.04.2020).

⁴⁶ URL: <http://vlc.ru/> (дата обращения: 29.04.2020).

⁴⁷ URL: <https://star.ryazangov.ru/> (дата обращения: 29.04.2020).

⁴⁸ См. постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439.

финансовый год, очередной финансовый год и плановый период требуется при внесении проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период в Государственную Думу, что также подчеркивает важность и значимость такого отчета.

Появление института налоговых расходов в бюджетном законодательстве было обусловлено сложившейся ситуацией в сфере предоставления налоговых льгот и иных преференций, т. е. объективными причинами. Реализация правовых предписаний в рамках указанного правового института будет способствовать выявлению неэффективных налоговых льгот, освобождений и иных налоговых преференций, принятию экономически обоснованных решений об их введении и отмене. Институт налоговых расходов адекватно отражает и регулирует общественные отношения, складывающиеся при предоставлении налоговых льгот и иных налоговых преференций, препятствует необоснованному увеличению выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы РФ, способствуя таким образом минимизации рисков причинения вреда фискальным интересам государства.

Правовой институт налоговых расходов, а также иные правовые меры и инструменты минимизации рисков нарушения фискальных интересов государства позволят избежать применения со стороны государства компенсаторного механизма, когда государство в целях возмещения недобора доходов в бюджет, образовавшегося в результате предоставления налоговых преференций одним льготным категориям налогоплательщиков, прибегает к усилению налогового бремени в отношении остальных налогоплательщиков путем повышения налоговых ставок и (или) введения новых налогов. В последние несколько лет в Российской Федерации наблюда-

ется именно такая тенденция: с одной стороны, отдельным субъектам инвестиционной деятельности оказывается все больше мер налоговой поддержки; с другой стороны, происходит усиление налогового бремени в отношении других налогоплательщиков⁴⁹.

Таким образом, к настоящему времени уже многое сделано для того, чтобы налоговые льготы, освобождения и иные преференции предоставлялись с учетом фискальных интересов государства, однако в условиях отсутствия системности законодательного регулирования в части предоставления мер налоговой поддержки субъектам инвестиционной деятельности и только формирующейся практики учета и оценки таких мер в рамках бюджетно-правового института налоговых расходов сохраняются риски нарушения фискальных интересов государства. В первую очередь в целях минимизации рисков причинения вреда фискальным интересам государства необходимо провести ревизию установленных законодательством налоговых льгот и иных преференций в целях привлечения инвестиций на предмет оценки их эффективности с последующей отменой неэффективных налоговых льгот и иных преференций, а также сделать акцент на снижении темпов увеличения количества налоговых расходов и их объемов в денежном выражении.

Иными мерами, способствующими минимизации возникающих рисков и направленными на соблюдение и учет фискальных интересов государства, являются:

разработка и принятие единой концепции (программы, плана) предоставления налоговых льгот, осво-

⁴⁹ Недавними примерами тому является повышение с 1 января 2019 г. ставки НДС с 18% до 20%, а также введение с того же времени налога на профессиональный доход (в отдельных субъектах в порядке эксперимента) и налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

бождений и иных преференций субъектам инвестиционной деятельности;

закрепление правила о соблюдении соразмерности объемов предоставленной налоговой преференции и прямого расхода бюджета в форме субсидии, бюджетной инвестиции, государственной гарантии, предоставляемых в целях привлечения частных инвестиций в экономику Российской Федерации;

обеспечение прозрачности и открытости информации о налоговых расходах публично-правовых образований, в том числе путем закрепления требования о размещении паспорта налоговых расходов

в свободном доступе в сети Интернет;

создание условий для осуществления общественного контроля за установлением, введением, отменой льготных налоговых режимов субъектам инвестиционной деятельности;

введение правового механизма проведения государственного финансового контроля за деятельностью по оценке налоговых расходов и принятием соответствующих решений в случае признания налоговых расходов неэффективными;

развитие системы мониторинга предоставления и использования налоговых преференций субъектами инвестиционной деятельности.

Библиографический список

Ledneva I. Use of the Concept of the Actual Right to Income at the Settlement of Tax Disputes in the Russian Federation // Tax sovereignty and the concept of fiscal rule-making in the countries of central and eastern Europe. Conference Proceedings. Voronezh, 2018.

Васильева Н. В. Публичные доходы в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: монография / под ред. Е. Ю. Грачевой. М., 2017.

Горбунова О. Н. Избранное. М., 2017.

Громов В. В. Внутренняя налоговая конкуренция: сущность, особенности, регулирование в РФ // Налоги. 2020. № 1.

Другова Ю. В. Использование бюджетных средств коммерческими организациями: правовой аспект // Законодательство и экономика. 2003. № 1.

Емельянов А. С. Государственная поддержка инвестиционной деятельности и законодательство о налогах и сборах: особенности налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов // Реформы и право. 2016. № 2.

Иванов В. В., Лукьянова Н. Г., Пытель Н. А. Оценка налоговых льгот в РФ: региональные аспекты // Финансы. 2017. № 6.

Инвестиции в национальном и международном праве: баланс частных и публичных интересов: сб. матер. к XIV Ежегодным научным чтениям памяти профессора С. Н. Братуся. М., 2019.

Копина А. А. Ограничения налоговой оптимизации при дроблении бизнеса // Налоги. 2017. № 17.

Кудряшова Е. В. Проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 3.

Кудряшова Е. В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. № 10.

Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. М., 2009.

Леднева Ю. В. Планирование публичных финансов как условие обеспечения финансовой безопасности Российской Федерации // Финансовое право. 2018. № 11.

Орлова О. Е. Льготы для участников региональных инвестиционных проектов // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 11.

Поветкина Н. А. Правовые средства обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации // Журнал российского права. 2014. № 6.

Риски финансовой безопасности: правовой формат: монография / отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М., 2018.

Хабриева Т. Я. Национальные интересы и законодательные приоритеты России // Журнал российского права. 2005. № 12.

Fiscal Interests of the State in Optimizing the Tax Regime for Attracting Investment

Yu. V. Ledneva, Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, Moscow 117128, Russian Federation

E-mail: ulivik@yandex.ru

DOI: 10.12737/jrl.2020.087

Currently, in the Russian Federation, there is an acute problem of increasing investment attractiveness in order for a private investor to invest money in investment objects in which society and the state are interested. Stipulated by the legislation on taxes and fees the tax support provided by private investors, characterized by diversity and a large number that requires analysis and systematization, considering that due to optimization of tax regimes generated a shortfall in revenues of budgets of the budgetary system of the Russian Federation and thus there is a risk of violation of the state's fiscal interests.

The purpose of the study is to evaluate the measures of tax support provided by the legislation of the Russian Federation for private investment entities from the point of view of accounting and compliance with the fiscal interests of the state. Research objectives: to analyze the legislation of the Russian Federation in order to establish tax support measures for investment entities; to consider preferential tax legal regimes for certain categories of taxpayers-investment entities; identify the risks of violating the fiscal interests of the state when granting tax preferences to private investors; evaluate the budgetary and legal institution of tax expenditures from the position of minimizing the risks of violating the fiscal interests of the state.

The methodological basis of the research is based on General scientific methods: analysis, synthesis, generalization, logical, system; and special methods: formal-legal, comparative-legal.

Based on the research, it is concluded that in the absence of systematic provision of tax support measures to investment entities in the Russian legislation and the newly emerging practice of accounting and evaluating such measures within the framework of the budgetary and legal Institute of tax expenditures, there are risks of violating the fiscal interests of the state. Measures to minimize such risks are proposed.

Keywords: fiscal interest of the state, investments, taxpayers, subjects of investment activity, optimization of the tax regime, tax preferences, tax benefits, tax expenses of public legal education, risk.

For citation: Ledneva Yu. V. Fiscal Interests of the State in Optimizing the Tax Regime for Attracting Investment. *Zhurnal rossijskogo prava = Journal of Russian Law*, 2020, no. 7, pp. 144—157. DOI: 10.12737/jrl.2020.087 (In Russ.)

References

Drugova Yu. V. Ispol'zovanie byudzhetnykh sredstv kommercheskimi organizatsiyami: pravovoy aspekt. *Zakonodatel'stvo i ekonomika*, 2003, no. 1.

Emel'yanov A. S. Gosudarstvennaya podderzhka investitsionnoy deyatel'nosti i zakonodatel'stvo o nalogakh i sborakh: osobennosti nalogooblozheniya pri realizatsii regional'nykh investitsionnykh projektov. *Reformy i pravo*, 2016, no. 2.

Gorbunova O. N. Izbrannoe. Moscow, 2017.

Gromov V. V. Vnutrennyaya nalogovaya konkurentsia: sushchnost', osobennosti, regulirovanie v RF. *Nalogi*, 2020, no. 1.

Investitsii v natsional'nom i mezhdunarodnom prave: balans chastnykh i publichnykh interesov: sbornik materialov k XIV Ezhegodnym nauchnym chteniyam pamyati professora S. N. Bratusya. Moscow, 2019.

Ivanov V. V., Luk'yanova N. G., Pytel' N. A. Otsenka nalogovykh l'got v RF: regional'nye aspekty. *Finansy*, 2017, no. 6.

Khabrieva T. Y. National interests and legislative priorities of Russia. *Zhurnal rossijskogo prava = Journal of Russian Law*, 2005, no. 12, pp. 19—29. (In Russ.)

Kopina A. A. Ogranicheniya nalogovoy optimizatsii pri droblenii biznesa. *Nalogi*, 2017, no. 17.

Kucherov I. I. Teoriya nalogov i sborov (pravovye aspekty): monografiya. Moscow, 2009.

Kudryashova E. V. Problemy nalogovogo administrirovaniya krupneyshikh nalogoplatel'shchikov. *Nalogovye spory: teoriya i praktika*, 2006, no. 3.

Kudryashova E. V. Yurisdiksiya (suverenitet) gosudarstv i nalogovyy immunitet v oblasti kosvennogo nalogoblozheniya. *Finansovoe pravo*, 2005, no. 10.

Ledneva I. Use of the Concept of the Actual Right to Income at the Settlement of Tax Disputes in the Russian Federation. *Tax sovereignty and the concept of fiscal rule-making in the countries of central and Eastern Europe. Conference Proceedings*. Voronezh, 2018.

Ledneva Yu. V. Planirovanie publichnykh finansov kak uslovie obespecheniya finansovoy bezopasnosti Rossiyskoy Federatsii. *Finansovoe pravo*, 2018, no. 11.

Orlova O. E. L'goty dlya uchastnikov regional'nykh investitsionnykh proektov. *Stroitel'stvo: bukhgalterskiy uchet i nalogoblozhenie*, 2019, no. 11.

Povetkina N. A. Legal Means of Provision of Financial Sustainability of the Russian Federation. *Zhurnal rossijskogo prava = Journal of Russian Law*, 2014, no. 6, pp. 31—36. (In Russ.)

Riski finansovoy bezopasnosti: pravovoy format. Ed. by I. I. Kucherov, N. A. Povetkina. Moscow, 2018.

Vasil'eva N. V. Publichnye dokhody v Rossiyskoy Federatsii: finansovo-pravovoy aspekt. Ed. by E. Yu. Gracheva. Moscow, 2017.