

Оценка рисков налоговых расходов

Земсков В.В., профессор кафедры «Анализ рисков и экономическая безопасность», доктор экономических наук, доцент,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
Москва, Россия

Аннотация. В статье рассматриваются основные проблемы, существующие в налоговом законодательстве о налогах и сборах, в частности, наличие неоднозначностей в толковании и применении отдельных норм и положений органами финансового контроля, судебными и арбитражными органами. Кроме того, при принятии ответственных финансовых решений, затрагивающих стратегическое и корпоративное управление, налогового учета и налогообложения, важное значение имеют решения Президиума ВАС РФ.

Отмечается, что существующее в настоящее время налоговое законодательство не отвечает современным вызовам и угрозам, требующим решения в целях однозначного толкования его норм и положений с учетом соблюдения баланса интересов государства как регулятора налоговых отношений и хозяйствующих субъектов, заинтересованных в правильном исчислении и своевременной уплате соответствующих причитающихся налогов в бюджет.

Ключевые слова: неопределенность налогового законодательства; риски; оценка рисков; налоговые расходы; баланс интересов.

Risk assessment of tax expenditures

Zemskov V.V., Doctor of Economics, professor of the department «Risk analysis and economic security», Financial University, Moscow, Russia

Annotation. The article deals with the main problems existing in the tax legislation on taxes and fees, in particular, the ambiguities in the interpretation and application of certain rules and regulations by financial control bodies, judicial and arbitration bodies. In addition, when making responsible financial decisions affecting strategic and corporate governance, tax accounting and taxation, the decisions of the Presidium of the SAC of the Russian Federation are important.

It is noted that the current tax legislation does not meet modern challenges and threats that require a solution in order to unambiguously interpret its rules and regulations, taking into account the balance of interests of the state as a regulator of tax relations and economic entities interested in the correct calculation and timely payment of relevant taxes due to the budget.

Keywords: uncertainty of tax legislation; risks; risk assessment; tax expenses; balance of interests.

Введение. Существующее в настоящее время налоговое законодательство, которое было принято еще в 1998 году, в основном не отвечает современным вызовам и угрозам, возникающим в процессе практического применения его отдельных норм и положений менеджментом хозяйствующего субъекта. Отсюда возникает закономерный вопрос, почему налоговое законодательство России не отвечает чаяниям и ожиданиям лиц, принимающих ответственные финансовые решения? Ответ содержится в норме налогового законодательства, дающее право уполномоченному органу исполнительной власти давать письменные разъяснения по вопросам исчисления налогов, сборов, страховых взносов и формирования налогооблагаемой базы по соответствующим налогам. Так, в соответствии со статьей 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения по применению данного закона органам налогового контроля, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, налоговым агентам. Как видим из положения данной

нормы, нормы налогового законодательства утверждаются законодательным органом власти, а разъяснения по практическому применению отдельных норм и положений делегируются исполнительному органу власти, тем самым закрепляется принцип неопределенности действующего законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, действующее законодательство о налогах и сборах выступает не в качестве закона прямого действия, а как закон косвенного действия, т.е. субъективное мнение финансового органа по тем или иным вопросам всегда будет способствовать порождению неопределенности. Доказательством такого положения являются официально издаваемые информационные письма финансового органа, которые часто противоречат друг другу.

В целях исключения противоречий в толковании отдельных норм и положений ФНС России ввела практику подготовки правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ [2].

Далее рассмотрим существующие неопределенности между нормами налогового законодательства и мнением финансового органа, которые однозначно влияют на достоверное формирование налоговых расходов.

Налоговые расходы

Прежде чем начать анализировать существующие неопределенности, необходимо рассмотреть понятие «налоговый расход». Известно, что термин «налоговые расходы» (tax expenditures) принадлежит С. Сюррею (Stanley S. Surrey), который, занимая должность в отделе по налоговой политике Министерства финансов США (US Treasury), инструктировал своих подчиненных заполнять лист льгот и освобождений по налогу на доходы, имевших природу расходных программ¹. В результате этой процедуры С.

¹ Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? // National Tax Journal. September 2003. Vol 56. No. 3. P. 613; Altshuler R., Dietz R. Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms. Rutgers University Working Paper 2008-04. June 2008. P. 2.

Сюррей выявлял лиц, не имеющих права на получение льгот по уплате налогов и тем самым наполнял ими бюджет страны.

В прикладной экономической литературе термин «налоговые расходы» используется как в широком, так и в узком смыслах.

Под налоговыми расходами в широком смысле понимаются недополученные доходы бюджетной системой Российской Федерации из-за предоставления различных налогов льгот, освобождений от налогообложения, применения ставки 0% и др. В связи с этим Минфин России разработал соответствующий документ об установлении определенного перечня налоговых льгот, которые, по мнению, специалистов финансового ведомства должны соответствовать основным целям государственной финансовой политики [1].

Таким образом, в государственном финансовом контроле появляется новая контрольная процедура «Оценка налоговых расходов на предмет целесообразности предоставления налоговых расходов и результативности налоговых расходов». При этом критериями целесообразности осуществления налоговых расходов являются соответствие их целям и задачам государственной денежно-кредитной политики, а также получение эффекта от использования налоговых льгот.

Под налоговыми расходами в узком смысле признаются обоснованные и документально подтверждённые затраты, а также эффективное использование налоговых льгот в процессе осуществления хозяйственной деятельности с целью получения экономической выгоды.

Налоговый расход по высокоэффективным объектам основных средств

В условиях усиления кризисных явлений в экономике страны одним из основных направлений повышения финансовых результатов, экономической безопасности хозяйствующих субъектов является повышение энергоэффективности производства.

Согласно статье 2 Федерального закона от 23 ноября 2009 года № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о

внесении в отдельные законодательные акты Российской Федерации» под энергетической эффективностью понимаются характеристики, отражающие отношение полезного эффекта от использования энергетических ресурсов к затратам энергетических ресурсов, произведенным в целях получения такого эффекта, применительно к продукции, технологическому процессу, юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю.

Именно энергоэффективность производства обеспечивает качественные показатели роста экономики хозяйствующего субъекта: от выпуска качественной продукции, отвечающей международным требованиям до определения потребления топливно-энергетических ресурсов на одного занятого работника.

Существующее налоговое законодательство содержит норму о возможности пользования налоговой льготой в части использования энергоэффективного имущества в хозяйственной деятельности. Так, в соответствии с пунктом 21 статьи 381 НК РФ освобождаются от налогообложения налогом на имущество организаций в течение трех лет со дня постановки на учет такого имущества, объекты вновь вводимых основных средств, имеющих высокий класс энергетической эффективности. Причем в отношении таких объектов должно быть определено классов их энергетической эффективности.

Постановлением Правительства РФ утверждены требования энергетической эффективности для зданий, строений, сооружений и требований к правилам определения класса энергетической эффективности многоквартирных домов².

Из буквального толкования пункта 21 статьи 381 НК РФ вытекает, что льгота по налогу на имущество может применяться по объектам основных средств, которые вводятся впервые и при наличии энергетического паспорта с

² Постановление Правительства Российской Федерации от 25.01.2011 № 18 «Об утверждении Правил установления требований энергетической эффективности для зданий, строений, сооружений и требований к правилам определения класса энергетической эффективности многоквартирных домов». URL: <https://base.garant.ru/12182261/>.

указанием класса энергетической эффективности. Причем не имеет значение, относится ли объект основных средств к движимому и недвижимому имуществу.

Первой неопределенностью налогового законодательства является субъективное понимание налоговыми органами такого понятия как «недобросовестность». Например, Коршунова М.В. акцентирует внимание на то, что налоговые органы часто понятие «недобросовестность» по одному и тому же вопросу к разным налогоплательщикам применяют исходя из субъективного понимания. В результате этого некоторые налогоплательщики по решению налоговых органов в бюджет дополнительно начисляют штрафные санкции, сумму недоимки налогов, а другие – используя схемы оптимизации налогообложения, получают необоснованные экономические выгоды [3].

Второй неопределенностью налогового законодательства является противоречивая правоприменительная практика судебных органов по одному и тому же вопросу, что затрудняет понимание отдельных норм законодательства о налогах и сборах. Противоречивое толкование отдельных норм налогового законодательства судебными органами в части использования налоговой льготы по энергоэффективному имуществу содержится во многих решениях. Так, в Решении Арбитражного суда Московской области от 12.04.2017 № А41-90181/16 отмечено, что налоговая льгота по налогу на имущество может применяться в отношении вновь вводимых в эксплуатацию объектов движимого и недвижимого имущества (в том числе зданий, сооружений), при наличии на них энергетического паспорта, в котором будет указано на высокий класс энергетической эффективности. В то же время в Определении ВС РФ от 06.02.2015 № 307-КГ14-7982 по делу № А26-707/2014 отмечено об отсутствии у налогоплательщика оснований для применения данной налоговой льготы.

По мнению Минфина России с 2014 года выпадающие доходы бюджета из-за разнообразных налоговых льгот выросли с 2,19 трлн.руб. до 2,4 трлн.руб. в 2016 году, а к 2020 году они увеличатся до 2,8 трлн. руб.³

Заключение

В целях соблюдения баланса интересов между государством, заинтересованном в наполнении бюджета объемами законно установленных налогов и сборов, и хозяйствующими субъектами, заинтересованными в своевременной уплате этих налогов, необходимо устранить неопределенности в толковании норм налогового законодательства различными субъектами регулирования [4].

С устранением неопределенностей в налоговом законодательстве появляется закон прямого действия, что исключает возникновения субъективизма при рассмотрении того или иного вопроса.

Библиографический список

1. Проект Постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении Порядка формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации». URL: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=82896>.

2. Современный предприниматель. ФНС составила Обзор решений вышестоящих судов по налоговым спорам. URL: <https://spmag.ru/news/fns-sostavila-obzor-resheniy-vyshestoyashchih-sudov-po-nalogovym-sporam>.

3. Коршунова М.В. Как избежать налоговых споров. Экономика. Налоги. Право. № 4, 2013 С.105-111.

4. Гурова С.Ю., Шипеев Я.Г., Кузьмин Д.С. Неопределенность налогового законодательства как фактор возникновения налоговых споров // Вестник Российского университета кооперации. 2018. № 4(34).

³ Ведомости от 04.07.2017. Минфин предлагает инвентаризацию налоговых льгот на сумму 2,5 трлн. руб. – URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2017/07/04/709431-inventarizatsiyu-nalogovih-lgot>

References

1. Draft Resolution of the Government of the Russian Federation «on approval of the Procedure for forming the list of tax expenditures of the Russian Federation and assessment of tax expenditures of the Russian Federation». URL: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=82896>.
2. Modern entrepreneur. The FTS has compiled a Review of decisions of higher courts on tax disputes. URL: <https://spmag.ru/news/fns-sostavila-obzor-resheniy-vyshestoyashchih-sudov-po-nalogovym-sporam>.
3. Korshunova M.V. how to avoid tax disputes. Economy. Tallage. Right. No. 4, 2013 Pp. 105-111.
4. Gurova S.Yu., Shipeev Ya.G., Kuzmin D.S. Uncertainty of tax legislation as a factor of tax disputes. Bulletin of the Russian University of cooperation. 2018. № 4 (34).