На правах рукописи

Чернов Константин Владимирович

Фискальная и регулятивная функции налогов в налоговой политике РФ и Канады: сравнительно-правовое исследование

Специальность: 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2025

Работа выполнена на кафедре финансового права ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

Научный руководитель: **Грачева Елена Юрьевна**
доктор юридических наук, профессор,
Заслуженный юрист Российской Федерации

Официальные оппоненты: **Шепенко Роман Алексеевич**
доктор юридических наук, профессор,
профессор кафедры административного и финансового права ФГАОУ ВО «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»

Щекин Денис Михайлович
доктор юридических наук, председатель коллегии адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры»

Ведущая организация: **ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия имени В.М. Лебедева»**

Защита состоится «03» февраля 2026 года в 13:00 на заседании диссертационного совета 24.2.336.02, созданного на базе ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), по адресу: г. Москва, 123242, ул. Садовая-Кудринская, д. 7, стр. 22, зал диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА): http://msal.ru.

Автореферат разослан «_____» _____2025 г.

Ученый секретарь диссертационного совета

доктор юридических наук, доцент Ю.К. Цареградская

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Востребованность исследования сравнительно-правового регулирования фискальной и регулятивной функций налогов в налоговой политике России и Канады предопределено существенным увеличением роли налогов в современных государствах и экономике. Стремительное развитие технологий, быстрое изменение геополитической обстановки, необходимость развития промышленности, появление новых децентрализованных финансовых инструментов, таких как криптовалюты и цифровые финансовые активы, требует оперативной реакции законодателя для обеспечения надлежащего правового регулирования и недопущения пробелов. В связи с этим устанавливаются новые правовые нормы, вносятся изменения в действующее правовое регулирование, в том числе в налоговое законодательство. Для государства налоговая сфера крайне чувствительна и важна, так как именно за счет налогов, «мускулов государства»[1], как говорил древнеримский писатель Цицерон, государство существует. Любые нововведения в налоговой сфере сопряжены с характером их воздействия на налоговую политику государства и на налоговые правоотношения с участием граждан и организаций. Функция налога проявляется в рамках такого воздействия. Следует выделить две ключевые функции налога – фискальную и регулятивную.

В качестве объекта для сравнительно-правового исследования была выбрана Канада. Россия и Канада - крупнейшие по территории государства, имеющие федеративное устройство, схожие природные, географические условия, а также этническое многообразие. Федеративное устройство Канады обуславливает разделение государства на провинции, которые самостоятельно, в пределах, установленных законодательством, осуществляют налоговое администрирование и ведут собственную налоговую политику за счет реализации различных правовых механизмов, в которых прослеживается направленность функций налога. Российская Федерация, в свою очередь, разделена на субъекты, осуществляющие в

[1] Winer L. S., Hettich W. The Political Economy of Taxation: Positive and Normative Analysis when Collective Choice Matters. The Encyclopedia of Public Choice, 2004. P.174.

определенной мере самостоятельную налоговую политику и администрирование в рамках закрепленных полномочий. Таким образом, накопленный опыт Канады по децентрализации и наделению провинций различными налоговыми полномочиями представляет интерес и для России в рамках сравнительно-правового исследования.

Заметим, что на протяжении длительного времени налог всегда имел фискальную направленность, рассматривался в основном как источник поступлений в бюджет, с позиции сложившихся в России и зарубежных странах, в том числе в Канаде, в судебной практике[2] и доктрине[3].

Безусловно, фискальная функция налога, которая заключается во взимании налоговых платежей и формировании бюджета для последующего предоставления услуг со стороны государства, является основополагающей. За счет налоговых поступлений в бюджет государство финансирует и обеспечивает потребности социума, такие как здравоохранение, образование, наука, пенсионное обеспечение, оборона и иные социальные услуги. Исследования показали, что минимальный налоговый доход для стран составляет не менее 15 процентов от валового внутреннего продукта в целях обеспечения возможности предоставления основных услуг своим гражданам[4].

В то же время практически во всех государствах укрепляется позиция, что не только государственный орган власти, но и налог, может выступать «мегарегулятором» различных общественных отношений, а его ключевой функцией становится регулятивная. Налоги являются «эффективным механизмом

---

[2] Например, в деле Shell Petroleum Development Co. Ltd против FBIR было указано, что налог следует считать долгом перед правительством. В Австралии, в деле Mathews против Chicory Marketing Board суд определил налог как принудительное взимание денег государственным органом для общественных целей или сбор денег для целей правительства посредством взносов от отдельных лиц.

[3] Некоторые авторы определяют налог как обязательный взнос в государственный бюджет. Юридический словарь Black’s Law Dictionary определяет налог как платеж, по общему правилу, денежный, взимаемый публичной властью с лиц, организаций и операций с целью получения государственного дохода.

[4] Gaspar V., Jaramillo L., Wingender P. Tax Capacity and Growth: Is there a Tipping Point? URL:// https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Tax-Capacity-and-Growth-Is-there-a-Tipping-Point-44436 (дата обращения: 17.02.2025).

воздействия на экономику страны»[5], способны влиять на справедливость распределения доходов среди слоев населения, рост благосостояния граждан, на поддержку требуемого государством общественного поведения, на инвестиционную активность и др.

Многие финансовые институты, например, Inter-American Development Bank (IABD), отмечают, что налог становится инструментом развития и способом повлиять на экономику государства[6], а также на развитие предприятий[7]. Изменение налогового законодательства, установление новых налогов или налоговых льгот и вычетов позволяют воздействовать на поведение налогоплательщиков и способствовать развитию здорового образа жизни или, напротив, дестимулировать потребление алкогольных напитков, табачной продукции, то есть не поощрять вредный образ жизни налогоплательщиков. Например, в России в 2019 году Правительство РФ утвердило «Концепцию осуществления государственной политики противодействия потреблению табака и иной никотинсодержащей продукции в Российской Федерации на период до 2035 года и дальнейшую перспективу», согласно которой предлагается «применение ценовых и налоговых мер с целью снижения доступности табачной и иной никотинсодержащей продукции для населения»[8].

Кроме того, налоговое регулирование может оказывать влияние на поведение налогоплательщиков в отношении окружающей среды: на поддержание и улучшение экологической обстановки. Многие зарубежные государства, такие как Англия, Германия, Австрия, Дания, Канада, проводят так называемые «зеленые»

---

[5] Финансовое право. Учебник под ред. Химичевой Н.И. Издание 3-е, Москва, Юристъ, 2004. С. 313.

[6] Corbacho A., Vicente F.C., Eduardo L. More than Revenue: Taxation as a Development Tool (Executive Summary) URL://http://dx.doi.org/10.18235/0005982 (дата обращения: 17 февраля 2025 года).

[7] Walmart в период с 2002 по 2017 годы заплатил 103 млрд долларов США корпоративного подоходного налога, что в 44 раза больше суммы, которую Amazon заплатила за тот же период. В 2017 году Amazon сообщила о том, что уплатила «нулевые федеральные налоги – как результат различных налоговых кредитов и налоговых льгот для опционов на акции». Берг Н. Amazon. От офиса в гараже до $10 млрд годового дохода. Москва: Эксмо, 2023. С. 32.

[8] Распоряжение Правительства России от 18 ноября 2019 года №2732-р. Режим доступа: http://static.government.ru/media/acts/files/1201911220010.pdf

налоговые реформы для стимулирования экологического развития[9].

Необходимо отметить, что за счет поступлений от налогов в бюджет финансируются не только общественные блага и услуги. Важно, что налог является основным компонентом общественного договора между гражданами и публичной властью. Налоговое администрирование, а также налоговая политика могут в целом определять легитимность публичной власти[10]. Справедливая и сбалансированная налоговая система способствует соблюдению налогового законодательства налогоплательщиками. Для публичной власти важно продолжать укреплять общественное доверие, улучшая структуру и управление своих налоговых систем, сокращать налоговые расходы. Аналогичная позиция высказана Ч. Силович: «Для налогообложения необходимо не столько всемогущее государство, сколько легитимная публичная власть, признанная сообществом, и единая воля этого сообщества. Следовательно, для развития налогообложения нужна общественная поддержка»[11].

Определение в налоговой политике приоритетной функции и повышение эффективности имеющихся механизмов имеет большое значение для развития экономики любого государства и регулирования отношений, что ставит перед автором научную задачу по исследованию сущности налога и его функций.

Как представляется, исследование зарубежного опыта, прежде всего Канады, позволит получить дополнительный взгляд на налоговое регулирование с учетом результатов функционирования налоговой системы Канады и установить эффективные либо неэффективные правовые инструменты, которые используются для реализации функций налога – фискальной и регулятивной.

Степень научной разработанности темы исследования. Налог является

---

[9] Пономарёва Н.В., Голубцова Е.В. Зарубежный опыт экологического налогообложения на пути к «Зеленой» экономике // Вестник РЭА им. Г. В. Плеханова. 2012. № 6. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/zarubezhnyy-opyt-ekologicheskogo-nalogooblozheniya-na-puti-k-zelenoy-ekonomike (дата обращения: 05.03.2025).

[10] Why it matters? Why do tax rates and tax administration matter? URL://https://subnational.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes/why-matters (дата обращения: 17.02.2025).

[11] Силович Ч. О происхождении налогообложения: древние корни налоговых систем: пер. с англ. С. Г. Пепеляева. Москва: Статут, 2024. С. 11.

амбивалентной категорией и может быть рассмотрен как с экономической, так и с правовой точки зрения.

Нельзя не отметить вклад экономистов в исследование функций налогов, среди которых: Витте С.Ю.[12], Смит А.[13], Риккардо Д., Эеберг К.Т.[14].

В отечественной юридической науке вклад в разработку теоретических вопросов, относящихся к функциям налогов, внесли такие авторы, как: Артемов Н.М.[15], Березин М.Ю.[16], Бортников С.П.[17], Винницкий Д.В.[18], Горский И.И.[19], Грачева Е.Ю.[20], Кустова М.В.[21], Кучеров И.И.[22], Мачехин В.А.[23], Пепеляев С.Г.[24],

---

[12] Витте С. Ю. Конспектъ лекций о Народномъ и Государственномъ хозяйстве, читанныхъ Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу въ 1900-1902 гг. / С. Ю. Витте. – СПб.: тип. АО Брокгауз-Ефрон, 1912. – 568 с.

[13] Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations / A. Smith. – Edinburgh: Thomas Nelson and Sons, 1843. – 447 p.

[14] Эеберг К. Т. Курс финансовой науки / К. Т. Эеберг. – СПб.: тип. А. Розена, 1913. – 592 с.

[15] Налоговое право: учебник / Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2021. – 304 с.

[16] Березин М. Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры / М. Ю. Березин. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 628 с.

[17] Бортников С. П. Доктрина налогового права России: Russia tax law doctrine: исследование о причинах, цели, основании и методах налогообложения, теории и практики фискального отношения / С. П. Бортников. – Самара: Ас Гард, 2013.

[18] Винницкий Д. В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата / Д. В. Винницкий. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2019. — 360 с. — (Бакалавр. Академический курс). — ISBN 978-5-534-00212-6. — Текст: электронный // Образовательная платформа Юрайт [сайт]. — URL: https://urait.ru/bcode/431816 (дата обращения: 20.03.2025).

[19] Горский И. Сколько функций у налога? / И. Горский // Налоговый вестник. – 2002. – № 3. – С. 21–22.

[20] Грачева Е. Ю. Налоговое право: учебник / Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2021. – 304 с.

[21] Налоговое право России: общая часть: учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева; рук. авт. коллектива и отв. ред. Н. А. Шевелева; Санкт-Петербургский гос. ун-т. Юрид. фак. - Москва: Юристъ, 2001. - 490 с.; 22 см. - (Institutiones).; ISBN 5-7975-0453-7

[22] Налоговое право. Общая часть в 2 т. Том 1: учебник и практикум для академического бакалавриата / под редакцией И. И. Кучерова. — Москва: Издательство Юрайт, 2016. — 384 с. — (Бакалавр. Академический курс). — ISBN 978-5-9916-7082-1. — Текст: электронный // Образовательная платформа Юрайт [сайт]. — URL: https://urait.ru/bcode/390913 (дата обращения: 20.03.2025).

[23] Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.14. - Москва, 2002. - 198 с.

[24] Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Пепеляев Групп, 2020. – 796 с.

Химичева Н.И.[25], Шевелева Н.А., Ядрихинский С.А.[26], Янжул И.И.[27]. Касательно международного правового регулирования нельзя не отметить работы Килинкаровой Е.В.[28], Пономаревой К.А.[29], Толстопятенко Г.П.[30], Шахмаметьева А.А.[31], Шепенко Р.А., Щекина Д.М.[32]. Некоторые аспекты налогообложения в Канаде рассматривались Нонте С.[33], Поповой Л.В.[34], Шепенко Р.А.[35]. Среди зарубежных авторов, которые исследовали вопросы функции налога, следует выделить таких представителей, как Бёрд Р.[36], Кэмпбел С.[37], Мартинес-Васкес Дж.[38] и другие.

В российской юридической науке не проводились комплексные

---

[25] Химичева Н.И. Финансовое право. Учебник. Издание 3-е, Москва, Юристъ, 2004.

[26] Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: автореферат дис. ... доктора юридических наук : 12.00.04 / Ядрихинский Сергей Александрович; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»]. — Москва, 2022. — 66 с.

[27] Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – СПб.: тип. И. Стасюлевича, 1904. – 510 с.

[28] Килинкарова Е. В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для вузов / Е. В. Килинкарова — Москва: Издательство Юрайт, 2023. — 333 с. — (Высшее образование). — ISBN 978-5-534-17158-7. — Текст: электронный // Образовательная платформа Юрайт [сайт]. — URL: https://urait.ru/bcode/532479 (дата обращения: 20.03.2025).

[29] Пономарева К.А. Налоговое право интеграционных объединений: опыт Европейского Союза и Евразийского экономического союза: монография. Омск: Изд-во Омского гос. ун-та, 2016. - 223 с.

[30] Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. – М.: Норма, 2001. – 328 с.

[31] Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право / А. А. Шахмаметьев. – М.: Международные отношения, 2014. – 823 с.

[32] Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия: сборник / отв. ред. М. В. Карасева, Д. М. Щекин. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 320 с.

[33] Нонте С. Канада. Полная история страны / С. Нонте. – М.: АСТ, 2024. – 304 с.

[34] Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – 2-е изд. – М.: Дело и Сервис, 2011. – 432 с.

[35] Шепенко Р. А. Международные налоговые правила. Ч. 1 / Р. А. Шепенко. – М.: Юрлитинформ, 2012. – 526 с.

[36] Bird R. M. Redistribution Via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries / R. M. Bird, E. M. Zolt // UCLA Law Review. – 2005. – Vol. 52. – № 6. – P. 625–683.

[37] Campbell C. J.L. Ilsley and the Transformation of the Canadian Tax System: 1939-1943 / C. Campbell // Canadian Tax Journal. – 2013. – Vol. 61. – № 3. – P. 633–670.

[38] Martinez-Vazquez J. Revenue Assignment in the Practice of Fiscal Decentralization / J. Martinez-Vazquez // Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada / N. Bosch, J. M. Duran. – Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2008. – P. 5–28. – DOI: 10.4337/9781848442719.00010.

исследования, посвященные сравнительно-правовому изучению функций налогов в России и Канаде, а также не анализировались юридические механизмы, за счет которых реализуются функции налога и определяется налоговая политика.

Объектом исследования выступают общественные отношения, возникающие в связи с применением правовых норм, из содержания которых прослеживается направленность функции налога - фискальная или регулятивная.

Предметом исследования являются правовые нормы, содержащиеся в международных договорах, нормативных правовых актах России и Канады, правоприменительная практика и теоретические исследования российских и зарубежных ученых.

Цели и задачи исследования. Цель исследования заключается в выработке комплекса теоретических и практических положений в отношении эффективного использования фискальной и регулятивной функций налога при реализации налоговой политики в Российской Федерации и отражения указанных функций в актах налогового законодательства с учетом положительного опыта зарубежных государств, в частности, Канады, что будет способствовать экономическому росту и, в определенной степени, увеличению удовлетворенности налогоплательщиков.

Для достижения указанной цели поставлены следующие задачи:

— провести анализ понятия и сущности функции налогов в РФ и Канаде;

— изучить источники правового регулирования налогообложения с учетом функций налогов в названных государствах;

— дать общую характеристику фискальной функции налога в РФ и Канаде, ее отражение в налоговом законодательстве, определить ее особенности;

— выявить механизмы реализации фискальной функции налога в РФ и Канаде, а также рассмотреть преимущества и недостатки названных механизмов;

— охарактеризовать регулятивную функцию налога с учетом налогового законодательства и ее особенностей в указанных странах;

— выявить юридические инструменты формирования регулятивной функции налога для реализации налоговой политики в РФ и Канаде;

— сформулировать рекомендации и предложения по совершенствованию российского налогового законодательства с учетом опыта Канады.

Методологическая основа исследования сформирована общенаучными и специальными методами познания, в частности формально-юридическим, структурно-системным и сравнительно-правовым. Анализ общетеоретических вопросов проводится на основе диалектического метода познания, который позволяет раскрыть сущность изучаемых правовых явлений в их взаимосвязи друг с другом, а также с политическими и экономическими реалиями.

Диссертационная работа была выполнена с учетом таких базовых исследовательских принципов, как комплексность и всесторонность. Важной особенностью исследования является сочетание эмпирического и теоретического уровней познания, что позволило существенно обогатить правовой материал и способствовало получению достоверных результатов.

Нормативную основу исследования составили: Конституция РФ, законодательство РФ, включая Налоговый кодекс РФ, Бюджетный кодекс РФ, конституционные акты и налоговое законодательство Канады и некоторых других зарубежных стран, международные договоры в сфере налогообложения, директивы Европейского Союза в области налогообложения.

Эмпирическую основу исследования составили: практика Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, Верховного Суда РФ, арбитражных судов различных уровней, разъяснения Минфина России и ФНС России. Эмпирическую базу сформировали судебная и правоприменительная практика Канады и некоторых других зарубежных стран. Кроме того, использовались аналитические и статистические исследования государственных органов, международных финансовых институтов и организаций.

Теоретической основой исследования послужили труды ведущих ученых в области финансового и налогового права: Агабекян О.В., Артемов Н.М., Березин М.Ю., Брызгалин А.В., Винницкий Д.В., Гаджиев Г.А., Головкин А.Н., Грачева Е.Ю., Караваева И.В., Крохина Ю.А, Кустова М.В., Кучеров И.И., Леонова Н.Г., Майбуров И.А., Ногина О.А., Пансков В.Г., Пепеляев С.Г., Покачалова Е.В.,

Попова Л.В., Толстопятенко Г.П., Химичева Н.И., Черник Д.Г., Шевелева Н.А., Шепенко Р.А. и др.

Поскольку исследование носит комплексный характер и охватывает различные правовые аспекты рассматриваемой темы, теоретической базой послужили труды ученых в области теории государства и права, а также различных отраслевых наук: Алексеева С.С., Амелина Р.В., Венгерова А.Б., Жеребцова А.Н., Исакова В.Б., Матузова Н.И., Скловского К.И., Шершеневича Г.Ф. и др.

Исследование опирается на труды таких зарубежных ученых как: Аарон Х.Дж. (Aaron H. J.), Алан К.К. (Allen C. K.), Баал Р.В. (Bahl R. W.), Бош Н.Т. (Bosch N.), Тер-Минасян Т. (Ter-Minassian T.), Хог П.В. (Hogg P. W.), Свини Т.А. (Sweeney T. A.), Роден Дж.А. (Rodden J. A.), Джендрон П-П. (Gendron P.-P.), Левандовски Р. (Lewandowski R.), Падовано Ф. (Padovano F.), Спиро П.С. (Spiro P. S.), Бёрд Р.М. (Bird R. M.) и др.

Научная новизна диссертации определяется целью и задачами диссертационного исследования и заключается в том, что сформулированы теоретические и практические положения, научно обоснованные выводы по вопросу правового механизма реализации фискальной и регулятивной функций налога в налоговой политике России и Канады, а также решен ряд теоретических и практических проблем.

В целях осмысления и совершенствования правового закрепления фискальной и регулятивной функций налогов в законодательстве РФ и Канады, реализации функций в налоговой политике указанных стран выявлены и структурированы базовые инструменты воздействия на поведение налогоплательщиков в России и Канаде, за счет которых увеличиваются налоговые поступления в бюджет или предоставляются дополнительные меры поддержки субъектам налогообложения. В частности, к таковым отнесены: введение разового налога, использование системы льгот в целях развития региональных инвестиционных проектов, а также механизма возмещения затрат за счет средств бюджетной системы РФ, федерального инвестиционного налогового вычета, передача права применения налогового вычета другой компании.

В дополнение к инструментам воздействия на поведение налогоплательщиков сделан вывод об оптимизации налогового администрирования и контроля в России и Канаде в части цифровизации и автоматизации, что влияет на увеличение эффективности фискальной и регулятивной функции налога.

На защиту выносятся следующие теоретические положения, отражающие новизну диссертационного исследования:

1. Фискальная функция налога проявляется не только в том, что она обеспечивает поступление средств в бюджеты за счет налоговых платежей, но и в поступлении иных платежей в бюджетную систему, которые являются следствием соблюдения норм налогового законодательства налогоплательщиком, так называемых compliance costs (стоимость соблюдения налогового законодательства).

В настоящее время в России не выявлено инструментов и механизмов, а также отсутствуют методики и исследования, которые позволили бы с достоверностью определить стоимость соблюдения налогового законодательства в России налогоплательщиком либо публичной властью. Вместе с тем, политика налоговых органов России направлена на цифровизацию и оптимизацию администрирования, что при условии эффективности проводимых налоговыми органами мероприятий по цифровизации и администрированию, в конечном счете, позволит уменьшить compliance costs.

В этой связи представляется возможным использование налоговыми органами России опыта Канады в части установления расчетных показателей стоимости соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками и публичной властью и определения правовых инструментов, обеспечивающих снижение затрат compliance costs, что будет способствовать достижению значимых результатов в указанной сфере и повышению эффективности налогообложения в Российской Федерации за счет имплементации юридических механизмов, применяемых в Канаде.

2. Аргументировано, что обязательное представление позиции Конституционного Суда РФ на стадии разработки и принятия российского законопроекта позволит исключить риск признания положений закона, устанавливающего новый налог или изменяющего ставки применяемых налогов, противоречащими Конституции РФ и международным принципам, что обеспечит неукоснительное соблюдение правовой определенности в сфере действия налогового законодательства РФ.

Автором предложено на этапе подготовки и разработки российских законопроектов по установлению новых налогов или изменению налоговых ставок ввести требование о получении заключения Конституционного Суда РФ в форме отзыва. Сходная процедура, только в отношении Верховного Суда РФ, уже реализована в российском законодательстве в рамках внесения поправок в уголовное законодательство, согласно которой проекты федеральных законов о внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс РФ могут быть представлены в Государственную Думу ФС РФ только при наличии официального отзыва Верховного Суда РФ, что предусмотрено ст. 8 Федерального закона от 13.06.1996 № 64-ФЗ «О введении в действие Уголовного кодекса Российской Федерации».

3. Установлено, что закрепление в налоговом и бюджетном законодательстве и реализация в системе финансовых отношений фискальной функции налога сходны в России и Канаде. В отношении регулятивной функции налога, с учетом ее характеристик в России и Канаде, этимологии, сущности и проявления в нормах права, предлагается исключить альтернативные наименования данной функции и использовать в научных исследованиях термин «регулятивная функция налога», что обосновано рассмотрением налога как обязательного денежного платежа индивидуально-безвозмездного характера в качестве регулятора общественных отношений, которому присущи специфические признаки.

Анализ сущностных характеристик регулятивной функции налога как регулятора общественных отношений, а также использование единой

терминологии в контексте «регулятивной функции» обогатит доктрину финансового права и позволит упорядочить научную терминологию.

4. Предложено, с учетом позитивного опыта Канады, выработать и закрепить в ст. 3 Налогового кодекса РФ принцип, позволяющий исключить асимметрию в нормативном правовом регулировании, предусматривающем меры поддержки отдельным категориям налогоплательщиков. Принцип заключается в том, чтобы незначительные формальные нарушения требований налогового законодательства РФ, определяющих условия предоставления мер поддержки, не служили основанием для досрочного прекращения таких мер. При этом предлагается дополнительно установить и критерии незначительности нарушений, тем самым обеспечить дополнительные гарантии налогоплательщикам. Подобная практика уже применяется при рассмотрении административных правонарушений. Изменение подхода к мерам ответственности позволит достичь декларируемых целей конкретных мер поддержки.

5. Обоснована необходимость установления и проведения Счетной палатой РФ мониторинга и аудита эффективности налоговых расходов. Использование механизмов, за счет которых проявляется регулятивная функция налога, влечет за собой налоговые расходы бюджетов различных уровней. В связи с отсутствием правовых инструментов проведения мониторинга и аудита эффективности налоговых расходов в РФ, в том числе соотношения размера налоговых расходов и расходов на их администрирование, предлагается установить правовую норму, применение которой будет обеспечивать осуществление контроля за налоговыми расходами или выпадающими доходами бюджетов, позволяющую не допустить нерационального применения мер поддержки в отношении налогоплательщиков, выявить неактуальные или неиспользуемые льготные механизмы.

6. Выявлены сущностные характеристики регулятивной функции налога, предопределяющие юридические инструменты ее формирования в целях проведения налоговой политики, в частности направленность, срочность, многокомпонентность, достижение баланса в развитии общества и экономики.

Обосновано, что ключевой особенностью регулятивной функции является направленность, то есть воздействие посредством юридических инструментов на поведение налогоплательщика и стимулирование его к определенным действиям или, напротив, дестимулирование, что в средне или долгосрочной перспективе приводит к увеличению налоговых поступлений в бюджет.

Установлена необходимость на уровне подзаконных нормативных актов определить в качестве ключевого показателя эффективности деятельности территориальных налоговых органов рассматривать увеличение налоговых поступлений в результате примененных мер налоговой поддержки, что объективно следует из обеспечения реализации налоговыми органами фискальной и регулятивной функций налога в их единстве и взаимосвязи.

7. По итогам сравнительно-правового анализа налогового регулирования в России и Канаде аргументировано, что наличие кодифицированного законодательства позволяет обеспечить эффективное применение единообразных подходов к налоговым отношениям и реализацию налоговой политики, обеспечивающей установленные общественные и государственные интересы. Определено, что судебный прецедент как источник регулирования налоговых отношений не в полной мере отвечает заявленным целям, так как для формирования позиции суда по отдельному вопросу может потребоваться продолжительный период времени (более года), а сформированная судом в результате правовая позиция не будет универсальной для всех субъектов канадской федерации, как следует из опыта Канады. Это свидетельствует о снижении роли судебного прецедента в ситуации стремительных изменений в законодательство, которые являются ответом на «внешние вызовы», при этом возрастает потребность в качественной проработке законодательных инициатив и текстов законопроектов на этапе их подготовки.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в углублении и расширении научных знаний в области финансового права, в том числе налогового права, в частности, касающихся правового единства и дифференциации, а также правовой реализации фискальной и регулятивной

функций налога в рамках проводимой налоговой политики на примере РФ и Канады путем анализа, обобщения и систематизации имеющихся научных знаний, относящихся к рассматриваемому вопросу.

Содержащиеся в диссертации положения могут служить основой для дальнейших правовых исследований проблем реализации фискальной и регулятивной функций налога в налоговой политике РФ и зарубежных стран, а также будут полезны для понимания правового отражения иных функций налога в налоговой политике государства.

Практическая значимость диссертационного исследования. Выводы, сформулированные на основе исследования, имеют целью способствовать совершенствованию российского налогового законодательства, они могут найти применение в законотворческой деятельности, в том числе при оптимизации правовых инструментов, обеспечивающих реализацию фискальной и регулятивной функций налога в налоговой политике РФ, а также непосредственно в практике финансово-контрольных органов РФ, налоговых органов РФ, практике судебных органов РФ при рассмотрении налоговых споров.

Теоретические выводы и предложения, сформулированные в работе, могут быть использованы в образовательной деятельности при подготовке учебной литературы по финансовому праву, в том числе по налоговому праву, а также найти применение в деятельности органов власти, государственных органов, практикующих юристов и адвокатов.

Достоверность и обоснованность результатов исследования обеспечиваются использованием комплекса научных методов, позволивших провести всесторонний анализ как теоретических, так и практических аспектов рассматриваемых явлений. В основе выводов лежит анализ широкого перечня научных трудов как российских, так и зарубежных ученых. Также при подготовке диссертации был использован широкий перечень нормативных правовых источников и данные правоприменительной практики России и зарубежных стран.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация подготовлена, обсуждена, одобрена и рекомендована к защите на кафедре финансового права федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)».

Результаты проведенного исследования использовались при чтении лекций и проведении семинарских занятий по налоговому праву, спецкурсу «Основы управления горнорудными проектами в России» в МГИМО (у) МИД России и ряду других дисциплин. Основные положения и выводы, сформулированные в диссертационном исследовании, нашли отражение в статьях автора, опубликованных в научных журналах, включенных в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий ВАК Министерства науки и высшего образования РФ по юридическим специальностям.

Структура работы определяется целью и задачами исследования и состоит из введения, трех глав и заключения, а также списка использованных источников; каждая глава разделена на два параграфа.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, состояние ее разработанности, определяются объект, предмет, цель и задачи исследования, раскрываются методологическая, теоретическая, нормативная и эмпирическая основы работы, показывается ее научная новизна, формулируются положения, выносимые на защиту.

Первая глава **«Теоретико-правовые основы функции налогов в налоговой политике РФ и Канады»** состоит из двух параграфов.

В первом параграфе *«Понятие и сущность функции налогов»* проведен анализ понятия «налог», функции налога, сущности функции налога, а также сравнительное исследование подходов к определению понятия «налог» в России и Канаде. Автор рассматривает исторические аспекты возникновения налогов, их роль в государстве, а также ключевые характеристики, которые отличают налоги от других видов платежей, в том числе регуляторных. Особое внимание уделяется юридическому и экономическому определению налога, его обязательности, безвозмездности, денежному характеру и публичному предназначению.

В параграфе анализируются судебные решения Канады, которые содержат подходы по разграничению налогов, сборов и регуляторных платежей, тем самым подчеркивая специфику регулирования в Канаде. Так, например, исследуется дело 620 Коннот Лтд. против Канады (в лице Генерального прокурора) (Connaught Ltd v. Canada (Attorney General), рассмотренным Верховным судом Канады в 2008 году[39], в котором отмечаются следующие характеристики налога:

1. Налог подлежит уплате в соответствии с законом— этот элемент будет соблюдаться, когда существует юридическое требование платить или практическое принуждение в том смысле, что неуплата приведет к наказанию.

[39] 620 Connaught Ltd. v. Canada (Attorney General), 2008 SCC 7 (CanLII), [2008] 1 SCR 131 // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. URL: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/2008/2008scc7/2008scc7.html (дата обращения: 04.01.2025).

2. Налог установлен по решению законодательного органа — этот элемент будет соблюден, если налог установлен на основании закона, принятого уполномоченным органом.
3. Налог подлежит взиманию государственным органом — подразумевается, что налог не может исходить от частного лица.
4. Налог преследует общественные цели — это требование будет соблюдаться, если целью взимания налога является сбор средств для каких-либо общественных целей и решения социальных задач (образование, медицина, наука).

Отдельно автором выделяется подход канадской судебной системы в отношении разграничения налога и платежей, связанных с системой «законодательного регулирования» (дело Eurig Estates (Re) [1998] 2 S.C.R., дело Westbank First Nation v. British Columbia Hydro and Power Authority [1999] 3 S.C.R.). Он предполагает, что если платеж никак не связан с системой законодательного регулирования, то такой платеж будет расцениваться как налог, в противном случае такой платеж будет считаться не налогом, а регуляторным платежом или сбором. Для того, чтобы определить «связь с системой законодательного регулирования» судом анализируются следующие критерии в отношении конкретного платежа:

1. наличие полного, комплексного и детализированного свода правил;
2. наличие цели законодательного регулирования, направленной на воздействие на определенное поведение;
3. наличие фактических или правильно оцененных затрат на осуществление такого регулирования;
4. отношения между субъектом регулирования и нормой подразумевают, что субъект извлекает выгоду из данного регулирования либо вызывает необходимость в нем.

По завершению двухэтапного анализа можно сделать вывод относительно природы платежа – является ли такой платеж налогом. Вышеуказанная система определения налога фактически используется в Канаде для оспаривания различных введенных или вновь установленных обязательных платежей, если плательщик

считает, что такой платеж был установлен государственным или муниципальным органом власти ultra vires.

Также приводятся позиции различных ученых и государственных деятелей относительно понятия «налог», таких как К.Т. фон Эеберг, С.Ю. Витте, Ю.А. Крохина и других, которые внесли вклад в понимание налогов.

Автор отмечает, что в России налог определяется как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, направленный на финансовое обеспечение деятельности государства, тогда как в Канаде акцент делается на общественные цели налогообложения. При этом в Канаде отсутствует законодательное определение налога; его природа устанавливается через судебные решения и сформировавшиеся подходы.

Исходя из определений налога в правовом регулировании конкретного государства автор полагает возможным определить, какая функция налога в государстве является приоритетной. Отдельно следует подчеркнуть, что понятие функции налога законодательно никак не определено. В правовой доктрине данное понятие подлежало анализу крайне редко и в основном все исследования касались видов функций налога и их количества. Следует признать, что к понятию функции налога обращено недостаточное внимание, что, в свою очередь, ведет к отсутствию понимания сущности налоговой системы и ее элементов. Аналогичная позиция высказывается и Д.В. Тютиным, который отмечает необходимость начать работу именно с закрепления условий функционирования налоговой системы с учетом взаимосвязи всех элементов, в то числе и функции налога, что осуществлено в настоящее время только в общих чертах[40]. По итогам исследования автор полагает, что под функцией налога следует понимать выполнение при помощи налога задач, которые стоят перед государством.

В рассматриваемом параграфе, среди прочего, уделено внимание и сущности функции налога. Отмечается, что сущность функции налога следует рассматривать

---

[40] Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. М.: Российская академия правосудия, 2020. 427 с. С. 32.

на конкретных примерах, так как фрагментарный анализ более эффективен. Так, сущность функции налога может заключаться в повышении темпов экономического роста, в повышении ликвидности капитала и тем самым обеспечит более стремительное развитие производств и др.

Во втором параграфе «**Источники правового регулирования функции налога**» анализируются источники правового регулирования функции налога в России и Канаде, уделяя особое внимание различиям между системами континентального и общего права. Канада уникальна тем, что сочетает обе системы, то есть представляет собой дуалистическую правовую семью: континентальное право применяется в провинции Квебек, а общее право — в остальных провинциях. По данным исследования Университета Оттавы проекта ЮриГлоуб только 3,84% государств применяют одновременно две правовые системы в том или ином виде, что делает Канаду уникальным государством для правового исследования. В доктрине данное явление получило название «канадский биюрализм»[41]. Такой режим обусловлен Конституционным Актом Канады 1867 года и Королевской Прокламацией Акта Квебека 1763 года, согласно которым система континентального права применяется преимущественно к гражданским правам и правам на имущество. Следовательно, во всех вопросах публичного права, то есть в случаях, где лица взаимодействуют с государством, как с публичной властью, применяется система общего права. Вопросы трудового и корпоративного права регулируются одновременно общим и континентальным правом. Основные частноправовые вопросы регулируются Гражданским кодексом Квебека, то есть фактически континентальным правом.

Россия относится к романо-германской правовой семье и использует континентальное право, основанное на кодифицированных законах. В работе

[41] Beaulac S., Gaudreault-Desbien J.-F. Common Law and Civil Law: A Comparative Primer // Federation of Law Societies of Canada. 2017. P. 26. URL: https://lawsociety.nt.ca/sites/default/files/documents/Common%20Law%20and%20Civil%20Law-%20A%20Primer.pdf (дата обращения: 13.01.2025).

освещаются различные традиционные источники права, такие как: правовой обычай, законодательство, судебный прецедент, международные акты.

Особо важным представляется раздел относительно роли законодательства в системах общего права, в том числе в Канаде. Так, например, значение двух ключевых источников права – законодательства и судебного прецедента – определяется с учетом принципа верховенства законов Парламента, даже если их влияние было смягчено с момента появления конституционализма. Парламент вправе через принятие закона решить вопрос о подтверждении, изменении или об отмене правила общего права, даже если имеется презумпция соответствия законодательства и общего права. Принимая во внимание такое соотношение законодательства и прецедента, судебные инстанции вынуждены опираться на законодательные конструкции. При этом аргументация судов по общему правилу характеризуется как индуктивная, то есть идущая от частного к общему. Ярким примером такой аргументации, которая отражает и соотношение закона с прецедентом, может служить дело Купер против Хобарта (Cooper v. Hobart), в котором анализировался вопрос о признании законодателя виновным в проявлении небрежности при принятии закона, которым он не смог предусмотреть должным образом поведение лицензированной инвестиционной компании и прописать соответствующие нормы в нормативном акте. Суд проанализировал три важных судебных решения, которые были ранее приняты по схожему вопросу, после чего суд рассмотрел вопрос о том, каким образом новые законодательные изменения повлияли на ситуацию и допустимо ли принятие таких новых правил расценивать как небрежность. Данный пример иллюстрирует, что несмотря на формальное верховенство прецедента как источника, закон играет важную роль и имеет важное значение как источник права даже в системе общего права.

Исследование демонстрирует, что функции налога в России и Канаде регулируются разными источниками права, что обусловлено различиями в их правовых системах. В России преобладает законодательство, в то время как в Канаде значительную роль играют судебные прецеденты. Обе страны используют международные соглашения для регулирования налоговых отношений.

Несмотря на различия, в обеих юрисдикциях прослеживается тенденция к адаптации традиционных источников права к современным вызовам, таким как цифровизация и глобализация. Это подчеркивает важность гибкости правовых систем для эффективного выполнения фискальной и регулятивной функций налогов.

Вторая глава **«Фискальная функция налогов в налоговой политике РФ и Канады»** состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «**Общая характеристика фискальной функции налога**» отмечается, что фискальная функция налога является основной функцией налогообложения, направленной на обеспечение государства финансовыми ресурсами. Её ключевая задача — формирование доходной части бюджета для выполнения государственных функций. Сама функция заключается в изъятии части доходов организаций и граждан в пользу бюджета. Она исторически связана с понятием государственной казны и обеспечивает материальную основу для реализации государственных обязанностей.

В России отмечается важная роль фискальной функции. Например, Конституционный Суд РФ в своих судебных актах указывает, что одна из главных задач фискальной функции налога – это обеспечение фискального суверенитета государства. Кроме обеспечения фискального суверенитета государства, фискальная функция налога обеспечивает реализацию социальной политики Российской Федерации. Социальная политика традиционно охватывает множество различных вопросов, в том числе развитие условий жизни людей, повышение качества жизни, оказание социальной поддержки, защиту и помощь слабозащищенным слоям населения. Для реализации политики принимается множество нормативных актов, которые предоставляют различные гарантии для граждан. В такой ситуации фискальная функция налога должна быть максимально гибкой, так как с одной стороны, она должна обеспечить реализацию социальной политики, а с другой — не ущемить имеющиеся гарантии. Таким образом,

фискальной функции налога присуща эластичность, что предопределяет необходимость ее дифференцированного применения.

К числу других характеристик фискальной функции налога относится и распределение налогового бремени, например в целях обеспечения социальной справедливости. Фискальная направленность налога заключается не только в том, чтобы обеспечить поступления в бюджет, но и чтобы поступления от более платежеспособных налогоплательщиков были больше, чем от менее платежеспособных, в том числе за счет применения различных ставок или неприменения льгот и вычетов.

Другая важная характеристика фискальной функции налога заключается в ее влиянии на международную конкурентоспособность государств. Повышенная фискальная нагрузка может снижать инвестиционную привлекательность, «искажать и замедлять экономический рост»[42]. К примеру, если повышенный налог является причиной несовершения той или иной сделки, то такой налог вредит экономике в целом, если он только не преследует иные задачи, более высокого уровня значимости, такие как экономическая безопасность государства. В параграфе рассматривается влияние так называемого «налога на выход» на инвестиционную привлекательность.

Кроме того, исследуется вопрос децентрализованного управления расходами и доходами бюджетов субъектов. Политическая, административная и фискальная децентрализация предполагают улучшение работы демократических представительских институтов, увеличение общей эффективности работы публичного сектора и приведение к социальному и экономическому благополучию для тех государств, которые решили ее применить. В ситуации, когда региональные правительства финансируются путем межбюджетных трансфертов или перераспределения доходов федерального центра, имеется риск того, что региональные правительства становятся «расходными агентами федерального

[42] Murphy R.P., Palacios M. Canada’s Competitiveness Problem with the Personal Income Tax // Fraser Institute: [сайт]. URL: https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/history-and-development-of-canadas-personal-income-tax.pdf (дата обращения: 19.01.2025).

центра», которые менее заинтересованы в результате и менее эффективны, а наложение каких-либо бюджетных обязательств на субъект или регион становится все более проблематичным. В исследовании приводятся плюсы и минусы установления децентрализованного управления.

В рамках описания общей характеристики фискальной функции налога также выделяется и вопрос оценки функции налога с точки зрения государства и с точки зрения налогоплательщика. Выделяется проблема отсутствия анализа стоимости соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками и государством и предлагается включить этот вопрос при проведении оценки регулирующего воздействия.

Таким образом, фискальная функция налога характеризуется многогранностью и остаётся важнейшим инструментом государственной политики, требующим постоянного совершенствования в условиях меняющихся экономических и социальных реалий.

Во втором параграфе «**Механизмы реализации фискальной функции налога для выполнения налоговой политики**» уделено внимание способам реализации фискальной функции в налоговой политике. Рассматриваются такие механизмы как: введение новых налогов или повышение ставок существующих (например, налог на сверхприбыль в России и других странах); повышение эффективности сбора налогов через улучшение администрирования (цифровизация, автоматизированные системы контроля, такие как АСК НДС-2 в России); снижение затрат на администрирование налогов для государства и налогоплательщиков.

В работе представлен анализ механизма по установлению разового налога, на примере налога на сверхприбыль, в рамках которого отмечается ряд юридически спорных вопросов касательно ретроспективного действия налогов, допустимости его принятия в отсутствие действующего законодательства, допустимости уплаты до вступления в силу. Несмотря на то, что юридическая проработанность налога на сверхприбыль является неоднозначной, следует отметить, что введение такого

налога является для России передовым решением и высокоэффективным с точки зрения результата.

Иностранные государства также обсуждают установление налога или уже ввели похожий налог у себя, хотя опыт установления таких налогов был у них и ранее. Например, в Канаде в период первой мировой и второй мировой войны Правительство вводило налог на сверхприбыль как способ предотвращения недолжного обогащения корпораций и их владельцев в период повсеместной борьбы и в тяжелые времена.

Следует отметить, что установление временного нового налога является универсальным способом реализации фискальной функции во всем мире. При этом государственные подходы в отношении такого механизма схожи – при острой необходимости налоговых поступлений – не имеет какого-либо значения вопросы конституционности, а сроки прохождения законов сокращаются до минимума.

В дополнение к анализу механизма разовых налогов приводится мнение иностранных ученых относительно идеальной системы налогообложения, в том числе Р. Берда, П.П. Джендрона, Н.Е. Басса, которые утверждают, что для построения идеальной системы необходимо соблюдение следующих принципов: экономическая эффективность, равенство и простота администрирования. Дополнительно отмечается важность прозрачности и минимизации разницы между запланированными и фактическими поступлениями.

В связи с этим представляется, что одним из способов реализации фискальной функции налога при реализации налоговой политики государства является повышение эффективности сбора налогов за счет улучшения систем администрирования и налогового контроля. В качестве примера реализации данного способа рассмотрен порядок администрирования НДС и увеличение поступлений от этого налога за счет внедрения цифровых автоматизированных информационных систем. В зарубежной практике автором проведен анализ альтернативных методов проверок и администрирования налога, за счет которых

осуществляются доначисления и соответственно дополнительные поступления в бюджет.

К числу дополнительных способов реализации фискальной функции относится и снижение стоимости администрирования налога, в частности стоимости соблюдения требований законодательства о налогообложении для налогоплательщиков и расходов государства на содержание налоговых органов. Снижение расходов для налогоплательщика высвобождает для него дополнительные денежные средства, которые он может направить на дополнительные инвестиции, а значит и обеспечить в конечном итоге поступление дополнительных налогов в бюджет, а снижение расходов государства на содержание налоговых органов влечет за собой увеличение эффективности работы и, следовательно, экономию бюджета.

В качестве вывода следует, что фискальная функция налога играет ключевую роль в обеспечении доходов государства, особенно в условиях кризисов. Для ее эффективной реализации необходимо сочетать различные механизмы, такие как введение временных налогов, цифровизацию процессов администрирования и снижение затрат на соблюдение налогового законодательства. Однако при этом важно учитывать конституционные принципы и права налогоплательщиков, чтобы избежать правовых конфликтов и обеспечить устойчивость налоговой системы.

Третья глава **«Регулятивная функция налогов в налоговой политике РФ и Канады»** состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «**Основные правовые характеристики регулятивной функции налога**» раскрывается понятие и эволюция регулятивной функции. Так, изначально налоги преследовали исключительно фискальные цели и их основная задача заключалась в том, чтобы обеспечить финансирование государственного аппарата, армии и иных публичных нужд. Однако, в процессе эволюции государственного управления, механизмов и институтов, налогам стала присуща и регулятивная функция, ключевой задачей которой стало повышение уровня экономического развития государства, оживление деловой и предпринимательской

активности, содействие решению социальных проблем. Некоторые авторы такую модификацию связывают с необходимостью внедрения цивилизованных инструментов вмешательства государства в экономические и социальные процессы. При этом, несмотря на эволюцию, отмечается, что регулятивная функция тесно связана с фискальной, но может как дополнять, так и противоречить ей, тем самым являют собой единство противоположностей.

В рамках анализа регулятивной функции исследуется вопрос относительно терминологии. Так, в научной литературе нет единого мнения о названии функции: «регулятивная», «регулирующая», «стимулирующая» или «обременительная». Различия в терминах отражают разные подходы к пониманию роли налога в управлении экономикой и обществом. Автором предложено придерживаться позиции, что функция является «регулятивной».

В параграфе выделяются основные характеристики регулятивной функции: направленность, срочность, многокомпонентность, восстановление баланса, защитный политический механизм. В Канаде к числу характеристик следует также отнести направленность на перераспределение доходов, а также обеспечение экологической устойчивости и поддержки инноваций. Регулятивная функция налога часто становится предметом политических дебатов, отражая идеологические различия (например, либертарианский против демократического подхода).

Кроме того, регулятивная же функция налога может использоваться для управления деятельностью частного сектора (бизнеса) в желаемых государством направлениях. При этом механизмы реализации данной функции являются предметом постоянных споров и дебатов в зарубежных странах в связи с высокими налоговыми расходами на ее поддержание. Основная критика вызвана высокой стоимостью применения различных льгот для государства и его субъектов. Для того, чтобы отслеживать эффект от данной функции применяется инструмент в виде бюджета налоговых расходов, в котором отражаются потери бюджетов в результате налоговых льгот, вычетов, кредитов, льготных налоговых ставок или

освобождений от уплаты налогов. Такой инструмент получил свое распространение по всему миру после его введения в Соединенных Штатах Америки в 1970-х годах.

Таким образом, регулятивная функция налога является важным инструментом государственного управления, позволяющим влиять на производство за счет целевого воздействия на определенные отрасли или наоборот; потребление за счет косвенных налогов, тем самым регулируя спрос и покупательную способность населения; доходы физических и юридических лиц за счет прогрессивного налогообложения и льгот; демографические процессы и молодежную политику; международные интеграционные процессы за счет унификации налогов, которые распространяются за границы отдельного государства; инвестиционную привлекательность государства для иностранных инвесторов; поддержку устойчивого развития в определенных направлениях.

Несмотря на различия в терминологии и подходах, регулятивная функция признается как в российской, так и в зарубежной практике. Ее эффективность зависит от баланса между фискальными интересами государства и потребностями общества, а также от качества администрирования. В условиях глобальных вызовов, регулятивная функция налога будет оставаться важным элементом государственной политики.

Второй параграф «**Юридические инструменты формирования регулятивной функции налога для выполнения налоговой политики**» посвящен механизмам реализации регулятивной функции на примере отрасли добычи полезных ископаемых. Данная отрасль характеризуется большим объемом инвестиций, а также государственной значимостью в силу того, что полезные ископаемые являются, как правило, федеральной собственностью и стратегическим ресурсом. Помимо налоговых доходов от данной отрасли, следует отметить, что практически любое крупное месторождение полезных ископаемых является новой точкой роста в регионе, так как для развития месторождения требуется инфраструктура, которая создается «с нуля» — строятся электростанции,

линии электропередач, газопроводы, дороги, аэропорты, морские и железнодорожные терминалы.

Автором анализируются различные меры поддержки данной отрасли, например, региональные инвестиционные проекты (РИП), соглашения о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК), федеральный инвестиционный вычет, а также иные неналоговые льготы, например, скидки по страховым взносам за низкий уровень травматизма на производстве. Подчеркивается, что все льготы направлены на увеличение объема инвестиций в капиталоемкие проекты, которые призваны развить за собой инфраструктуру, обеспечить рабочими местами, улучшить экономику региона.

В то же время выделяется и ряд проблем и вызовов, которые следуют из налоговых преференций в рамках анализируемых механизмов. Особо выделяются условия прекращения льгот (например, при невыполнении инвестиционных обязательств), которые могут привести к значительным финансовым потерям. Дополнительно автор отмечает, что имеются и административные сложности, проявляющиеся в низкой квалификации налоговых инспекторов в регионах и отсутствие гибкости в применении льгот, что в итоге приводит к снижению эффективности мер поддержки.

В параграфе приводятся и примеры опыта Канады в части инструментов формирования регулятивной функции налога. Отдельно подчеркивается, что в Канаде остро стоит проблема неэффективности льгот, так как их результативность часто ставится под сомнение, а система считается излишне сложной. Одновременно с этой проблемой выделяется и направленность льгот в Канаде на поддержку НИОКР, природных ресурсов и кинопроизводств.

Таким образом, правильное применение механизмов реализации регулятивной функции налога позволяет стимулировать экономический рост, привлекать инвестиции и решать социальные задачи. В России и Канаде используются схожие механизмы, такие как налоговые льготы и специальные режимы, но их реализация сталкивается с проблемами, включая бюрократические

барьеры и риски для бизнеса. Оптимальное сочетание юридических инструментов и администрирования позволит максимизировать положительное влияние регулятивной функции налога на экономику и общество.

В **заключении** формулируются обобщающие выводы диссертационного исследования, подводятся итоги работы и намечаются возможные перспективы дальнейшего исследования в области механизмов проявления регулятивной и фискальной функций налога. Автором выработаны предложения по изменению законодательства Российской Федерации.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ АВТОРОМ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

Статьи, опубликованные в рецензируемых изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации для опубликования основных результатов диссертационных исследований на соискание учёных степеней кандидата и доктора наук:

1. Чернов К.В. Заявительный порядок возмещения НДС в России и эффект от его применения // Юридическая наука. – 2025. - № 6. – С. 75-80. – 0,5 п.л.
2. Чернов К.В. Освобождение от уплаты косвенных налогов как инструмент снижения негативного эффекта от международных санкций в отношении российского рынка драгоценных металлов // Актуальные проблемы российского права. - 2023. - Т. 18. - №6 (151). – С. 52-60. – 0,65 п.л.
3. Чернов К.В. Виды косвенных налогов в Канаде // Налоги и налогообложение. – 2018. - № 11. - С. 40-49. – 0,7 п.л.
4. Чернов К.В. Налоговые соглашения, регулирующие налог на товары и услуги в Канаде: понятие и виды // Налоги и налогообложение. – 2018. - № 8. - С. 31-39. – 0,65 п.л.
5. Чернов К.В. Налоговый контроль в отношении налога на товары и услуги в Канаде // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право». – 2017. - № 6. - С. 88-92. – 0,6 п.л.
6. Чернов К.В. Сравнительная характеристика косвенных налогов на доходы представителей коренного населения Канады // Современная научная мысль. – 2016. - № 6. - С. 333-340. – 0,5 п.л.
7. Чернов К.В. Разграничение предметов ведения в отношении косвенных налогов в Канаде // Образование. Наука. Научные кадры. – 2016. - № 3. - С. 88-93. – 0,65 п.л.

Научные публикации в иных изданиях:

1. Чернов К.В. Общая характеристика налога на товары и услуги в Канаде // Актуальные проблемы сравнительного, зарубежного и российского административного, финансового и налогового права: сб. науч. трудов / Моск. гос. ин-т междунар. отношений (ун-т) М-ва иностр. дел Рос. Федерации, каф. административного и финансового права / под ред. И.А.Гончаренко – М.: МГИМО-Университет, 2018. – С. 309-324. – 0,7 п.л.

Общий объем опубликованных работ составляет 4,95 п.л.