ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ «МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ О.Е. КУТАФИНА (МГЮА)»

На правах рукописи

Чернов Константин Владимирович

ФИСКАЛЬНАЯ И РЕГУЛЯТИВНАЯ ФУНКЦИИ НАЛОГОВ В НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКЕ РФ И КАНАДЫ: СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

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

Москва – 2025

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3

Глава 1. Теоретико-правовые основы функции налогов в налоговой политике РФ и Канады 18

1.1. Понятие и сущность функции налогов 18

1.2. Источники правового регулирования функции налога 38

Глава 2. Фискальная функция налогов в налоговой политике РФ и Канады 67

2.1. Общая характеристика фискальной функции налога 67

2.2. Механизмы реализации фискальной функции налога для выполнения налоговой политики 85

Глава 3. Регулятивная функция налогов в налоговой политике РФ и Канады 110

3.1. Основные правовые характеристики регулятивной функции налога . 110

3.2. Юридические инструменты формирования регулятивной функции налога для выполнения налоговой политики 128

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 151

Список использованных источников и литературы 155

ВВЕДЕНИЕ

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

---

[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

Англия, Германия, Австрия, Дания, Канада, проводят так называемые «зеленые» 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.

---

[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.

Степень научной разработанности темы исследования. Налог является 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.

---

[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.

В российской юридической науке не проводились комплексные 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.

Глава 1. Теоретико-правовые основы функции налогов в налоговой политике РФ и Канады

1.1. Понятие и сущность функции налогов

Налог является одной из важных составляющих для любого правительства и появился практически в тот же самый момент, когда начали формироваться первые государства. Считается, что первым государством, установившим налог, является Древний Вавилон, в соответствии со сводом законов Царя Хаммурапи[39]. Впоследствии правительства тем или иным образом облагали различными налогами лиц, проживающих на территории соответствующего государства. С момента появления налога предпринимались многократные попытки определить, что же такое налог и какова его сущность, а также установить какую функцию он выполняет и что понимается под этой функцией.

Определению понятия «функция налога» и раскрытию ее сущности предшествует анализ понятия «налог» в доктрине российского и зарубежного права на примере Канады, а также сравнительно-правовой анализ налога в законодательстве Российской Федерации и Канады.

Предлагается начать юридический анализ с подходов к определению понятия «налог» в доктрине Канады. Следует отметить, что в зарубежных источниках выделяют юридическое и экономическое определение налога, в целом эта амбивалентность присутствует во всех системах права. Указанное разделение определяется тем, что многие перечисления в бюджет не рассматриваются экономистами в качестве налогов в чистом виде, хотя формально под юридическое определение налога они подпадают[40]. Так, с точки зрения экономистов, налог — это не штрафная, но принудительная передача средств из частного сектора в государственный, взимаемая на основании заранее определенных критериев и без привязки к конкретным полученным выгодам. В то же время, некоторые трансферты государственному сектору сопоставимы с оплатой конкретных услуг и соответственно получению конкретных выгод. Например, плата за обучение в

[39] Тураев Б.А. Законы Хаммурапи. М.: Директ-Медиа, 2018. С. 16.
[40] Simon J. A Dictionary of Taxation. Cheltenham: Edward Elgar, 2012. P. 245.

государственных университетах или оплата коммунальных услуг, предоставляемых местными органами власти. В связи с этим достаточно важно определить, что подразумевается под понятием «налог». В Канаде довольно часто возникают споры относительно природы того или иного платежа, является ли он налогом или сбором или регуляторным платежом. Из рассмотрения таких споров можно сделать вывод, что законодательное определение термина «налог» или «сбор» или «регуляторный платеж» в Канаде отсутствует, как и отсутствует единый налоговый кодекс, и суды руководствуются только их признаками для определения природы того или иного платежа. Следует отметить, что во многих иностранных юрисдикциях понятие «налог» никак не определено и оценивается как платеж, отличающийся от сбора или взноса[41].

Например, в деле 620 Коннот Лтд. против Канады (в лице Генерального прокурора) (Connaught Ltd v. Canada (Attorney General), рассмотренным Верховным судом Канады в 2008 году[42], 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
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

[41] Fundamentals of Taxation: Introduction to Tax Policy. Tax Law and Tax Administration / P. Pistone [et al.]. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2019. P. 3.

[42] 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).

каких-либо общественных целей и решения социальных задач (образование, медицина, наука).

Указанная в данном деле позиция, которую в настоящее время занимают суды Канады, была изначально высказана ранее в другом деле – Лоусон против Комиссии по импорту фруктов и овощей (Lawson v. Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction), рассмотренным Верховным судом Канады в 1930 году. В решении судья Дафф Л.П. (Duff L.P.) отмечает, что «у него нет сомнений, что рассматриваемые в деле платежи за маркетинг, являются налогами»[43] по следующим причинам.

Во-первых, налоги регулируются законом. «В соответствии с законом за их неуплату можно предъявить иск, а справка за подписью председателя Комитета является доказательством prima facie того, что заявленная сумма подлежит уплате; и невыполнение грузоотправителем приказа об уплате такого сбора будет рассматриваться как правонарушение в соответствии с Законом»[44].

Во-вторых, налоги вводятся по решению законодательного органа. Они устанавливаются государственным органом. В данном случае Верховный Суд Канады ссылается на взаимосвязь данного положения со статьей 53 Конституционного Акта Канады 1867 года, которая указывает, что все акты, которые устанавливают налоги в Канаде, должны быть приняты Палатой общин. Данная статья фактически корреспондирует с принципом, отраженным в Билле о правах 1689 года[45], согласно которому налог может взиматься исполнительным органом только в случае, если закон об установлении налога принят Парламентом. Канадский юрист П. Хогг отмечает, что «исполнительная власть подчиняется верховенству закона, а также исполнительная власть должна инициировать заседание законодательной ветви власти для повышения налогов (и обеспечить

[43] URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2769/index.do (дата обращения: 4 января 2024 года).

[44] URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2769/index.do (дата обращения: 4 января 2024 года).

[45] Bill of Rights, 1689 // Iuristebi: [сайт]. URL: https://iuristebi.wordpress.com/wp-content/uploads/2011/07/the-english-bill-of-rights.pdf (дата обращения: 12.01.2025).

надлежащий кворум для голосования)»[46]. Таким образом, к примеру, губернатор провинции в Канаде не может по своей инициативе (ab initio) установить или повысить налог без решения законодательного органа. Указанная позиция получила свое отражение, среди прочего, в деле Король против Нэшнл Фиш Ко. (The King v. National Fish Co.) в 1931 году, где судья Дж. Аудетте указал, что «губернатор не имеет полномочий, proprio vigore, устанавливать налоги, кроме случаев, когда такие полномочия ему прямо переданы Статутом. Полномочия по налогообложению принадлежат исключительно Парламенту»[47].

В-третьих, налог взимается для общественных целей. Судья Дафф Л.П. отмечает: «когда такие обязательные, если не диктаторские, полномочия по налогообложению предоставляются исполнительному органу (Комитету) законодательным органом власти, то цели, для которых они даны, окончательно считаются общественными целями. Действительно, если принять во внимание количество людей, затронутых приказами этого Комитета, и размеры территории, на которой он выполняет свои приказы и указания, становится очевидным, что с точки зрения их потенциального воздействия на население территории и учитывая заинтересованность населения в деятельности Комитета, деятельность Комитета, предусмотренная уставом, значительно превосходит по общественной значимости многие муниципальные проекты, платежи на поддержку которых никто не может оспаривать и которые будут относиться к налогам»[48].

В то же время указанные выше признаки присущи не только налогу, но и сбору, о чем и упоминается в решении по делу 620 Коннот Лтд. против Канады, где суд указывает: «эти характеристики, вероятно, будут применимы к большинству государственных сборов». Далее судом ставится вопрос в том, являются ли эти

---

[46] Hogg P.W., Monahan P.J. Liability of the Crown. 3rd ed. Salford: Carswell Legal Pubns, 2000. P. 246.

[47] The King v. National Fish Co. Ltd., 1931 CanLII 726 (CA EXC), [1931] Ex CR 75 // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. URL: https://www.canlii.org/en/ca/exch/doc/1931/1931canlii726/1931canlii726.html (дата обращения: 06.01.2025).

[48] Ibid.

характеристики доминирующими для конкретного платежа или они являются лишь второстепенными.

В связи с этим, принимая во внимание, что если все вышеуказанные критерии выполнены, то суды Канады для разграничения налога и какого-либо другого сбора или платежа дополнительно в обязательном порядке анализируют следующие вопросы. Связан ли рассматриваемый платеж с «какой-либо системой законодательного регулирования» или обязательно является «второстепенным по отношению к более широкой системе законодательного регулирования». Данный подход был впервые разработан Верховным Судом Канады в деле Евриг Истейтс против Генерального прокурора Онтарио в 1998 году (Eurig Estates (Re) [1998] 2 S.C.R.)[49] и затем в деле Вестбанк Фёрст Нэйшн против Департамента Британской Колумбии по гидро- и электроэнергетике в 1999 году (Westbank First Nation v. British Columbia Hydro and Power Authority [1999] 3 S.C.R.)[50]. 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

[49] Eurig Estate (Re), 1998 CanLII 801 (SCC), [1998] 2 SCR 565 // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. URL: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1998/1998canlii801/1998canlii801.html (дата обращения: 08.01.2025).

[50] Westbank First Nation v. British Columbia Hydro and Power Authority, 1999 CanLII 655 (SCC), [1999] 3 SCR 134 // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. URL: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1999/1999canlii655/1999canlii655.html (дата обращения: 10.01.2025).

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

Исходя из изложенного, можно прийти к выводу, что под налогом в Канаде подразумевается обязательный, установленный законом и взимаемый уполномоченным органом платеж, за неисполнение которого законом предусматривается ответственность, при этом такой платеж предназначается для удовлетворения общественных потребностей и он не связан с какой-либо системой законодательного регулирования.

В целом допустимо утверждать, что вышеуказанные характеристики налога прослеживаются в определениях налога, которые давались и другими учеными.

Так, К. Т. ф.-Эеберг в своей работе «Курсъ финансовой науки» указывал, что «Налоги представляют собою сборы в пользу государства и остальных публичных союзов, которые взимаются для удовлетворения коллективных потребностей в силу публичнаго авторитета, причем их характер и высота односторонне определяются властью»[51].

Председатель Совета министров, видный русский государственный деятель С. Ю. Витте в своих лекциях по финансовой науке отмечал, что «налоги — принудительные сборы с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития. За эти принудительные пожертвования подданные пользуются выгодами общежития, безопасностью и защитой внутри и извне страны и вообще

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

всеми теми неоценимыми благами, которые доставляют современные культурные государства»[52].

В то же время, по мнению Ю. А. Крохиной[53], на всех этапах своего развития налог определялся по-разному в зависимости от множества условий. Помимо вышеуказанных позиций, высказывались мнения о том, что налог следует рассматривать как «принудительный денежный взнос частных хозяйств»[54] или «односторонние экономические пожертвования граждан и подданных»[55].

Кроме того, Ю. А. Крохина отмечает, что в «экономически развитых странах налог рассматривается как плата частного субъекта за услуги, оказываемые ему государством»[56].

Однако, в противопоставление данной позиции можно привести пример Канады, в котором, напротив, налог рассматривается не как плата за услуги государства, а направлен на удовлетворение обезличенных общественных целей государства. Аналогичный подход прослеживался и в Постановлении Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11(1) Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года»[57], где суд указал, что «налоговые платежи при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения». В этом же постановлении в рамках особого мнения судья А. Л. Кононов определил налог как «денежную форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности».

---

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

[53] Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ, 2022. С. 8.

[54] Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса: Е.С. Иловайская, 1904. С. 148.

[55] Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. СПб.: тип. И. Стасюлевича, 1904. С. 197.

[56] Крохина Ю.А. Указ. соч. С. 9.

[57] Российская газета. № 222. 18 ноября 1997 года. С. 5.

Позиция судьи А. Л. Кононова в принципе повторяла мнение С. Г. Пепеляева касательно понятия «налог», которым был определен как единственно законная форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченности государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти[58].

Впоследствии в Российской Федерации был принят Налоговый кодекс Российской Федерации, в ст. 8 которого было дано законодательное определение налога. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Нельзя не отметить важность закрепления понятия «налог» в законодательстве, так как оно устраняет множество неопределенностей и не приводит к необходимости каждый раз определять признаки налога судами, как это осуществляется в Канаде.

В целом понятие «налог» в России представляет собой классическую дефиницию налога и практически полностью совпадает с понятием налога в странах Восточной Европы, например, в Польше под налогом понимается установленный законом обязательный, безвозвратный, безвозмездный денежный платеж, взимаемый в пользу публичных образований[59].

В Республике Беларусь в п. 1 ст. 6 Налогового кодекса налогом признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности,

---

[58] Основы налогового права: учебно-методическое пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвест Фонд, 1995. С. 24.

[59] 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. С. 108.

хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты[60].

При анализе каждого элемента законодательного определения налога в НК РФ следует отметить, что оно содержит принципиально практически те же признаки, что выделяют суды Канады при определении налога. Исходя из определения выделяются четыре основных элемента:

1. обязательность
2. безвозвратность и индивидуальная безвозмездность
3. денежный характер
4. публичное предназначение.

Первым элементом является **обязательность**. Под обязательностью понимается юридическая обязанность перед государством. Налог устанавливается государством путем принятия соответствующих законов и подлежит взысканию в принудительном порядке в случае, если налогоплательщик уклоняется от его уплаты добровольно. Необходимо отметить, что в соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Следовательно, обязательность вытекает из конституционной нормы, тем самым подчеркивая государственную значимость данного признака налога. Государственное значение подчеркивал и М. Ю. Орлов, который отмечал, что отношения, возникающие в связи с установлением налогов, относятся к государственному праву[61].

Обязательный характер налога отмечается и Конституционным Судом РФ в Постановлении от 17.12.1996 г. № 20-П: «Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в

---

[60] Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть): закон Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З: принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г. // Национальный центр законодательства и правовой информации Республики Беларусь: [сайт]. URL: https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166 (дата обращения: 02.02.2025).

[61] Орлов М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: дис. … канд. юрид. наук. М., 1996. С. 111.

виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, - оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично - правовой обязанности»[62].

Рассматриваемая характеристика налога по своей сути охватывает единоразово три признака налога, о которых упоминает Верховный Суд Канады в своем решении, в частности: 1. налог подлежит оплате в соответствии с законом; 2. налог установлен по решению законодательного органа; 3. налог подлежит взиманию государственным органом. Представляется, что подход Канады к определению признаков налога более комплексный и позволяет в деталях разобрать каждый признак налога и исключить противоречия, в то время как обобщающий признак «обязательность» приводит к таковым разночтениям в силу того, что признак включает в себя ряд характеристик, отраженных выше, что отмечается и В. А. Соловьевым в своей статье[63]. Более того, в случае если налогоплательщик будет оспаривать квалификацию платежа в качестве налога по причине отсутствия у него признака обязательности, то суду надлежит толковать обязательность по своему усмотрению. Например, в Определении СК по гражданским делам Верховного Суда РФ от 23.10.2001 г. № 5-г01-133 «О налоге на рекламу в г. Москве» суд признал противоречащим действующему законодательству установление ставки в размере 5% налога на рекламу в силу того, что законодательство «не обеспечивает полноту и определенность регулирования этого налога», так как в законе отсутствуют обязательные элементы налога. Следовательно, именно судейское усмотрение будет играть ключевую роль при рассмотрении вопросов конституционности того или иного платежа при анализе признака обязательности. При этом, представляется, что такое усмотрение может

---

[62] Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. № 5. –1996.

[63] Соловьев В.А. О правовой природе налога // Журнал российского права. 2002. № 3. С. 22-29.

быть не в пользу налогоплательщиков, так как финансирование судебной системы осуществляется фактически за счет тех же самых налоговых поступлений. Однако данный вопрос конфликта интересов находится за границами настоящего исследования, поэтому анализу не подлежит. В то же время в силу неопределенности понятия налога и его признаков, многие регионы в нарушение признака обязательности в 1990-е годы устанавливали собственные налоги, в результате чего их число превысило 100. Например, только в Курской области было введено около тридцати налогов. Появились, по сути, таможенные пошлины на поставки товаров между регионами и налоги на инвестиции за пределами собственного региона. Стал практиковаться «экспорт налогов» за счет введения акцизов на сырье и товары, потребляемые вне региона, к примеру, в Туве. Был и такой эксклюзив, как якутский налог на сверхнормативный фонд оплаты труда со ставкой 1000%. Безобидными на этом фоне выглядели налоги на свадебные и похоронные церемонии, на содержание футбольной команды и собак[64]. Таким образом, опыт прошлых лет демонстрирует необходимость наличия у налога такого ключевого элемента, как обязательность и его неукоснительное соблюдение при установлении налога.

Следующим элементом налога является **безвозвратность и индивидуальная безвозмездность**. Безвозвратность налога предполагает, что его уплата связана с прекращением права собственности частных лиц и возникновением публичной собственности на соответствующее имущество, в частности деньги. Безвозвратность налога предполагает также отсутствие, по общему правилу, права и у плательщика требовать назад ранее законно уплаченные или взысканные суммы налога[65]. В свою очередь, индивидуальная безвозмездность означает, что уплата налога налогоплательщиком не порождает никаких четко определенных юридических обязательств у получателя налога – государства[66].

---

[64] См. Справка редакции журнала «Налоговед». № 2. 2017.

[65] Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. С. 3.

[66] Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 98-99.

Налогоплательщик юридически не имеет права требовать что-либо взамен у государства. Данный элемент налога провоцирует повышенную конфликтность налоговых взаимодействий, так как, справедливо отмечает А. В. Демин, налоговым отношениям имманентно присуще несовпадение интересов налогоплательщика и государства в связи с односторонне - безвозвратным и индивидуально безвозмездным изъятием собственности налогоплательщика в адрес государства[67]. В Канаде указанный элемент также присутствует при анализе соответствия платежа налогу на втором этапе, когда анализируется, совершается ли платеж в связи с законодательным отраслевым регулированием, или нет. Аналогичный подход отражен и в налоговом словаре Р. Лича, где отмечается, что под налогом понимается платеж, который осуществляется без встречного предоставления со стороны государства[68].

Следующий элемент налога – это **денежный характер**. Под этим элементом подразумевается, что налог уплачивается исключительно деньгами, то есть путем передачи денег в наличной или безналичной форме. Данный порядок предусмотрен Федеральным законом от 27.06.2011 г. № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» и главой 46 ГК РФ («Расчеты»). Отдельно стоит отметить, что в соответствии с п. 4 ст. 861 ГК РФ введена новелла, согласно которой расчеты цифровыми рублями осуществляются путем перевода цифровых рублей Банком России в рамках платформы цифрового рубля. В целях интеграции цифрового рубля в систему налогового регулирования были внесены изменения и в НК РФ Федеральным законом от 19.12.2023 г. № 610-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». В соответствии с внесенными изменениям, которые вступили в силу с 01.01.2025 г., допускается возможность взыскания задолженности с налогоплательщика (налогового агента) за счет его цифровых рублей при недостаточности или отсутствии денежных

---

[67] Демин А.В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // Вопросы проведения. 2012. № 1. С. 158-173.

[68] Leach R. Leach's Tax Dictionary. London: Spiramus Press, 2021. P. 663.

средств на счетах налогоплательщика. Таким образом, под денежным характером налога следует понимать не только оплату налога путем перечисления денежных средств в наличной и безналичной форме, но также и путем перевода цифровых рублей, то есть цифровым активом, что является передовым решением. В Канаде данный элемент налога прямо не поименован, однако вытекает из содержания судебных решений. В то же время следует отметить, что несмотря на развитость экономики и контроля за активами граждан и организаций, в Канаде отсутствует возможность оплаты налога цифровым активом, как, собственно, и законно установленный способ платежа цифровой валютой также не внедрен.

Последним элементом налога, который упоминается в статье 8 НК РФ, является его публичное предназначение. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11(1) Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» отмечается, что налоговые платежи предназначены для обеспечения расходов публичной власти. Отмечается, что налог движется только в одном направлении – от налогоплательщика в бюджет государства, после чего государство становится своеобразным «каналом перераспределения денежных средств между всеми членами общества, независимо от суммы индивидуально уплачиваемых налогов»[69]. Суды Канады также отмечают общественную значимость налогов.

В то же время необходимо отметить важное отличие в понятиях налога в Канаде и России, которое заключается в целенаправленности взимания налога. Как было указано, налоги в Канаде направлены на достижение общественных целей, при этом указанные цели не конкретизируются, в то время как в России налог направлен на обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований. Формулировки целей налога имеют важное значение для того, чтобы установить, какая из функций налога будет иметь первостепенное значение для государства. Так, в Канаде, очевидно, на первом месте стоят интересы общества и

[69] Крохина Ю.А. Указ. соч. С. 15.

налог должен быть нацелен на то, чтобы эти интересы соблюсти путем того или иного регулирования и в конечном счете достигнуть общественных целей. Представляется, что в данном случае налицо приоритет регулятивной функции налога. В свою очередь, в России налог, исходя из определения, нацелен на то, чтобы собрать денежные средства и направить их на функционирование государства и (или) муниципальных образований, которые, в свою очередь, должны обеспечивать выполнение общественных целей, однако в определении нет какой-либо ссылки на такой общественный приоритет. В связи с этим можно отметить, что приоритет в России ярко выражен и направлен на сбор средств, то есть налог выполняет, прежде всего, фискальную функцию.

Таким образом, исходя из определений налога можно определить, какая функция налога в государстве является приоритетной.

В то же время само по себе понятие функции налога законодательно никак не определено. В доктрине данное понятие подлежало анализу крайне редко и в основном все исследования касались видов функций налога и их количества. Однако из имеющейся информации представляется возможным определить понятие «функция налога».

Термин «функция права» глубоко изучался в теории государства и права, однако за более чем вековую историю изучения этой проблемы окончательная формулировка понятия «функция права» так и не была выработана[70]. В то же время большинством ученых разделяется позиция, что под функцией права понимаются основные направления и стороны воздействия права на общественные отношения[71].

Функция (от лат. functio – совершение, выполнение) – «внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений»[72]. При этом понятие «функция» позволяет исследовать взаимодействие различных элементов внутри

---

[70] Чепурнова Н.М., Затулина Т.Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: монография. М.: ЮНИТИ, 2022. С. 24.

[71] Каратаев О.Г. и др. Теория государства и права. СПб., 2023 106 с.

[72] Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Политиздат, 1991. 559 с.

более сложного образования, рассматриваемого как система, выявить задачи, которые осуществляет каждый элемент по отношению к иным элементам и к системе в целом[73].

В попытке определить, что понимается под функцией налога, американский экономист Р. Масгрейв указал, что это совокупность различных правовых методов и инструментов, направленных на разграничение и приоритизацию задач по аллокации или получению ресурсов, перераспределению доходов и обеспечению экономической стабильности, в том числе экономического роста или развития и обеспечения международной конкурентоспособности[74]. При этом, необходимо отметить, в отличие от отечественных авторов, использующих термин «функция» налогов для обозначения рассматриваемого явления, авторы из ЕС и других стран предпочитают использовать термин «цель» (англ. goal либо purpose)[75].

В российской науке не принято говорить о «целях» налогов и налогообложения. Существуют понятия функций налогов и основных направлений налоговой политики. При этом под «функциями налогов» понимают «способы достижения определенных целей в результате функционирования системы налогообложения»[76].

Кроме того, в российской доктрине функцию налога попытался охарактеризовать В. Н. Фокин в своей работе, отмечая, что под функцией налога следует понимать направление правового воздействия норм налогового права на общественные отношения, обладающее постоянством, раскрывающее сущность налога и реализующее социальное назначение государства[77].

---

[73] Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. М.: Юридическая литература, 1984. С. 57.

[74] Oyedokun G.E. Taxation for economic development. Lagos: OGE Business School, 2022. P. 3.

[75] Тасалов К.А. Теория функций налогов: сравнительный анализ подходов отечественной юриспруденции и правовой доктрины Европейского союза // Финансовое право, 2021. № 11. С. 26-28.

[76] Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮрИнфоР, 2006. С. 48.

[77] Фокин В.Н. Налоговое регулирование: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2004. С. 9.

А. И. Худяков отмечал, что под функцией налога следует понимать основные направления действия налога, определяемые государством и возможностями экономики[78].

Другие ученые исследовали функции налога, но не давали определения понятию «функция налога». По мнению Е. В. Порохова, функции любой экономической категории определяются ее главным предназначением (целью), а также задачами, которые ставятся перед ней в зависимости от конкретной исторической ситуации[79].

Исходя их изложенного, следует признать, что к понятию функции налога обращено недостаточное внимание, что, в свою очередь, ведет к отсутствию понимания сущности налоговой системы и ее элементов. Д.В. Тютин 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[80].

Следует отметить, что в России фактически не анализируется, какую функцию выполняет тот или иной налог на этапе законодательного процесса, в пояснительных записках анализируются расходы и доходы бюджета, а также отражаются причины принятия того или иного акта. Возможно, анализ функции налога при повышении ставок или предоставлении льгот позволило более комплексно оценивать эффект от нового закона. А. Бланкенагель пишет, что с точки зрения немецкой правовой доктрины, установление того, является ли налог экономически обоснованным, возможно лишь при условии установления «полноты и качества» намерений законодателя, выраженных им в ходе законодательной процедуры, что требует от него «качественно обосновывать свои решения и качественно документировать основы этих решений», а от суда — работать с

---

[78] Худяков А.И., Бродский Г.М. Теория налогообложения: учебное пособие. Алматы: Норма-К, 2002. С. 8.

[79] Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: учебное пособие. Алматы: Жеті жарғы, 2001. С. 53.

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

материалами законотворческого процесса[81]. Таким образом, детальный анализ функции конкретного налога при принятии закона позволит качественно обосновать такое решение. Аналогичное мнение высказывается и А. А. Копиной, которая отмечает, что «существующий порядок принятия актов законодательства о налогах и сборах не предусматривает оценки функции вводимого налога, фактически ограничиваясь только расчетом проектируемого объема средств, который будет получен при его введении, при анализе регулирующего воздействия такие оценки также не предусмотрены. Предполагается, что концепция законопроекта должна содержать описание проблемы, на которую направлен проект федерального закона, и то, почему ее разрешение возможно таким способом»[82].

Представляется, что под функцией налога следует понимать выполнение при помощи налога задач, которые стоят перед государством.

Анализируя сущность функции налога, на первом этапе, сразу сталкиваешься с тем, что сущность функции налога в доктрине не анализируется.

Под сущностью (от лат. essentia, substantia, также лат. quidditas) явления в целом понимается идеальный смысл (идея) этого явления, то, что она есть сама по себе, в отличие от всех других и в отличие от изменчивых (под влиянием тех или иных обстоятельств) состояний вещи[83]. Термин сущность пришел в право из философии, в частности, философов Древней Греции – Аристотеля, Платона и других. В рамках настоящего исследования предлагается изучить идеальный смысл функции налога, ее сущность.

При анализе сущности функции налога отмечается, что мнения ученых расходятся по многим вопросам, но существует ряд базовых позиций, по которым практически все едины во мнении. Одна из самых важных позиций заключается в

---

[81] Бланкенагель А. Конституционное понимание и функции экономически обоснованных налогов с точки зрения специалиста из Германии // Сравнительное конституционное обозрение. 2009. № 5. С. 67-76.

[82] Копина А.А. Правовые средства реализации функций налогов на современном этапе // Налоги. 2023. № 3. С. 9-14.

[83] Жеребцов А.Н. Общая теория публично-правовой обязанности. СПб.: Юридический центр-Пресс, 2021. С. 29.

том, что субъекты реагируют на стимулирование, так как граждане и бизнес принимают решения, сравнивая затраты и преимущества конкретного действия. В случае, если затраты или преимущества меняются, поведение бизнеса и граждан также меняется. Например, если стоимость конкретного продукта растет, то потребители маловероятно приобретут его, а будут искать альтернативы. Аналогично и бизнес – если стоимость исходной продукции растет, то бизнес ищет способы компенсировать возросшие затраты через инновации или подбор альтернатив.

Налоги искажают поведение граждан, семей или бизнеса. Бизнес и граждане принимают решения на основании цен. Налоги, в свою очередь, меняют относительные цены товаров, услуг, а также исходной продукции, делая некоторую исходную продукцию более дорогой, а другую более дешевой. Такая ситуация деформирует решения компаний о том, какую продукцию производить, как, где и когда. Налоги также могут сократить и посленалоговый доход работников от работы или образования и чистый доход инвестора от размещения капитала в одной отрасли производства чем в другой.

Сущность функции налога – это идея использования налога для каких-либо целей. Изменение любого из элементов налога оказывает влияние и на функцию такого налога. Представляется, что сущность функции налога следует рассматривать на конкретных примерах, так как фрагментарный анализ в каждом отдельно взятом случае позволит дать ей единое определение.

Так, например, изменение налоговой ставки. Существует множество исследований, который говорят о том, что высокие налоговые ставки сокращают темпы экономического роста. Фабио Падовано и Эмма Гали в 2001 и 2002 годах подтвердили негативный эффект от высоких налоговых ставок. Используя данные 23 стран—участников ОЭСР за период с 1951 год по 1999 год, они установили, что высокие налоговые ставки негативно влияют на долгосрочный экономический рост[84]. Впоследствии, продолжая свое исследование в 2002 году, они указывают,

[84] Padovano F., Gali E. Tax rates and Economic Growth in OECD Countries (1950-1990) // Economic Inquiry. 2001. Vol. 39. № 1. P. 44-57.

что увеличение совокупной налоговой нагрузки на 10 процентов сокращает темпы роста на 0,23%[85].

Другие исследования также подкрепляют данную позицию. Рейнхард Кёстер и Роджер Корменди в 1989 году, используя данные 63 стран в 1970-е годы, отмечали, что сокращение прогрессивных ставок налогов в налоговой системе позволяет увеличить национальные доходы, сохраняя при этом прежний уровень поступлений в процентном соотношении к внутреннему валовому продукту[86].

Ученые Эрик Энген и Джонатан Скиннер в 1996 году по результатам более 20 исследований касательно влияния налоговых ставок на экономический рост пришли к выводу, что экономика государства растет на 0,2-0,3% при сокращении ставок налогов в среднем на 2,5%[87].

Фраческо Давери и Гуидо Табелини в 2000 году рассматривали причины замедления экономического роста в Европе в поствоенный период. В результате исследования ученые пришли к выводу, что причины замедления роста были вызваны повышением стоимости труда, которое было вызвано повышением налога на трудовые доходы. По результатам анализа 14 стран—участников ОЭСР за период с 1965 года по 1995 год было установлено, что повышение ставки налога на трудовые доходы на 14% привело к снижению темпов экономического роста в среднем на 0,4% в год[88].

В другом исследовании, проведенном американскими профессорами Кристиной и Дэвидом Ромером, отмечается, что увеличение налоговых ставок для бизнеса ведет к незамедлительному снижению инвестиций и в конечном счете снижает ВВП государства[89]. Кроме того, высокие ставки налогов для бизнеса

---

[85] Padovano F., Gali E. Comparing the Growth Effects of Marginal vs Average tax rates and progressivity // European Journal of Political Economy. 2002. Vol. 18. № 3. P. 529-544.

[86] Koester B.R., Roger C.K. Taxation, Aggregate Activity and Economic Growth: Cross-Country evidence on some supply-side hypothesis // Economic Inquiry. 1989. Vol. 27. P. 367-386.

[87] Engen E., Skinner J. Taxation and Economic Growth // National Tax Journal. 1996. Vol. 49. P. 617-642.

[88] Daveri F., Tabellini G. Unemployment, growth and taxation in industrial countries // Economic Policy. 2000. Vol. 15. № 30. P. 47-104.

[89] Romer C.D., Romer D.H. The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates based on a New Measure of Fiscal shocks // American Economic Review. 2010. Vol. 100. № 3. P. 763-801.

сокращают посленалоговый возврат инвестиций и тем самым сокращают объем денежных средств, которые компании могли бы реинвестировать в закупку оборудования, развитие технологий для повышений эффективности труда.

Таким образом, сущностью функции налога может быть повышение темпов экономического роста.

Система налогов, в свою очередь, позволяет также управлять функцией налога в той или иной мере и, конечно, влиять на налоговую политику в целом. Система налогов представляет собой сочетание различных видов налогов, взимаемых правительством — налогов на физический капитал, доходы, заработную плату и потребление, полезные ископаемые и другие. Деление на виды налога позволяет в дальнейшем определить, из каких источников поступают налоговые платежи и в каком размере. В то же время некоторые налоги в системе, например налоги на доходы, оказываются более разрушительными для экономики, чем другие (например, налоги на товары и услуги (НДС))[90].

В нескольких исследованиях отмечается, что выбор системы налогов напрямую влияет на экономический рост. Например, Ричард Неллер, используя данные по 22 странам ОЭСР с 1970 по 1995 год, выделил налоги, которые сокращают рост экономики, например, налог на доход, имущество, заработную плату, а также налоги, которые не влияют на экономику, например налоги на товары и услуги[91].

Экономисты Янг Ли и Роджер Гордон исследовали влияние корпоративных (бизнес) налогов на экономический рост, по результатам которого установили, что увеличение ставок корпоративного налога привело к снижению темпов роста экономики. Фактически, их анализ показал, что снижение корпоративных налогов

---

[90] Jason C., Veldhuis N., Palacios M. Tax Efficiency: Not All Taxes Are Created Equal. Studies in Economic Prosperity // Fraser Institute: [сайт]. URL: https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/TaxEfficiency.pdf (дата обращения: 22.01.2025).

[91] Kneller R., Bleaney M.F., Gemmell N. Fiscal Policy and Growth: Evidence from OECD Countries // Journal of Public Economics. 1999. Vol. 74. № 2. P. 171-190.

на 10 процентных пунктов повысит ежегодные темпы роста стран на 1—2 процентных пункта[92].

Например, грамотное установление ставки налога на прирост капитала способствует ускорению перемещения капитала из менее выгодных инвестиций в инвестиции с более высокой ставкой возврата. В обратной ситуации инвестор может принять решение не выходить из проекта, так как размер налога на прирост капитала будет больше его прибыли от такого участия в проекте, что влечет за собой «застой капитала»[93]. В подтверждение данной позиции отмечается, что увеличение ставки на налог на прирост капитала на 10% сокращает вероятность продажи акций компании на 6,5%[94].

Таким образом, сущностью функции налога, то есть идеей использования налога, может быть повышение ликвидности капитала и тем самым более стремительное развитие производств.

На сущность функций налога также указывал Конституционный Суд РФ в Постановлении от 30.06.2020 г. № 31-П, в котором он указал, что «налог на добавленную стоимость выполняет, прежде всего, фискальную функцию, но, кроме этого, он используется в качестве правового инструмента регулирования экономических отношений и для стимулирования определенных экономических процессов»[95]. Очевидно, что стимулирование определенных экономических процессов и является сущностью функции налога.

Из вышеизложенного следует отметить, что несмотря на множественные исследования понятия налога в доктрине крайне мало анализируется понятие функции налога и ее сущности, в то же время указанные элементы могут быть определяющими при формировании налоговой политики государства.

1.2. Источники правового регулирования функции налога

---

[92] Lee Y., Gordon R.H. Tax structure and Economic Growth // Journal of Public Economics. 2005. Vol. 89. № 5-6. P. 1027-1043.

[93] Capital Gains Taxes and Asset Prices: Capitalization or Lock-in? / Z. Dai [et al.] // The Journal of Finance. 2008. Vol. 63. № 2. P. 709-742.

[94] Feldstein M., Slemrod J., Yitzhaki S. The Effects of Taxation on the Selling of Corporate Stock and the Realization of Capital Gains // Quarterly Journal of Economics. 1980. Vol. 94. № 4. P. 777-791.

95 Собрание законодательства Российской Федерации № 28 от 13 июля 2020 г.

В настоящем исследовании анализируется функция налога в России и Канаде, что обуславливает необходимость изучения источников правового регулирования я функции налога.

В данном вопросе Канада является уникальным объектом для исследования, так как это государство одно из немногих в мире применяет одновременно две основные системы – систему континентального и общего права. В целом данные системы получили свое распространение по всему миру как результат колонизации или добровольного установления. По данным исследования Университета Оттавы проекта ЮриГлоуб – 60,06% населения Земли частично или полностью используют в своей жизни систему континентального права, в то время как систему общего права применяют 35,17%, и только 3,84% применяют одновременно две системы в том или ином виде[96]. Канада входит в указанные 3,84%. В доктрине данное явление отмечается как «канадский биюрализм»[97] и заключается в том, что несмотря на то, что общее право присутствует в различных вариациях на территории всего государства, континентальное право применяется в провинции Квебек наряду с общим правом, тем самым провинция Квебек относится к смешанной юрисдикции. Такой режим обусловлен Конституционным Актом Канады 1867 года[98] и Королевской Прокламацией Акта Квебека 1763 года[99], 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

---

[96] Percentage of The World Population, Civil Law and Common Law Systems // University of Ottawa: [сайт]. URL: https://www.juriglobe.ca/eng/syst-demo/tableau-dcivil-claw.php (дата обращения: 08.01.2025).

[97] 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).

[98] The Constitution Act, 1867. R.S.C. – 1985, app. II. No. 5 // The Solon Law Archive: [сайт]. URL: https://www.solon.org/Constitutions/Canada/English/ca_1867.html (дата обращения: 08.01.2025).

[99] The Quebec Act, 1774. 14 Geo. III // The Solon Law Archive: [сайт]. URL: https://www.solon.org/Constitutions/Canada/English/PreConfederation/qa_1774.html (дата обращения: 08.01.2025).

регулируются одновременно общим и континентальным правом. Основные частноправовые вопросы регулируются Гражданским кодексом Квебека, то есть фактически континентальным правом.

В свою очередь, Россия является представителем романо-германской правовой семьи и относится к системе континентального права.

Между системами континентального и общего права существует огромное количество отличий в деталях и даже учебники по компаративистике не покрывают все существующие отличия[100]. Отношение к той или иной правовой семье по факту определяет используемые источники права.

Система континентального права берет свое начало с Римского права, кодифицированного в своде законов Юстиниана. Под влиянием римского права система получила распространение в Европе и других государствах. Ключевой особенностью системы континентального права является закрепление права в кодексах, под которыми понимается систематизированный и официальный статут, охватывающий широкий спектр общественных отношений и «вносящий» дух реформ и создания новых юридических начал для целой нации[101]. Континентальное право в целом достаточно хорошо структурировано и разделено на различные отрасли права, а также имеет большое количество правил и принципов, которым при этом не достает деталей. Одной из базовых особенностей данной системы является то обстоятельство, что основной задачей судов в делах является применение и толкование права, установленного в кодексах. Презюмируется, что суд знает закон. Кроме того, система подразумевает, что кодекс регулирует все случаи, которые могут встретиться в жизни, а в ситуации, когда случай не регулируется кодексом, судам надлежит применить общие принципы права, чтобы устранить возникший пробел.

Система общего права развивалась в Англии примерно с XI века и впоследствии стала использоваться в США, Канаде, Австралии, Новой Зеландии и

---

[100] Zweigert K., Kotz H. Introduction To Comparative Law. 3rd ed. Oxford: Clarendon Press, 1998. 456 p.; Merryman J.H. The Civil Law Tradition. An Introduction to the Legal Systems of Western Europe and Latin America. 2nd ed. Stanford: Stanford University Press, 1985. 196 p.

[101] Schlesinger R.B. Comparative Law. New York: Mineola, 1998. 696 p.

других бывших колониях Великобритании. Наиболее очевидное различие между системами континентального и общего права заключается в том, что общее право не является кодифицированной системой, не создается посредством законодательства, а основано, главным образом, на прецедентном праве. Принцип заключается в том, что ранее вынесенное судебное решение вышестоящих судов, принятое по аналогичному делу, должно быть учтено в последующих аналогичных делах, т.е. прецеденты следует уважать. Этот принцип известен как stare decisis и никогда не был закреплен в законодательстве, но считается обязательным для исполнения судами. Некоторые ученые отмечают, что в Канаде отношение к такому принципу амбивалентно, так как фактически он не работает в силу того, что многие суды провинций освободили себя от его соблюдения, так как суд одной провинции не может вынести прецедент, который имел бы значение для другой провинции, потому что законодательство разнится[102].

Утверждение о том, что общее право создано прецедентным правом, верно лишь отчасти, поскольку общее право основано в значительной степени на статутах, которые судьи должны применять и интерпретировать во многом так же, как судьи в системе континентального права. При этом в случае с Канадой такая интерпретация осложняется тем, что в каждой провинции собственное законодательство, которое не всегда гармонизировано с федеральными законами, а также с обычаями коренного населения.

Несмотря на это российская и зарубежная доктрина приходят к тому, что определяют источники права примерно одинаково.

Так, в российской доктрине существует множество определений источников права.

Под источниками права понимаются формы выражения положительного права, которые имеют значение обязательных средств ознакомления с действующим правом[103]. Н. Г. Александров определял источник права как вид

---

[102] Patrick Glenn H. The Common Law in Canada. Montreal. 2010.

[103] Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права: (По изд. 1907 г.). М.: Спарк, 1995. 556 с.

деятельности государства, заключающийся в установлении юридических норм или в признании юридическими иных социальных норм[104]. А. В. Малько понимает под источником права способ выражения вовне государственной воли, юридических правил поведения[105]. По мнению А. Б. Венгерова, источник права — объективированное закрепление и проявление содержания права в определенных актах государственных органов, решениях судов, договорах, обычаях и иных источниках[106]. В свою очередь, С.С. Алексеев считал источником права исходящие от государства или признанные им официально документальные способы выражения и закрепления норм права, придания им общеобязательного значения[107].

В свою очередь, зарубежные исследователи определяют источник права как источники, из которых возникают законы или обязательные правила человеческого поведения[108]. Аналогичное определение источников права приводит и Фабио Шекайра, склоняясь к позиции, что, прежде всего, это источники, из которых вытекают правила поведения[109].

В России к источникам права, по общему правилу, относятся: правовой обычай, законодательство, международное законодательство. Кроме того, выделяют такие источники права, как судебный прецедент, исходный код, а также доктрину. В отношении данных источников есть множество различных позиций, однако практикоприменение указывает на возможность квалификации их в качестве источников права. В Канаде источники права схожи, но ключевым

---

[104] Александров Н.Г. Понятие источника права // Ученые труды ВИЮН. Вып. VIII. М.: Юридическое издательство, 1946. С. 49, 51.

[105] Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М.: Дело, 2016. С. 281.

[106] Венгеров А.Б. Теория государства и права: учебник. 6-е изд., стер. М.: Омега-Л, 2009. С. 389.

[107] Алексеев С.С. Право. Азбука. Теория. Философия: опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. С. 76.

[108] Terziev V., Petkov M., Krastev D. The “Source Of Law” Category // Proceedings of SOCIOINT 2018- 5th International Conference on Education, Social Sciences and Humanities, 2-4 July 2018- Dubai, U.A.E. URL: https://www.researchgate.net/publication/326250293_THE_SOURCE_OF_LAW_CATEGORY (дата обращения: 16.01.2025).

[109] Shecaira F. Sources of Law Are not Legal Norms // Ratio Juris. 2013. Vol. 28. № 4. P. 1-18.

отличием является то, что судебный прецедент является поименованным источником права, в отличии от России. В остальном источники права в целом совпадают.

Представляется необходимым рассмотреть каждый из представленных источников на предмет того, является ли он правовым источником функции налога или нет.

Исторический первым источником права стал правовой обычай. В научной литературе встречаются различные мнения касательно того, является ли обычай источником налогового права или нет. Сторонники позиции отнесения обычая к источникам указывают, что обычай является составной частью международного налогового права[110].

В свою очередь, В.В. Гриценко считает, что обычай источником налогового права не является, так как определение правового обычая отсутствует в НК РФ. При этом в ГК РФ такое определение присутствует в ст. 5 ГК РФ, согласно которой обычаем признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской или иной деятельности не предусмотренное законодательством правило поведения, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе. Кроме того, налоговые отношения существуют только в правовой форме, то есть в виде правоотношений, и не могут определяться как фактические общественные отношения; а также в налоговом праве не применяются обычные нормы, не санкционированные государством — после санкционирования такая норма трансформируется в правовую[111]. Р.А. Шепенко поддерживает мнение В.В. Гриценко и полагает, что правовой обычай выступает в качестве дополнительного (или вспомогательного) источника права. Из этого следует, что если обычай трансформируется в норму закона или международного договора, то это уже не правовой обычай[112]. От такой трансформации надо отличать

---

[110] Ларютина И.А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2002. С. 10.

[111] Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. … докт. юрид. наук. Саратов, 2005. 53 с.

[112] Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Ч. 1. М.: Юрлитинформ, 2012. С. 78.

санкционирование обычая, то есть отсылки на обычаи в нормативном акте, либо фактическое государственное признание в судебных решениях, иных актах государственных органов[113].

Несмотря на различные мнения касательно обычая как источника налогового права, в юридической литературе не анализируется вопрос допускается ли ситуация, когда обычай, не являясь источником налогового права, является правовым источником функции налога. Представляется, что обычай может выступать в качестве источника функции налога, так как является основанием для установления норм в законодательстве, которые направлены на решение фискальных задач или на регулирование определенных отношений.

По мнению автора, одним из примеров использования обычая для регулирования определенных общественных отношений является закрепление в НК РФ мер поддержки коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации. Так, согласно ч. 7 ст. 395 НК РФ, физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам, а также общины таких народов освобождаются от налогообложения земельным налогом в отношении земельных участков, которые располагаются в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности таких народов, перечень которых утвержден Правительством Российской Федерации.

Другая льгота, предоставляемая таким народам и предусмотренная ч. 16 ст. 217 НК РФ, заключается в том, что исключены из налогообложения налогом на доходы физических лиц доходы, получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла.

Таким образом, законодатель, используя налоговые льготы, подтверждает обычай коренных малочисленных народов беспрепятственно заниматься традиционной хозяйственной деятельностью на исконной территории. В целом

---

[113] Алексеев С.С. Указ. соч. С. 7.

необходимость соблюдения обычаев коренных народов закреплена и в преамбуле Федерального закона «О гарантиях прав коренных малочисленных народов Российской Федерации», согласно которой закон «устанавливает правовые основы гарантий самобытного социально-экономического и культурного развития коренных малочисленных народов Российской Федерации, защиты их исконной среды обитания, традиционных образа жизни, хозяйственной деятельности и промыслов».

Представляется, что в данном примере имеет место санкционирование обычая в законодательстве несмотря на то, что прямая отсылка отсутствует, в связи с чем возможно отнести обычай к источникам функции налога.

Применительно к системе общего права, обычай может являться источником при условии соблюдения ряда условий, но в большинстве случаев тогда, когда обычай принимается и повторяется в судебном прецеденте, он уже становится законом. Такая позиция схожа с позицией Р.А. Шепенко Например, происхождение множества основополагающих концепций или правил можно проследить до древних обычаев, перенесенных в позитивное право судами системы общего права. Значительное влияние обычаев на эволюцию общего права, хотя и менее заметное, чем в прошлом, подчеркивает особую важность общественных взаимоотношений в этой традиции[114]. В то же время в Канаде встречаются случаи, когда обычай служит источником регулирования функции налога.

Аналогично стоит рассмотреть обычай как источник функции налога на примере коренных жителей Канады. В Канаде, согласно открытым данным, проживает 1,2 млн коренных жителей, так называемых индейцев. Правовой статус коренных жителей Канады принадлежит им в силу их «занятости на определенных землях с незапамятных времен»[115] и включает в себя права и обязанности, в том числе связанные с налогообложением. Налоговые права коренных народов Канады

[114] Allen C.K. Law in the Making. 7th ed. Oxford: Clarendon Press, 1964. P. 127.

[115] Cumming P.A. Native rights in Canada. Toronto: Indian-Eskimo Association of Canada in association with General Pub, 1972. P. 13.

определены в ст. 87 Акта об Индейцах 1985 года[116]. Согласно п. 1 ст. 87 данного Акта, независимо от иных норм в каком-либо ином Акте Парламента или легислатуры (высшего законодательного органа) провинции, от налогообложения освобождаются следующие категории имущества:(a) имущественные права индейцев или организации индейцев на территории резервации или прилегающих к ней земель, а также (b) личная собственность индейцев или организации индейцев на территории резервации.

В 1996 году Королевская Комиссия по вопросам Аборигенных Народов (the Royal Commission on Aboriginal People (RCAP) пришла к выводу о необходимости предоставления органам управления Коренных Народов полномочий по обложению налогами членов соответствующих общин. Комиссия рекомендовала введение налоговой системы для коренных народов путем разработки законодательных норм[117]. В начале 1997 года коренные народы получили право участвовать в законодательных инициативах, что предполагало право принимать собственные «уставы» (bylaws) об обложении налогами с продаж алкоголя, топлива и табака на территории резервации коренных жителей.

Таким образом, в Канаде также поддерживаются обычаи коренных народов. Более того, право облагать налогами определенные сферы свидетельствует о том, что обычай является правовым источником фискальной функции налога.

Косвенно также можно утверждать, что в налоговых правоотношениях активно используются обычаи делового оборота для обоснования того или иного поведения налогоплательщика. Так, К. Сасов отмечает, что следование обычаям делового оборота, как правило, уменьшает налоговые риски, а также помогает защищать свою позицию в споре с инспекторами[118].

---

[116] Indian Act, RSC 1985, c I-5 // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. URL: https://www.canlii.org/en/ca/laws/stat/rsc-1985-c-i-5/ (дата обращения: 08.01.2025).

[117] Aboriginal Policy Research Volume 10. Voting, Governance, and Research Methodology / J. P. White [et al.]. Toronto: Thompson Educational Publishing, 2013. P. 48.

[118] Сасов К. Право на «необычность» // Пепеляев Групп: [сайт]. 2014. 10 янв. URL: https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/the-right-to-the-singularity/ (дата обращения: 15.01.2025).

В дополнение к изложенному следует отметить, что обычай довольно часто является основанием для налоговых реформ, чтобы санкционировать применение обычая. В Канаде, например, действует налог на товары и услуги коренных жителей, который стал юридическим закреплением традиции коренных жителей взимать платежи за товары и услуги, произведенные на их территории[119]. Похожие примеры имеются и в других государствах. Налоговая реформа в отношении налога на недвижимое имущество в Индонезии была основана на установившейся налоговой культуре, согласно которой имела место устоявшаяся налоговая традиция среди граждан по уплате налогов налоговой администрации, но не закрепленная в законе[120].

Таким образом, можно прийти к выводу, что имеют место случаи, когда обычай является правовым источником функции налога и способствует стимулированию определенного поведения. При этом следует признать, что такие случаи довольно редки и являются скорее исключением, чем правилом.

Законодательство. Законодательство является одним из важнейших источников права. Термин законодательство происходит от латинского слова legis, что означает закон или право, и слова latum, что означает создавать или устанавливать. Таким образом, слово законодательство означает создание закона или права.

В зависимости от рассматриваемого вопроса и системы права, законодательство может являться первостепенным или второстепенным источником права.

К примеру, национальное законодательство является второстепенным, хоть и не лишенным значения, источником международного права[121].

---

[119] Официальный сайт CRA. Режим доступа: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/charge-collect-indigenous-peoples/first-nations-goods-services-tax.html (дата обращения: 12 марта 2025 года).

[120] Kelly R. Property Taxation in Indonesia: Challenges from Decentralization. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2003. 31 p.

[121] Камаровский Л.А. Недостатки санкции международного права // Юридический вестник. 1892. Т. X. № 1. С. 83.

В системах общего права, в том числе и в Канаде, подход к определению значимости законодательства как источника представляет особый интерес. Так, например, в Канаде 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. Очевидно, 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)[122], 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. Затем суд приходит к выводу, что «это не тот случай, когда следует признавать необходимость проявлять осмотрительность при принятии нормативных актов», поэтому в действиях законодателя отсутствует 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.

[122] Cooper v. Hobart, 2001 SCC 79 (CanLII), [2001] 3 SCR 537 // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. URL: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/2001/2001scc79/2001scc79.html (дата обращения: 04.01.2025).

В системе континентального права, в том числе и в России, законодательство относится к числу первостепенных источников права. Проанализировав множество исследований, складывается мнение, что размышления об источниках права уже давно стали академическим привычным занятием в традициях гражданского, финансового, налогового права или любой другой отрасли, некоторые исследователи занимают более доктринальную позицию, другие — более социологическую. Особенно детально исследуются «формальные» источники права, однако само по себе понятие «формальные источники» скорее рассматривается как проблематичное, чрезмерно нестабильное и допускающее произвольное толкование[123]. В настоящее время выделяются два типа законов: кодексы и отдельные законы. Кодекс «занимает уникальное место»[124], а его особенность заключается в том, что именно в нем заложено jus commune, то есть, когда никакая конкретная статутная норма не обеспечивает решения проблемы частного или публичного права, то положения кодекса играют вспомогательную роль и помогают устранить возникший пробел. Следовательно, в системе континентального права кодекс выполняет ту же функцию, что и неурегулированное общее право в юрисдикциях общего права.

В России высшей юридической силой обладает Конституция РФ, которая является основополагающим источником правового регулирования и содержащая различные положения касательно налогов, например, согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Кроме того, в России действует Налоговый кодекс, который, несомненно, является правовым источником функции налога, так как содержит инструменты и механизмы, которые определяют налоговую политику. Так, фискальная функция налога отражена практически в каждой главе НК РФ, например, в ст. 45 НК РФ указано, что «налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога посредством перечисления денежных средств в качестве единого

---

[123] Jestaz P. Source délicieuse. Remarques en cascades sur les sources du droit. 1993. 92 Revue trimestrielle de droit civil 73, 77.

[124] Brierley J.E.C., Macdonald R.A. Quebec Civil Law: An Introduction to Quebec Private Law. Toronto: Emond Montgomery, 1993. P. 116.

налогового платежа, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах». В ч. 3 ст. 343 НК РФ, указано, что «сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате в бюджет по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя». Можно привести множество других примеров отражения фискальной функции налога в НК РФ, однако, подробнее такие примеры будут рассмотрены во второй главе настоящей работы.

В части регулятивной функции налога следует также констатировать, что многие нормы НК РФ устанавливают различные режимы/инструменты, которые направлены на стимулирование развития определенной отрасли экономики или защиту отдельных категорий граждан. К числу таких инструментов можно отнести: налоговые льготы; освобождение от обязанности платить налоги в отношении отдельных объектов налогообложения; установление пониженных ставок налога и др.

Например, ст. ст. 25.8-25.12-1 НК РФ предусматривают правила отнесения различных проектов к числу региональных инвестиционных проектов. Ключевой особенностью является реализация таких проектов в определенных регионах и осуществление капитальных вложений в значительных объемах. При соблюдении таких условий организации-налогоплательщику, в соответствии с ч. 1.5-1 ст. 284 НК РФ, устанавливается налоговая ставка по налогу на прибыль, уплачиваемого в федеральный бюджет, в размере 0% на протяжении 10 лет с момента признания такого проекта региональным инвестиционным проектом. В соответствии с ч. 3 ст. 284.3-1 НК РФ ставка по налогу на прибыль, зачисляемому в бюджет субъектов Российской Федерации, может составлять от 0 до 10% в течение первых 5 (пяти) лет с момента признания статуса регионального инвестиционного проекта и такая ставка устанавливается законом региона. Более того, предоставляется пониженная ставка и по налогу на добычу полезных ископаемых в соответствии с ч. 2 ст. 342.1-1 НК РФ, согласно которой в течение 10 лет с момента признания статуса регионального инвестиционного проекта к налоговой ставке данного налога

применяются коэффициенты: 0 - первые два года, 0,2 – со второго по четвертый год, 0,4 – с пятого по шестой год, 0,6 – с седьмого по восьмой год, 0,8 – с девятого по десятый год и 1 – в последующие периоды.

Из указанного примера явно следует направленность норм НК РФ на стимулирование развития капиталоемких и инфраструктурных проектов, что способствует последующему росту экономики.

В Канаде отсутствует единый налоговый кодекс, что в целом соответствует подходу, доминирующему в системах общего права. В свою очередь, положения законов представляют собой значимую часть источников правового регулирования. Налоговые законы можно разделить на общие законы, законы о прямых налогах и законы о косвенных налогах.

Общие законы, как правило, содержат различные положения, которые тем или иным образом регулируют налогообложение. Примером общего закона в Канаде является Акт Канады 1985 года «О налоговых договоренностях федерации и провинций». Данный акт содержит в себе положения касательно различных соглашений, которые могут быть заключены между Правительством Канады, провинциями и территориями, а также положения относительно межбюджетных трансфертов. Так, абз.3 п. 1 ст. 2 данного Акта предусматривает возможность заключения соглашения об управлении, согласно которому Правительство Канады управляет и обеспечивает правовое применение акта Парламента Канады, акта легислатуры провинции, налагающие налог, и осуществляет платежи провинции в отношении собранных налогов с учетом положений соглашения. Другой вид соглашения предусмотрен абз.13 п. 1 ст. 2 Акта — соглашение о гармонизации налога с продаж, в рамках которого устраняется дихотомия нормативных актов по взиманию налога с продаж в провинциях и федерации.

Таким образом, в указанных положениях Акта косвенно отражается фискальная функция налога, которая проявляется через делегирование функций по администрированию сбора налога провинциям и территориям посредством заключения соглашений.

Другим примером общего закона является Акт о Налоговом Агентстве Канады 1999 года (Canada Revenue Agency Act), в соответствии с положениями ст. 5 (1) которого Агентство осуществляет исполнение норм так называемого программного законодательства (program legislation), в том числе по сбору налогов, под которыми понимаются Акты Парламента или иные инструменты правового воздействия на общественные отношения, принятые на основании этих Актов. В данном примере также налицо фискальная функция налога, что говорит о том, что данный Акт является правовым источником.

К числу законов о прямых налогах можно отнести Акт Канады 1985 года «О подоходном налоге». Данный Акт покрывает множество различных вопросов касательно налогообложения доходов, которые получают корпорации, финансовые институты, граждане и другие лица. Кроме того, Актом предусмотрены налоговые вычеты, которые могут быть использованы налогоплательщиками. В соответствии со ст. 60 Акта допускается осуществлять налоговый вычет в отношении юридических расходов, которые налогоплательщик понес в связи с подготовкой налоговой декларации, ее защитой в налоговом органе или представлением интересов в суде в деле по оспариванию решения налогового органа. Тем самым законодательство подчеркивает важность юридического сопровождения процедуры подачи налоговой декларации, что можно квалифицировать как пример регулятивной функции налога. Кроме того, законы о прямых налогах, в том числе и рассматриваемый Акт, имеют крайне важное значение при применении соглашений об избежании двойного налогообложения.

Если рассматривать законы о косвенных налогах, то они, как правило, отражают налоговые льготы, вычеты, правила применения пониженных ставок, то есть фактически оказывают регулирующее значение. Несомненно, такие законы содержат и фискальные нормы, которые направлены непосредственно на взыскание налогов. Роль законов о косвенных налогах можно рассмотреть на примере налогообложения авиационных перевозок в Канаде.

Канада является государством, где область авиационных перевозок облагается множественными налогами и сборами. Международная ассоциация

воздушного транспорта в своем ежегодном обзоре указала, что в Канаде на данный момент действуют 10 различных налогов и сборов[125]. Часть налогов и сборов уплачивается непосредственно авиаперевозчиками, а часть включается в цену билетов и уплачивается пассажирами, то есть область подлежит как прямому, так и косвенному налогообложению.

Так, в цену авиабилетов включается дополнительный сбор за услуги по контролю воздушного трафика. Данный сбор установлен Актом Канады 1996 года «О коммерциализации услуг навигации гражданской авиации» и составляет в зависимости от дальности перелета от 7,5 до 20 канадских долларов за один перелет в одну сторону[126]. В Канаде также действует сбор за обеспечение безопасности пассажиров, который составляет от 5 до 8 канадских долларов за один перелет в одну сторону. Указанный сбор установлен Актом Канады 2002 года «Об обеспечении безопасности авиапассажиров». Кроме того, в цену билета также включается сбор по улучшению аэропортов, что составляет 40 канадских долларов. Все вышеуказанные сборы также подлежат налогообложению налогом на товары и услуги[127]. В цену авиабилета включается и налог на транспортировку воздушным транспортом, который установлен главой 2 Акта Канады 1985 года «Об акцизах». Наличие большого количества налогов и сборов в конечном счете увеличивает цену билета для покупателя, а также снижает уровень конкурентоспособности канадских авиакомпаний. Так, один из крупнейших авиаперевозчиков Канады — Air Canada – подготовил и направил в адрес Правительства Канады запрос о пересмотре законов, регулирующих авиаперевозки, в котором указал на проблемы в текущем регулировании и предложил пути их решения[128]. Для сравнения в России, по мнению Международной ассоциации воздушного транспорта, на

---

[125] IATA. List of Ticket and Airport Taxes and Fees. IATA. – 2018. P. 325-338.

[126] Smith C. Air Transportation Taxation: The Case for Reform. // Journal of Air Law and Commerce. No. 75. – 2010. P. 918.

[127] Ibid. P. 919.

[128] Air Canada. The Aviation Industry as an Economic Enabler. 2015. Режим доступа: URL: https://www.aircanada.com/content/dam/aircanada/portal/documents/PDF/media/aviation_industry_economic_enabler.pdf (дата обращения 05 февраля 2024 года).

данный момент действуют 6 различных налогов и сборов в отношении авиаперевозок.

Таким образом, в Канаде правовыми источниками функции налога является множество законов, которые регулируют отдельные сферы экономики.

Необходимо отметить, что несмотря на то, что в России действует НК РФ и он является основным источником налогового права, существуют и иные источники налогового права, а, следовательно и функций налога. Например, в соответствии со ст. 38.1 Федерального закона от 22.07.2005 № 116 «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» в отношении резидента особой экономической зоны в течение срока резидентства не применяются акты, ухудшающие условия ведения деятельности, предусмотренной соглашением об осуществлении деятельности, по сравнению с условиями, определенными на момент заключения соглашения об осуществлении деятельности, в частности акты, увеличивающие размер платежей, уплачиваемых резидентом особой экономической зоны в целях реализации инвестиционного проекта.

Схожая стабилизационная оговорка содержится в ст. 9 Федерального закона от 01.04.2020 № 69-ФЗ «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации», согласно которой положения актов законодательства о налогах и сборах применяются в отношении организации, реализующей проект, таким образом, чтобы не ухудшать ее положение. В ст. 15 одноименного закона указано, что организации, реализующей проект, может быть предоставлена мера государственной поддержки, предусматривающая возмещение затрат в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, и (или) налоговый вычет (если стороной соглашения о защите и поощрении капиталовложений является Российская Федерация) в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Вышеуказанные примеры указывают на необходимость поддержки инвесторов, в том числе и путем неухудшения налоговых ставок и льгот, что существуют на момент входа в инвестиционный проект. Такие нормы и законы следует относить к правовым источникам регулятивной функции налога.

Кроме федеральных законов, в Российской Федерации действуют множество законов субъектов РФ, которые устанавливают налоговые льготы, налоговые ставки и другие правила налогообложения в отношении налогов регионального уровня. В качестве примера можно привести Закон Иркутской области от 30.11.2015 № 112-оз «Об особенностях налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения» или Закон Иркутской области от 12 июля 2010 года № 60-оз «О пониженных налоговых ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков».

Законодательство в широком смысле этого слова как источник права представлено не только кодексами или законами, а также подзаконными актами. Положения подзаконных актов играют важную роль в части обеспечения надлежащего применения функции налога. К числу подзаконных нормативных актов следует отнести Указы и Распоряжения Президента РФ, Постановления и Распоряжения Правительства РФ, правовые акты министерств и ведомств (приказы, постановления, распоряжения), указы, постановления и распоряжения глав республик и высших должностных лиц субъектов РФ, правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ, правовые акты органов местного самоуправления. К примеру, Постановление Правительства РФ от 20.10.2022 г. № 1874 «О мерах поддержки мобилизованных лиц»[129] предоставляет мобилизованным индивидуальным предпринимателям отсрочку по уплате налогов, сборов, корректирует сроки сдачи отчетности и приостанавливает некоторые виды налоговых проверок.

В Канаде к числу подзаконных актов в области налогового права можно отнести Меморандумы, Бюллетени Налогового Агентства Канады, согласно

[129] Постановление Правительства РФ от 20.10.2022 г. № 1874 «О мерах поддержки мобилизованных лицах». Режим доступа: http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202210220002?ysclid=m86507fhjd567226108 (дата обращения: 01 марта 2025 года).

которым Агентство устанавливает порядок действий налогоплательщика в той или иной ситуации[130].

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что законодательство является правовым источником функции налога как в России, так и в Канаде.

Судебный прецедент. Предлагается рассмотреть судебный прецедент как источник функции налога, так как, во-первых, в Канаде прецедент играет важное значение, и, во-вторых, любое законодательство невозможно себе представить без его правоприменения, которое, среди прочего, может быть рассмотрено через призму судебных решений.

В системах континентального права есть множество дискуссий относительно того, является ли судебное решение источником права или нет. Несомненно, основополагающая концепция разделения властей, принятая в странах континентального права, подразумевает, что судьи не являются законодательным органом и не «создают» закон[131]. Согласно доктринальному подходу, судьи толкуют законодательство. Однако, следует отметить, что на практике ситуация сильно отличается. Во Франции, к примеру, судьи занимают достаточно значимую роль, однако законодательство напрямую не позволяет их назвать законодателями, но в то же время некоторые нормы «приглашают» судей по факту выступать таковыми за счет толкования закона. В Германии, как в другом классическом примере страны континентального права, судебный прецедент также официально не признается источником права. Однако, некоторые судебные решения могут иметь больший вес, чем другие решения, так как исходят из более вышестоящих судебных инстанций, но технически они не являются обязательными для нижестоящих судов.

В то же время на практике, в том числе в таких смешанных юрисдикциях, как Квебек, юристы стремятся придать решению Верховного Суда по толкованию норм налогового законодательства такое правовое значение, игнорирование

---

[130] См. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/technical-information-gst-hst/gst-hst-memoranda-series.html#toc4 (дата обращения: 01 февраля 2024 года)

[131] Beaulac S. Op. cit. P. 30.

которого было бы грубейшей ошибкой, даже учитывая тот факт, что таким решением суд может быть не связан.

В России, как отмечает М.Н. Марченко, «прецедент как источник права формально не признается, но фактически используется»[132]. А.Н. Головкин также считает, что судебный прецедент является источником налогового права и отмечает следующие виды судебных прецедентов: решения Конституционного Суда РФ; сохраняющие свое действие Постановления ВАС РФ; Постановления Верховного Суда РФ; информационные письма ВАС РФ и Верховного Суда РФ; судебные акты арбитражных судов округов; судебные акты Судебной коллегии Верховного Суда РФ[133]. К.И. Скловский отмечает, что «судебная система РФ формирует единые подходы к применению закона путем проверки решения в апелляционном и кассационном порядке. Определенную роль в проверке законности судебных актов играет ВС РФ, но основная его роль в этой сфере проявляется в принятии руководящих разъяснений о применении закона путем принятия постановлений Пленума ВС РФ по тем или иным проблемам»[134].

В целом в судебных решениях в России отмечается, что прецедент скорее является источником права, чем нет. Так, Председатель Конституционного Суда РФ В.Д. Зорькин в Постановлении Конституционного Суда РФ от 16.06.1998 г. № 19-П отметил, что «правотворческая деятельность судов в правовой системе России официально не признается, в доктрине интерпретируется противоречиво, но реально существует и через высшие судебные инстанции влияет на развитие права так же, как это имеет место и в ряде других стран Европейского континента (Греция, Италия, Нидерланды, ФРГ и др.). Решения Конституционного Суда, в результате которых нормативные акты, признанные неконституционными, утрачивают юридическую силу, имеют такую же сферу действия во времени,

---

[132] Марченко М.Н. Судебный прецедент: разнообразие понятий и многообразие форм проявления // Журнал российского права. 2006. № 6 (114). С. 96-107.

[133] Головкин А.Н. Судебные прецеденты по НДС, обязательные для применения налоговыми органами и налогоплательщиками. М.: Проспект, 2015. С. 7.

[134] Скловский К.И. Повседневная цивилистика. М.: Статут, 2017. С. 278.

пространстве и по кругу лиц, как решения нормотворческого органа, и, следовательно, такое же общее значение (как и нормативные акты)»[135].

Можно сделать вывод, что решения Конституционного Суда по делам о проверке конституционности законов имеют, фактически, нормативный характер.

Важная роль судебных решений вышестоящих инстанций отмечается в п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 19.12.2003 г. № 23 «О судебном решении», которым установлено, что суду при отправлении правосудия надлежит учитывать:

«а) постановления Конституционного Суда РФ о толковании положений Конституции РФ, подлежащих применению в данном деле, и о признании соответствующими либо не соответствующими Конституции РФ нормативных правовых актов, перечисленных в п. п. "а", "б", "в" ч. 2 и в ч. 4 ст. 125 Конституции РФ, на которых стороны основывают свои требования или возражения;

б) постановления Пленума Верховного Суда РФ, принятые на основании ст. 126 Конституции РФ и содержащие разъяснения вопросов, возникших в судебной практике при применении норм материального или процессуального права, подлежащих применению в данном деле;

в) постановления ЕСПЧ, в которых дано толкование положений Конвенции о защите прав человека и основных свобод (Рим, 04.11.1950), подлежащих применению в данном деле».

Нельзя не отметить, что Федеральная налоговая служба России (далее – «ФНС») также отмечает крайне важную роль судебного решения. Например, в Письме ФНС России от 29.01.2024 г. № БС-4-21/827@ указано, что «в связи с обращениями в Федеральную налоговую службу по вопросам о критериях разграничения движимого и недвижимого имущества в целях применения главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации направляем для изучения информацию об Определениях Верховного Суда Российской Федерации по спорам, касающимся

[135] См. Собрание Законодательства Российской Федерации № 25 от 22 июня 1998 г.

объектов налогообложения по налогу на имущество организаций (в отношении объектов электроэнергетики).

Доведите информацию до сотрудников, осуществляющих камеральные налоговые проверки по налогу на имущество организаций, правовое сопровождение деятельности налоговых органов по рассмотрению жалоб и судебному представительству»[136].

В Письме ФНС России от 18.10.2023 г. № БС-4-21/13298@ отмечается, что «направляем для учета в работе Обзор определяющей судебной практики по вопросам налогообложения имущества (за 9 мес. 2023 г.), согласованный Правовым управлением ФНС России (письмо от 16.10.2023 г. № 7-8-06/0049@)»[137].

В завершение анализа следует признать, что роль судебного прецедента в налоговом праве очень велика. В то же время можно прийти к выводу, что прецедент является правовым источником функции налога, так как суды при анализе и толковании законодательства учитывают направленность норм. Так, например, в Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 01.08.2022 г. № Ф10-5025/2020 по делу № А14-490/2018 суд указал на фискальную функцию налога: «Предъявляя к вычету не существовавшую покупку или существовавшую исключительно формально, налогоплательщик занижает налоговую базу, заранее зная об отсутствии соответствующих фактических обстоятельств.

Таким образом, взаимодействие налогоплательщика с налоговым органом при реализации предоставленных налоговым законодательством прав требует повышенно-добросовестного обращения налогоплательщика с соответствующими правами. В силу особой фискальной функции налогов использование должником прав не по назначенной законодателем цели не может вести к возможности

---

[136] Письмо ФНС России от 29.01.2024 г. № БС-4-21/827@. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/14337768/?ysclid=m865j4xnt4494914730 (дата обращения 10 марта 2025 года)

[137] Письмо ФНС России от 18.10.2023 г. № БС-4-21/13298@. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13941770/?ysclid=m865l1qk8e798600401 (дата обращения 10 марта 2025 года)

освобождения должника от исполнения соответствующего обязательства перед государством»[138].

В качестве примера судебного решения, в котором анализируется регулятивная функция налога, можно привести Постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 № 11-П[139], где суд указал, что «конституционное предназначение налогов и сборов прежде всего состоит в создании финансовой основы осуществления конституционных функций государственной власти. Это, однако, не означает, что при их установлении должны преследоваться исключительно фискальные цели, — федеральный законодатель в рамках предоставленной ему дискреции вправе использовать налоговое регулирование в качестве инструмента влияния на порядок и условия осуществления предпринимательской деятельности, в том числе для уменьшения экономических стимулов в отношении оборота отдельных видов товаров, работ и услуг в целях защиты нравственности, жизни, здоровья, прав и законных интересов других лиц и иных охраняемых Конституцией Российской Федерации ценностей».

В Канаде судебный прецедент в налоговом праве является одним из главных источников. В любой провинции в Канаде формально нижестоящий суд связан решением вышестоящего суда по релевантному вопросу права. Нижестоящий суд не вправе проигнорировать решение вышестоящего суда, но в то же время он связан только ratio decidendi, то есть причинами принятия такого решения. В случае, если новое дело содержит новые отличные от другого дела факты, то суд имеет право не применять прецедент.

В то же время нижестоящие суды из другой провинции могут использовать судебный прецедент не по причине того, что он обязывающий, а по причине того, что он содержит убедительную логику и аргументацию, как указал суд в деле город Пас против Порки Пэкерс Лтд. (the Pas (Town of) v. Porky Packers Ltd.)[140].

---

[138] Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 01.08.2022 г. № Ф10-5025/2020 по делу № А14-490/2018. Режим доступа: https://kad.arbitr.ru/Card/a7f8a827-7636-40a2-9083-7cbe022d5cdc (дата обращения 10 марта 2025 года)

[139] Собрание Законодательства Российской Федерации № 22 от 3 июня 2013 г.

[140] The Pas (Town of) v. Porky Packers Ltd. et al., 1976 CanLII 147 (SCC), [1977] 1 SCR 51 // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. URL:

Тем не менее, стоит отметить, что суды заботятся о последовательности и предсказуемости применения законодательства, особенно в отношении бизнеса.

В Канаде множество примеров решений, где суд указывает то на фискальную функцию налога, то на регулятивную. Так, фискальная функция анализировалась в деле Партингтон против Генерального прокурора (Partington v. Att.-Gen.)[141], где Лорд Кэрнс отмечает, что ключевой принцип любого фискального законодательства заключается в том, что если лицо подлежит налогообложению в соответствии с законом, то с него должны быть взысканы налоги вне зависимости от того, что пришло судье на ум. В этом же решении отмечается, что закон должен четко устанавливать обязательство по уплате налога.

Аналогичную позицию занял судья Саймон Вискаунт в деле Канадиан Игл Ойл Ко., Лтд против Короля (Canadian Eagle Oil Co., Ltd. v. The King)[142], согласно которой в Акте, устанавливающем налог, необходимо обращать внимание только на то, что прямо прописано. «Здесь нет места никаким намерениям. В отношении налога нет справедливости. Презумпции в отношении налога нет. Ничего не должно подразумеваться. Допустимо только справедливо оценить используемый язык». В этом и заключается фискальная функция налога.

Регулятивная функция налога также постоянно анализируется судами, так, например, в деле 2021 SCC 11 касательно налогов и сборов в связи с Актом о парниковых газах Верховный суд Канады отмечает, что размер сбора или налога имеет своей целью изменение поведения и его ставка устанавливается на таком уровне, которая, по сути, ведет к запрещению поведения, полному запрету или же наоборот поощряет такое поведение[143].

---

https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1976/1976canlii147/1976canlii147.html (дата обращения: 08.01.2025).

[141] URL: https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/6106/index.do?q=tax+fiscal&iframe=true#_ftn6 (дата обращения: 02 февраля 2024 года).

[142] URL: https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/6106/index.do?q=tax+fiscal&iframe=true#_ftn7 (дата обращения: 02 февраля 2024 года).

[143] References to the Court of Appeal for Saskatchewan, the Court of Appeal for Ontario and the Court of Appeal of Alberta respecting the constitutionality of the Greenhouse Gas Pollution Pricing Act , S.C. 2018, c. 12, s. 186 // Supreme Court of Canada: [сайт]. URL: https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/18781/index.do?q=regulatory+role+of+tax (дата обращения: 11.01.2025).

Следующим источником налогового права и, безусловно, функции налога являются **международные акты**. Ключевыми документами в данном случае являются соглашения об избежании двойного налогообложения, заключаемые между странами, соглашения о формировании различных торговых союзов, а также модельные конвенции.

Положения, которые содержатся в таких соглашениях, среди прочего, определяют поведение иностранного инвестора. Устанавливая порядок обложения доходов, ставки налогов, а также возможность зачета, государства тем самым привлекают иностранных инвесторов и расширяют международную кооперацию или же, наоборот, закрывают рынок для инвестиций.

В России международные договоры являются частью ее правовой системы в соответствии с ч. 4 ст. 15 Конституции РФ. Россия является участником 63 соглашений об избежании двойного налогообложения по состоянию на 01 сентября 2023 года по данным Верховного Суда РФ[144]. При этом до 22 февраля 2022 года Россия состояла в 84 таких соглашениях. Однако в связи с геополитическими обстоятельствами по тем или иным причинам Россия либо приостановила действия некоторых соглашений, в частности на основании Указа Президента от 08.08.2023 г. № 585[145], либо денонсировала, как например с Данией[146]. Представляется, что такие действия оказывают влияние на налоговую политику и, соответственно, на функцию налога, так как любая денонсация или приостановка действия соглашения

---

[144] Перечень двусторонних международных договоров Российской Федерации по вопросам избежания двойного налогообложения (по состоянию на 1 сентября 2023 года) // Верховный Суд Российской Федерации: [официальный сайт]. 2023. URL: https://vsrf.ru/documents/international_practice/32985/ (дата обращения: 11.01.2025).

[145] URL: http://actual.pravo.gov.ru/text.html#pnum=0001202308080005 (дата обращения: 02 января 2024 года).

[146] Информационное сообщение о денонсации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 08.02.1996 // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/tax_relations/international?id_57=302905-informatsionnoe_soobshchenie_o_denonsatsii_konventsii_mezhdu_pravitelstvom_rossiiskoi_federatsii_i_pravitelstvom_korolevstva_daniya_ob_izbezhanii_dvoinogo_nalogooblozheniya_i_predotvrashchenii_ukloneniya_ot_nalogooblozheniya_v_otnoshenii_nalogov_na_dokhody_i_imushchestvo_ot_08.02.1996 (дата обращения: 11.01.2025).

исключает его дальнейшее применение, а значит и инвесторы, и иные лица утрачивают возможность им воспользоваться и будут вынуждены уплатить налог дважды, тем самым приток иностранных инвестиций будет сокращаться из указанных государств, что, в свою очередь, будет минимизировать регулятивную функцию налога, заложенную в таких соглашениях.

В целом любое соглашение об избежании двойного налогообложения следует отнести к источникам регулятивной функции налога, так как основная задача такого соглашения не ухудшить финансовое положение бизнеса или граждан одного из договаривающегося государств. Например, в Конвенции между Правительством РФ и Союзным Правительством Союзной Республики Югославии от 12.10.1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» в ст. 7 отмечается, что «Прибыль предприятия одного Договаривающегося Государства облагается налогом только в этом Государстве, если только предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное представительство». Указанная норма направлена на стимулирование развитие международных компаний и инвестиции.

Кроме соглашений об избежании двойного налогообложения, следует выделить и соглашения о формировании торговых союзов. Так, Россия является участником Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 г. В соответствии со ст. 4 данного договора основной его целью, среди прочего, является стремление к формированию единого рынка товаров, услуг, капитала и трудовых ресурсов. В рамках данного договора можно отметить и отражение фискальной функции налога в ч. 4 ст. 68 (Административное сотрудничество), согласно которой государства-члены активно сотрудничают в целях исполнения налоговых и иных обязательств поставщиками и получателями услуг. Следовательно, государства-члены активно участвуют в непосредственном взыскании таких налогов.

В соответствии с ч. 2 ст. 71 (Налоги и налогообложение) указанного договора устанавливаются основные принципы налогообложения между государствами-

членами, в частности государства-члены во взаимной торговле взимают налоги таким образом, чтобы налогообложение на территории которого осуществляется реализация товаров других государств-членов, было не менее благоприятным, чем налогообложение, применяемое этим государством-членом при тех же обстоятельствах в отношении аналогичных товаров, происходящих с его территории. Тем самым участники ставят в приоритет не взыскание налогов, а развитие торговли, что является классическим примером регулятивной функции налога.

В свою очередь, в Канаде действуют схожие правила и международные налоговые соглашения следует признать источниками функций налога. Канада имеет обширную сеть международных налоговых соглашений, включая договоры с США и большинством других крупных торговых партнеров. Практически все соглашения составлены согласно Типовой налоговой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения. Как правило, такие договоры обычно закрепляют пониженные ставки налогов в отношении определенного вида доходов и содержат положения, влияющие на налоговый учет доходов нерезидентов из канадских источников.

Например, Соглашение об избежании двойного налогообложения между Канадой и США 1985 года[147] установило особый режим для работников в ст. 15, согласно которой доход резидентов США от оказания услуг на территории Канады освобождается от налогообложения в Канаде при условии, что сумма такого дохода не превышает 10 000 канадских долларов в год. Такое положение направлено, с одной стороны, на реализацию фискальной функции в США в части взыскания налогов с таких доходов, а с другой стороны, стимулирует беспрепятственное оказание незначительных услуг гражданами США в Канаде.

Кроме того, можно выделить Конвенцию о применении мер по предотвращению размывания налоговой базы и прибыли, которую Канада ратифицировала 02.08.2019 г. Следует отметить, что Россия ратифицировала

[147] United States – Canada Income Tax Convention // Internal Revenue Service: [сайт]. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/canada.pdf (дата обращения: 14.01.2025).

указанную конвенцию 01.05.2019 г.[148]. Данная конвенция представляет собой многосторонний договор, возникший в результате сотрудничества между странами «Большой семерки» и ОЭСР, что, среди прочего, закрепляет ряд возможностей, направленных на сокращение уклонения от уплаты налогов транснациональных предприятий.

Другим примером международного соглашения Канады является Североамериканское соглашение о свободной торговле (НАФТА), которое было подписано 17.12.1992 г. и вступило в силу 01.01.1994 г. Указанное соглашение имеет своего рода экстерриториальное действие – то есть распространяется на налоговые соглашения с третьими государствами, так как в соглашении указано, что международные налоговые соглашения государств—участников НАФТА имеют приоритет над нормами соглашения[149]. Данное соглашение следует признать также правовым источником функции налога, в частности регулятивной, так как указанное соглашение, к примеру, в ст. 511 определено, что недопустимо установление дискриминационных налогов в защите национального рынка товаров и услуг.

Таким образом, международные налоговые соглашения являются правовыми источниками функции налога.

В заключении следует отметить, что перечень правовых источников функции налога и в целом налогового права в эпоху цифровизации и появления новых инструментов будет только расширяться. Некоторые авторы уже говорят о новых источниках, например исходном коде[150]. Данные источники, по сути, имеют программно-технологическую природу. В налоговой плоскости все активнее применяются автоматизированные системы, как со стороны налоговых органов,

---

[148] О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения: Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2019. № 18. Ст. 2203.

[149] H.R.3450 – North American Free Trade Agreement Implementation Act // Current Legislative Activities: [сайт]. URL: https://www.congress.gov/bill/103rd-congress/house-bill/3450/text (дата обращения: 16.01.2025).

[150] Амелин Р.В., Чаннов С.Е. Эволюция права под воздействием цифровых технологий. М.: Норма, 2023. 278 с.

так и со стороны налогоплательщиков. К примеру, в России действует система АСК НДС-3, которая используется для проверки деклараций по НДС, а также выявления подозрительных сделок и их признаках[151]. Налогоплательщики активно используют Федеральную государственную информационную систему «Единый портал государственных и муниципальных услуг (функций)», а также АИС Налог. При этом важно отметить, что указанные системы создаются не только для автоматизации процессов, повышения удобства и эффективности, но и для изменения поведения участников, повышения их информированности о возможных налоговых льготах и мерах поддержки или стимулирования своевременной оплаты налогов. Отмечается, что «правила и требования, которые государственная информационная система предъявляет к субъектам правоотношений, обладают всеми основными признаками норм права»[152]. В настоящее время отсутствует правовое регулирование, которое бы могло отнести программный код или государственную информационную систему на базе программного кода к источникам права, но в то же время следует ожидать развитие права в этом направлении в силу активной цифровизации в мире.

[151] Шишкин Р.Н. Методика доказывания умысла на неуплату налогов. Стратегия защиты прав налогоплательщика: практические рекомендации. М.: Юстицинформ, 2020. С. 16.

[152] Амелин Р.В., Чаннов С.Е. Указ. соч.

Глава 2. Фискальная функция налогов в налоговой политике РФ и Канады

2.1. Общая характеристика фискальной функции налога

В рамках реализации налоговой политики государства функции налогов применяются в сочетании друг с другом, дополняют и взаимодействуют между собой. В зависимости от общественной ситуации и задач проявляется фискальная либо регулятивная функция налога, либо одновременно обе функции. В настоящее время считается, что «одной из основных функций налогов и сборов является фискальная»[153]. Некоторые исследователи, например И. Горский, занимают позицию, что у налогов есть единственная функция – фискальная, так как «в ней смысл, внутреннее предназначение, логический и исторический движитель налога»[154]. В целом данный подход корреспондирует и с позицией классиков науки – А. Смита, Д. Риккардо[155].

Ключевой задачей фискальной функции является обеспечение государства финансовыми ресурсами. В связи с тем, что поступления от налогов направляются в бюджет, некоторые авторы называют данную функцию казначейской[156]. В принципе само название функции исторически связано с казной, так как fiscus с латинского означает государственная казна. В.Г. Пансков в своей работе указывает, что фиском в Древнем Риме называлась военная касса, с I века до н.э. – частная казна императора, а с IV века н.э. – уже единый центр, куда стекались все виды доходов и из которого осуществлялись расходы[157].

Данная функция отражает «фундаментальное назначение налогообложения – изъятие посредством налогов части доходов организаций и граждан в пользу государственного бюджета в целях создания материальной основы для реализации

---

[153] Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право: вопросы и ответы. 3-е изд., испр. и доп. М.: Юриспруденция, 2003. С. 5.

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

[155] Налоговое право: учебник / под ред. Г.Ф. Ручкиной, М.Ю. Березина. М.: Проспект, 2021. С. 133.

[156] Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 140.

[157] Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник. М.: Финансы и статистика, 2009. С. 24.

государством своих функциональных обязанностей»[158]. Следует отметить, что функция применима к любому налогоплательщику – как к физическому, так и к юридическому лицу.

Некоторые ученые отмечают, что под фискальной функцией налога понимается «экономический механизм калькулирования» цены услуг государства, коллективно потребляемых налогоплательщиками[159].

Как отмечал Платон – вы не можете знать что-либо, если не знаете того, что определяют дефиниции[160]. В поисках того, что определяют дефиниции фискальной функции, множество различных ученых провели собственный анализ. Профессор В.М. Родионова отмечает, что ключевая задача фискальной функции – формирование бюджетного фонда[161]. Академик К.Ю. Казак ссылается на то, что благодаря данной функции осуществляется образование соответствующих государственных денежных фондов и создаются необходимые материальные условия для существования государства[162]. Профессор Л.А. Дробозина определяет роль функции схожим образом, в частности, что роль заключается в образовании государственных денежных фондов, т.е. материальных условий для функционирования государства[163]. Ученый Д.Г. Черник указывает, что фискальная функция налога отражает задачу наполнения деньгами казны или, в современном понимании, бюджета государства[164]. Профессор И.А. Майбуров определяет фискальную функцию налога как основную и полагает, что она заключается в изъятии посредством налогов части доходов организаций и граждан в пользу

---

[158] Налоги и налогообложение: учебное пособие / Г.А. Волкова [и др.]. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити-Дана, 2017. С. 49.

[159] Бюджет и налоги в экономической политике России: монография / В.В. Симонов [и др.]. М.: Научный эксперт, 2008. С. 65.

[160] Талеб Н.Н. Антихрупкость: как извлечь выгоду из хаоса. М.: Азбука-Аттикус, 2014. С. 375.

[161] Финансы / В.М. Родионова [и др.]. М.: Финансы и статистика, 1993. С. 11, 21, 30.

[162] Финансы и кредит / под ред. А.Ю. Казака. Екатеринбург: ПИПП, 1994. С. 185, 272.

[163] Общая теория финансов: учебник / Л.А. Дробозина [и др.]. М.: Банки и биржи, 1995. С. 8, 12.

[164] Налоги и налогообложение: учебник / под ред. Д.Г. Черника. 4-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 19-20.

государственного бюджета с целью создания материальной основы для реализации государством своих функциональных обязанностей[165].

В рамках общей характеристики фискальной функции налога следует отметить в чем она проявляется. По мнению Е.О. Климовой, указанная функция проявляется, среди прочего, в том, что «перераспределяется часть валового внутреннего продукта в территориальном, отраслевом разрезах», а также в том, что «в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации значительна доля налогов»[166].

Следует согласиться, что все-таки ключевым проявлением фискальной функции является поступление доходов от налогов в бюджет. Так, согласно официально опубликованным данным ФНС РФ, в 2022 году общий объем поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации составил 42 трлн рублей, из которых поступления от налоговых платежей – 33,6 трлн рублей. В свою очередь, в 2023 году общий объем поступлений составил – 46,7 трлн рублей, из которых налоговые поступления – 36,1 трлн рублей[167]. Таким образом, темпы роста общих поступлений в бюджет составляет примерно 10% в год, а налоговых – 7% в год. При этом инфляция в 2023 году, согласно данным Росстата, составила 7,42%[168].

Данные статистические цифры указывают на то, что фискальная функция налога фактически следует за инфляционным показателем. Кроме того, то обстоятельство, что рост налоговых поступлений соответствует уровню инфляции, вероятно, свидетельствует о том, что существенным образом фискальная нагрузка за 2023 год не выросла.

---

[165] Налоги и налогообложение: учебник / под ред. И.А. Майбурова. 3-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 18-23.

[166] Климова Е.О. Каким образом фискальная функция налогов проявляется на практике? // Наука сегодня: сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции: в 4 частях (Вологда, 23 сентября 2015 г.). Вологда: Маркер, 2015. Ч. 2. С. 32-34.

[167] Аналитический портал ФНС России: [сайт]. URL: https://analytic.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 04.01.2025).

[168] Росстат оценил инфляцию в РФ в 2023 году в 7,42% // Интерфакс: [сайт]. 2024. 12 янв. URL: https://www.interfax.ru/business/940012 (дата обращения: 15.01.2025).

Если сравнивать аналогичные показатели в Канаде, то можно отметить, что в 2020 году общий объем поступлений составил 766 млрд канадских долларов, из которых налоговые поступления – 641 млрд канадских долларов, а в 2021 году – 851 млрд канадских долларов, из которых 712 млрд канадских долларов от налогов[169]. Таким образом, темпы роста общих и налоговых поступлений в бюджет Канады составляет примерно 9% в год. При этом инфляция в 2021 году составила 4,8%[170].

В случае с Канадой рост поступлений существенно выше ставок инфляции, что говорит либо о росте фискальной нагрузки на налогоплательщиков, либо о росте бизнеса и его оборотов и благосостояния граждан, что привело к повышенным поступлениям налогов.

Однако для того, чтобы раскрыть общую характеристику фискальной функции налога необходимо, среди прочего, рассмотреть подходы судов к данному вопросу.

Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на важность фискальной функции, описывая характерные для данной функции свойства. Так, в Определении Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 г. № 1572-О-О суд отмечает, что «государство, следуя необходимости своевременного и в полном объеме взимания законно установленных налогов и сборов как условия надлежащего финансового обеспечения конституционных функций публичной власти и реализуя свой фискальный суверенитет, вправе и обязано устанавливать эффективные механизмы контроля и ответственности в сфере налогообложения»[171].

---

[169] Revenue Statistics 2024 – Canada // Organisation for Economic Co-operation and Development: [сайт]. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-tax-revenues/revenue-statistics-canada.pdf (дата обращения: 15.01.2025).

[170] Canada Inflation Rate // Inflation Tool: [сайт]. URL: https://www.inflationtool.com/rates/canada (дата обращения: 18.01.2025).

[171] Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1572-О-О // КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_109670/ (дата обращения: 18.01.2025).

Таким образом, Конституционный Суд РФ указывает, что одна из главных задач фискальной функции налога – это обеспечение фискального суверенитета государства. При этом ни законодательно, ни на уровне судебной практики никак не закрепляется понятие фискального суверенитета государства. Некоторые ученые в попытке определить понятие фискального суверенитета приходили к выводу, что фискальный суверенитет – это абсолютная власть государства определять доходные источники казны, не будучи зависимым от воли плательщиков или иных субъектов права[172].

В то же время фискальный суверенитет анализируется Конституционным Судом РФ «через призму полномочий государства в сфере налогообложения»[173], что приводит к тому, что многие исследователи отождествляют фискальный и налоговый суверенитеты.

Налоговый суверенитет является отдельным видом суверенитета и рассматривается тем же Конституционным Судом РФ сепаратно. Так, в Постановлении от 25.06.2015 г. № 16-П суд отмечает, что «налоговый суверенитет государства заключается, прежде всего, в признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций, осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории»[174]. Данное определение налогового суверенитета с некоторыми изменениями приводится и научными авторами, например И.И. Кучеровым[175], И.А. Хавановой[176], а также М.Н. Садчиковым[177].

---

[172] Орлов М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. 2006. № 2. С. 19.

[173] Осина Д.М., Дворецкий В.М. Понятие и пределы фискального (налогового) суверенитета государства // Налоги и налогообложение. 2019. № 3. С. 1-8.

[174] По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского: Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 16-П // КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_181682/ (дата обращения: 18.01.2025).

[175] Кучеров И.И. Международное налоговое право: учебник. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 64-66.

[176] Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11 (203). С. 41-51.

[177] Садчиков М.Н. Понятие налогового суверенитета // Налоги. 2016. № 1. С. 16-18.

Известный исследователь А.А. Шахмаметьев полагает, что «под налоговым суверенитетом понимается власть, которая на определённой территории имеет исключительные полномочия создать налоговую систему и применять её»[178]. Налоговый суверенитет, среди прочего, также проявляется и при заключении различных международных соглашений, в рамках которых государства согласовывают порядок, к примеру, позволяющий избежать двойного налогообложения. Однако, даже в таких соглашениях государства проявляют в отношении собственного налогового суверенитета «наибольшую сдержанность в вопросах сотрудничества»[179].

Таким образом, фискальный и налоговый суверенитеты являются различными понятиями, которые никак не определены в действующем законодательстве, но активно используются судами при описании фискальной функции налога. В то же время, важно не допустить подмену понятий при принятии законов и определении роли фискальной функции налога, так как ключевой задачей фискальной функции является наполнение бюджета, а не обеспечение налогового суверенитета. Позиция о необходимости разграничения вышеуказанных суверенитетов также поддерживается и в научном сообществе[180].

Кроме обеспечения фискального суверенитета государства, фискальная функция налога обеспечивает реализацию социальной политики Российской Федерации. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 13.04.2016 г. № 11-П суд отмечает, что «реализация целей социальной политики Российской Федерации … является одной из основных конституционных обязанностей государства, а потому, осуществляя присущие современному государству функции, в том числе фискальные, оно должно учитывать необходимость достижения указанных целей»[181]. Социальная политика традиционно охватывает множество различных

---

[178] Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. С. 27-59.

[179] Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2001. С. 162.

[180] Осина Д.М., Дворецкий В.М. Указ. соч.

[181] По делу о проверке конституционности статей 32, 34.2 и 217 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации

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. Конституционный Суд РФ в вышеуказанном постановлении отмечал, что «при определении порядка и условий налогообложения доходов населения следует принимать во внимание действующие в Российской Федерации гарантии социальной защиты, включающие, наряду с пенсиями и пособиями, меры социальной поддержки отдельных категорий граждан, нуждающихся в силу состояния здоровья, возраста, особого статуса и других обстоятельств в повышенной социальной защите»[182].

Таким образом, к характеристике фискальной функции налога следует отнести наличие эластичности функции в связи с необходимостью ее дифференцированного применения. Данная позиция и в последующем высказывалась Конституционным Судом РФ в Определении от 08.11.2018 г. № 2796-О, где суд отметил, что «реализация государством его фискальной функции требует учета того обстоятельства, что налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны, а потому нормы налогового законодательства … должны быть гармонизированы с носящими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства и не допускать чрезмерного вмешательства государства в сферу экономической деятельности»[183].

(России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе в связи с запросом Ленинградского окружного военного суда: Постановление Конституционного Суда РФ от 13.04.2016 № 11-П // КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_196797/ (дата обращения: 18.01.2025).

[182] Там же.

[183] Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Газпромнефть – Ямал» на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации:

Анализируя фискальную функцию налога, нельзя не указать на такую ее характеристику, как распределение налогового бремени, например в целях обеспечения социальной справедливости. Фискальная направленность налога заключается не только в том, чтобы наполнить 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. В Канаде, к примеру, Палата общин отмечает, что фискальная функция налога должна заключаться не только в повышении поступлений в бюджет, но и для того, чтобы эти поступления направлялись на финансирование государственных работ и услуг, которые ожидают резиденты от государства, в частности, на обеспечение надлежащей окружающей среды, качественного образования, современного здравоохранения, строительство объектов инфраструктуры, обеспечение доступным жильем, функционирование детских садов, научных и культурных учреждений[184].

В традиционном ежегодном Послании Президента РФ В.В. Путин отмечает, что необходимо «продумать подходы к модернизации нашей фискальной системы, к более справедливому распределению налогового бремени в сторону тех, у кого более высокие личные и корпоративные доходы». К примеру, в отношении личных доходов был рассмотрен вопрос введения прогрессивной системы налогообложения доходов физических лиц. В пояснительной записке к проекту № 450136-8 Федерального закона «О внесении изменений в статью 224 части второй НК РФ» отмечается, что «применение дифференцированной системы налоговых ставок от 0 % до 35 % позволит не только перераспределить налоговую нагрузку с граждан с доходами ниже 30 тыс. руб. в месяц и среднего класса в сторону более доходных групп населения, но и при эффективной работе налоговых

Определение от 08.11.2018 № 2796-О // КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=563785#DI8B3cUO9rGRF579 (дата обращения: 19.01.2025).

[184] Taxing to Prosper: Canada's System of Taxes, Fees and Other Charges. Report of the Standing Committee on Finance // House of Commons Canada: [сайт] URL: https://www.ourcommons.ca/Content/Committee/392/FINA/Reports/RP3253372/finarp03/finarp03-e.pdf (дата обращения: 19.01.2025).

органов с выявлением неучтенных доходов позволит увеличить поступление налоговых доходов в бюджетную систему»[185]. Впоследствии в июне 2024 года в Государственную Думу был внесен другой законопроект касательно повышения налога на доходы физических лиц (НДФЛ). В пояснительной записке к данному законопроекту отмечается, что «предлагается комплексное системное изменение параметров налоговой системы в части налогообложения корпоративных и личных доходов на базе принципа справедливости и эффективности перераспределения поступлений между различными слоями населения и секторами экономики»[186]. Как следует из пояснительных записок, именно обеспечение справедливого распределения поступлений стало ключевой задачей повышения налога.

Однако перераспределение доходов может быть использовано и для других целей. К примеру, в Канаде во время Второй мировой войны Правительство не только повысило действующие ставки налогов до 20%, но и ввело новый, так называемый национальный налог на оборону. Введение таких налогов имело своей целью перераспределение средств для обеспечения оборонных задач Канады[187]. В силу геополитической обстановки установление такого налога, возможно, актуально для многих государств, однако, как и с любым другим новым налоговым обязательством следует аккуратно подходить к его установлению и оценивать не только фискальный эффект, но и влияние на благосостояние налогоплательщиков.

---

[185] О внесении изменения в статью 224 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части введения прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц: Законопроект № 450126-8 // Государственная Дума Федерального Собрания РФ: [официальный сайт]. URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/450126-8 (дата обращения: 19.01.2025).

[186] О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации: Законопроект № 639663-8 // Государственная Дума Федерального Собрания РФ: [официальный сайт]. URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/639663-8 (дата обращения: 19.01.2025).

[187] Perry J.H. Taxes, Tariffs and Subsidies. Toronto: University of Toronto Press, 1955. P. 633-670; Campbell C. J.L. Ilsley and the Transformation of the Canadian Tax System: 1939-1943 // Canadian Tax Journal. 2013. Vol. 61. № 3. P. 633-670.

Таким образом, перераспределение налогового бремени в целях решения государственных задач является отличительной характеристикой фискальной функции налога.

Представляется, что 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»[188]. 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.

Довольно демонстративным примером такого налога является так называемый «налог на выход». Данный налог довольно активно применяется в мире и его ключевая идея заключается в том, чтобы физические или юридические лица, которые решили перевести свой бизнес в другую юрисдикцию или сменить налоговое резидентство, произвели оплату за такое решение о выходе из юрисдикции. Как отмечает С. Г. Пепеляев, основная задача такого налога «предотвращение искусственного размывания налоговой базы, защита прав государства обложить налогом прирост капитала, созданный на его территории»[189]. Практически в любом государстве в том или ином виде действует налог на выход. К примеру, в ЕС действует Директива Совета Европейского Союза №2016/1164 от 12.07.2016 г., которая предусматривает, что налогом облагается разница между рыночной стоимостью активов на момент перевода бизнеса и налоговой стоимостью бизнеса на момент такого перевода. В Ирландии при выходе бизнеса из налогового резидентства дополнительно анализируется риск уклонения от уплаты налогов и если такой риск усматривается, то налог может составить 33%

---

[188] 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).

[189] Пепеляев С. Епитимья от Минфина // Закон.ру: [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2023/04/10/epitimya_ot_minfina#_ftn4 (дата обращения: 19.01.2025).

вместо стандартных 12,5%[190]. В Канаде действует налог на выход в соответствии со статьей 219.1 Закона о налоге на доход, согласно которой бизнес должен уплатить налог от прибыли в размере 25% либо стоимости имущества на отчетную дату, предшествующую дате выхода компании с канадского рынка.

В отличие от других государств, в России формально налог на выход не установлен, однако в связи с геополитической обстановкой фактически такой налог на выход действует. По своей сути, налог на выход в России отличается от аналогов. Налог на выход сформулирован следующим образом. В соответствии с Выпиской из протокола заседания подкомиссии Правительственной комиссии по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в Российской Федерации от 22.12.2022 г. № 118/1 подлежат согласованию сделки, которые предусматривают продажу активов с дисконтом в размере не менее 50% от рыночной стоимости и при условии наличия рассрочки на 1 — 2 года по оплате или обязательства по осуществлению добровольного направления в бюджет не менее 10% от суммы сделки. Указанные ограничения были установлены подкомиссией, осуществляющей согласование сделок с иностранными лицами из недружественных государств, то есть фактически не законом, что, очевидно, вызывает вопросы относительно конституционности такого «налога». Однако установление такого налога снижает инвестиционную привлекательность России, но в то же время обеспечивает экономическую безопасность государства.

Таким образом, фискальная функция налога может оказывать влияние на инвестиционную привлекательность государства.

Следует отметить, что представление о роли фискальной функции налога в большинстве налоговых систем мира по большому счету совпадают. Как и отмечалось ранее – ключевая задача фискальной функции – это обеспечение государства финансовыми ресурсами. Из научных работ прослеживается, что такой подход к определению задачи фискальной функции наличествует с середины 19

[190] Exit Tax Provisions. Tax and Duty Manual. Part 20-02-01 // Irish Tax and Customs Revenue: [сайт]. URL: https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-20/20-02-01.pdf (дата обращения: 20.01.2025).

века и до настоящего времени. На момент анализа фискальной функции налога большинство ученых исходило из того, что государство предполагает осуществлять централизованное управление расходами и доходами за счет утверждения бюджета, поэтому и отмечалось, что задача налога обеспечить поступление доходной части в общую казну.

Однако на протяжении двух последних десятилетий по всему миру осуществляется беспрецедентное движение в сторону децентрализованного государственного управления. Такие изменения имеют особое значение во многих развитых и развивающихся государствах, где централизованное управление и единая система не смогли привести к улучшению всеобщего благосостояния. 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 центра»[191], которые менее заинтересованы в результате и менее эффективны[192], а наложение каких-либо бюджетных обязательств на субъект или регион становится все более проблематичным[193].

Вышеуказанные выгоды от децентрализации возможны только в ситуации, когда региональные правительства обладают надлежащим уровнем автономии и усмотрения в сборе доходов в своем регионе[194]. При этом иностранными учеными выделяется известный принцип – полномочия в области управления финансами не

---

[191] Ter-Minassian T. Fiscal Federalism in Theory and Practice. Washington: International Monetary Fund, 1997. 701 p.

[192] Ebel R.D., Yilmaz S. On the Measurement and Impact of Fiscal Decentralization // World Bank Policy Research Working Paper № 2809. 2002.

[193] Rodden J.A., Eskeland G.S., Litvack J. Fiscal Decentralization and the Challenge of Hard Budget Constraints. Cambridge: MIT Press, 2003. 486 p.

[194] Bosch N., Duran J.M. Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2008. P. 27.

могут быть переданы до получения субъектом всего объема полномочий для самостоятельного управления, который отражает, что передача прав по получению доходов должна идти только после передачи прав по расходным обязательствам, то есть региональный уровень власти получает не только доходы, но несет и расходы[195].

Фактически речь идет о фискальном суверенитете, который и призван обеспечивать фискальная функция налога. Очевидно, что, как и любая система, децентрализация имеет свои плюсы и минусы.

С одной стороны, фискальный суверенитет региональных правительств является одним из лучших способов борьбы для решения проблемы вертикальной асимметрии или бюджетного дефицита (когда доходы существенно ниже планируемых расходов). При этом разумная политика региональных правительств по сбору налогов и их расходованию может оцениваться по такому показателю, как кредитоспособность[196]. Таким образом, децентрализация может привести к тому, что регион уже будет расценен как заемщик, который в зависимости от своих финансовых показателей рассчитывает на получение кредита от других кредиторов, например, от другого региона или из федерального бюджета. Тем самым формируется отдельный рынок государственного и/или окологосударственного кредитования, что влечет за собой улучшение макроэкономической стабильности[197].

С другой стороны, большая налоговая автономия в зависимости от географического распределения экономической активности и налоговых баз может привести к значительным горизонтальным асимметриям среди региональных правительств. Богатые юрисдикции смогут финансировать свои расходы при

---

[195] Bahl R.W., Linn J.F. Urban Public Finance in Developing Countries. Washington: Oxford University Press, 1992. 568 p.

[196] Martinez-Vazquez J. Revenue Assignment in the Practice of Fiscal Decentralization // Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada / N. Bosch, J. M. Duran. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2008. P. 6.

[197] Martinez-Vazquez J., McNab R.M. Fiscal Decentralization, Macrostability, and Economic Growth // Revista de Economía Publica. 2006. Vol. 179. P. 25-49.

незначительном усилии, в то время как бедные регионы должны будут приложить существенно более значимые усилия для обеспечения своих расходов. Однако, горизонтальные асимметрии достаточно успешно регулируются надлежащими уравнивающими дотациями или субсидиями[198].

В настоящее время в Канаде существуют около 5 000 региональных правительств, включая города, поселки, округа и специальные округа[199]. Как отмечает профессор Р. Бёрд, публичный сектор финансов в Канаде уникален, так как Канада является одной из самых децентрализованных федераций в мире в части распределения полномочий между федеральным центром и регионами и одной из самых централизованных в части распределения полномочий между провинциями и муниципалитетами[200]. Как результат такой централизации – произошел рост доли провинциальных налогов[201]. Так, к исключительному ведению законодательных (представительных) органов канадских провинций применительно к налогообложению относится прямое налогообложение, в частности в отношении прямых налогов, взимаемых на территории провинции / территории, необходимые для получения дохода в рамках провинции / территории (п. 2, 9 ст. 92 Конституционного акта), и вопрос налогообложения добычи природных ресурсов и электростанций, снабжающих электрической энергией промышленное производство (п. 4 ст. 92A Конституционного акта). В компетенции органов местного самоуправления находится налогообложение «…магазинов, салунов, таверн, аукционов в целях взимания налогов для провинциальных местных или муниципальных нужд» (статьи 92(2) и 92(9) Конституционного акта Канады).

---

[198] Martinez-Vazquez J. Revenue Assignment in the Practice of Fiscal Decentralization // Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada / N. Bosch, J. M. Duran. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2008. P. 32.

[199] Fiscal Federalism in Theory and Practice / ed. T. Ter-Minassian. Washington: International Monetary Fund, 1997. 701 p.

[200] Watts R.L., Brown D.M. Canada, The State of the Federation, 1990. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, Queen's University, 1990. P. 201.

[201] Fiscal Federalism in Theory and Practice / ed. T. Ter-Minassian. Washington: International Monetary Fund, 1997. P. 205.

Принимая во внимание тренд на децентрализацию, представляется необходимым отметить, что фискальная функция налога призвана обеспечивать не просто государство финансовыми ресурсами, но и субъекты этого государства. Таким образом, характеризуя фискальную функцию, важно подчеркнуть ее повсеместность – на федеральном и региональном уровнях, а также, что данная функция призвана обеспечить поступление средств не только в государственный бюджет, но и в региональный, и, следовательно, функционирование не только государства, но и региона в отдельности.

Кроме того, вышеуказанный пример децентрализации говорит о том, что фискальная функция налога, по своей сути, может повлиять и на административное устройство государства, а также повысить эффективность государственного управления, что делает данную функцию по-своему уникальной.

Характеризуя фискальную функцию налога и ее реализацию, следует отметить, что она может быть рассмотрена, среди прочего, как с точки зрения налогоплательщика, так и с точки зрения государства в целом.

Фискальная функция налога для государства, кроме того, что она является основной функцией налогообложения, играет важную роль, так как именно ее реализация позволяет обеспечивать доходы бюджета и регулировать государственные расходы таким образом, чтобы обеспечить экономический рост. При этом государство при реализации фискальной функции стремится выдерживать следующие критерии, по мнению С. С. Ананьева:

«1) налоги должны платить все субъекты экономической деятельности;

2) налоги должны быть распределены между субъектами в равной мере;

3) налоги должны быть просты и понятны всем плательщикам;

4) налоги должны поступать в бюджет равномерно;

5) налогоплательщики имеют право воспользоваться определенными льготами»[202].

[202] Ананьева С.А. Роль фискальной функции налогов и ее реализация в современных условиях // Теория и практика бухгалтерского учета и налогообложения: материалы

Правительство РФ постоянно отслеживает и оценивает эффект от проводимой налоговой политики и реализации фискальных функций. Так, в Распоряжении Правительства РФ от 04.06.2017 г. № 1418-р «Об утверждении Концепции формирования и ведения единого федерального информационного ресурса, содержащего сведения о населении Российской Федерации» отмечается, что повышение уровня информационного взаимодействия налоговых органов с другими государственными органами и службами позволяет увеличить собираемость налогов и сборов, а также учитывать льготы и обеспечить прозрачность налогообложения.

Необходимо отметить, что фискальная функция налога является отправной точкой для реализации других полномочий, конечная цель которых заключается в пополнении бюджета и обеспечении интересов государства. Например, согласно пунктам 35 и 38 Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей, утвержденного приказом Минфина Российской Федерации от 17.10.2011 г. № 133н, налоговые органы имеют право проводить анализ данных о полученной выручке, контрольно-кассовой технике, а также сравнение динамики выручки с другими аналогичными видами деятельности. В таком анализе регламент позволяет проверять чеки, квитанции, счета и так далее. В случае выявления недостоверного учета, который привел к неверному исчислению налога, у налоговых органов есть право доначислить неуплаченный налог и пени.

Таким образом, для того чтобы фискальная функция работала, государство предоставляет контролирующие полномочия налоговым органам. На международном уровне также отмечается, что относиться к публичным финансам следует ответственно. Так, согласно ст. 1 Лимской декларации руководящих

студенческого круглого стола (Тамбов, 12 декабря 2016 г.). Тамбов: Тамбовский государственный университет им. Г.Р. Державина, 2016. С. 7-11.

принципов контроля (Лима, 1977 г.) организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом.

В Канаде, например, контроль поступления налоговых средств в бюджет обеспечивается путем декларирования, оценки и проверки. Однако на практике используются и другие методы. Например, в деле «Québec Inc. v. The Queen»[203] была осуществлена проверка пиццерии. В ходе проверки было установлено, что доход пиццерии был низким по отношению к стоимости активов, а продажи пиццы также были подозрительными с учетом размера и типа пиццерии. В то же время производственные расходы были значительными. В целях выявления причин таких показателей проверяющий направился в пиццерию инкогнито. В результате такого визита было установлено, что кассовый аппарат был всегда открыт, как следствие многие продажи не были зафиксированы в учете. В связи с этим проверяющий принял решение применить так называемый метод воспроизведения продаж на основании коробок пиццы, которые приобретала пиццерия. В результате чего налоговый орган доначислил 23 768,85 канадских долларов в качестве налога на товары и услуги.

Несомненно, фискальная функция налога не может работать самостоятельно, в отрыве от контрольно-надзорных полномочий, в результате чего можно утверждать, что одна из характеристик фискальной функции – это ее связь с множеством различных полномочий налоговых органов, которые позволяют обеспечить ее реализацию.

Однако реализация таких полномочий при сборе налогов – это в первую очередь расходы, которые возникают на стороне государства, так как именно государство обеспечивает их реализацию. В то же время у налогоплательщика также возникают расходы, которые связаны с необходимостью обеспечить соблюдение норм налогового законодательства. В России в силу небольшого возраста налоговой системы и в целом невысоких ставок налогообложения

[203] 9091-2239, 2016 TCC 198 (CanLII).

стоимость соблюдения норм налогового законодательства никак не анализируется и не учитывается. К примеру, физические лица в небольшом своем количестве обращаются за помощью к налоговым юристам для составления налоговой декларации или уплаты налога. Причины такого поведение налогоплательщиков сложно установить.

Стоимость соблюдения норм налогового законодательства именно налогоплательщиками никак не анализируется на этапе принятия законов и иных нормативных актов. Законодатели ограничиваются только анализом влияния принятого акта на бюджет государства. В то же время, представляется, что в обязательном порядке необходимо оценивать такой фактор и он должен быть включен в перечень вопросов при проведении оценки регулирующего воздействия, так как он демонстрирует простоту налоговой системы, является индикатором цифровизации и автоматизации, если они позволяют избежать или упростить выполнить нормы налогового законодательства.

В Канаде, в свою очередь, достаточно глубоко анализируется стоимость соблюдения налогового законодательства канадскими домохозяйствами. Например, некоторые канадцы напрямую оплачивают услуги юристов, бухгалтеров, финансистов по подготовке налоговых деклараций и налогового планирования. Другие канадцы приобретают программное обеспечение, которое позволяет им обеспечивать соблюдение налогового законодательства. Однако, в дополнение к прямым расходам канадцы несут и косвенные расходы, в частности, стоимость их затраченного времени для понимания налогового регулирования и анализа нормативных материалов, и заполнения налоговых деклараций. Расходы канадцев по вышеизложенным статьям составляют примерно 7 млрд канадских долларов ежегодно[204]. Данные расходы не являются обыденными и в пересчете на домохозяйство – составляют около 501 канадских долларов на одно домохозяйство. В пересчете на каждого налогоплательщика выходит, что 217 канадских долларов

[204] The Cost to Canadians of Complying with Personal Income Taxes / S. Speer [et al.] // Fraser Institute: [сайт]. 2014. URL: https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/cost-to-canadians-of-complying-with-personal-income-taxes.pdf (дата обращения: 15.01.2025).

составляют стоимость соблюдения налогового законодательства[205]. Такие расходы, которые имеют место быть только для соблюдения различных формальных налоговых правил, не добавляют экономике никакого добавочного продукта. Расходы не направлены на строительство новых заводов или приобретение оборудования, как и на образование или научную деятельность. Более того, статистически канадцы с более низким доходом несут затраты, составляющие значительную часть своего дохода для того, чтобы выполнить требования закона.

Канадские исследователи отмечают, что такая высокая стоимость соблюдения законодательства вызвана его сложностью[206]. Так, на момент введения, к примеру, Закона о подоходном налоге в 1917 году в нем содержалось 3 999 слов, а 100 лет спустя уже 1 029 042 слов. Количество страниц за 100 лет увеличилось более чем на 1400, было 6, а стало 1412. Для сравнения – в Налоговом кодексе РФ (часть первая) на момент его принятия было 93 страницы и 27 917 слов, а на текущий момент – 520 страниц и 180 912 слов.

Очевидно, что большой объем норм влечет за собой повышенные требования к их соблюдению и компетенции для соответствующих налоговых профессионалов.

В завершение характеристики фискальной функции налога следует отметить, что функция налога является многогранной со своими особенностями и требующая повышенного внимания от всех участников правоотношений при ее имплементации.

2.2. Механизмы реализации фискальной функции налога для выполнения налоговой политики

[205] Vaillancourt F., César É.R., Barros M.S. The Compliance and Administrative Costs of Taxation in Canada // Fraser Institute: [сайт]. 2013. URL: https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/compliance-and-administrative-costs-oftaxation-in-canada-2013.pdf (дата обращения: 23.10.2024).

[206] Vaillancourt F., Roy M., Lammam C. Measuring Tax Complexity in Canada // Fraser Institute: [сайт]. 2015. URL: https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/measuring-tax-complexity-in-canada.pdf (дата обращения: 23.10.2024).

Фискальная функция налога отражает фундаментальное предназначение налогообложения – изъятие посредством налогов части доходов организаций и граждан в пользу государственного бюджета в целях создания материальной основы для реализации государством своих функциональных обязанностей. Фискальная функция присутствует во всех без исключения налогах в любой налоговой системе[207]. В Канаде фискальная функция характеризуется как использование правительством налогообложения и заимствований для оказания влияния на уровень экономической активности и определения векторов налоговой политики[208].

В целом можно выделить различные способы реализации фискальной функции налога для выполнения или реализации налоговой политики государства. Одним из основных способов является установление нового налога или повышение ставок уже действующего. К числу других способов можно отнести повышение эффективности сбора налогов за счет улучшения администрирования налогов или сокращения расходов и повышения эффективности работы налоговых органов, а также иные способы.

Представляется важным рассматривать примеры более современных подходов к способам реализации фискальной функции, так как, начиная с 2020 года, государства по всему миру столкнулись с множеством непредвиденных обстоятельств, в частности распространение вируса COVID-19 в 2020 году, что привело к параличу ведущих экономик мира и их бизнеса, влияние геополитической обстановки, которая выразилась в обострении множества спящих вооруженных конфликтов, а также последующее введение санкций. Рассматривая все указанные выше обстоятельства, следует признать, что Россия столкнулась со всеми вышеизложенными факторами и попала, по сути, в ситуацию «идеального шторма». В связи с этим способы реализации фискальной функции в России в 21

---

[207] Налоги и налогообложение: учебник и практикум для вузов / Г.Б. Поляк [и др.]. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2022. С. 49.

[208] Barber C.L. Theory of Fiscal Policy as Applied to a Province // Archives of Ontario: [сайт]. URL: https://www.archives.gov.on.ca/en/historical_documents_project/ontario_committee_taxation_1967/theory-of-fiscal-policy-as-applied-to-a-province.pdf (дата обращения: 21.01.2025).

веке следует изучить и рассмотреть более внимательно. Как отмечает Н.Н. Талеб, менеджеры и управленцы «не замечают противоречия: рассматриваемое ими наихудшее событие в момент, когда оно произошло, было хуже, чем все известные к тому времени наихудшие сценарии»[209]. В связи с этим следует рассмотреть возможность принятия превентивных мер на законодательном уровне для стабильной работы фискальной функции на случай сильного ухудшения ситуации.

Одним из примеров способа реализации фискальной функции является **введение нового разового налога**.

В соответствии ч.8 ст.12 НК РФ налоги разового характера могут быть установлены федеральными законами, принятыми в соответствии с НК РФ. Примечательно, что данная норма была введена Федеральным законом от 04.08.2023 г. № 415-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и статью 270 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» и вступила в силу 04.09.2023 г. Руководствуясь данной нормой, в 2023 году был принят Федеральный закон от 04.08.2023 г. № 414-ФЗ «О налоге на сверхприбыль», которым был установлен разовый налог на сверхприбыль. При этом порядковый номер закона, устанавливающего налог, идет раньше, чем порядковый номер закона, устанавливающего возможность установления такого налога, что не может не вызывать диссонанса. На данный момент этот налог является редким примером разового налога в России.

Данный налог не является каким-то новшеством в современной системе и относится к налогам на случайный доход или непредвиденную прибыль, так называемым windfall tax. Под случайным доходом понимается доход, который возник не в результате прямых и запланированных действий компании или организации, а в результате непредвиденных внешних изменений рыночных условий, изменений, которые нельзя было предвидеть в момент принятия первоначального инвестиционного решения. Самый наглядный пример – это резкий рост стоимости полезных ископаемых на бирже, которые добываются в

[209] Талеб Н.Н. Указ. соч. С. 249.

рамках проекта, уже после принятия инвестиционного решения о входе в проект и его реализации.

Налог на непредвиденную прибыль обычно представляет собой разовый ретроспективный налог на основании решения правительства в отношении группы налогоплательщиков, получивших непредвиденную прибыль[210]. Как правило, установление налога на непредвиденную прибыль имеет две ключевых задачи: покрытие исключительно высоких финансовых потребностей общества, как, например, финансирование военных действий или расходов для смягчения эффекта высокой инфляции и стоимости жизни, а также распределение между широкими слоями населения доходов, полученных конкретными отраслями экономики в связи с или в ходе непредвиденного события, в связи с чем такие доходы расцениваются как несправедливые[211].

По существу, данный налог стал ответным действием на негативный эффект от введенных санкций иностранными государствами в отношении России и ее экономики, несмотря на то, что официально в пояснительной записке такая причина не указана. В пояснительной записке к законопроекту отмечается, что закон разработан в целях формирования дополнительных доходов федерального бюджета. Таким образом, сразу отмечается фискальная направленность данного закона. Рассматриваемый закон долгое время обсуждался с представителями РСПП, Правительства РФ и бизнеса[212], которые старались соблюсти баланс интересов всех участников. При этом активное участие, разумеется, принимало и Министерство финансов РФ, которое «очень не хотело называть налогом»[213]

---

[210] The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States / K. Nicolay [et al.] // European Union: [сайт]. 2023. URL: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/740076/IPOL_STU(2023)740076_EN.pdf (дата обращения: 21.01.2025).

[211] Там же.

[212] Шохин призвал доработать детали законопроекта о налоге на сверхприбыль // РБК: [сайт]. 2023. 06 июн. URL: https://www.rbc.ru/economics/06/06/2023/647ed8b19a79473f26430e13 (дата обращения: 20.01.2025).

[213] Кислов А. Глава РСПП Шохин раскрыл детали обсуждения налога на сверхприбыль для бизнеса // Коммерсантъ: [сайт]. 2023. 15 июн. URL: https://www.kommersant.ru/doc/6044562 (дата обращения: 20.01.2025).

итоговый налог на сверхприбыль. Однако, скорость прохождения и рассмотрения законопроекта, которым, по сути, дополнительно обременяется бизнес, была достаточно высокой – весь путь от этапа внесения законопроекта в Государственную Думу РФ (13.06.2023) до опубликования закона в Российской газете (04.08.2023) составил чуть менее 2 месяцев. Отдельный правовой вопрос вызывает допустимость принятия такого закона в ситуации, когда норма, допускающая введение в НК РФ разового налога, вступила в силу лишь 04 сентября 2023 г. Фактически, на дату принятия закона у Государственной Думы РФ не было права принимать закон, а у Президента РФ его подписывать. Данный вопрос может быть предметом жалоб в Конституционный суд РФ, однако на момент написания настоящей работы такой вопрос не поднимался. Наличие малейшего риска признания положений закона неконституционными и, следовательно, риска отмены налога может повлечь за собой серьезные проблемы для федерального бюджета и вся фискальная направленность налога будет отрицательная, а не положительная.

Такая стремительность в принятии закона может быть квалифицирована как одна из особенностей установления нового фискального регулирования. Законодатель, очевидно, стремился быстрее принять новый закон, чтобы обеспечить поступление денежных средств в бюджет, что в целом логично, но в некоторых случаях может повлечь негативные последствия. Представляется, что необходимо на законодательном уровне закрепить невозможность принятия закона до вступления в силу соответствующих поправок, которые позволяют принять закон, или же наоборот — установить регулирование, которое позволяло бы принимать законы на основании и во исполнение норм, которые уже приняты, но не вступили в силу. Вопрос является достаточно дискуссионным и требует более предметного анализа с вовлечением различных ведомств и участников законотворческого процесса.

Другим интересным проявлением фискальной функции является следующее обстоятельство. При внесении законопроекта на рассмотрение был представлен пакет документов, среди которых имелось финансово-экономическое обоснование,

в соответствии с которым принятие закона и его реализация приведет к поступлению в федеральный бюджет налогов в размере 300 млрд рублей. При этом фактический размер поступлений на декабрь 2023 год составил уже 305 млрд рублей[214]. Достаточно удивительно, так как закон вступает в силу лишь с 01 января 2024 года. Следовательно, налогоплательщики оплатили налог до вступления в силу данного закона и по факту спустя 3 — 4 месяца с момента его официального опубликования. Причины такого поведения заключаются в положениях данного закона, который составлен необычным образом, так как главной его задачей было максимально быстрое привлечение средств, что и было достигнуто.

Так, согласно п.2 и 3 ст.6 данного закона, налогоплательщик имеет право уменьшить сумму налога на налоговый вычет, размер которого определяется как сумма обеспечительного платежа по налогу, перечисленного в федеральный бюджет за период с 1 октября по 30 ноября 2023 года включительно. При этом размер налогового вычета не может превышать половину суммы налога.

Таким образом, законодатель предлагает налогоплательщику право на налоговый вычет при условии оплаты налога до вступления в силу закона. Эффект от такого вычета составляет 50% от размера налога, но который можно применить только в следующем году. Грубо говоря, если ставка налога на сверхприбыль составляет 10% от налоговой базы, то эффективная ставка для оплатившего налог до 30 ноября 2023 года составит 5% от налоговой базы. На этом примере видно, что законодатель стремится ускорить поступление доходов в федеральный бюджет, осознавая острую необходимость бюджета в дополнительных доходах и предоставляя бизнесу стимулы «помочь». Следует отметить, что эффект был достигнут, что говорит о корректной и верной проработке положений закона с бизнес-сообществом на этапе подготовки закона. Однако, в очередной раз стоит отметить спорность таких норм с точки зрения конституционно-правового смысла налога. Поспешное принятие норм влечет за собой массу несостыковок, которые

[214] Силуанов назвал сумму уплаченных налогов на сверхприбыль // РБК: [сайт]. 2023. 06 дек. URL: https://www.rbc.ru/economics/06/12/2023/6570add89a79475577378bf1 (дата обращения: 20.01.2025).

вряд ли будут устранять впоследствии в силу того, что налог является разовым. По мнению автора, нормы закона о возможности уплаты налога до его вступления в силу требовали анализа Конституционным судом РФ при обсуждении законопроекта, чтобы исключить риски оспаривания, так как платеж становится налогом только с того момента, когда он уплачен на основании конкретной нормы законы, а до этого момента этот платеж не имеет никакого статуса. Однако такое согласование в представленных материалах к законопроекту отсутствует. Таким образом, уже выявлен второй потенциальный спорный вопрос, который может привести к признанию части положений закона неконституционными.

Следующий вопрос, который затрагивает конституционность такого закона, это его ретроактивность. Исходя из п. 2 ст. 3 закона следует, что объектом налогообложения является сверхприбыль, которая определяется как превышение средней арифметической прибыли за 2021 год и прибыли за 2022 год над средними показателями за 2018 и 2019 годы. Таким образом, закон в 2023 году устанавливает обязательство уплатить налог за прошлые периоды, то есть действует ретроактивно. Согласно ст. 57 Конституции РФ, законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Такой запрет является важнейшей гарантией защиты прав налогоплательщиков[215]. В иностранной юридической литературе также отмечается, что отсутствие обратной силы закона является по общему правилу основополагающим принципом, на котором строятся современные и демократические правовые системы[216]. В академической литературе и решениях международных судов имеется достаточное количество прецедентов за последние десятилетия[217]. Как отмечает С. Вернике, наиболее ярко данный принцип выражен в уголовном праве, так как большинство конституций мира не допускают ретроактивное применение закона и стараются соблюдать юридическую аксиому

---

[215] Тарибо Е.В. Конституционный запрет на придание обратной силы актам законодательства о налогах и сборах // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 4. С. 11.

[216] Juratowitch B. Retroactivity and the Common Law. London: Bloomsbury Publishing, 2008. 239 p.

[217] Buyse A. A Lifeline in Time – Non-retroactivity and Continuing Violations under the ECHR // Nordic Journal of International Law. 2006. Vol. 75. № 1. P. 63-88.

— nulla poena sine praevia lege[218]. Специалисты справедливо указывают, что условия уплаты налогов должны быть известны субъектам предпринимательской деятельности заранее, т.е. до того, как они своими действиями приобрели обязанность по уплате налога[219].

Сложившаяся судебная практика также однозначно указывает на то, что акты о налогах не могут иметь обратной силы. Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 24.10.1996 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 07.03.1996 № 23-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах»[220] отмечается два ключевых момента. Во-первых, налоговому закону придается обратная сила, если он распространяет свое действие на правоотношения, предшествующие дате вступления его в силу, что противоречит Конституции РФ. Во-вторых, положения Конституции РФ допускают придание обратной силы закону только в случае, когда такие законы улучшают положение налогоплательщиков. Были и другие примеры, когда Конституционный суд РФ указывал на недопустимость обратной силы для законов, устанавливающих налоги. К примеру, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт - Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году»[221] отмечается, что «недопустимо не только придание таким законам обратной силы путем прямого указания об этом в самом законе, но и принятие законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой». При этом особо стоит отметить, что Конституционный суд РФ признал

---

[218] Wernicke S. Au nom de qui? The European Court of Justice between Member States, Civil Society and Union Citizens // European Law Journal. 2007. Vol. 13. № 3. P. 380-407.

[219] Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: учебное пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 255.

[220] Собрание законодательства Российской Федерации № 45 от 4 ноября 1996 г.

[221] Собрание законодательства Российской Федерации № 42 от 20 октября 1997 г.

противоречащим Конституции РФ установление налога за периоды до вступления закона в силу – «налог подлежал уплате за налоговый период в целом, т.е. за весь 1995 год, включая и те месяцы, которые предшествовали вступлению данного Закона в силу».

В случае с Законом на сверхприбыль следует констатировать, что его положения в части ретроактивности, скорее, противоречат Конституции РФ, так как ухудшают положение налогоплательщика. В то же время вызывает вопросы подход законодателя к установлению налога, так как в целом уже сложилась судебная практика, которая прямо говорит о недопустимости установления налога с обратной силой. Возможно, следовало рассмотреть иные варианты закрепления данного налога, в том числе обозначения налога как сбор или другой обязательный платеж.

Кроме вопросов, связанных с конституционностью установленного налога, остается открытым вопрос взаимодействия такого налога с положениями международных договоров, в том числе соглашений об избежании двойного налогообложения, с учетом того, что фактически налогоплательщики облагаются и налогом на прибыль организаций, и налогом на сверхприбыль, то есть имеет место двойное налогообложение. Данный вопрос остается открытым и будет, видимо, прояснен в дальнейшем. Тем не менее, данная недоработка может привести к несправедливо завышенному налогообложению для международных корпораций.

К числу положительных моментов следует отнести внимание законодателя к инвесторам, которые заключили с Правительством РФ соглашения о защите и поощрении капиталовложений и реализуют крупные инвестиционные проекты в России. Согласно п.5 ст. 3 закона, в отношении налогоплательщика—стороны такого соглашения не учитывается налоговая база по налогу на прибыль от деятельности, связанной с реализацией инвестиционного проекта – предмета соглашения. Тем самым подтверждена и обеспечена стабильность финансового положения инвесторов, их положение установленный налог не ухудшил.

Отдельно стоит отметить работу, которую провел законодатель при внесении поправок к тексту законопроекта на этапе принятия. В целом большинство поправок носило технический характер, в отличие от поправок касательно субъектов налогообложения. Из субъектов были исключены кредитные и некредитные финансовые организации, в отношении которых на 01 января 2023 года осуществлялись меры по предупреждению банкротства с участием Центрального банка РФ, то есть исключены по сути государственные деньги, инвестированные в стабильность финансовой системы. Исключение данного субъекта направлено на устранение двойного налогообложения. Второй категорией субъектов, что была исключена, стала группа застройщиков, которые осуществляют проекты с привлечением средств граждан—участников долевого строительства, размещенных на счетах эскроу, которые в 2021 и 2022 годах не осуществляли выплату дивидендов. Такое положение направлено на недопущение ухудшения положения застройщиков, которые находятся в стадии реализации проектов. В законе имеются и другие категории субъектов, которые не являются налогоплательщиками налога на сверхприбыль, но два вышеуказанных примера являются достаточными, чтобы определить логику законодателя, которая была направлена на то, чтобы обязать уплатить налог только те организации, которые реально получили сверхприбыль, а не стали сверхприбыльными в силу мер поддержки и т.д.

Анализируя вышеуказанный способ реализации фискальной функции налога, следует отметить, что введение такого налога является передовым решением для России в целом, однако недостаточно проработанным. В то же время, рассматривая его как способ реализации фискальной функции, следует признать его эффективность.

Иностранные государства также обсуждают установление налога или уже ввели похожий налог у себя, однако 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[222].

В сентябре 2022 года генеральный секретарь ООН Антонио Гутиеррес выступил за установление налога на сверхприбыль всеми развитыми экономиками мира в отношении топливных компаний. Идея установления такого налога была в том, чтобы полученные средства распределить между людьми, которые голодают в связи с резким повышением стоимости продуктов и продовольствия[223]. Однако Канада не последовала рекомендациям ООН и указала на то, что налог на сверхприбыль в данный момент не требуется, так как Канада уже установила налог на углеродный след и другие налоги. При этом у многих топливных компаний Канады имелась сверхприбыль, от обложения которой возможно было получить существенное наполнение бюджета, к примеру, корпорация Canadian Cenovus Energy получила чистую прибыль в 2022 году в размере 2,4 млрд канадских долларов, что в 10 раз больше, чем в 2021 году, а компания Suncor получила чистую прибыль в 4,5 раза больше 2021 года[224].

Канадское сообщество за налоговую справедливость высказывает мнение, что налог на сверхприбыль должен быть установлен, чтобы восстановить справедливость в налоговой системе и обеспечить выполнение социальных программ канадским правительством и предоставить льготы компаниям, которые сильно пострадали от беспрецедентного роста инфляции[225]. В итоге длительных обсуждений в конце 2022 года все-таки был введен специальный налог на

---

[222] Cochrane D.T. The Rise of Corporate Profits in the Time of Covid // Canadians for Tax Fairness: [сайт]. 2022. URL: https://www.taxfairness.ca/sites/default/files/2022-06/report-the-rise-of-corporate-profits-in-the-time-of-covid-april-2022.pdf (дата обращения: 21.01.2025).

[223] Farand C. UN chief: Windfall tax on oil and gas can pay for loss and damage // Climate Home News: [сайт]. 2022. Sept. 20. URL: https://www.climatechangenews.com/2022/09/20/un-chief-windfall-tax-on-oil-and-gas-can-pay-for-loss-and-damage/ (дата обращения: 21.01.2025).

[224] Blais S. Canada won't tax oil companies' windfall profits // Actual News Magazine: [сайт]. 2022. Sept. 22. URL: https://actualnewsmagazine.com/english/canada-wont-tax-oil-companies-windfall-profits/ (дата обращения: 22.01.2025).

[225] Three reasons Canada needs a windfall tax now // Canadians for Tax Fairness: [сайт]. 2023. July 7. URL: https://www.taxfairness.ca/en/act/take-action/three-reasons-canada-needs-windfall-tax-now (дата обращения: 22.01.2025).

сверхприбыль, но только для банков и финансовых организаций Канады[226]. При этом следует отметить, что, по общему правилу, как указывает Налоговое агентство Канады, налоги на сверхприбыль или случайный доход не подлежат налогообложению, а налогоплательщики не должны отражать их в своих налоговых декларациях. Однако при дальнейшем инвестировании данных средств и получении дохода — такой доход подлежит налогообложению. Указанный подход, среди прочего, получил отражение в судебном деле Хенко Индастрис против Королевы (Henco Industries Limited v. The Queen)[227], в рамках которого налогоплательщик успешно доказал, что случайный доход налогом не облагается.

Если рассматривать европейский опыт обложения сверхприбыли, то можно отметить, что стремительное развитие событий на Украине повлекло за собой вовлечение Европейского союза и некоторых других государств мира к участию в конфликте путем финансирования и предоставления различных мер поддержки[228]. По мере развития конфликта сам Европейский союз оказался в неприятной ситуации, так как требовались денежные средства для продолжения поддержки конфликта, а также для нивелирования стремительной инфляции, вызванной существенным увеличением стоимости сырья, импортируемого из России[229]. Самым эффективным инструментом для реализации данной задачи стало налогообложение. 14 сентября 2022 года Европейская комиссия выступила с предложением установить налог на непредвиденный доход, как экстренная мера вмешательства для стабилизации экономики, что привлекло большое внимание академиков и бизнеса с самого начала обсуждения такой инициативы[230]. Интерес

---

[226] Decloet D., Orland K. Trudeau Hits Canada Banks and Insurers with Billions in Taxes // Bloomberg: [сайт]. 2022. Apr. 8. URL: https://www.bloomberg.com/news/articles/2025-02-05/apollo-plans-to-build-the-first-marketplace-for-private-credit (дата обращения: 22.01.2025).

[227] 2014TCC 192

[228] The impact of the Russia-Ukraine conflict on the connectedness of financial markets / Z. Umar [et al.] // Finance Research Letters. 2022. Vol. 48. № 4. Art. 102976.

[229] Greggi M., Miotto A. Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond) // Laws. 2023. Vol. 13. № 1. P. 1-14.

[230] The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States / K. Nicolay [et al.] // European Union: [сайт]. 2023. URL: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/740076/IPOL_STU(2023)740076_EN.pdf (дата обращения: 21.01.2025).

был обусловлен инновационной природой такого налога и преследуемой политической целью[231]. После того, как предложение в конечном итоге трансформировалось в обязательный Европейский регламент 2022/1857, государства-участники союза стали свидетелями первого общеевропейского налога на сверхприбыль[232].

Европейская стратегия налогообложения сверхприбыли вытекает из правила статьи 122 параграфа 1 Договора о функционировании Европейского союза, но аналогичный шаг (установление нового налога) был ранее сделан Правительством Великобритании летом 2022 года и высока вероятность того, что именно подход Великобритании лежит в основе европейского регулирования[233]. Еврокомиссия, устанавливая новый налог, указала, что такой налог требуется в связи с необходимостью распределить сверхдоходы некоторых компаний, в то время как население несет бремя сложного политического и экономического момента для Европейского союза. Временный налог рассматривается как инструмент, предназначенный для устранения рыночных искажений во имя общих интересов, укрепляя принципы солидарности и социальной справедливости, которые защищают многие конституции Европейского союза. По мнению Европейской комиссии, такой налог солидарности принесет доход для стимулирования перехода к «зеленой» экономике и снижения стоимости топлива, что, возможно, позволит государствам принять стратегии расходов, подходящие для этой цели[234]. Налог был установлен 06 октября 2022 года, а плательщикам было предложено внести платежи по нему до конца года, указывая на то, что это «взнос солидарности». Указанный налог является временным по своей природе и ретроактивным в силу

---

[231] Thomas S. European Commission Response to the Energy Crisis of 2022 // University of Greenwich: [сайт]. 2022. URL: https://gala.gre.ac.uk/id/eprint/37893/7/37893_THOMAS_European_Commission_response_to_the_ebergy_crisis_of_2022.pdf (дата обращения: 22.01.2025).

[232] Margalhães T.D., De Lillo F. The Return of Windfall Taxation // Intertax. 2023. Vol. 51. № 11. P. 722-731.

[233] Nasralla S. UK Lawmakers Approve Windfall Tax on Oil and Gas Producers // Reuters: [сайт]. 2022. July 12. URL: https://www. reuters.com/world/uk/uk-lawmakers-approve-windfall-tax-oil-gas-producers-2022-07-11/ (дата обращения: 03.02.2025).

[234] Georgiou C. Federal fiscal capacity and the challenge of the green transition in the EU // Journal of European Integration. 2023. Vol. 45. № 6. P. 871-887.

статьи 18 вышеуказанного Европейского регламента, согласно которой он применяется только к 2022 году. Как отмечает Ленертс, ретроактивное налогообложение само по себе не противоречит конституционным принципам основополагающих уставов Европейского союза[235], однако такая ретроактивность противоречит фундаментальным правам налогоплательщиков и потребностям в правовой определенности[236]. Как отмечает А. Миото, решение Европейского союза использовать регламент вместо директивы имеет важное значение и указывает на чрезвычайное положение, в котором находился союз в момент принятия регламента. Вероятно, именно из-за явной и реальной опасности в международном сценарии Европейский союз решительно выбрал такую неэлегантную меру, которая не требует дальнейшего выполнения национальными законодателями[237].

Следует отметить, что установление временного нового налога является универсальным способом реализации фискальной функции во всем мире, как показывают вышеприведенные примеры. В то же время, все законодатели занимают одинаковую позицию – при острой необходимости налоговых поступлений – не имеет какого-либо значения вопросы конституционности, а сроки прохождения законов сокращаются до минимума.

При этом все государства стремятся создать идеальную систему налогообложения, в которой бы сочетались различные способы реализации фискальной функции и регулятивной функции.

Большинство ученых, в том числе Р. Берд, П.П. Джендрон, Н.Е. Басс, утверждают, что для построения идеальной системы необходимо соблюдение следующих принципов: экономическая эффективность, равенство и простота администрирования[238]. В случае если одновременно имеют место все

---

[235] Lenaerts K. Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights // European Constitutional Law. 2012. Vol. 8. № 3. P. 375-403.

[236] Pauwels M. Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR // EC Tax Review. 2013. Vol. 22. № 6. P. 268-282.

[237] Greggi M., Miotto A. Op. cit.

[238] Bass N., Gendron P-P. Sales Taxation / Tax Policy in Canada / by H. Kerr, K. McKenzie, J. Mintz. Toronto: Canada Tax Foundation, 2012. P. 8.

вышеуказанные принципы, то такая система является «идеальной»[239]. Данный подход корреспондирует с подходом А. Смита[240].

Безусловно, определение ключевых принципов играет важную роль в построении эффективной системы налогообложения. В связи с этим перечень принципов постоянно расширяется. Активную роль в этом процессе принимает Американский институт квалифицированных аудиторов, который предложил 10 руководящих принципов для развития налоговых систем: равенство и справедливость, определенность, удобство оплаты, низкие затраты при сборе, простота, нейтральность, обеспечение экономического роста и эффективности, прозрачность, минимальная разница между суммами фактически поступивших налогов и предполагаемых сумм налога, а также обеспечение поступления достаточных доходов для государства[241].

Рассматривая следующий способ реализации фискальной функции налога, стоит остановиться на принципе, который направлен на обеспечение минимальной разницы между суммами запланированных к сбору и фактически поступивших налогов. Очевидно, причины, которые приводят к разнице, могут быть спровоцированы множеством внешних факторов. В то же время, одной из ключевых причин в различии поступивших сумм является уклонение от уплаты налогов. Отсюда можно вывести следующий способ реализации фискальной функции налога при реализации налоговой политики государства – **повышение эффективности сбора налогов за счет улучшения систем администрирования и налогового контроля**. На аналогичный способ ссылается законодатель и в проекте федерального бюджета на 2024 год, где указано, что дополнительные поступления в бюджеты всех уровней будут обеспечены в связи с «реализацией

---

[239] Gendron P.-P. Canada's GST at 21: a Tax Expenditure View of Reform // World Journal of VAT/GST Law. 2012. № 2. P. 147.

[240] Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Edinburgh: Thomas Nelson and Sons, 1843. P. 347.

[241] Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals // Association of International Certified Professional Accountants: [сайт]. P. 6-7. URL: https://assets.ctfassets.net/rb9cdnjh59cm/6vO6rdmQ0lzdlroHofdaNu/486e159c11704ab209587fd88dab6c78/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf (дата обращения: 12.01.2025).

мер, направленных на улучшение администрирования и повышение собираемости доходов»[242].

Предлагается рассмотреть вопрос улучшения администрирования и повышения собираемости доходов на примере налога на добавленную стоимость в России и налога на товары и услуги в Канаде.

Согласно данным Министерства финансов РФ, поступления от «внутреннего НДС» в 2022 году составили 6,489 трлн руб.— на 18,4% больше, чем в 2021 году, а поступления НДС на ввозимые товары сократились на 18% по сравнению с 2021 годом и составили 3,063 трлн руб. Таким образом, совокупный объем поступлений НДС в 2022 году в бюджет составил 9,552 трлн руб.[243].

Глава Федеральной налоговой службы России – Даниил Егоров – в интервью РБК касательно недопоступлений НДС в бюджет отмечал: «Безусловно, мы это обсчитываем, но сказать, что у нас есть точная история, сколько уводится от налогов, я не могу. Где я могу сказать с высокой долей вероятности — до 1% по НДС»[244]. Если использовать официальные цифры Минфина РФ по части поступлений НДС в 2022 году, то размер налогов, что «уводится» в денежном эквиваленте, составляет около 100 млрд рублей. Следовательно, за счет улучшения администрирования НДС возможно пополнение бюджета на дополнительные 100 млрд рублей.

---

[242] Заключение на проект бюджета – 2024 // Счетная палата Российской Федерации: [официальный сайт]. URL: https://ach.gov.ru/audit/project-2024 (дата обращения: 26.01.2025).

[243] Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2022 год // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. 2023. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/08/main/Illustrirovannoe_izdanie_za_2022_god.pdf (дата обращения: 26.01.2025).

[244] Канаев П., Пустякова А., Ткачёв И. Глава ФНС – РБК: «Появился своего рода новый общественный договор» // РБК: [сайт]. 2023. 21 ноя. URL: https://www.rbc.ru/interview/economics/21/11/2023/655b4eb59a794792f466f919?from=copy#chapter_3 (дата обращения: 26.01.2025).

При этом, стоит отметить, что в целом за последние 15 лет собираемость НДС существенно выросла с 80% в 2005 году [245] до 94 — 97% в 2017 году[246], что уже является существенным позитивным шагом на пути к минимизации размера неуплаченных в бюджет налогов.

В настоящее время одной из основных проблем в области налогового администрирования является использование налогоплательщиками различных схем уклонения от уплаты налогов и неправомерное возмещение налога на добавленную стоимость (далее НДС) из бюджета[247]. Прежде всего такие неправомерные действия обусловлены наличием теневого рынка. В целом эта проблема уже давно стоит на повестке и отмечалась среди прочего в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов[248], где в качестве стратегических целей подчеркивалась необходимость сокращения теневого сектора в налоговой сфере, в том числе борьба с фирмами-однодневками, «серыми» зарплатами и необоснованным применением льгот.

Следует рассмотреть способы и меры борьбы со схемами уклонения и позиция ФНС России в части теневого рынка. Как отмечает Р.Н. Шишкин, основными мерами достижения поставленных целей будут дальнейшая «цифровизация» налогового администрирования (внедрение новых информационных технологий при сохранении налоговой нагрузки на текущем уровне) и применение так называемого риск-ориентированного подхода к отбору

---

[245] Высказывания А. Л. Саватюгина информационным агентствам «О собираемости НДС, об инфляции, о радикальном снижении ставки НДС» // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. 2005. 15 мар. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=30905-vyskazyvaniya_a._l._savatyugina_informatsionnym_agentstvam (дата обращения: 26.01.2025).

[246] Давлетшин Т.Г. Собираемость НДС. Методологические аспекты // Финансы и кредит. 2017. № 2 (722). С. 64-77.

[247] Гебель С. От каких налоговых схем следует отказаться в 2020 году // Ведомости: [сайт]. 2019. 26 дек. URL: https://www.vedomosti.ru/management/blogs/2019/12/25/819724-nalogovih-shem (дата обращения: 30.01.2025).

[248] Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. 2019. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=128344 (дата обращения: 26.01.2025).

налогоплательщиков для проведения налоговых проверок[249]. С данной позицией сложно не согласиться, уже сейчас мы видим активное применение налоговыми органами автоматизированных систем контроля, например, АСК НДС или АИС «Налог».

Приказом ФНС России от 10.02.2017 г. № ММВ-7-15/176@ после пилотного использования было введено в промышленную эксплуатацию программное обеспечение АСК НДС-2. Основной задачей системы являлось повышение качества проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, в том числе проверка правильности расчета НДС (с учетом вычетов), и реализация автоматизации перекрестных проверок на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур с аналогичными данными у контрагентов. Ключевая цель такой перекрестной проверки – это проверка заявленных вычетов по НДС с операций, по которым контрагент не уплатил налог в бюджет, в том числе из-за того, что их не было в реальности, то есть устранение так называемого «бумажного НДС».

В случае если при проверке через систему будут найдены ошибки в декларации, несоответствия или противоречия между показателями контрагентов, то ФНС России запросит у контрагентов пояснения по таким операциям[250]. В свою очередь, контрагент должен ответить на такое требование в течение 5 (пяти) рабочих дней со дня получения соответствующего требования как это предписывает п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 88 НК РФ.

Если же в рамках проверки система установит несоответствия, в результате которых будет установлено занижение суммы НДС к уплате в бюджет или завышение налога к возмещению, то ФНС России затребует счет-фактуры, первичные и иные документы в соответствии с п. 8.1 ст. 88 НК РФ.

---

[249] Шишкин Р.Н. Указ. соч.

[250] О направлении информационного письма: Письмо ФНС России от 03.12.2018 № ЕД-4-15/23367@ // КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316076/ (дата обращения: 23.01.2025).

Кроме того, АСК НДС относит налогоплательщиков к трем группам риска, что учитывается при планировании и проведении контрольных мероприятий[251]. Например, высокая степень риска подразумевает, что на одном из анализируемых звеньев произошел разрыв (не сдана декларация, сдана декларация с нулевыми показателями) или выявлены несоответствия данных деклараций, книг покупок-продаж, при этом на требование налоговой инспекции о предоставлении пояснений о причинах несоответствий и произведении корректирующих действий ответа не получено.

Анализируя эффективность цифровой системы, следует сравнить стоимость ее разработки и результат, к которому привело использование такой системы. По оценкам специалистов стоимость разработки АСК НДС-2 составила 2 338 393 817,38 рублей[252].

В свою очередь, по данным ФНС России по итогам 4 квартала 2022 года программным комплексом АСК НДС-2 в автоматическом режиме сформировано 1013 расхождений. В сравнении с аналогичным периодом прошлого года количество расхождений сократилось на 30 %, что сигнализирует о том, что плательщики стали более внимательными при формировании отчетности[253].

С точки зрения собираемости НДС аудитор Счетной палаты Российской Федерации С.И. Штогрин в Отчете о результатах контрольного мероприятия «Проверка администрирования налога на добавленную стоимость налоговыми органами», утверждённым Коллегией Счетной Палаты Российской Федерации 26 февраля 2019 года, отмечает, что «Цифровая система контроля уплаты НДС улучшила собираемость налога. Так, в среднем поступления от НДС росли более

---

[251] Об оценке признаков риска СУР: Письмо ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ // КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_199628/ (дата обращения: 23.01.2025).

[252] Мезенцева П.А., Мезенцева Д.А. Анализ затрат по разработке автоматизированной системы контроля АСК «НДС-2» // Актуальные проблемы налоговой политики: сборник материалов XIII Международной научно-практической конференции молодых налоговедов (Москва, 26-27 марта 2021 г.). М.: Перо, 2021. С. 265-269.

[253] Налог на добавленную стоимость: ошибки, которые приводят к расхождению в ПК АСК НДС-2 // Федеральная налоговая служба: [официальный сайт]. 2023. 24 апр. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn28/news/activities_fts/13419895/ (дата обращения: 12.01.2025).

чем на 13% в год»[254]. Правительство Московской области отмечает, что в связи с внедрением АСК НДС в бюджет с 2017 году поступило дополнительно более 500 млн. рублей НДС[255].

Рассматривая эффект использования системы на проведение проверок, в частности их периодичность и результативность, то следует отметить, что в 2022 году средний размер доначислений для юридических лиц по налоговым платежам достиг рекордных 47 млн рублей[256]. При этом доля проверок, завершающихся доначислениями, составляет 95 %. Совокупная сумма доначислений по итогам проверок составила 685,7 млрд руб., что на 81 % больше, чем в 2021 году[257].

Таким образом, цифровая система, на разработку которой потрачено около 2,3 млрд рублей, позволила выявить доначисления на сумму 685,7 млрд рублей, эффективность данного фискального механизма налицо. Очевидно, что цифровизация позволяет минимизировать схемы уклонения от уплаты налогов, в частности НДС, что позитивно сказывается на поступлениях в бюджет. Представляется, что улучшение эффективности администрирования налога за счет цифровизации является одним из способов реализации фискальной функции при формировании налоговой политики России.

В свою очередь, в Канаде также активно предпринимаются меры для борьбы с уклонением от налогов и реализуется фискальная функция налога. Специалисты

---

[254] Штогрин С.И. Отчет о результатах контрольного мероприятия «проверка администрирования налога на добавленную стоимость налоговыми органами (включая вопросы экспортных, импортных операций, урегулирования задолженности) и их взаимодействия с таможенными органами в 2015–2017 годах и истекшем периоде 2018 года» // Бюллетень Счетной палаты. 2019. № 6 (258). С. 219-289. URL: https://ach.gov.ru/upload/iblock/fdf/fdfb124b5d4ea964353d88971124e3c7.pdf (дата обращения: 12.01.2025).

[255] Свыше 500 млн рублей НДС поступило в бюджет по итогам применения АСК НДС-2 в Подмосковье // Правительство Московской области: [официальный сайт]. 2018. 28 мая. URL: https://mosreg.ru/sobytiya/novosti/news-submoscow/bolee-500-mlrd-rub-nds-postupilo-v-byudzhet-po-itogam-primeneniya-ask-nds2-v-podmoskove-5867 (дата обращения: 12.01.2025).

[256] Эффективность работы ФНС России // Федеральная налоговая служба: [официальный сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ (дата обращения: 22.01.2025).

[257] Батыров Т. ФНС в 2022 году доначислила налогов на рекордные почти 700 млрд рублей // Forbes: [сайт]. 2023. 4 апр. URL: https://www.forbes.ru/finansy/487123-fns-v-2022-godu-donacislila-nalogov-na-rekordnye-pocti-700-mlrd-rublej (дата обращения: 12.01.2025).

отмечают, что канадская экономика недополучает значительный объем поступлений от налогов на товары и услуги в связи с наличием так называемой теневой экономики. По мнению П. Спиро, введение налога на товары и услуги в Канаде только увеличило количество операций, которые осуществляются бесконтрольно[258]. Канадцы «и без того недовольные высокими налогами всеми способами будут стараться избегать уплаты налога на товары и услуги»[259]. А. Трейт также считает, что в связи с тем, что налог на товары и услуги обширно применяется при продаже товаров и услуг в розницу обычным гражданам, то именно розничная торговля является источником теневой экономики[260].

Опыт других государств Европы также указывает на наличие существенной проблемы в виде теневой экономики даже в таких законопослушных государствах, как Бельгия и Нидерланды[261].

В работе А. Макинтоша были приведены статистические данные, согласно которым Правительство Канады в среднем недополучает 1 млрд канадских долларов в результате уклонения от уплаты налогов[262]. Более того, по результатам статистического опроса 49% опрошенных граждан Канады высказали позицию, что они готовы уклоняться от уплаты налога на товары и услуги, выполняя работу за наличные[263]. Помимо проблемы уклонения при оплате наличными, были выявлены проблемы уклонения при интернет-покупках[264], а также при оказании услуг по строительству и восстановлению домов[265]. Проблема уклонения от уплаты налогов довольна распространена в государствах, где применяется НДС. Так, в

---

[258] Spiro P. Evidence of a Post-GST Increase in the Underground Economy // Canadian Tax Journal. 1993. № 41. P. 249.

[259] Hogarth D. Tax Could Boost Underground Economy // The Financial Post. 1990. May 7.

[260] Trait A.A. Value Added Tax: International Practice and Problems. Washington: International Monetary Fund, 1988. P. 109.

[261] Aaron H.J. The Value-Added Tax: Lessons from Europe. Washington: Brookings Institution, 1981. P. 52-53.

[262] McIntosh A. Ottawa Fails to Report GST Fraud of Up to $1B in Fake Credits // National Post. 2002. Dec. 7.

[263] Bird R., Perry D., Wilson T. Tax System of Canada // Tax Notes International. 1995. Vol. 10. № 2. P. 167.

[264] Lewandowski R. The Net Tax Nightmare // CA Magazine. 2001. Vol. 134. № 2. P. 18-24.

[265] Spiro P. Op. cit. P. 250.

Соединенном Королевстве ущерб от уклонения от уплаты налогов достигает от 8 до 15 % от общих поступлений НДС в год[266].

Канада борется с уклонением за счет проверок, что является очень распространенным способом контроля за несоблюдением законодательства[267].

Интересным представляется практика налоговых органов Канады по применению альтернативных методов проверок. В октябре 2016 года Налоговое агентство Канады заявило о своем намерении применять альтернативные методы проверок более часто[268]. Допустимость применения альтернативных методов проверок была подтверждена судами, которые высказали позицию, что в случае если у налогоплательщика отсутствует надлежащая бухгалтерская документация, а также если такая документация неблагонадежна, то приветствуются иные способы проверок налогоплательщика. Данная позиция была высказана в деле «Québec Inc. v. Canada»[269].

В связи с этим, показательными являются два недавних дела, в которых налоговый орган использовал нестандартные методы проверки и доначислил налог на товары и услуги.

В деле «Québec inc. v. The Queen»[270] была проведена стандартная проверка бухгалтерской документации бара, каких-либо математических расхождений выявлено не было. Однако соотношение покупок и продаж у бара было подозрительным, а размер налогового вычета слишком завышенным. В качестве альтернативного метода проверки был выбран способ определения налогооблагаемой базы бара (большая часть которой состояла из алкогольных напитков) и, как следствие, подлежащего уплате налога на товары и услуги при

---

[266] Usaiwhevu B. The Value Added Tax Experiences and Issues. Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue // Academia: [сайт]. URL: http://www.academia.edu/4688914/THE_VALUE_ADDED_TAX_EXPERIENCES_AND_ISSUES_Background_Paper_Prepared_for_the_International_Tax_Dialogue (дата обращения: 26.01.2025).

[267] Soled J. Honest Taxpayers' and the Tax Gap: It Takes Two to Tango // Tax Notes. 1997. № 76. P. 983-984.

[268] URL: https://www.ctf.ca/ctfweb/en/newsletters/tax_for_the_owner_manager/2017/1/170107.aspx (дата обращения: 10 марта 2017 года).

[269] 9100-8649, 2014 FCA 20 (CanLII).

[270] 9103-4348, 2015 TCC 220 (CanLII).

помощи метода продаж на 1 литр алкоголя. Объем приобретенного баром алкоголя был установлен при помощи Общества Квебека по продажам алкоголя, которое ведет централизованный учет проданного барам алкоголя. Объем продаж был установлен аудитором на основании данных налогоплательщика. Впоследствии при соотнесении данных показателей было доначислено 14 189,91 канадских долларов налога на товары и услуги.

В Канаде также ведется работа по цифровизации работы с налоговыми декларациями по налогам на товары и услуги и создана система GST / HST Netfile[271], однако указанная система позволяет только подавать декларации электронно и не осуществляет каких-либо перекрестных проверок.

Исходя из вышеизложенного, можно отметить, что Канада и Россия стремятся улучшить собираемость налогов, а значит и реализовать фискальную функцию через механизмы улучшения администрирования сбора налогов, цифровизации, а также проведения проверок с учетом риск-ориентированного подхода. При этом российский подход является более продвинутым, так как позволил существенным образом улучшить собираемость налогов.

К числу дополнительных способов реализации фискальной функции можно отнести **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.

---

[271] About GST/HST NETFILE // Government of Canada: [официальный сайт]. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/e-services/digital-services-businesses/gst-hst-netfile/gst-hst-netfile-about-gst-hst-netfile.html (дата обращения: 02.02.2025).

Дж. Клеменс и Ф. Веленкорт отмечают, что налоги, которые взыскиваются правительством для финансирования публичных нужд, сокращают прямо или косвенно ресурсы общества. Под прямыми расходами понимается сам налог, в то время как под косвенными – искажения в поведении налогоплательщиков и расходы, которые несет государство на финансирование деятельности по сбору налогов. Ключевой задачей налоговой политики должен являться сбор достаточных налогов наиболее простым и дешевым способом. Таким образом, государства должны трепетно относиться к расходам бизнеса и физических лиц, которые они несут при соблюдении законодательства о налогах и сборах (так называемые compliance costs), а также к расходам на управление и поддержание налоговой системы в целом (administrative costs)[272].

Под расходами бизнеса и физических лиц, которые они несут при соблюдении законодательства о налогах и сборах (комплаенс расходы), обычно понимаются время и расходы на поддержание должных записей, мероприятия по налоговому планированию, подача необходимых отчетов, а также расчет возможных вычетов и предоставление околоналоговой информации в государственные органы. К числу таких расходов также можно отнести стоимость услуг налоговых консультантов, бухгалтеров, юристов, а для бизнеса – оплата налогов за соответствующих сотрудников[273].

Канадскими учеными отмечается, что крайне мало изучен вопрос о размере таких расходов. Ф. Веленкорт в своей работе попытался установить размер комплаенс расходов для бизнеса и физических лиц. По итогам его исследования – размер комплаенс расходов в Канаде в среднем составляет 2,5% от размера уплачиваемых налогов[274]. Следует отметить, что такой показатель, как размер комплаенс расходов, анализировался и в других государствах. Например, в США размер комплаенс расходов составил 85 млрд долларов США в 2004 году, что

---

[272] The Impact and Cost of Taxation in Canada. The Case for Flat Tax Reform / J. Clemens [et al.]. Vancouver: Fraser Institute, 2008. P. 55.

[273] Ibid. P. 56.

[274] Vaillancourt F. The Administrative and Compliance Costs of the Personal Income Tax and Payroll Tax System in Canada, 1986. Canadian Tax Paper 86. Canadian Tax Foundation

составило около 11,1% от налоговых поступлений от физических лиц[275]. В Австралии – 10,8% от налоговых поступлений от физических лиц, в Испании – 3,3%, в Швеции – 1%, в Голландии – 1,4%.

В части комплаенс расходов бизнеса Пламондон отмечал, что в Канаде такие расходы составляют от 2,3 до 4,5 млрд канадских долларов в год, что составляет около 1,5% от налоговых поступлений.

Для сравнения – в России данный показатель не анализируется ни на уровне академическом, ни на уровне законодательном. В то же время анализ вопроса о размере комплаенс расходов физических лиц и бизнеса следовало бы изучать при принятии законов, так как этот показатель мог бы снизить ненужную финансовую нагрузку на налогоплательщиков, тем самым высвободить средства для развития бизнеса или для уплаты других налогов. В России в открытых источниках имеется информация касательно административных расходов на Федеральную налоговую службу, к примеру, согласно Федеральному закону от 27.11.2023 г. № 540-ФЗ «О федеральном бюджете на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов» составляют в 2024 году – 245,5 млрд рублей, в 2025 году – 240,9 млрд рублей, в 2026 году – 250,6 млрд рублей. Указанные расходы включают в себя расходы по сбору, администрированию и управлению, то есть прямые расходы налоговых органов, а также косвенные расходы – такие как судебные и квази-судебные затраты на рассмотрение дел по налогам. Оптимизация и уменьшения расходов на администрирование налогов позволит сократить расходы бюджета и направить высвободившиеся средства на финансирование других нужд государства, например образование и науку.

[275] Slemrod J. Optimal Taxation and Optimal Tax Systems. Journal of Economic Perspectives 4, 1: 157–78.

Глава 3. Регулятивная функция налогов в налоговой политике РФ и Канады

3.1. Основные правовые характеристики регулятивной функции налога

Рыночная экономика — это система, в которой производство товаров и услуг соответствует потребностям и возможностям участников рынка. Такая экономика позволяет рынку эффективно работать, определяя цены на основании законов спроса и предложения, которые устанавливаются физическими лицами и компаниями, а не государством. Как отмечают П. Грегори и Р. Стюарт, ключевой характеристикой рыночной экономики является наличие рыночных факторов, определяющих аллокацию капитала, а также развитие производства[276]. Однако государства с чисто рыночной экономикой встречаются крайне редко, так как правительства постоянно поддерживают тем или иным образом экономику, предоставляя субсидии нуждающимся отраслям, ограничивая цены на общественно значимые товары и т.д. В связи с этим большинство экономик являются смешанными, однако в международной практике имеется так называемый индекс экономической свободы (который ведется институтом Фрейзера[277]), задача которого заключается в том, чтобы установить, насколько та или иная экономика стремится к рыночной. К примеру, индекс экономической свободы в России оценивается в 5,93 из 10, а в Канаде – в 7,99 из 10.

Таким образом, практически любое государство активно участвует в процессах управления экономикой и ее регулировании, в том числе Россия и Канада. При этом основная задача государства – создавать условия для работы всех механизмов, и с помощью этих механизмов регулировать экономические процессы[278]. Одним из главнейших и существенных элементов такого регулирования является налог, так как именно налог, среди прочего, оказывает воздействие на экономику и финансовую систему того или иного государства. Как

---

[276] Gregory P.R., Stuart R. Comparing Economic Systems in the Twenty-First Century. 7th ed. Boston: Houghton Mifflin, 2004. P. 538.

[277] Economic Freedom of the World: 2024 Annual Report // Fraser Institute: [сайт]. URL: https://www.efotw.org/?geozone=world&page=map&year=1980 (дата обращения: 21.12.2024).

[278] Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие. 2-е изд. М.: Дело и Сервис, 2011. С. 9.

отмечал Гуннар Карл Мюрдаль, «налоги – это наиболее гибкий и эффективный, но и весьма опасный инструмент социальной политики»[279].

Следует отметить, что первоначально 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[280]. Некоторые авторы такую модификацию связывают с необходимостью внедрения цивилизованных инструментов вмешательства государства в экономические и социальные процессы[281].

Регулятивная функция находится в сложной взаимосвязи с фискальной — она может быть противопоставлена ей, но также может и содействовать ее реализации[282]. На неотделимый характер двух указанных функций указывают и ряд таких ученых как Д.Г. Черник[283], Г.Б. Поляк и А.Н. Романов[284], которые считают, что фискальная и регулятивная функция являют собой единство противоположностей.

Действительно, данные функции налога тесно переплетаются между собой и порой создают противоречия, так как налог, в первую очередь является платежом, который должен быть уплачен и направлен на функционирование систем

---

[279] Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев Групп, 2020. С. 35.

[280] Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Указ. соч. С. 13.

[281] Налоги: учебное пособие / Д.Г. Черник [др.]. 5. изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 42.

[282] Тасалов К.А. Теория функций налогов: сравнительный анализ подходов отечественной юриспруденции и правовой доктрины Европейского союза // Финансовое право. 2021. № 11. С. 3-6.

[283] Налоги: учебник для студентов вузов / под ред. Д.Г. Черника. 2. изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ, 2003. С. 29.

[284] Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 60.

государства и поддержку иных социальных институтов. Ключевая особенность, которую следует отметить, что налог подлежит уплате с заработанного дохода, а «регулирующие налоги нарушают этот принцип»[285]. Столь сложные переплетения, очевидно, вызывали постоянные споры в научных кругах относительно того, сколько же всего функций у налога и в целом какая задача у налога. К примеру, А. Смит, представитель классической концепции, занимал позицию, что налог является одним из видов государственных доходов. Регулятивная роль налогам не отводится. Аналогичную позицию занимали и другие исследователи – Д. Рикардо и Дж. Милля[286].

Как отмечает С.Г. Пепеляев, с 19 века «фискальная функция уже не считалась единственно присущей налогу»[287]. Регулятивная функция налога становится определенным инструментом роста в разрезе экономики и механизмом общественного спокойствия. В работе С.И. Иловайского про казенные монополии автор отмечал, что «все чаще и чаще введение тех или иных налогов диктуется не только фискальными интересами государства, но и достижением определенных целей в стимулировании экономического роста, снятии социальной напряжённости, улучшении качества жизни населения страны»[288]. Впоследствии в начале 20 века возникла дополнительно кейнсианская концепция, представителем которой, собственно, являлся Дж. М. Кейнс, который в своем труде «Общая теория занятости, процента и денег» отметил необходимость участия государства в процессах регулирования экономики, основанной на рыночных отношениях[289]. Следовательно, налог должен обеспечивать и регулирование общественных отношений тем или иным образом. Данная концепция получила активное развитие и в настоящее время «единицы уверены, что налог выполняет только одну

---

[285] Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев Групп, 2020. С. 36.

[286] Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Указ. соч. С. 20.

[287] Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев Групп, 2020. С. 47.

[288] Иловайский С.И. Казенные монополии как способ обложения предметов потребления. Одесса: тип. Штаба Одесского военного округа, 1896. 167 с.

[289] Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Указ. соч. С. 21.

функцию—фискальную»[290]. Современные авторы отмечают, что налоги при надлежащем обращении могут служить сильнейшим регулирующим механизмом в системе социального управления[291].

Возможно, сама дискуссия относительно наличия регулятивной функции налога возникла, среди прочего, из-за ее названия. Некоторые авторы полагают, что функцию следует называть регулирующей, другие – регулятивной, третьи – стимулирующей, четвертые – обременительной.

К примеру, Д. В. Ремизов выделяет именно регулирующую функцию и указывает, что она состоит в «воздействии через налоги на общественное производство»[292.] Е.В. Павлова также отмечает, что функция именно регулирующая и заключается в том, что налог – это инструмент воздействия на рыночную экономику[293]. Н. Г. Леонова отмечает, что налог имеет, среди прочего, регулирующую функцию, которая предназначена для управления социальными процессами[294]. О регулирующей функции налога упоминает и О. В. Агабекян, которая отмечает, что функция воздействует на «экономические, социальные аспекты жизни общества»[295]. В учебной литературе встречается позиция, что регулирующая функция налога представляет набор мероприятий, которые направлены на усиление «государственного вмешательства в экономические процессы»[296], а также, что налог является «регулятором общественных отношений»

---

[290] Березин М.Ю. Указ. соч. С. 145.

[291] Финансовое право: учебник / О.Н. Горбунова [и др.]; отв. ред. Н. И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2003. С. 312.

[292] Ремизов Д.В., Чугунова И.В. Налоги и налогообложение: учебное пособие. Рубцовск: Рубцовский индустриальный институт, 2021. С. 14.

[293] Павлова Е.В. Налоги и налогообложение: электронное учебное пособие. Тольятти: Изд-во ТГУ, 2016. С. 9. URL: https://dspace.tltsu.ru/bitstream/123456789/2932/1/Pavlova%201-66-15-eui-Z.pdf (дата обращения: 12.01.2025).

[294] Леонова Н.Г. История и теория налогообложения: учебное пособие. − Хабаровск: Изд-во Тихоокеанского государственного университета, 2016. С. 56.

[295] Агабекян О.В. Налоговая система Российской Федерации: учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2023. С. 35.

[296] Налоги и налогообложение: учебник / И.А. Майбуров [и др.]. 6-е изд., перераб. и доп. Москва: ЮНИТИ-Дана, 2017. С. 19.

и используется для «сдерживания или дестимулирования его отдельных отраслей»[297].

Следует отметить, что слово «регулировать» и прилагательное «регулирующий» происходят от латинского regulare, что означает «направлять, упорядочивать». Направленность регулирующей функции налога по-разному подчеркивается авторами, но все едины во мнении, что воздействие предполагает адресный характер.

Другие авторы в своих научных работах указывают, что функция налога скорее регулятивная, а не регулирующая. В то же время авторами не проводится анализ различий двух указанных слов, хотя в целом слова на первый взгляд являются однокоренными и зачастую в учебной литературе используются как синонимы. Однако, слово регулятивный происходит скорее от французского regulateur – регулятор, что, в свою очередь, означает лицо, которое регулирует. Следовательно, регулятивная функция налога говорит о том, что налог выступает именно регулятором отношений общества и государства. Таким образом, представляется, что регулятор определяет общие правила и нормы и регулирует их направленность, применение, управление ими.

В теории государства и права отдельно выделяется регулятивная теория происхождения права, которая «акцентирует внимание на праве как регуляторе социальных отношений»[298]. О важности именно использования термина регулятор можно судить и по позиции государства, которое, к примеру, применяет такой инструмент пересмотра и отмены нормативно-правовых актов, как «регуляторная гильотина». Кроме того, имеется такое понятие, как «регуляторная политика», которая «объединяет в себе широкий спектр форм регулирования государством предпринимательской деятельности, включая создание различных условий допуска на рынок, установление обязательных требований к продукции и

---

[297] Грачева Е.Ю., Болтинова О.В. Налоговое право: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2021. С. 8.

[298] Теория государства и права: учебно-методическое пособие / А. Ю. Саломатин [и др.]. Пенза: Изд-во ПГУ, 2022. С. 15.

процессам, контрольно-надзорные процедуры, запреты, ограничения, преференции и т.д.»[299]. Как видно из вышеизложенных примеров – регулятор и регуляторный очень близки по своему содержанию к существу регулятивной функции налога.

В то же время немного авторов в своих работах указывают именно на регулятивную функцию налога и чаще говорят о том, что регулирующая функция налога и регулятивная являются синонимами. Например, некоторые авторы отмечают, что «налоги и сборы выполняют целый ряд функций, среди которых … регулирующая (регулятивная)»[300], а для некоторых видов налогов «именно регулятивная функция является основной»[301]. Нельзя не отметить и позицию некоторых авторов, что, определяя функцию регулятивной вместо регулирующей происходит искажение названия[302]. Однако такая позиция является исключительной и не встретила какой-либо поддержки в научном сообществе. Более того, она никак не аргументирована ее автором.

В то же время регулятивная функция налога имеет свои особенности, так как налог сам по себе направлен в первую очередь на получение средств и не должен допускать ограничений для источников этих поступлений. В связи с этим государство выступает регулятором, которым обеспечивается не только стимулирование поведения, но и дестимулирование – так как оба вектора равнонаправлены на удовлетворение потребностей государства.

Довольно часто в научной литературе встречается позиция, что функция налога называется стимулирующей в связи с тем, что она стимулирует или дестимулирует определенное поведение у физических лиц и компаний. Так, например, некоторые авторы отмечают, что «посредством налоговых льгот

---

[299] Регуляторная политика в России: основные тенденции и архитектура будущего / А.Е. Голодникова [и др.]; под ред. М. О. Комина. М.: Центр стратегических разработок, 2018. С. 13.

[300] 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. С. 216.

[301] Артемов Н.М., Шохин С.О., Ситник А.А. Финансово-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности: учебник для магистратуры. 4-е изд. М.: Проспект, 2015. С. 35.

[302] Березин М.Ю. Указ. соч. С. 144.

реализуется стимулирующая функция»[303]. В.Г. Пансков, в свою очередь, также считает, что имеет место стимулирующая функция налога. Так, по его мнению, у стимулирующей функции налога имеется тесная связь с распределительной функцией, а при помощи налогов государство прямо влияет на «развитие экономики в целом и ее отдельных отраслей, структуру и пропорции общественного воспроизводства»[304]. Аналогичная позиция отражена и О.В. Агабекян, которая считает, что практическая реализация стимулирующей функции осуществляется через систему налоговых ставок, вычетов, кредитов, льгот и преференций[305]. Примечательно, что О.В. Агабекян выделяет отдельно и регулирующую функцию, которая имеет «черты стимулирующей функции»[306].

Отдельные авторы, например М.Ю. Березин, считают, что функцию следует называть обременительной как «наиболее верно характеризирующей встроенное свойство налога не регулировать, а непосредственно возлагать определенную налоговую нагрузку на налогоплательщиков, дифференцируя обременительный эффект»[307].

Если же рассматривать зарубежных авторов, то они выделяют три функции налогов – фискальную (получение средств в бюджет для функционирования правительства), регулятивную (для регулирования экономической активности частного сектора) и сглаживающую (для устранения неравномерного распределения богатства в обществе)[308]. Существует позиция, что помимо регулятивной и фискальной функций следует выделять и развивающую функцию налога, задача которой способствовать достижению высоких уровней развития экономики, общества, рынка капиталов, увеличивать возможности для

---

[303] Рюмина Ю.А., Баландина А.С., Баннова К.А. Налоговое стимулирование деятельности хозяйствующих субъектов в современных условиях: монография. Томск: STT, 2014. С. 27.

[304] Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: учебник для вузов. 10-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2025. С. 35.

[305] Агабекян О.В. Указ. соч. С. 27.

[306] Там же.

[307] Березин М.Ю. Указ. соч. С. 27.

[308] Avi-Yonah R.S. The Three Goals of Taxation // Tax Law Review. 2006. Vol. 60. № 1. P. 1-28.

трудоустройства и снижать диспаритетность в обществе[309]. Кроме того, имеет место так называемая позиция трех R, которая означает, что у налога три функции – revenue (фискальная), regulation (регулятивная) и redistribution (перераспределительная). При этом регулятивная и перераспределительная функции являются, по мнению зарубежных авторов, вторичными по отношению к фискальной[310].

Особо стоит отметить, что выделяется перераспределительная функция налога, которая по всем своим характеристикам является скорее регулятивной. Перераспределительная функция налога направлена на сокращение неравномерного распределения доходов и богатства, которое является результатом нормального функционирования рыночной экономики. В Канаде эта функция налога достаточно активно обсуждалась долгий промежуток времени и оценивалась в целом легитимность такой функции, но все развитые страны на самом деле стремились использовать налог в целях перераспределения, хотя остается спорным вопрос относительно эффективности такого перераспределения[311]. Пьер Эллиот Трюдо отмечал относительно своей политики, что «стремление к справедливому обществу относится к самым старым и высочайшим целям человечества»[312]. Такой подход к справедливому обществу тесно переплетается с перераспределительной функцией налога. О перераспределительной функции налога указывали и еще дореволюционные авторы, например, К. Т. ф.-Эеберг в своей работе «Курсъ финансовой науки» отмечал, что налоги должны влиять на распределение народного дохода и имущества и, возможно, даже «употребление дохода и имущества отдельными лицами, в смысле известной распределяющей справедливости»[313]. В настоящий

---

[309] Sharma S., Anand S. Goods and Services Tax. New Delhi: VK Global Publications, 2020. P. 7.

[310] Hage J., Waltermann A., Akkermans B. Introduction to Law. New York: Springer International Publishing, 2017. P. 256.

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

[312] Нонте С. Канада. Полная история страны. М.: АСТ, 2024. С. 273.

[313] Эеберг К.Т. Указ. соч. С. 161.

момент для определения эффективности перераспределения используется коэффициент Джини, согласно которому оценивается уровень неравенства доходов среди населения и расслоения общества. В Канаде, к примеру, индекс составляет 31,7, а в России – 36. Другой оценкой эффективного перераспределения является показатель уровня бедности в государстве. Уровень бедности в России составляет 9,3% от населения[314], а в Канаде - 8,1%[315].

Регулятивная же функция налога может использоваться для управления деятельностью частного сектора в желаемых правительствами направлениях. Эта функция также является предметом постоянных споров и дебатов в зарубежных странах в связи с высокими налоговыми расходами на ее поддержание[316]. Сложно отрицать, что налог широко использовался и все еще широко используется в рамках регулятивной функции, что подтверждается, в частности, распространением бюджета налоговых расходов, то есть потери бюджетов в результате налоговых льгот, вычетов, кредитов, льготных налоговых ставок или освобождений от уплаты налогов, по всему миру после его введения в Соединенных Штатах в 1970-х годах[317]. В России также ведется такой реестр налоговых расходов, что прямо следует из положений ст. 174.3 Бюджетного кодекса РФ, а также осуществляется ежегодная оценка таких налоговых расходов и публикуется на официальном сайте Минфина России[318]. По официальным данным размер налоговых расходов России

---

[314] Уровень бедности в России обновил исторический минимум // РБК: [сайт]. 2024. 6 мар. URL: https://www.rbc.ru/economics/06/03/2024/65e854769a7947351c3e3d4d (дата обращения: 26.01.2025).

[315] Blair N. Income Statistics in Canada / N. Blair // Made in CA: [сайт]. URL: https://madeinca.ca/poverty-statistics-canada (дата обращения: 22.01.2025).

[316] Bittker B.I. Accounting for Federal "Tax Subsidies" in the National Budget // National Tax Journal. 1969. Vol. 22. P. 244-260.

[317] Surrey & McDaniel, note 13, at 177-81.

[318] Перечень налоговых расходов Российской Федерации // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/budget/policy/raskhod/rf?id_65=308509-perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii (дата обращения: 10.01.2025).

в 2023 году составил около 8,3 трлн рублей[319], а в Канаде – 109 млрд канадских долларов[320].

Если сравнивать описание функций налога зарубежными авторами и российскими, то по своему наполнению позиции очень похожи между собой, а регулятивная функция отдельно выделяется практически всеми зарубежными авторами.

Несмотря на то, что встречаются разные позиции относительно наименования регулятивной функции в России, все авторы едины во мнении касательно ее роли для государства и его финансовой системы.

Отдельно необходимо особо отметить, что выделение множества различных функций скорее возникло в связи с тем, что налог является амбивалентной категорией и всегда рассматривается экономистами с экономической точки зрения, а юристами – с правовой. Многие российские авторы пытались отождествить правовое и экономическое регулирование и отдельно выделить «сочетание этих двух видов воздействия на общественные отношения в рамках единой регулирующей функции»[321], однако такой подход оказался неперспективным в силу того, что любая функция предполагает воздействие на те или иные общественные отношения, а единый подход делает классификацию функций невозможной. В связи с этим следует подчеркнуть, что с правовой точки зрения у налога наличествуют только две функции – фискальная и регулятивная. В зарубежной научной литературе, как показал анализ, авторы придерживаются мнения, что функций у налога три – фискальная, регулятивная и перераспределительная. Однако, стоит отметить, что как таковой правовой доктрины в Канаде нет, поэтому выделение отдельных функций скорее условно.

---

[319] https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/budget/policy/raskhod/rf (дата обращения: 10.01.2025).

[320] https://www.canada.ca/content/dam/fin/publications/taxexp-depfisc/2023/taxexp-depfisc-23-eng.pdf (дата обращения: 10.01.2025).

[321] Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина-Паблишер, 2015. С. 51 - 52.

Когда мы рассуждаем о функциях налога, в том числе и о регулятивной функции, то прежде всего речь идет не о конкретном налоге или механизме, а об обобщенном понятии. В то же время установление налога или льготы или вычета могут быть вызваны реализацией той функции, для которой они устанавливаются и от этого зависит итоговый механизм[322].

В конечном счете налог, с учетом всей совокупности его элементов и реализуя свой регулятивный потенциал, способен 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[323];

— инвестиционную привлекательность государства для иностранных инвесторов;

— поддержку устойчивого развития в определенных направлениях.

Зарубежные авторы, в частности, практикующие налоговые специалисты Канады, отмечают, что налог способен влиять на следующие направления[324]:

---

[322] Avi-Yonah R.S. Op. cit.

[323] Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: учебник для вузов. М.: ГУ ВШЭ, 2000. 367 с.; Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики: учебное пособие для вузов. М.: ЮНИТИ-Дана, 2000. 215 с.

[324] Canada’s Tax System: What’s so Wrong and Why it Matters // Chartered Professional Accountants of Canada. URL: https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/sc-strategic-communications/docs/02000-sc-canadastaxsystem_paper_en.pdf (дата обращения: 02.02.2025).

— перераспределение доходов и уменьшение социального неравенства. Более высокие налоговые ставки для более состоятельных граждан помогают финансировать программы социальной поддержки для менее обеспеченных слоев населения;

— стимулирование экономического роста;

— регулирование потребления за счет установления налогов на определенные товары и услуги;

— экологическую устойчивость за счет стимулирования компаний и граждан к более экологически чистым практикам и технологиям;

— стимулирование инноваций путем предоставления налоговых кредитов для исследований и разработок (R&D);

— поддержку местных сообществ за счет установления местных налогов.

Таким образом, налоги в Канаде также играют важную роль в обеспечении функционирования государства, поддержании социальной справедливости и стимулировании экономического роста. За счет налоговых поступлений в бюджет финансируются не только необходимые услуги, но и регулируется экономическая активность и воздействие на окружающую среду. Важно отметить, что в независимости от государства — регулирующая функция налога направлена на достижение сходных целей. Подходы различаются только в части определения приоритетных направлений воздействия и инструментов, механизмов достижения результатов.

Такими механизмами являются, к примеру, установление или отмена конкретного налога, увеличение или снижение ставки налога, введение налоговых льгот или вычетов, определение конкретных субъектов налогообложения или объектов налогообложения, порядок взимания налога с учетом международных норм права и др.

Исходя из изложенного, регулятивной функции налога присущи следующие характеристики: направленность, срочность, многокомпонентность, восстановление баланса в развитии общества и экономики, защитный политический механизм. Следует рассмотреть каждую из характеристик регулятивной функции налога предметно.

Первая и главная характеристика регулятивной функции налога является ее направленность. Направленность функции налога предполагает адресное воздействие на поведение населения или бизнеса. Как отмечал К.Т. ф.-Эеберг «повышение налога на водку может сократить потребление алкоголя, налог на собаку – уменьшить их число, налог на универсальные магазины ослабить конкуренцию крупнокапиталистических предприятий по отношению к мелким и средним фирмам»[325]. В качестве примера направленности регулятивной функции налога можно также рассмотреть установление «налога на окна».

«Налог на окна» — это термин, который исторически использовался для обозначения налогов, взимаемых с владельцев недвижимости в зависимости от количества окон в их зданиях. Этот налог существовал в разных странах и в разные исторические периоды, и его введение и отмена оказывали значительное влияние на поведение граждан и архитектурные решения. Его ключевая идея заключалась в том, что стекло во времена действия этого налога было дорогим и правительства делали из этого вывод, что те, кто мог позволить себе сделать много окон в доме, имел достаточное количество доходов и средств, поэтому подлежал дополнительному налогообложению.

Установление такого налога влекло за собой архитектурные изменения. Владельцы недвижимости могли снижать количество окон в своих зданиях, чтобы уменьшить налоговые обязательства. Это могло привести к более темным и менее проветриваемым помещениям, что негативно сказывалось на качестве жизни. Налог мог способствовать появлению новых архитектурных стилей, где количество окон было минимизировано. Это могло повлиять на эстетику городов и

[325] Эеберг К.Т. Указ. соч. С. 162.

деревень. Налог на окна оказал очень сильное архитектурное влияние на европейскую архитектуру, например, Амстердама и других городов, где окна делались очень узкими, а в некоторых случаях и вовсе закладывались кирпичами, а в Шотландии создавались имитации окон рисунками.

Другой задачей такого налога было некоторое подобие перераспределения доходов, облагая дополнительным сбором граждан с высокими доходами. Несмотря на абсурдность такого налога, он просуществовал более 50 лет в различных государствах. Указанный налог в первую очередь, конечно, преследовал фискальную задачу – обеспечить пополнение бюджетов за счет состоятельных граждан, однако, прослеживается и регулятивная составляющая такого налога, которая предполагала перераспределение средств от состоятельных граждан в пользу менее защищенных слоев населения через бюджет.

Другим примером направленности регулятивной функции налога являются случаи целенаправленного освобождения от уплаты налогов конкретных субъектов, чтобы способствовать развитию. Так, в соответствии с положениями НК РФ освобождены от уплаты налога на имущество и земельного налога резиденты особых экономических зон. Таким образом, государство адресно способствует развитию экономических зон, а значит и созданию новых рабочих мест и точек экономической концентрации. Например, в особой экономической зоне Калуга с 2013 года зарегистрировались 30 резидентов с заявленным объемом инвестиций более 99,3 млрд рублей, планируется к созданию 4 950 рабочих мест[326].

Следующей характеристикой регулятивной функции налога является ее срочность, то есть временный характер – краткосрочный или долгосрочный. Достаточно ярко проявляется регулятивная функция налога при поддержке крупных инфраструктурных проектов, которым требуется время на проектирование, строительство и выход на проектную мощность. Примером таких проектов, как правило, являются предприятия по добыче полезных ископаемых. На

[326] Инвестиционный портал Калужской области: [сайт]. URL: https://investkaluga.com/obschaya-informatsiya/ (дата обращения: 10.01.2025).

период развития таких предприятий НК РФ предусматривает льготный режим, тем самым не обременяя инвестора дополнительными налогами и понимая, что после выхода предприятия на рабочую мощность оно сможет без каких-либо проблем исполнять налоговые обязанности. Так, в соответствии с п. 2 ст. 284.3 НК РФ для таких предприятий предусмотрена ставка 0% по налогу на прибыль в течение 10 лет с момента получения статуса регионального инвестиционного проекта.

В Канаде, в свою очередь, также есть схожие механизмы поддержки, например, производств, которые обеспечивают 0% выбросов в атмосферу. Для таких производств ст. 125.2 Закона Канады о налоге на доход предусматривается пониженная ставка налога на доходы корпораций – 7,5% вместо 15% для крупных корпораций и 4,5% вместо 9% для малого и среднего бизнеса. Пониженные ставки будут действовать до 2029 года и будут затем постепенно повышаться до нормального уровня. В данном примере также наблюдается срочный характер регулятивной функции налога, задачей которого в конкретном примере является улучшение экологической обстановки на горизонте 5 лет.

Следующей характеристикой регулятивной функции налога является многокомпонентность. Фактически регулятивная функция налога – это не просто льгота или освобождение от налога, или налоговый кредит, но и дополнительная надстройка в области налогового администрирования. После того как устанавливается определенная льгота – необходимо провести дополнительную работу с налоговыми инспекторами, которые будут ее применять или оценивать критерии для ее применения. В некоторых случаях помогает автоматизация и информационные системы, которые постоянно улучшаются в рамках цифровизации налогообложения. Однако в конечном счете проверка корректности применения той или иной льготы осуществляется налоговым органом. Кроме того, на практике цифровизация пока не успевает своевременно отражать все введенные и подлежащие применению налоговые льготы для различных видов бизнеса. На практике же достаточно часто возникают затруднения в применении той или иной льготы – либо в силу сложности ее оформления и отсутствия инструкций по

заполнению соответствующих деклараций, либо в силу человеческого фактора – отсутствия понимания или знания у налогового инспектора регионального или местного уровня о такой льготе. К примеру, в деле №А04-8687/2022 (дело «Прииск Дамбуки») возник спор о правомерности применения льготного режима налогообложения, предусмотренного для налогоплательщиков – участников региональных инвестиционных проектов. Спор, по существу, касался методики определения величины капитальных вложений, определенной пп. 4.1 п. 1 ст. 25.8 НК РФ и достаточной для получения права на применение налоговых льгот, установленных для режима регионального инвестиционного проекта. Спор возник в связи с позицией налогового органа регионального уровня, который в конечном счете ошибочно посчитал, что можно квалифицировать капитальным вложением, а что нет. Примечательно, что такие споры, как правило, возникают именно на уровне относительно небольших в плане экономики регионов, где крупные предприятия скорее редкость, чем правило. Такие ошибки являются следствием низкой правовой квалификации сотрудников налоговых органов и это является проблемой, которая в конечном счете выливается в расходы бюджета на судебные разбирательства в дополнение уже к тем расходам, которые государство по факту понесло для установления льготы и ее внедрения в работу.

Следует отметить, что несмотря на наличие практических проблем, имплементация налоговых льгот только на законодательном уровне не позволяет регулятивной функции налога работать, поэтому такая характеристика как многокомпонентность является очень важной для данной функции налога.

Крайне значимой характеристикой регулятивной функции налога является обеспечение восстановления баланса в развитии общества и экономики. Под данной характеристикой подразумевается, что налог используется для поддержки отраслей, которые убыточны, а их банкротство приведет к негативным общественным последствиям. Довольно яркий пример – это сельское хозяйство в России. Данная отрасль крайне агрессивно поддерживается государством по понятным причинам – отсутствие сельского хозяйства приведет к отсутствию

продуктов и в конечном счете к голоду населения. Так, согласно п. 2 ст. 346^2 НК РФ для организаций, которые реализуют продукцию собственного сельскохозяйственного производства, предусматривается ставка по налогу на прибыль 0%. А в соответствии с п. 13 ст. 217 НК РФ освобождаются от налога на доходы физических лиц доходы от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах продуктов. Существует и множество других мер поддержки сельского хозяйства, но все они направлены на то, чтобы вовлечь как можно людей в данную сферу.

В Канаде, например, поддерживается развитие северных регионов. Так, в соответствии со ст. 110.7 Закона Канады о налоге на доходы физические лица, которые проживают в северных регионах, имеют право на получение налоговых вычетов в размере 22 канадских долларов в день, а также расходов на медицину и двух отпусков.

Другой характеристикой регулятивной функции налога можно назвать использование налога как защитного политического механизма за счет установления заградительных налогов и сложного налогового администрирования. Тема санкционного давления в текущей геополитической обстановке все чаще и чаще выходит на первый план. Вопрос об эффективности санкций стоит отдельно. Однако один из самых авторитетных канадских специалистов по вопросам международных отношений – К.Носсал — считает, что санкции вообще не результативны из-за глобального характера современной мировой экономики, в которой вводить и поддерживать по-настоящему строгие ограничения на потоки товаров и услуг становится все сложнее[327]. Раз у Канады нет возможностей серьезно влиять на политику других стран, то нечего заниматься «ритуальными танцами и порождать неоправданные ожидания»[328]. Однако на практике государства все чаще и чаще вводят санкции, чтобы продемонстрировать свое

---

[327] Канада: современные тенденции развития: к 150-летию государства / В.И. Соколов [и др.]. М.: Весь мир, 2017. С. 278.

[328] Van den Berg L. Economic Sanctions. An Effective Tool of Foreign Police Statecraft? // Queen's Policy Review. Vol. 1. No.1 (Spring 2010). P.15.

намерение покарать нарушителей международного порядка. В этой экономической борьбе регулятивная функция налога имеет немаловажное значение.

В рамках защитных механизмов Россия, к примеру, приостановила действие некоторых соглашений об избежании двойного налогообложения или вовсе прекратила в одностороннем порядке, прекратился обмен информацией между налоговыми органами в рамках CRS, остановилось международное взаимодействие в рамках обмена налоговым опытом и улучшения администрирования налогообложения.

В дополнение к уже изложенному отметим, что регулятивная функция налога и ее использование постоянно становятся одной из центральных тем в политических дебатах, поскольку они затрагивают широкий спектр экономических, социальных и этических вопросов в различных государствах. Любое обсуждение, касающееся размера и задач правительства, тесно связано с налоговой политикой и конфигурацией налоговой системы. Например, политики, которые полагают, что лучшим является немногочисленное правительство (например, представители либертарианских взглядов) будут склонны защищать позицию, что следует устанавливать низкую налоговую нагрузку и минимально применять регулятивную функцию налога. С другой стороны, представители демократического подхода считают, что необходимо более активно использовать регулятивную функцию налога, в том числе для обеспечения перераспределения богатств между слоями общества и бизнесом[329].

Таким образом, регулятивной функции налога присущи различные характеристики, но главной чертой функции является направленность на регулирование конкретного блока общественных отношений. Именно эта особенность позволяет функции существовать и воздействовать на поведение граждан и компаний.

---

[329] Introduction to Law // Antonia Waltermann, Bram Akkermans, Jaap Hage. Springer International Publishing. 2017. P.255.

3.2. Юридические инструменты формирования регулятивной функции налога для выполнения налоговой политики

Как остроумно отмечают некоторые авторы, налогообложение похоже на погоду. Все говорят о ней, но никто ничего не делает[330]. Однако данное утверждение совершенно неверно ни в отношении Канады, ни в отношении России. Правительство России с 1993 года активно участвует в формировании налоговой системы и определении векторов налоговой политики государства. Был пройден большой путь, в рамках которого фискальная направленность налоговой системы России изменилась на социальную и корпоративную и продолжает свое движение в этом направлении. В настоящий момент налоговая политика России находится в поиске баланса между обеспечением наибольшего пополнения бюджетов всех уровней и поддержки социальной инфраструктуры, бизнеса и граждан, впрочем, наверное, как и в любом другом государстве.

В Канаде, в свою очередь, если даже исключить такие крупные потрясения, как пересмотр подоходного налога в 1971 году, последовавший за докладом Комиссии Картера. Почти каждый год федеральное правительство корректирует налоговую систему: оно вводит новые сборы или изменяет существующие налоги, изменяя их ставки или налоговые базы. Иногда такие изменения сводились не более чем к излишней бюрократизации. Иногда они указывали на серьезные изменения в определенном направлении. Кроме того, в последние годы и провинциальные правительства также вносили все больше и больше изменений в налоговую политику, внося серьезные изменения, такие как «провинциализация» всего или части налога на имущество или изменение подхода к налогообложению личных доходов[331].

Таким образом, налоговая политика – это одно из важных звеньев, необходимых для развития экономики, бизнеса и сохранения удовлетворенности общества. Для выполнения всех поставленных задач в налоговую политику

---

[330] Bird R., Smart M. Tax Policy and Tax Research in Canada // The State of Economics in Canada. 2001. Vol. 1. P. 59-78.

[331] Ibid.

вносятся изменения и внедряются различные механизмы. Часть таких изменений и являются способами реализации регулятивной функции налога для выполнения налоговой политики государства.

Необходимо отметить, что под способами реализации регулятивной функции налога следует понимать не простые механизмы – такие как налоговые льготы, вычеты, уменьшение или увеличение ставок налога, а совокупность данных механизмов на всех уровнях и на протяжении определенного времени, которые позволяют достичь конкретного результата для экономики и общества. В совокупности все вышеизложенное формируется в сложные процессы, которые можно назвать как налоговая инженерия или налоговый инжиниринг[332].

Предлагается рассмотреть проявление регулятивной функции налога в 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. В консолидированный бюджет России от предприятий отрасли добычи полезных ископаемых поступают такие налоги, как: налог на добычу полезных ископаемых, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на доход физических лиц, налог на имущество, различные взносы и пошлины. Совокупный объем поступлений в консолидированный бюджет от отрасли составил в 2022 году – 12 трлн рублей, что составило 35,7% от всех поступлений, в 2023 году – 12,6 трлн рублей, что составило 34,8% от всех поступлений, за первые шесть месяцев 2024 года – 7,6 трлн рублей[333], что составило 30,8% от всех поступлений в бюджет. Указанные выше поступления идут в бюджеты различных уровней – федеральный, региональный и местный. Таким образом, данная отрасль очень важна для экономики государства.

---

[332] Гулькова Е.Л. Перспективы развития налогового инжиниринга в России // Вестник Университета. 2014. № 4. С. 95-98.

[333] Аналитический портал ФНС России: [сайт]. URL: https://analytic.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 04.01.2025).

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.

Стратегическое значение отрасли для государства также обусловлено тем, что она обеспечивает государство всем необходимым для поддержания суверенитета – как финансового – путем формирования золотых резервов, а также резервов других драгоценных металлов и камней, а также технологического – за счет использования полезных ископаемых в промышленности. В Постановлении Правительства РФ от 15.04.2023 г. № 603 «Об утверждении приоритетных направлений проектов технологического суверенитета и проектов структурной адаптации экономики Российской Федерации» отмечается, что ключевые направления обеспечения технологического суверенитета являются: производство оборудования для добычи полезных ископаемых подземным и открытым способом и строительства, а также его частей; добыча драгоценных металлов, цветных, сплавов на их основе. На важность отрасли для государства указывает и постоянное санкционное давление со стороны США и государств—членов ЕС. Например, в декабре 2022 г. Совет ЕС утвердил девятый пакет санкций в отношении России, в котором установлен запрет на новые инвестиции в российскую горнодобывающую промышленность за исключением «определенного критического сырья», и полный запрет на приобретение долей участия в российских энергетических и горнодобывающих компаниях[334].

Будучи предметом постоянного давления, с одной стороны, и источником пополнения бюджета, с другой стороны, отрасли от государства требуются различные меры поддержки, которые в конечном итоге присутствуют. В частности, Правительство РФ Распоряжением от 16.10.2023 г. № 2846-р утвердило план

[334] Регламент Совета ЕС № 2022/2474, № 2022/2475, № 2022/2476

реализации стратегии социально-экономического развития Сибирского федерального округа до 2035 года, в котором отдельно обозначены мероприятия, требуемые для реализации проектов. Выполнение указанных мероприятий находится под контролем профильных департаментов Минпромторга России. Аналогичные планы реализации стратегий имеются и по иным федеральным округам. Поддержка со стороны государства оказывается и путем субсидирования проектов. Например, Постановлением Правительства РФ от 09.08.2002 г. № 1396 утверждена программа субсидирования льготных кредитов на пополнение оборотных средств, предоставляемых системообразующим организациям, осуществляющим деятельность в сфере добычи и обращения драгметаллов.

Несомненно, роль отрасли полезных ископаемых для России крайне важна. В связи с этим, в дополнение к вышеизложенным мерам, государство стимулирует ее развитие и за счет налогов, демонстрируя тем самым реализацию регулятивной функции налога. Так, для отрасли предусмотрены определенные льготы, которые возможны к применению, если проект является региональным инвестиционным проектом / специальным инвестиционным контрактом или в отношении проекта заключено соглашение о защите и поощрении капиталовложений, или предприятие является резидентом территории опережающего развития / особой экономической зоны, которая создается в регионе, где реализуется проект. В дополнение к масштабным льготам имеются и частные вычеты – например, федеральный инвестиционный вычет на произведенные капитальные затраты или пониженные ставки социальных взносов при обеспечении низкого уровня травматизма и за обеспечение специальной одеждой сотрудников. В совокупности данные решения позволяют отрасли динамично развиваться.

Следует рассмотреть предлагаемые государством механизмы более подробно.

Одним из наиболее востребованных механизмов поддержки инвестиционных проектов стала **система льгот и мер, направленных на способствование развитию региональных инвестиционных проектов**. Свое начало данный

механизм получил 27 декабря 2012 года, когда Президент России дал поручение № Пр-144ГС Правительству России дать предложения по стимулированию субъектов Российской Федерации к привлечению инвестиций для создания новых производств и увеличения количества рабочих мест[335]. Во исполнение данного поручения был разработан Федеральный закон от 30.09.2013 г. № 267-ФЗ, согласно которому были предложены меры стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации. В пояснительной записке к данному закону особо подчеркивалось, что инвестиционный проект не может быть направлен на производство спирта, алкогольной или табачной продукции, а также в проектах не могут участвовать банки и иные финансовые организации. Очевидно, что подчеркивается направленность поддержки именно для новых производств, которые не являются социально деструктивными и при этом масштабные. Кроме того, в пояснительной записке отмечалось, что принятие закона призвано оказать влияние на повышение привлекательности инвестиционного климата удаленных регионов – таких как Иркутская область, Республика Бурятия, Забайкальский край, Дальневосточный федеральный округ и др.

С 2013 года меры поддержки активно менялись и в настоящее время, по состоянию на 2025 год, представляют собой следующие механизмы.

В первую очередь следует остановиться на субъектном составе, то есть на тех лицах, у которых имеется право воспользоваться данной мерой поддержки. В соответствии с письмами Минфина России от 09.04.2024 г. № 03-03-06/1/32584 и от 08.09.2022 г. № 03-03-06/1/87404 основной задачей региональных инвестиционных проектов (далее – «РИП») является строительство или организация производства новой продукции или кратное увеличение текущих объемов производства.

---

[335] Перечень поручений по итогам заседания Государственного совета // Президент России: [официальный сайт]. 2013. 31 янв. URL: http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/17512 (дата обращения: 12.01.2025).

В соответствии с пп. 1.1 п. 1 ст. 25.8 НК РФ налогоплательщиком-участником РИП признается российская организация, которая в рамках своего инвестиционного проекта осуществляет производство товаров исключительно на территории одного из субъектов Российской Федерации, прямо поименованных в НК РФ. Такими субъектами являются: Иркутская область, Забайкальский край, Камчатский край, Амурская область и другие, но все субъекты представляют собой удаленные регионы Сибири и Дальнего Востока. Законом устанавливается также требование, что РИП должен быть реализован единственным участником, что прямо прописано в пп. 5 п. 1 ст. 25.8 НК РФ. Кроме того, НК РФ устанавливает и минимальные объемы инвестиций, которые необходимо осуществить инвестору, чтобы иметь право на применение специального режима. Так, законом предусматривается минимальный объем инвестиций в 50 миллионов рублей в течение трех лет или 500 миллионов рублей в течение пяти лет. При этом данные инвестиции должны идти на создание имущества, новое строительство, модернизацию основных средств, приобретение техники или иные цели, прямо указанные в п. 3 ст. 25.8 НК РФ.

Таким образом, уже на этапе определения субъектов, имеющих право на меры поддержки, прослеживается направленность мер на достаточно узкий сегмент бизнеса, который должен развиваться в определенных регионах. Проявляется регулятивная функция налога, которая как раз и предполагает адресность.

В случае соответствия требованиям НК РФ у налогоплательщика возникает право получать различные льготы, объем которых ограничен размером капитальных затрат, которые он понес при реализации проекта и которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, о чем разъяснил Минфин России в своем письме от 30.11.2023 г. № 03-0306/1/115335.

Налогоплательщикам – участникам РИП государство предоставляет льготу по налогу на прибыль, согласно которой предоставляется право применять ставку

0% в части платежей в федеральный бюджет и пониженную ставку в отношении платежей в бюджеты соответствующего субъекта, согласно ст.284.3 НК РФ.

Ставка 0% в отношении налога на прибыль, подлежащего перечислению в федеральный бюджет, применяется в течение 10 лет с момента получения статуса РИП. Данное правило закреплено в пп. 1 п. 2 ст. 284.3 НК РФ.

В отношении региональной части налога на прибыль каждый субъект имеет право устанавливать любую ставку по налогу на прибыль, а также менять ее размер. Показателен в этой части пример Иркутской области, которая в Законе Иркутской области от 12.07.2010 г. № 60-ОЗ «О пониженных налоговых ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков» установила дифференцированный режим для разных категорий налогоплательщиков. Так, в соответствии со ст. 1 данного закона для участников РИП, получивших статус до 01 января 2022 года применяется льгота, согласно которой в течение первых 5 лет ставка налога на прибыль к уплате в региональный бюджет составляет 0%, а в течение следующих 5 лет – 10%. В ст. 2 данного закона указано, что льгота не распространяется на предприятия, основным видом деятельности которых является добыча полезных ископаемых. А в соответствии со ст. 3 установлено новое правило, что льгота по налогу на прибыль предоставляется только инвесторам, которые планируют инвестировать не менее 25 млрд рублей после 1 января 2022 года.

В отношении Иркутской области показателен пример установления пониженных ставок, так как он демонстрирует позицию региона относительно инвестиций. Очевидно, исходя из льгот следует, что развитие отрасли добычи полезных ископаемых не является приоритетным для региона, что неудивительно, так как в области работает множество различных добывающих компаний, а сама область занимает лидирующие позиции в области добычи полезных ископаемых в

России[336]. В то же время для региона кране важны крупные инвестиционные проекты, следовательно, должно предусматриваться строительство либо крупных предприятий, либо требуется комплексное развитие территорий. В обмен на инвестиции субъект Российской Федерации получает временно выпадающие доходы из своего бюджета, но рассчитывая их компенсировать в будущем за счет значительно больших налоговых отчислений.

Кроме льготы по налогу на прибыль организаций, законодательством предусмотрена и льгота по налогу на добычу полезных ископаемых. Так в соответствии со ст. 342.3 НК РФ предусматривается установление специального коэффициента — $К_{тд}$, который применяется при расчете налога. Данный коэффициент применяется в течение 10 лет и равен 0 в течение первых двух лет с начала применения РИП. Впоследствии коэффициент увеличивается на 0,2 каждые два года. На практике это означает, что участник РИП первые два года не платит налог на добычу полезных ископаемых, если законодательством не предусмотрены дополнительные надбавки. Следовательно, в первые годы работы добывающего предприятия, в годы его становления и отладки всех процессов и производственного оборудования – предприятие не несет дополнительных расходов на оплату налога, что имеет существенное значение и способствует его более быстрому развитию.

Возвращаясь к тезису о том, что регулятивная функция налога – это не просто льгота, а набор мер, в том числе административных, следует отметить, что НК РФ при установлении режима для РИП также определил и порядок участия в нем и правила для его администрирования. Некоторые авторы, подчеркивая именно системность данного режима, говорят о том, что РИП является разновидностью государственно-частного партнерства[337] и входит в сотрудничество с

---

[336] Назарьев В.А., Суслов Н.А. Минерально-сырьевая база Иркутской области // Глобус: геология и бизнес: [сайт]. 2010. 19 апр. URL: https://www.vnedra.ru/o-regionah/mineralno-syrevaya-baza-irkutskoj-o-75/ (дата обращения: 12.01.2025).

[337] Белицкая А.В. Государственно-частное партнерство в рамках территорий со специальным режимом осуществления предпринимательской деятельности: новое в законодательстве // Закон. 2015. № 3. С. 60-66.

предприятиями[338]. Несмотря на то, что довод о сотрудничестве в действительности, наверное, трудно применим к налоговым правоотношениям, он отражает многокомпонентность и многогранность налога, в частности его регулятивной функции.

Следует отметить вариативный подход законодателя к способам стать участником РИП. Первый способ — регистрация в реестре РИП на стадии до начала реализации инвестиционного проекта, так называемый реестровый РИП, что предусмотрено пп. 1 п. 1, пп. 1 п. 3 ст. 25.9 НК РФ. Ключевой особенностью данной регистрации является необходимость подачи инвестиционной декларации, в соответствии с которой отслеживается ход проекта, при этом допускается применять льготы до осуществления капитальных затрат в полном объеме. Второй способ, так называемый нереестровый РИП, отражен в пп. 2 п. 1, пп. 2 п. 3 ст. 25.9 НК РФ и предполагает подачу заявления о начале применения РИП при соблюдении определенных условий, в частности при наличии налоговой прибыли и начала производства продукции, но в любом случае уже после проведенных инвестиций. Данные способы демонстрируют комплексный подход для решения задач по улучшению инвестиционного климата и предполагает установление равных прав для текущих и будущих инвесторов, тем самым обеспечивая баланс среди всех потенциальных интересантов. Примечательно, что к реестровым и нереестровым РИПам применяются частично различные требования. Например, для реестрового РИПа требуется, чтобы налогоплательщик был зарегистрирован на территории субъекта, где реализуется РИП, а для нереестрового РИПа достаточно, чтобы в регионе реализации РИП было обособленное подразделение. Данные отличия не столь существенны, однако на практике приводят к тому, что компания–участник нереестрового РИП подает всю свою отчетность в налоговый орган по месту нахождения головного офиса, например в Москве, в то время как

[338] Правовые средства обеспечения финансовой безопасности: монография / И.И. Кучеров [и др.]. М.: Норма, 2019. С. 86-94. См. также Горлова Е.Н., Ткаченко Р.В. Понятие проектов класса «мегасайенс» на примере установок ИТЭР и ФАИР // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 5. С. 205-213.

проект реализуется в Иркутске. В свою очередь, территориальные инспекции г. Москвы имеют незначительный опыт работы с РИПами регионов, что приводит как к недостаточному надзору и контролю за деятельностью компаний, так и к обратному эффекту – к принятию негативных решений и ухудшению позиции налогоплательщика.

Развивая тему потенциальных негативных решений, следует остановиться на том, как НК РФ регулирует прекращение статуса РИП и какие последствия для налогоплательщика это влечет. В соответствии с п. 4 ст. 25.12 НК РФ статус участника РИП подлежит прекращению по ряду оснований, в том числе по собственному заявлению, в связи с реорганизацией или банкротством, а также в связи с тем, что в результате налоговой проверки выявлено несоответствие требованиям закона для РИП или в случае невыполнения участником РИП обязательств по финансированию капитальных вложений в проект, а также обязательств, отраженных в инвестиционной декларации. При этом НК РФ закрепляет, что понимается под капитальными затратами в п. 3 ст. 25.8 НК РФ, однако не закрепляет иные обязательства, которые подлежат отражению в инвестиционной декларации, так как форма инвестиционной декларации участника РИП утверждена на уровне подзаконных актов, в частности Приказом ФНС России от 05.02.2014 г. № ММВ-7-3/38@. Так, в декларации подлежат отражению такие показатели проекта, как: создаваемые рабочие места, план реализации проекта со сроками, порядок его финансирования с отражением источников, объем производимых товаров, а также налоги к уплате с указанием их размеров. Очевидно, часть показателей являются нефинансовыми и недостижение этих показателей может привести к прекращению статуса РИП. Одновременно с этим законодатель не допускает дискреции в вопросе их исполнения, так как нигде не фиксирует допустимые пределы отклонений данных показателей при реализации проекта. В то же время самым серьезным последствием прекращения статуса участника РИП является обязанность, предусмотренная подп. 2 п. 5 ст. 288.2 и п. 7 ст. 342.3 НК РФ, налогоплательщика восстановить и уплатить в бюджет всю «сэкономленную» сумму налога на прибыль и по налогу на добычу полезных

ископаемых (если применимо) за весь период нахождения предприятия в реестре участников РИП. Таким образом, создается ситуация, при которой формальное нарушение может привести к тому, что налогоплательщик утратит статус РИП, даже если выполнил все свои обязательства по объему инвестиций в проект. Представляется, что наличие таких норм полностью отменяет всю идею механизма РИП – привлечение инвестиций в регионы со слабой экономикой. Более того, для бизнеса, который всегда использует риск-ориентированный подход при работе, такое регулирование создает «запредельно высокие риски налоговых доначислений»[339]. Следует отметить, что такое регулирование применимо не только к РИП, но также встречается и в других льготных режимах – специальных инвестиционных контрактов, территорий опережающего социально-экономического развития, социально-образовательных проектах.
В конечном счете возникает ситуация, при которой введение льгот и специального регулирования призваны способствовать развитию отдельных отраслей, но одновременно с этим государство оставляет для себя возможность получить все предоставленные льготы назад.

Рассматриваемая проблема носит комплексный характер и противоречит сущности регулятивной функции налога, которая должна способствовать обеспечению баланса интересов бизнеса и государства и обеспечивать экономический рост и, как следствие, налоговых отчислений. Возможно, решение данной проблемы кроется в необходимости усиливать постоянный контроль и надзор за ходом реализации каждого проекта, для чего необходимо обеспечить надлежащий налоговый мониторинг предприятий, а также показатели реализации проекта. В дополнение к данному решению необходимо рассмотреть возможность внесения изменений в законодательство, которыми установить, что основаниями для прекращения льгот могут служить только грубые нарушения, прямо поименованные в законе, при этом не допускающие вольного толкования. Ключевой момент, что следует принимать во внимание законодателю при

[339] Матвеев А.Г. Налоговые льготы как мера экономического стимулирования. Проблемы правоприменения // Закон. 2022. № 11. С. 73-84.

принятии новых законов или поправок к действующим – это недопущение ситуации, в которой весь смысл вводимого регулирования утрачивается из-за высоких рисков для предприятий.

Другая комплексная программа, которая применяется в России для поощрения инвестиций в крупные проекты, является механизм заключения соглашений о защите и поощрении капиталовложений, который функционирует на основании Федерального закона от 01.04.2020 г. № 69 ФЗ «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации», Постановления Правительства Российской Федерации от 13.09.2022 г. № 1602 «О соглашениях о защите и поощрении капиталовложений», а также других нормативных актов. В дополнение к указанным актам были приняты и поправки в НК РФ и Бюджетный кодекс РФ касательно указанного механизма. Представляется, что предложенный механизм является более системным решением для поддержки инвестиций, чем РИП в связи со следующим. Следует начать с ключевого вопроса – для чего создавался данный механизм и какие цели преследовал. Система соглашений о защите и поощрении капиталовложений (далее – «СЗПК») возникла во исполнение поручения Президента Российской Федерации от 04.04.2019 г. № Пр-566. Основной задачей СЗПК стало увеличение доли капиталовложений в ВВП Российской Федерации и обеспечение прироста инвестиций, так как другие экономики мира, такие как Китай, Индонезия и Индия, демонстрировали более высокие показатели. Как отмечается в пояснительной записке к закону, в 2016–2018 годах доля инвестиций в ВВП в России составила 21,1%, а прирост – 3%, что в 1,5–2 раза ниже, чем в странах, указанных выше[340]. Спустя 5 лет с момента вступления в силу закона можно сказать, что механизм пользуется популярностью у инвесторов, заключено 66 СЗПК с общим объемом инвестиций более 4 трлн рублей[341].

---

[340] О защите и поощрении капиталовложений и развитии инвестиционной деятельности в Российской Федерации (об основах и систематизации инвестиционной деятельности в Российской Федерации): Законопроект № 828237-7 // Государственная Дума Федерального Собрания РФ: [официальный сайт]. URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/828237-7 (дата обращения: 19.01.2025).

[341] Соглашение о защите и поощрении капиталовложений // Министерство экономического развития РФ: [официальный сайт]. URL:

Режим СЗПК устанавливал два режима инвестиций – общий и проектный, однако оба режима предусматривали довольно интересную меру поддержки – отсрочку вступления в силу актов, ухудшающих условия для инвестора, так называемую стабилизационную оговорку. Стабилизационная оговорка и порядок ее применения предусмотрены одновременно в ст. 9 Федерального закона от 01.04.2020 г. № 69 ФЗ «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации» и в ст. 5 НК РФ. Законодательно фиксируются условия, которые считаются ухудшающими порядок ведения предпринимательской деятельности. Например, такими условиями являются: увеличение сроков осуществления процедур, необходимых для реализации проекта, увеличение размера платежей, взимаемых с компании-инвестора, установление дополнительных запретов к реализации проекта и другие.
В отношении налоговых платежей в НК РФ введено положение – п. 4.3 ст. 5 НК РФ, согласно которому гарантируется неизменность налоговых условий для инвесторов, подписавших СЗПК. Под неизменностью налоговых условий подразумевается защита инвестора от повышения ставок, изменения налоговой базы, упразднения налоговых льгот или вычетов, то есть любые поправки к закону, которые ухудшают условия для инвестиций. Данная норма применяется практически ко всем налогам, в том числе налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество, транспортному налогу, а также в отношении новых налогов. Стабилизационная оговорка распространяется на срок от 6 до 20 лет в зависимости от объемов инвестиций. Таким образом, данный режим устанавливает отдельную меру поддержки для предприятий, которые осуществляют большие инвестиции в экономику.

В дополнение к указанной льготе, организации, реализующей проект, может быть предоставлена мера господдержки **в виде возмещения затрат за счет средств бюджетной системы РФ**, которая предусмотрена в п. 1 ст. 15 Федерального закона «О защите и поощрении капиталовложений в Российской

---

https://www.economy.gov.ru/material/directions/investicionnaya_deyatelnost/investklimat/soglashenie_o_zashchite_i_pooshchrenii_kapitalovlozheniy/ (дата обращения: 12.01.2025).

Федерации». Законодатель предусматривает возможность получить компенсацию затрат:

— на строительство, модернизацию или реконструкцию объектов обеспечивающей и (или) сопутствующей инфраструктур, необходимых для реализации инвестиционного проекта;

— на уплату процентов по кредитам и займам, купонного дохода по облигационным займам, привлеченным для строительства, модернизации и (или) реконструкции указанных объектов.

Постановлением Правительства РФ от 3 октября 2020 г. № 1599 к обеспечивающей инфраструктуре относятся объекты инфраструктуры, целью использования и эксплуатации которых является исключительно обеспечение функционирования объекта проекта, обеспечение нового производства товаров (работ, услуг), обеспечение увеличения объемов существующего производства товаров (работ, услуг) и (или) предотвращения (минимизации) негативного влияния на окружающую среду (в зависимости от цели проекта). К сопутствующей инфраструктуре относятся объекты инфраструктуры, целью использования и эксплуатации которых является не только цель, указанная в пункте про обеспечивающую инфраструктуру, но и использование объекта инфраструктуры в иных целях, в том числе возможность эксплуатации (использования) объекта инфраструктуры неограниченным кругом лиц с учетом свободной мощности (в отношении объектов железнодорожного транспорта к такой инфраструктуре относятся объекты инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования).

Предельный объем возмещаемых затрат не может превышать 50% фактически понесенных затрат для объектов обеспечивающей инфраструктуры и 100% фактически понесенных затрат для объектов сопутствующей инфраструктуры. Объем возмещаемых затрат ограничен размером исчисленных организацией для уплаты в бюджеты публично-правовых образований налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, транспортного налога,

НДС (за вычетом налога, возмещенного организации), ввозных таможенных пошлин, акцизов на автомобили легковые и мотоциклы.

Предельный срок, в течение которого за счет средств бюджетной системы РФ возмещаются указанные затраты, составляет 5 лет — для обеспечивающей инфраструктуры; 10 лет — для сопутствующей инфраструктуры.

В конечном счете механизм построен таким образом, что инвестор вкладывает средства в строительство дороги, например, и потом имеет право воспользоваться льготой, согласно которой он фактически может не платить ряд налогов в течение 5 лет, если он построил объект только для своих целей, и 10 лет, если он еще помог социальной инфраструктуре, например построил дорогу до какого-то населенного пункта и до объекта инвестиций.

Представленные СЗПК меры являются довольно прогрессивными и достаточно сбалансированными, так как позволяют одновременно соблюсти интересы и налогоплательщика, и государства.

Однако, как и в случае с РИП, если сумма инвестиций в проект окажется меньше, чем минимальный размер, то в соответствии с п. 13 ст. 11 Федерального закона «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации» это будет являться основанием для расторжения СЗПК по инициативе публично-правового образования и возврат сумм предоставленных льгот в бюджет. Цена ошибки при реализации инвестиционного проекта по правилам СЗПК представляется крайне значительной. Тем не менее комплексность мер поддержки показывает свою эффективность на практике.

Следующей мерой поддержки, которая применяется в России крупными инвестиционными проектами, это **федеральный инвестиционный налоговый вычет**, который предусмотрен ст. 286.2 НК РФ. Суть данного вычета довольно прямолинейна – предусматривается возможность уменьшения суммы самого налога на прибыль компании, а не налоговой базы, на сумму, что составляет 3% от понесенных капитальных инвестиций. Помимо того, что сама мера поддержки в очередной раз подчеркивает стремление государства удерживать

предпринимательскую активность и обеспечивать вложение инвестиций на территории России, а не в третьи страны, следует отметить некоторые административные моменты, которые призваны обеспечить гибкое применение, тем самым демонстрируя эластичность регулятивной функции налога.

В соответствии с п. 3 ст. 286.2 НК РФ «категории налогоплательщиков, которые могут применять федеральный инвестиционный налоговый вычет, категории объектов основных средств и нематериальных активов, к которым применяется федеральный инвестиционный налоговый вычет, характеристики группы, в которую входят лица…, порядок и условия применения федерального инвестиционного налогового вычета, порядок определения величины федерального инвестиционного налогового вычета устанавливаются Правительством Российской Федерации». 28 ноября 2024 года Правительство приняло Постановление № 1638, которым установило все вышеуказанные показатели. Примечательно, что такое регулирование по факту означает, что именно Правительство России на уровне Постановления определяет приоритетные секторы экономики, которым предоставляется мера поддержки. В отличие от внесения изменений в НК РФ, данная процедура позволяет намного быстрее реагировать на потребности экономики и эффективнее предоставлять поддержку в требуемые периоды времени.

Другая административная мера, которая была реализована в вышеуказанном постановлении, это возможность **передачи права применения налогового вычета другой компании**, которая входит в одну группу с инвестором. Такая процедура дает возможность группе лиц строить свою налоговую политику и более эффективно использовать налоговый вычет в работе. В отличие от понятия «налог», которое, среди прочего, подразумевает, что это «индивидуально безвозмездный платеж», то есть привязан к конкретному субъекту, налоговый вычет позволяет индивидуальность перенести на группу лиц, но в любом случае охарактеризовать налоговый вычет в такой ситуации «индивидуальным» уже

нельзя. Следует подчеркнуть, что такая особенность характерна именно для регулятивной функции и в очередной раз демонстрирует ее эластичность.

Отдельно в большую группу стоит выделить **неналоговые льготы** и скидки, которые следует отнести к категории взносы, но которые допускается рассматривать как проявление регулятивной функции, так как ее основная цель заключается в стимулировании развития конкретной отрасли. В связи с этим следует рассмотреть дополнительный механизм, который использует законодатель для повышения интереса налогоплательщика в соблюдении всех необходимых требований и развитии предприятий. Так, в законодательство введен инструмент установления скидок по взносам при пониженном травматизме на особо опасных производственных объектах. Постановлением Правительства РФ от 30.05.2012 г. № 524 «Об утверждении Правил установления страхователям скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» установлен максимальный размер скидки, который составляет 40% от установленного страхового тарифа. Размер скидки, в свою очередь, определяется в зависимости от количества несчастных случаев на предприятиях на 1 тыс. работающих за предшествующий год. Таким образом, инструмент скидки представляет собой поощрение со стороны государства на случай безопасного ведения работ и заботы о сотрудниках, что также немаловажно.

Вся совокупность вышеописанных механизмов в первую очередь должна быть работоспособной, чтобы налогоплательщики могли без каких-либо существенных рисков их использовать, а декларируемые цели были достижимы не только «на бумаге». Во-вторых, налоговые льготы иногда могут быть деструктивными для экономики в моменте, но должны быть профицитными на дистанции, чтобы сохранять баланс частных и публичных интересов. В-третьих, крайне важно, чтобы имел место симбиоз различных мер поддержки и налогоплательщик знал о существовании различных механизмов, для чего

требуется улучшить восприятие налогоплательщиком налогового органа и видеть в нем партнера, а не фискальный механизм.

Похожие выводы формируются и судебной практикой. Так в Определении ВС РФ по делу № А40-248146/2019 от 20.09.2021 г. была сформирована позиция, согласно которой истинная цель налоговых льгот должна выявляться не формально, а налоговым органам надлежит проводить анализ возможности реального применения налогоплательщиком налоговых льгот и мер поддержки, учитывая, что налоговое регулирование должно быть направлено на достижение общего блага и при соблюдении интересов всех сторон.

В дополнение к изложенному следует отметить, что именно от налоговых органов должна исходить инициатива по законопроектам и установлении новых режимов и льгот. В большинстве же своем нормативные акты и поправки принимаются на основании поручений Президента РФ, как например, режимы РИП и СЗПК.

В зарубежных странах регулятивная функция налога может проявляться и **путем установления новых налогов**, что также может оказывать влияние на поведение налогоплательщиков. Так, например, Директивой ЕС от 15.12.2022 г. № 2022/2523 были введены правила о глобальном минимальном налоге, так называемые правила Pillar II. Указанная директива рекомендовала странам–участникам ЕС принять на национальном уровне глобальный минимальный налог в срок до 31.12.2023 г., так как по оценке ОЭСР глобальный налог уменьшает стимулы к перемещению прибыли (размер прибыли, выведенной из-под налогообложения, уменьшается почти в два раза) и разницу в налоговых ставках между юрисдикциями. Ключевой особенностью в данном случае является трансграничный аспект. Законодатель стремится обеспечить равные условия налоговых режимов в разных государствах, которые являются членами ЕС, чтобы экономики в конечном итоге были сбалансированными и у бизнеса не было стремления искать более выгодные юрисдикции. В то же время существует и обратная сторона медали у такого решения, так как установление новых налогов и

гармонизация налогообложения приводит к замедлению экономического роста, так как государства с низкими налогами демонстрируют значительный рост экономики по сравнению с другими государствами, где налоги выше[342]. Показателен пример Ирландии в этом вопросе, так как в 2000 году это маленькое государство с населением менее 4 млн смогло привлечь больше иностранных прямых инвестиций, чем Италия или Япония. Таких показателей Ирландия смогла достичь за счет существенного снижения налоговых ставок, в том числе корпоративного налога до 10%, что обеспечило кратный рост уровня жизни в Ирландии[343].

В Канаде также существует множество налоговых льгот, как федеральных, так и провинциальных, которые предназначены для достижения различных целей, таких как улучшение социальной политики или стимулирование роста бизнеса. Набор мер поддержки довольно обширен: от пожизненного освобождения от прироста капитала до различных налоговых льгот для студентов, лиц, осуществляющих уход, учителей и добровольных пожарных, налогового кредита на научные исследования и вычета для малого бизнеса. Однако в научном сообществе Канады постоянно возникают вопросы относительно того, достигают ли эти льготы своих заявленных целей и можно ли достичь этих целей более эффективными и действенными способами. Все сходятся во мнении, что все эти налоговые послабления, большие и малые, в совокупности значительно усложняют налоговую систему, сокращают налоговые поступления и снижают налоговую конкурентоспособность Канады. Система налоговых расходов Канады слишком сложна и нуждается в серьезной реформе[344].

Еще по итогам рассмотрения отчета по исполнению бюджета 2017 года Правительство Канады объявило, что оно планирует скорректировать некоторые

---

[342] Murphy L., Nagel T. The Myth of Ownership: Taxes and Justice. Oxford: Oxford University Press, 2002. P. 16-19.

[343] McGee R.W. The Philosophy of Taxation and Public Finance. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2004. P. 106.

[344] CPA Canada. Canada’s Tax System: What’s so Wrong and Why it Matters // Chartered Professional Accountants of Canada. URL: https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/sc-strategic-communications/docs/02000-sc-canadastaxsystem_paper_en.pdf (дата обращения: 02.02.2025).

личные налоговые льготы, объединив некоторые (кредиты для лиц, осуществляющих уход) и отменив другие в результате. Однако, огромное количество налоговых льгот все еще сохраняется, создавая «настоящий швейцарский сыр налоговой системы»[345]. Речь идет о таких мерах, которые часто влекут за собой непреднамеренные издержки с точки зрения экономической эффективности и не обязательно являются хорошей заменой программам прямых расходов, которые могли бы достичь тех же целей более прозрачно, с большим общественным контролем и подотчетностью. Большинство налоговых льгот часто оказывались неэффективными в достижении своих заявленных целей, по мнению канадских авторов[346].

Одним из примеров такой неэффективности является нулевая ставка налога на товары и услуги в Канаде. Министерство финансов Канады оценивает, что в 2018 году стоимость нулевой ставки налога на продукты питания составит около 4,76 млрд канадских долларов. Эта мера позиционируется как мера, которая приносит пользу канадцам с низким доходом, но канадцы с высоким доходом также субсидируются. Однако фактически, эта уступка обеспечивает больше долларовых выгод, в среднем, богатым семьям, чем семьям с низким доходом. В связи с этим многие авторы, например П. Спиро высказывает мнение, что устранение ненужных налоговых расходов повысит эффективность и экономическую конкурентоспособность. Это позволит создать налоговую систему, которая будет более справедливой для всех групп доходов, а также более справедливой в отношении различных типов получателей дохода при одинаковом уровне дохода[347].

Если же рассматривать налоговые меры для поддержки инвестиций, то в Канаде нет специального налогового режима, который бы применялся к иностранным инвесторам в целом. В Канаде нет зон свободной торговли или зон

---

[345] O'Riordan F. Policy Forum: Why Canada Needs a Comprehensive Tax Review // Canadian Tax Journal. 2018. Vol. 66. № 2. P. 351-362.

[346] Ibid.

[347] Spiro P.S. Tax Exemptions for Investment Income: Boon or Bane? // Mowat Research. 2017. № 143. P. 63-79.

экспортной переработки, предназначенных для привлечения инвесторов. Однако Канада использует различные налоговые стимулы для привлечения инвестиций, некоторые из которых нацелены на иностранных инвесторов. Использование налоговых мер в качестве инструментов для поощрения инвестиций в Канаду можно проследить с начала 1970-х годов, когда Канада ввела налоговые льготы и ускоренную амортизацию на капитальные затраты для поощрения инвестиций в обрабатывающую, перерабатывающую и первичную промышленность, такую как сельское хозяйство, переработка пищевых продуктов и лесная промышленность[348]. Правительство Канады также внедрило ряд программ налоговых стимулов для привлечения иностранных инвестиций, например, путем поощрения их инвестиций в исследования и разработки (НИОКР) и в определенные сектора, такие как природные ресурсы и кинопроизводство. Большинство этих стимулов доступны только иностранному инвестору, который зарегистрировал корпорацию в Канаде, чтобы квалифицироваться как резидент в соответствии с канадским налоговым законодательством.

Что касается НИОКР, Канада предлагает одни из самых щедрых налоговых льгот в мире. Крупнейшим источником федерального финансирования является программа налоговых льгот для научных исследований и экспериментальных разработок. Согласно этой схеме, канадским корпорациям, инвестирующим в НИОКР, предлагаются налоговые льготы и вычеты в отношении квалифицированных инвестиций в НИОКР. Для контролируемых канадцами корпораций налоговые льготы составляют 35% на первые 2 млн канадских долларов квалифицированных расходов в Канаде и 20% на любые квалифицированные расходы сверх этой суммы. Другие канадские корпорации, включая корпорации с иностранным контролем, зарегистрированные в Канаде, имеют право на получение налогового кредита в размере 20%[349]. Квалифицированные расходы на НИОКР включают заработную плату, материалы,

[348] Messere K. The Tax System in Industrialized Countries. New York: Oxford University Press, 1999. P. 64-66.

[349] Income Tax Act ss37.

оборудование и накладные расходы. По крайней мере 90% заработной платы за НИОКР должны быть получены в Канаде, чтобы соответствовать требованиям[350]. Иностранная корпорация также может воспользоваться этой программой, сделав инвестиции в канадскую корпорацию, при условии, что ее инвестиции составляют менее 50% акций корпорации. Если иностранные инвестиции превышают 50%, корпорация теряет свой статус канадской корпорации.

Помимо содействия НИОКР, Правительство Канады предлагает налоговые льготы для предприятий в отраслях природных ресурсов через программу «Сектор минералов и металлов». Инвестор-нерезидент в соответствии с секцией 66 (15) (h) Закона о налоге на доход может воспользоваться налоговыми льготами, связанными с горнодобывающим и нефтегазовым секторами, зарегистрировав канадскую корпорацию, чей основной бизнес напрямую связан с горнодобывающей или нефтегазовой деятельностью, включая разведку, добычу, разработку и переработку. Такая корпорация имеет право (i) вычитать 100% своих расходов на разведку и разработку в том году, в котором они были понесены, и переносить любые неиспользованные вычеты на неопределенный срок; (ii) амортизировать 30% стоимости приобретения ресурсов и (iii) получать доступ к ускоренным вычетам на капитальные затраты для инвестиций в амортизируемое имущество, связанное с новыми шахтами и крупными расширениями существующих шахт.

Для киноиндустрии правительство управляет программой налогового кредита на услуги по производству фильмов или видео, чтобы поощрять канадских и иностранных кинопродюсеров заниматься производством фильмов и видео в Канаде, предусмотренной секцией 125.5 Закона о налоге на доход. Программа предлагает налоговый кредит корпорациям, который в первую очередь является бизнесом по производству фильмов или видео через постоянное представительство в Канаде. Возмещаемый налоговый кредит для корпорации равен 16% от ее

[350] Sweeney T.A. Maximizing Corporate Tax Incentives for Specific Research and Experimental Development. Markham: LexisNexis, 2007. P. 15-32.

квалифицированных канадских расходов на рабочую силу, за вычетом любой помощи, в отношении производства, которое было сертифицировано как канадское кино- или видеопроизводство. Квалифицированные канадские расходы на рабочую силу — это расходы на услуги, оказанные в Канаде канадскими резидентами или канадским зарегистрированным корпорациям в размере сумм, которые выплачиваются сотрудникам, являющимся канадскими резидентами.

Следует отметить, что регулятивная функция налога проявляется в России и Канаде по-разному, но с использованием схожих механизмов. Однако следует отметить, что ключевой проблемой является необходимость обеспечить, чтобы декларируемые цели той или иной льготы были реализуемы не только на бумаге, но и на практике, а также, чтобы в ходе практикоприменения налоговые расходы или выпадающие налоги бюджетов не наносили существенный ущерб экономике в целом. Для достижения таких задач предлагается углубленно осуществлять налоговый мониторинг эффективности не только конкретной льготы, а совокупного влияния на экономику, в том числе на смежные отрасли.

Кроме того, многие проблемы при использовании льгот возникают в связи с низкой квалификацией инспекторов, поэтому требуется уделить особое внимание профессиональной подготовке и обеспечить знание изменений до того, как они будут введены. Регулятивная функция налога – это не только льготы, это целый механизм, в который обязательно необходимо учитывать и налоговое администрирование, так как именно через управление можно достичь высокой эффективности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В завершении диссертационного исследования, предваряя рассмотрение перспективных направлений и предложений правового регулирования налогообложения и проведения налоговой политики в РФ в контексте реализации фискальной и регулирующей функций налогов, заметим, что наука о финансах возникла существенно позднее других социально-политических наук, «ее зарождение большинство исследователей относят к XV–XVI вв.»[351]. Этот факт представляется парадоксальным, так как налоги появились в древности в догосударственную эпоху и уже тогда имела место корреляция «между налоговыми обременениями и ответными услугами со стороны публичной власти (community contributions – public services) в виде гарантий безопасности, снабжения продовольствием», и у общества было стремление обеспечить ситуацию так называемого налогового равновесия (tax equilibrium)[352].

Основополагающий вывод, сформированный по итогам проведенного диссертационного исследования, заключается в том, что налог выступает регулятором общественных отношений и является основным источником пополнения бюджета любого государства, чем обеспечивает его функционирование, а также всех систем и элементов государства. С другой стороны, налог может направлять развитие экономики государства, способствовать привлечению инвестиций, менять поведение людей. Эти взаимосвязанные и взаимодействующие проявления налога – его фискальная и регулятивная функции — облекаются в форму правовых механизмов и инструментов, обеспечивающих проведение налоговой политики государства. Данный вывод сформирован с учетом детального изучения законодательства, административной и судебной практики,

---

[351] Финансовое право (право публичных финансов): доктрина, законодательство, судебная практика, сравнительно-правовой анализ: учебник / Д.В. Винницкий, Д.А. Курочкин, И.А. Раков [и др.]; науч. ред. д.ю.н., проф. Д.В. Винницкий; Институт права БРИКС. — М.: Юстицинформ, 2023. С. 26.

[352] Пепеляев С.Н. Правовые критерии налогообложения: опыт 33 лет российской налоговой системы. Москва: Статут, 2024. С. 24.

доктрины РФ, Канады и ряда зарубежных стран и показывает суть проведенного исследования.

Вместе с тем, по итогам работы с учетом обогащения исследования, прежде всего, изучением опыта Канады, сформирован ряд перспективных предложений и направлений по дальнейшему позитивному развитию и совершенствованию правовых механизмов реализации фискальной и регулятивной функций налогов при проведении налоговой политики РФ.

Прежде всего, механизм оптимизации применения фискальной функции налога в РФ предложено связать с расчетной стоимостью соблюдения налогового законодательства (compliance costs), что практически осуществимо с учетом опыта Канады. Заметим в этой связи, что фискальная функция налога направлена на формирование значимой части казны любого публично-правового образования – бюджета, прежде всего, посредством налоговых платежей. Вместе с тем, в бюджет поступают и иные доходы, являющиеся следствием соблюдения норм налогового законодательства субъектами налоговых отношений (compliance costs).

Движение в сторону оптимизации compliance costs, наметившееся в текущий период налогового администрирования в РФ, позволит снизить затраты налогоплательщиков и обеспечить проведение эффективной налоговой политики.

На наш взгляд, практически реализуемым является предложение об обязательном представлении заключения в форме отзыва Конституционного Суда РФ на стадии разработки и принятия законопроекта об установлении и введении нового налога или изменении одного из значимых для налогоплательщиков элементов налогообложения – налоговой ставки. Осуществление указанного предложения повлечет упрочение принципа правовой определенности в сфере применения налогового законодательства РФ в контексте реализации фискальной и регулятивной функций налогов и минимизирует количество возможных последующих обращений в Конституционный Суд РФ, что, помимо прочего, снизит расходы федерального бюджета на выполнение полномочий Конституционного Суда РФ.

Такой подход не является совершенно новым для РФ, поскольку законодательство РФ порядка тридцати лет назад установило аналогичную процедура в отношении Верховного Суда РФ: согласно установленным требованиям 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 видится продуманной и последовательной позицией законодателя в отношении уголовного законодательства. Налоговое законодательство имеет принципиальное значение для формирования консолидированного бюджета РФ, и, безусловно, его применение сталкивается с серьезным и сложным вопросом соотношения публичных и частных интересов. В этой связи отзыв Конституционного Суда РФ позволит решить многие вопросы на стадии их зарождения и, как правило, не допустить их появления в перспективе.

Далее. Проявления регулятивной функции налогов, заключающиеся в предоставлении налогоплательщикам преимуществ и льгот, предусмотренных действующим налоговым законодательством и не носящих индивидуального характера, неминуемо влекут в краткосрочной перспективе снижение прогнозируемых доходов бюджетов бюджетной системы РФ. В этой связи Бюджетный кодекс РФ определяет относительно новое понятие – «налоговые расходы публично-правового образования» как выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы РФ, в частности, обусловленные налоговыми льготами, освобождениями и иными преференциями по налогам и сборам. Причем возникновение налоговых расходов может быть определено как целями реализации государственных (муниципальных) программ, так и отсутствием таковых.

В РФ на регулярной основе формируется актуальный перечень налоговых расходов и проводится оценка их эффективности. Кураторами таких расходов, как правило, выступают федеральные министерства. Заметим, что федеральные министерства в соответствии с положениями Бюджетного кодекса РФ не отнесены к органам внешнего или внутреннего государственного финансового контроля, и, как представляется, провести оценку (аудит) эффективности налоговых расходов в

должной мере может Счетная палата РФ, а также иные контрольно-счетные органы РФ. Счетная палата РФ является постоянно действующим органом внешнего государственного аудита (контроля) и проводит, в том числе, аудит эффективности использования бюджетных ассигнований. Таким образом, наработанная при проведении аудита эффективности использования бюджетных средств практика позволит проводить Счетной палате РФ оценку (аудит) эффективности налоговых расходов, влекущих снижение доходной части бюджета.

Высказанные предложения могут быть реализованы в налоговой политике РФ при условии развития и совершенствования действенных правовых механизмов и инструментов, обеспечивающих согласованную реализацию фискальной и регулятивной функций налогов.

В завершении исследования следует отметить, что цели и задачи работы достигнуты, в частности, проведен анализ понятия и сущности функции налогов в России и Канаде; изучены правовые источники регулирования налогообложения с учетом функции налогов в России и Канаде; установлена общая характеристика фискальной и регулятивной функций налога в России и Канаде, их особенности; выявлены механизмы реализации фискальной и регулятивной функций налога для выполнения налоговой политики в России и Канаде, а также рассмотрены преимущества и недостатки; с учетом опыта Канады сформулированы рекомендации по совершенствованию российского налогового законодательства в рамках использования различных механизмов, фискальных и регулятивных.

Список использованных источников и литературы

Нормативные правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 г.) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. — Режим доступа: http://www.pravo.gov.ru.

2. Бюджетный кодекс Российской Федерации // СЗ РФ. —1998. —№ 31. — Ст. 3823.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. — 1994. — № 32. — Ст. 3301.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. — 2000. — № 32. — Ст. 3340.

6. Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» // СЗ РФ. — 1994. — № 13. — Ст. 1447.

7. Федеральный закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» // СЗ РФ. — 2007. — № 31. — Ст. 4006.

8. Федеральный закон от 31.12.2014 г. № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации» // СЗ РФ. — 2015. — № 1 (часть I). — Ст. 41.

9. Федеральный закон от 04.08.2023 г. № 414-ФЗ «О налоге на сверхприбыль» // СЗ РФ. — 2023. — № 32 (часть I). — Ст. 6146.

10. Федеральный закон от 27.06.2011 г. № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» // СЗ РФ. — 2011. — № 27 — Ст. 3872.

11. Федеральный закон от 19.12.2023 г. № 610-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. — 2023. — № 52 — Ст. 9523.

12. Федеральный закон от 22.07.2005 г. № 116 «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» // СЗ РФ. — 2005. — № 30 (часть III) — Ст. 3127.

13. Федеральный закон от 01.04.2020 г. № 69-ФЗ «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации» // СЗ РФ. — 2020. — № 14 (часть I) — Ст. 1999.

14. Федеральный закон от 27.11.2023 г. № 540-ФЗ «О федеральном бюджете на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов» // СЗ РФ. — 2023. — № 49 (часть I, II, III) — Ст. 8657.

15. Федеральный закон от 30.09.2013 г. № 267-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации» // СЗ РФ. — 2013. — № 40 (часть III) — Ст. 5037.

16. Федеральный закон от 30.04.1999 г. № 82-ФЗ «О гарантиях прав коренных малочисленных народов Российской Федерации» // СЗ РФ. — 1999. — № 18 — Ст. 2208.

17. Федеральный закон от 04.08.2023 г. № 415-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и статью 270 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. — 2023. — № 32 (часть I) — Ст. 6147.

18. Конвенция между Правительством РФ и Союзным Правительством Союзной Республики Югославии от 12.10.1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

19. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 г.

20. О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию

налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения: Федеральный закон от 01.05.2019 г. № 79-ФЗ // СЗ РФ. — 2019. — № 18. — Ст. 2203.

Иные нормативные правовые акты:

21. Постановление Правительства Российской Федерации от 20.10.2022 г. №1874 «О мерах поддержки мобилизованных лицах» // СЗ РФ. — 2022. — № 43. — Ст. 7428.

22. Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2023 г. № 603 «Об утверждении приоритетных направлений проектов технологического суверенитета и проектов структурной адаптации экономики Российской Федерации» // СЗ РФ. — 2023. — № 17. — Ст. 3141.

23. Постановление Правительства Российской Федерации от 09.08.2002 г. № 1396 «Об утверждении правил предоставления субсидий из федерального бюджета кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным системообразующим организациям и (или) их дочерним обществам, осуществляющим деятельность в сфере добычи, производства, использования, обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, на осуществление операционной деятельности» // СЗ РФ. — 2022. — № 33. — Ст. 5909.

24. Постановление Правительства Российской Федерации от 13.09.2022 г. № 1602 «О соглашениях о защите и поощрении капиталовложений» // СЗ РФ. — 2022. — № 39. — Ст. 6602.

25. Постановление Правительства Российской Федерации от 03.10.2020 г. № 1599 «О порядке возмещения затрат, указанных в части 1 статьи 15 Федерального закона "О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации", понесенных организацией, реализующей проект, в рамках осуществления инвестиционного проекта, в отношении которого заключено соглашение о защите и поощрении капиталовложений» // СЗ РФ. — 2020. — № 41. — Ст. 6441.

26. Постановление Правительства Российской Федерации от 30.05.2012 г. № 524 «Об утверждении Правил установления страхователям скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // СЗ РФ. — 2012. — № 23. — Ст. 3021.

27. Постановление Правительства Российской Федерации от 28.11.2024 г. № 1638 «О параметрах применения федерального инвестиционного налогового вычета» // СЗ РФ. — 2024. — № 49. — Ст. 7614.

28. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 18.11.2019 г. № 2732-р об утверждении «Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака и иной никотин содержащей продукции в Российской Федерации на период до 2035 года и дальнейшую перспективу». Режим доступа: http://static.government.ru/media/acts/files/1201911220010.pdf.

29. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 16.10.2023 г. № 2846-р «О плане реализации Стратегии социально-экономического развития Сибирского федерального округа до 2035 года» // СЗ РФ. — 2023. — № 44. — Ст. 7910.

30. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 04.06.2017 г. № 1418-р «Об утверждении Концепции формирования и ведения единого федерального информационного ресурса, содержащего сведения о населении Российской Федерации» // СЗ РФ. — 2017. — № 29. — Ст. 4390.

31. Закон Иркутской области от 30.11.2015 г. № 112-ОЗ «Об особенностях налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения». Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn38/about_fts/docs/6039723/?ysclid=m9skp3c419250534797.

32. Закон Иркутской области от 12.07.2010 г. № 60-оз «О пониженных налоговых ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков». Режим доступа:

https://www.nalog.gov.ru/rn38/about_fts/docs/4879400/?ysclid=m9skqktw2s843364236

33. Приказ Минфина России от 17.10.2011 г. № 133н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей» // Российская газета — № 26 — 2012.

Зарубежные нормативные правовые акты:

34. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): Закон Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З: принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г. [Электронный ресурс] // Национальный центр законодательства и правовой информации Республики Беларусь: [сайт]. – Режим доступа: https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166 (дата обращения: 02.02.2025).

35. Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24.11.2016 г.

36. Соглашение об избежании двойного налогообложения между Канадой и США от 17.03.1985 г.

37. Акт Канады 1985 года «О налоговых договоренностях федерации и провинций».

38. Акт Канады 1999 года «О Налоговом Агентстве».

39. Директива Совета Европейского Союза № 2016/1164 от 12.07.2016 г.

40. Договор о функционировании Европейского союза от 25.03.1957 г.

41. The Constitution Act, 1867 [Электронный ресурс] // The Solon Law Archive: [сайт]. – Режим доступа: https://www.solon.org/Constitutions/Canada/English/ca_1867.html (дата обращения: 08.01.2025).

42. The Quebec Act, 1774 [Электронный ресурс] // The Solon Law Archive: [сайт]. – Режим доступа:

https://www.solon.org/Constitutions/Canada/English/PreConfederation/qa_1774.html (дата обращения: 08.01.2025).

43. Indian Act, RSC 1985, c I-5 [Электронный ресурс] // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. – Режим доступа: https://www.canlii.org/en/ca/laws/stat/rsc-1985-c-i-5/ (дата обращения: 08.01.2025).

44. United States – Canada Income Tax Convention [Электронный ресурс] // Internal Revenue Service: [сайт]. – Режим доступа: https://www.irs.gov/pub/irs-trty/canada.pdf (дата обращения: 14.01.2025).

45. H.R.3450 – North American Free Trade Agreement Implementation Act [Электронный ресурс] // Current Legislative Activities: [сайт]. – Режим доступа: https://www.congress.gov/bill/103rd-congress/house-bill/3450/text (дата обращения: 16.01.2025).

46. GST/HST Memoranda Series [Электронный ресурс] / Government of Canada: [официальный сайт]. – Режим доступа: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/technical-information-gst-hst/gst-hst-memoranda-series. html#toc4 (дата обращения: 01.02.2025).

47. Bill of Rights, 1689 [Электронный ресурс] // Iuristebi: [сайт]. – Режим доступа: https://iuristebi.wordpress.com/wp-content/uploads/2011/07/the-english-bill-of-rights.pdf (дата обращения: 12.01.2025).

Судебные решения:

48. Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11(1) Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года» // СЗ РФ. — 1997. — № 46. — Ст. 5339.

49. Постановлении Конституционного Суда РФ от 16.06.1998 г. № 19-П «По делу о толковании отдельных положений статей 125, 126 и 127 Конституции Российской Федерации» // СЗ РФ. — 1998. — № 25. — Ст. 3004.

50. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса

Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Встреча» // СЗ РФ. — 2013. — № 22. — Ст. 2862.

51. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.10.1996 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 07.03.1996 № 23-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах» // СЗ РФ. — 1996. — № 45. — Ст. 5202.

52. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт - Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году» // СЗ РФ. — 1997. — № 42. — Ст. 4901.

53. Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского» // СЗ РФ. — 2015. — № 27. — Ст. 4100.

54. Постановление Конституционного Суда РФ от 13.04.2016 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности статей 32, 34.2 и 217 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе в связи с запросом Ленинградского окружного военного суда» // СЗ РФ. — 2016. — № 17. — Ст. 2479.

55. Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2020 г. № 31-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой компании «Gazprom Neft Trading GmbH» // СЗ РФ — №28. — Ст.4497.

56. Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 г. № 1572-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ, № 3, 2011.

57. Определение Конституционного Суда РФ от 08.11.2018 г. № 2796-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Газпромнефть - Ямал" на нарушение конституционных прав и свобод положениями подпункта 3 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ, № 2, 2019.

58. Определение Верховного Суда РФ от 23.10.2001 г. № 5-Г01-133 «О признании пункта 12 решения Московского городского Совета народных депутатов от 22.07.1992 «О структуре доходов и расходов г. Москвы на 1992 г.» недействующим и не подлежащим применению с 01.01.2002 // СПС «Консультант Плюс».

59. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа по делу № А04-8687/2022 от 31.08.2023 г. Режим доступа: https://kad.arbitr.ru/.

60. Определение Верховного Суда РФ по делу № А40-248146/2019 от 20.09.2021 г. Режим доступа: https://kad.arbitr.ru/.

61. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 01.08.2022 г. № Ф10-5025/2020 по делу № А14-490/2018. Режим доступа: https://kad.arbitr.ru/.

62. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 19.12.2003 г. № 23 «О судебном решении» // Российская газета — №260 — 2003.

63. The King v. National Fish Co. Ltd., 1931 CanLII 726 (CA EXC), [1931] Ex CR 75 [Электронный ресурс] // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. – Режим доступа: https://www.canlii.org/en/ca/exch/doc/1931/1931canlii726/1931canlii726.html (дата обращения: 06.01.2025).

64. Westbank First Nation v. British Columbia Hydro and Power Authority, 1999 CanLII 655 (SCC), [1999] 3 SCR 134 [Электронный ресурс] // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. – Режим доступа: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1999/1999canlii655/1999canlii655.html (дата обращения: 10.01.2025).

65. Eurig Estate (Re), 1998 CanLII 801 (SCC), [1998] 2 SCR 565 [Электронный ресурс] // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. – Режим доступа:

https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1998/1998canlii801/1998canlii801.html (дата обращения: 08.01.2025).

66. Cooper v. Hobart, 2001 SCC 79 (CanLII), [2001] 3 SCR 537 [Электронный ресурс] // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. – Режим доступа: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/2001/2001scc79/2001scc79.html (дата обращения: 04.01.2025).

67. The Pas (Town of) v. Porky Packers Ltd. et al., 1976 CanLII 147 (SCC), [1977] 1 SCR 51 [Электронный ресурс] // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. – Режим доступа: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1976/1976canlii147/1976canlii147.html (дата обращения: 08.01.2025).

68. 620 Connaught Ltd. v. Canada (Attorney General), 2008 SCC 7 (CanLII), [2008] 1 SCR 131[Электронный ресурс] // Canadian Legal Information Institute: [сайт]. – Режим доступа: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/2008/2008scc7/2008scc7.html (дата обращения: 04.01.2025).

Монографии:

69. Алексеев С. С. Право. Азбука. Теория. Философия: опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. — М.: Статут, 1999. — 709 с.

70. Амелин Р. В. Эволюция права под воздействием цифровых технологий / Р. В. Амелин, С. Е. Чаннов. — М.: Норма, 2023. — 278 с.

71. Березин М. Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры / М. Ю. Березин. — М.: Волтерс Клувер, 2006. — 628 с.

72. Бюджет и налоги в экономической политике России: монография / В. В. Симонов, С. С. Сулакшин, И. В. Подпорина, М. Ю. Погорелко. — М.: Научный эксперт, 2008. — 237 с.

73. Головкин А. Н. Судебные прецеденты по НДС, обязательные для применения налоговыми органами и налогоплательщиками / А. Н. Головкин. — М.: Проспект, 2015. — 184 с.

74. Жеребцов А. Н. Общая теория публично-правовой обязанности / А. Н. Жеребцов. – СПб.: Юридический центр — Пресс, 2021. — 403 с.

75. Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве / В. Б. Исаков. – М.: Юридическая литература, 1984. — 144 с.

76. Канада: современные тенденции развития: к 150-летию государства / В. И. Соколов, Е. Е. Григорьева, А. Л. Демчук [и др.]. — М.: Весь мир, 2017. — 432 с.

77. 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.

78. Нонте С. Канада. Полная история страны / С. Нонте. — М.: АСТ, 2024. — 304 с.

79. Правовые средства обеспечения финансовой безопасности: монография / И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина, О. А. Акопян [и др.]. — М.: Норма, 2019. — 238 с.

80. Регуляторная политика в России: основные тенденции и архитектура будущего / А. Е. Голодникова, А. А. Ефремов, Д. В. Соболь [и др.]; под ред. М. О. Комина. — М.: Центр стратегических разработок, 2018. — 191 с.

81. Рюмина Ю. А. Налоговое стимулирование деятельности хозяйствующих субъектов в современных условиях: монография / Ю. А. Рюмина, А. С. Баландина, К. А. Баннова. — Томск: STT, 2014. — 276 с.

82. Скловский К. И. Повседневная цивилистика / К. И. Скловский. – М.: Статут, 2017. — 285 с.

83. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. — М.: Норма, 2001. — 328 с.

84. Тураев Б. А. Законы Хаммурапи / Б. А. Тураев. — М.: Директ-Медиа, 2018. — 122 с.

85. Чепурнова Н. М. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: монография / Н. М. Чепурнова, Т. Н. Затулина. — М.: ЮНИТИ, 2022. — 173 с.

86. Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право / А. А. Шахмаметьев. — М.: Международные отношения, 2014. — 823 с.

87. Шепенко Р. А. Международные налоговые правила. Ч. 1 / Р. А. Шепенко. — М.: Юрлитинформ, 2012. – 526 с.

88. Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права: (По изд. 1907 г.) / Г. Ф. Шершеневич; вступ. сл. Е. А. Суханова. — М.: Спарк, 1995. — 556 с.

89. Шишкин Р. Н. Методика доказывания умысла на неуплату налогов. Стратегия защиты прав налогоплательщика: практические рекомендации / Р. Н. Шишкин. — М.: Юстицинформ, 2020. — 114 с.

90. Якобсон Л. И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: учебник для вузов / Л. И. Якобсон. — М.: ГУ ВШЭ, 2000. — 367 с.

91. Aaron H. J. The Value-Added Tax: Lessons from Europe / H. J. Aaron. — Washington: Brookings Institution, 1981. — 120 p.

92. Aboriginal Policy Research Volume 10. Voting, Governance, and Research Methodology / J. P. White, J. Peters, D. Beavon, P. Dinsdale. — Toronto: Thompson Educational Publishing, 2013. — 310 p.

93. Allen C. K. Law in the Making / C. K. Allen. — 7th ed. — Oxford: Clarendon Press, 1964. — 408 p.

94. Bahl R. W. Urban Public Finance in Developing Countries / R. W. Bahl, J. F. Linn. — Washington: Oxford University Press, 1992. — 568 p.

95. Bosch N. Fiscal Federalism and Political Decentralization. Lessons from Spain, Germany and Canada / N. Bosch, J. M. Duran. — Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2008. — 288 p.

96. Brierley J. E. C. Quebec Civil Law: An Introduction to Quebec Private Law / J. E. C. Brierley, R. A. Macdonald. — Toronto: Emond Montgomery, 1993. — 728 p.

97. Cumming P. A. Native rights in Canada / P. A. Cumming. — Toronto: Indian-Eskimo Association of Canada in association with General Pub, 1972. — 388 p.

98. Fiscal Federalism in Theory and Practice / ed. T. Ter-Minassian. — Washington: International Monetary Fund, 1997. – 701 p.

99. Fundamentals of Taxation: Introduction to Tax Policy. Tax Law and Tax Administration / P. Pistone, J. Roeleveld, J. Hattingh [et al.]. — Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2019. — 28 p.

100. Gregory P. R. Comparing Economic Systems in the Twenty-First Century / P. R. Gregory, R. Stuart. — 7th ed. — Boston: Houghton Mifflin, 2004. — 558 p.

101. Hage J. Introduction to Law / J. Hage, A. Waltermann, B. Akkermans. — New York: Springer International Publishing, 2017. — 397 p.

102. Hogg P. W. Liability of the Crown / P. W. Hogg, P. J. Monahan. — 3rd ed. — Salford: Carswell Legal Pubns, 2000. — 380 p.

103. Juratowitch B. Retroactivity and the Common Law / B. Juratowitch. — London: Bloomsbury Publishing, 2008. — 239 p.

104. Kelly R. Property Taxation in Indonesia: Challenges from Decentralization / R. Kelly. — Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2003. — 31 p.

105. Leach R. Leach's Tax Dictionary / R. Leach. — London: Spiramus Press, 2021. — 1048 p.

106. McGee R. W. The Philosophy of Taxation and Public Finance / R. W. McGee. — Boston: Kluwer Academic Publishers, 2004. — 322 p.

107. Merryman J. H. The Civil Law Tradition. An Introduction to the Legal Systems of Western Europe and Latin America / J. H. Merryman. — 2nd ed. — Stanford: Stanford University Press, 1985. — 196 p.

108. Messere K. The Tax System in Industrailized Countries / K. Messere. — New York: Oxford University Press, 1999. — 450 p.

109. Murphy L. The Myth of Ownership: Taxes and Justice / L. Murphy, T. Nagel. — Oxford: Oxford University Press, 2002. — 228 p.

110. Oyedokun G. E. Taxation for economic development / G. E. Oyedokun. — Lagos: OGE Business School, 2022. — 32 p.

111. Perry J. H. Taxes, Tariffs and Subsidies / J. H. Perry. — Toronto: University of Toronto Press, 1955. — 763 p.

112. Rodden J. A. Fiscal Decentralization and the Challenge of Hard Budget Constraints / J. A. Rodden, G. S. Eskeland, J. Litvack. — Cambridge: MIT Press, 2003. — 486 p.

113. Schlesinger R. B. Comparative Law / R. B. Schlesinger. — New York: Mineola, 1998. — 696 p.

114. Sharma S. Goods and Services Tax / S. Sharma, S. Anand. — New Delhi: VK Global Publications, 2020. — 525 p.

115. Simon J. A Dictionary of Taxation / J. Simon. — Cheltenham: Edward Elgar, 2012. — 320 p.

116. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations / A. Smith. — Edinburgh: Thomas Nelson and Sons, 1843. — 447 p.

117. Sweeney T. A. Maximizing Corporate Tax Incentives for Specific Research and Experimental Development / T. A. Sweeney. — Markham: LexisNexis, 2007. — 204 p.

118. Ter-Minassian T. Fiscal Federalism in Theory and Practice / T. Ter-Minassian. — Washington: International Monetary Fund, 1997. — 701 p.

119. The Impact and Cost of Taxation in Canada. The Case for Flat Tax Reform / J. Clemens, N. Veldhuis, D. Mitchell, P. Basham. — Vancouver: Fraser Institute, 2008. — 190 p.

120. Trait A. A. Value Added Tax: International Practice and Problems / A. A. Trait. — Washington: International Monetary Fund, 1988. — 467 p.

121. Watts R. L. Canada, The State of the Federation, 1990 / R. L. Watts, D. M. Brown. — Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, Queen’s University, 1990. — 289 p.

122. Zweigert K. Introduction To Comparative Law / K. Zweigert, H. Kotz. — 3rd ed. – Oxford: Clarendon Press, 1998. — 456 p.

Учебники, учебные пособия:

123. Агабекян О. В. Налоговая система Российской Федерации: учебник для вузов / О. В. Агабекян. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2023. — 404 с.

124. Артемов Н. М. Финансово-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности: учебник для магистратуры / Н. М. Артемов, С. О. Шохин, А. А. Ситник. — 4-е изд. — М.: Проспект, 2015. — 368 с.

125. Венгеров А. Б. Теория государства и права: учебник / А. Б. Венгеров. – 6-е изд., стер. — М.: Омега-Л, 2009. — 607 с.

126. Винницкий Д. В. Налоговое право: учебник / Д. В. Винницкий. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2019. — 360 с.

127. Гаджиев Г. А. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: учебное пособие / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. — 592 с.

128. Грачева Е. Ю. Налоговое право: вопросы и ответы / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. — 3-е изд., испр. и доп. — М.: Юриспруденция, 2003. — 202 с.

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

130. Караваева И. В. Налоговое регулирование рыночной экономики: учебное пособие для вузов / И. В. Караваева. — М.: ЮНИТИ-Дана, 2000. — 215 с.

131. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник / Ю. А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ, 2022. — 463 с.

132. Кучеров И. И. Международное налоговое право: учебник / И. И. Кучеров. — М.: ЮрИнфоР, 2007. — 452 с.

133. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций / И. И. Кучеров. – 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. — 447 с.

134. Леонова Н. Г. История и теория налогообложения: учебное пособие / Н. Г. Леонова. — Хабаровск: Изд-во Тихоокеанского государственного университета, 2016. — 83 с.

135. Матузов Н. И. Теория государства и права: учебник / Н. И. Матузов, А. В. Малько. — М.: Дело, 2016. — 525 с.

136. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалина. — М.: Аналитика-Пресс, 1997. — 600 с.

137. Налоги и налогообложение: учебник / И. А. Майбуров, Е. В. Ядренникова, М. Б. Пархоменко [и др.]; под ред. И. А. Майбурова. — 6-е изд., перераб. и доп. — Москва: ЮНИТИ-Дана, 2017. — 495 с.

138. Налоги и налогообложение: учебник / под ред. Д. Г. Черника. — 4-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. — 526 с.

139. Налоги и налогообложение: учебник / под ред. И. А. Майбурова. — 3-е изд. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. — 519 с.

140. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для вузов / Г. Б. Поляк, Е. Е. Смирнова, Л. И. Гончаренко [и др.]. — 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2022. — 433 с.

141. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Г. А. Волкова, Г. Б. Поляк, А. Е. Суглобов [и др.]. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Юнити-Дана, 2017. — 631 с.

142. Налоги: учебник для студентов вузов / под ред. Д. Г. Черника. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ, 2003. — 430 с.

143. Налоги: учебное пособие / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев, Е. Л. Гулькова [др.]; под ред. Д. Г. Черника. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 652 с.

144. Налоговое право: учебник / под ред. Г. Ф. Ручкиной, М. Ю. Березина. — М.: Проспект, 2021. — 800 с.

145. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Пепеляев Групп, 2020. — 796 с.

146. Общая теория финансов: учебник / Л. А. Дробозина, Ю. Н. Константинова, Л. П. Окунева [и др.]. — М.: Банки и биржи, 1995. — 254 с.

147. Основы налогового права: учебно-методическое пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Инвест Фонд, 1995. — 342 с.

148. Павлова Е. В. Налоги и налогообложение: электронное учебное пособие [Электронный ресурс] / Е. В. Павлова. – Тольятти: Изд-во ТГУ, 2016. — 150 с. — Режим доступа: https://dspace.tltsu.ru/bitstream/123456789/2932/1/Pavlova%201-66-15-eui-Z.pdf (дата обращения: 12.01.2025).

149. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник / В. Г. Пансков. — М.: Финансы и статистика, 2009. — 459 с.

150. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: учебник для вузов / В. Г. Пансков. — 10-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2025. — 447 с.

151. 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.

152. Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств: учебное пособие / Е. В. Порохов. — Алматы: Жеті жарғы, 2001. — 168 с.

153. Ремизов Д. В. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Д. В. Ремизов, И. В. Чугунова. — Рубцовск: Рубцовский индустриальный институт, 2021. — 65 с.

154. Талеб Н. Н. Антихрупкость: как извлечь выгоду из хаоса / Н. Н. Талеб; пер. с англ. Н. Караева. — М.: Азбука-Аттикус, 2014. — 762 с.

155. Теория государства и права: учебно-методическое пособие / А. Ю. Саломатин, А. Е. Сиушкин, Н. В. Макеева, Д. Е. Петров. — Пенза: Изд-во ПГУ, 2022. — 134 с.

156. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин. — М.: Российская академия правосудия, 2020. — 427 с.

157. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. — 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Политиздат, 1991. — 559 с.

158. Финансовое право: учебник / О. Н. Горбунова, Ю. А. Крохина, Д. А. Смирнов [и др.]; отв. ред. Н. И. Химичева. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Юристъ, 2003. — 733 с.

159. Финансы / В. М. Родионова, Ю. Я. Вавилов, Л. И. Гончаренко [и др.]; под ред. В. М. Родионовой. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 430 с.

160. Финансы и кредит / под ред. А. Ю. Казака. — Екатеринбург: ПИПП, 1994. — 629 с.

161. Фокин В. Н. Налоговое регулирование: учебное пособие / В. М. Фокин; под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Статут, 2004. — 75 с.

162. Худяков А. И. Теория налогообложения: учебное пособие / А. И. Худяков, Г. М. Бродский. — Алматы: Норма-К, 2002. — 392 с.

Законопроекты, документы, информационные материалы государственных органов, официальные документы других стран, материалы судебной практики

163. Высказывания А. Л. Саватюгина информационным агентствам «О собираемости НДС, об инфляции, о радикальном снижении ставки НДС» [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. — 2005. — 15 мар. — Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=30905-vyskazyvaniya_a._l._savatyugina_informatsionnym_agentstvam (дата обращения: 26.01.2025).

164. Заключение на проект бюджета – 2024 [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации: [официальный сайт]. – Режим доступа: https://ach.gov.ru/audit/project-2024 (дата обращения: 26.01.2025).

165. Информационное сообщение о денонсации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 08.02.1996 [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/tax_relations/international?id_57=302905-informatsionnoe_soobshchenie_o_denonsatsii_konventsii_mezhdu_pravitelstvom_rossiiskoi_federatsii_i_pravitelstvom_korolevstva_daniya_ob_izbezhanii_dvoinogo_nalogooblozheniya_i_predotvrashchenii_ukloneniya_ot_nalogooblozheniya_v_otnoshenii_nalogov_na_dokhody_i_imushchestvo_ot_08.02.1996 (дата обращения: 11.01.2025).

166. Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2022 год [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. — 2023. — Режим доступа: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/08/main/Illustrirovannoe_izdanie_za_2022_god.pdf (дата обращения: 26.01.2025).

167. Налог на добавленную стоимость: ошибки, которые приводят к расхождению в ПК АСК НДС-2 [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба: [официальный сайт]. — 2023. — 24 апр. — Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn28/news/activities_fts/13419895/ (дата обращения: 12.01.2025).

168. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации: Законопроект № 639663-8 [Электронный ресурс] // Государственная Дума Федерального Собрания РФ: [официальный сайт]. – Режим доступа: https://sozd.duma.gov.ru/bill/639663-8 (дата обращения: 19.01.2025).

169. О внесении изменения в статью 224 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части введения прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц: Законопроект № 450126-8 [Электронный ресурс] // Государственная Дума Федерального Собрания РФ: [официальный сайт]. – Режим доступа: https://sozd.duma.gov.ru/bill/450126-8 (дата обращения: 19.01.2025).

170. О защите и поощрении капиталовложений и развитии инвестиционной деятельности в Российской Федерации (об основах и систематизации инвестиционной деятельности в Российской Федерации): Законопроект № 828237-7 [Электронный ресурс] // Государственная Дума Федерального Собрания РФ: [официальный сайт]. — Режим доступа: https://sozd.duma.gov.ru/bill/828237-7 (дата обращения: 19.01.2025).

171. О направлении информационного письма: Письмо ФНС России от 03.12.2018 г. № ЕД-4-15/23367@ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: [сайт]. — Режим доступа:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316076/ (дата обращения: 23.01.2025).

172. Об оценке признаков риска СУР: Письмо ФНС России от 03.06.2016 г. № ЕД-4-15/9933@ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: [сайт]. — Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_199628/ (дата обращения: 23.01.2025).

173. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации: [официальный сайт]. – 2019. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=128344 (дата обращения: 26.01.2025).

174. Перечень двусторонних международных договоров Российской Федерации по вопросам избежания двойного налогообложения (по состоянию на 1 сентября 2023 года) [Электронный ресурс] // Верховный Суд Российской Федерации: [официальный сайт]. — 2023. — Режим доступа: https://vsrf.ru/documents/international_practice/32985/ (дата обращения: 11.01.2025).

175. Перечень налоговых расходов Российской Федерации [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации: официальный сайт: [официальный сайт]. — Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/budget/policy/raskhod/rf?id_65=308509-perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii (дата обращения: 10.01.2025).

176. Перечень поручений по итогам заседания Государственного совета [Электронный ресурс] // Президент России: [официальный сайт]. – 2013. – 31 янв. – Режим доступа: http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/17512 (дата обращения: 12.01.2025).

177. Приказ ФНС России от 10.02.2017 г. № ММВ-7-15/176@. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/8935119/?ysclid=m9sku338un366344491.

178. Письмо Минфина России от 09.04.2024 г. №03-03-06/1/32584. «ЭЖ-Бухгалтер» (Бухгалтерское приложение), 2024, № 20.

179. Письмо Минфина России от 08.09.2022 г. № 03-03-06/1/87404. Режим доступа: https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405206837/?ysclid=m9skyfvm97355726486.

180. Письмо Минфина России от 30.11.2023 г. № 03-0306/1/115335. Режим доступа: https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/408217011/?ysclid=m9skzeaeon11301663.

181. Приказ ФНС России от 05.02.2014 г. № ММВ-7-3/38@ // СПС «Консультант Плюс».

182. Письмо ФНС России от 29.01.2024 г. № БС-4-21/827@// СПС «Консультант Плюс».

183. Письмо ФНС России от 18.10.2023 г. № БС-4-21/13298@// СПС «Консультант Плюс».

184. Свыше 500 млн рублей НДС поступило в бюджет по итогам применения АСК НДС-2 в Подмосковье [Электронный ресурс] // Правительство Московской области: [официальный сайт]. – 2018. – 28 мая. – Режим доступа: https://mosreg.ru/sobytiya/novosti/news-submoscow/bolee-500-mlrd-rub-nds-postupilo-v-byudzhet-po-itogam-primeneniya-ask-nds2-v-podmoskove-5867 (дата обращения: 12.01.2025).

185. Соглашение о защите и поощрении капиталовложений [Электронный ресурс] // Министерство экономического развития РФ: [официальный сайт]. – Режим доступа: https://www.economy.gov.ru/material/directions/investicionnaya_deyatelnost/investklimat/soglashenie_o_zashchite_i_pooshchrenii_kapitalovlozheniy/ (дата обращения: 12.01.2025).

186. Штогрин С. И. Отчет о результатах контрольного мероприятия «проверка администрирования налога на добавленную стоимость налоговыми органами (включая вопросы экспортных, импортных операций, урегулирования задолженности) и их взаимодействия с таможенными органами в 2015–2017 годах и истекшем периоде 2018 года» [Электронный ресурс] / С. И. Штогрин //

Бюллетень Счетной палаты. – 2019. — № 6 (258). — С. 219–289. — Режим доступа: https://ach.gov.ru/upload/iblock/fdf/fdfb124b5d4ea964353d88971124e3c7.pdf (дата обращения: 12.01.2025).

187. Эффективность работы ФНС России [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба: [официальный сайт]. – Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ (дата обращения: 22.01.2025).

188. About GST/HST NETFILE [Электронный ресурс] // Government of Canada: [официальный сайт]. – Режим доступа: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/e-services/digital-services-businesses/gst-hst-netfile/gst-hst-netfile-about-gst-hst-netfile.html (дата обращения: 02.02.2025).

189. GST/HST Memoranda Series [Электронный ресурс] / Government of Canada: [официальный сайт]. – Режим доступа: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/
technical-information/technical-information-gst-hst/gst-hst-memoranda-series.
html#toc4 (дата обращения: 01.02.2025).

190. References to the Court of Appeal for Saskatchewan, the Court of Appeal for Ontario and the Court of Appeal of Alberta respecting the constitutionality of the Greenhouse Gas Pollution Pricing Act, S.C. 2018, c. 12, s. 186 [Электронный ресурс] // Supreme Court of Canada: [сайт]. – Режим доступа: https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/18781/index.do?q=regulatory+role+of+tax (дата обращения: 11.01.2025).

191. Taxing to Prosper: Canada's System of Taxes, Fees and Other Charges. Report of the Standing Committee on Finance [Электронный ресурс] // House of Commons Canada: [сайт]. – Режим доступа: https://www.ourcommons.ca/Content/Committee/392/FINA/Reports/RP3253372/finarp03/finarp03-e.pdf (дата обращения: 19.01.2025).

Диссертации и авторефераты диссертаций:

192. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дис. … докт. юрид. наук: 12.00.14 / Гриценко Валентина Васильевна. — Саратов, 2005. — 53 с.

193. Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14 / Ларютина Ирина Анатольевна. — М., 2002. — 22 с.

194. Орлов М. Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.12 / Орлов Михаил Юрьевич. — М., 1996. — 154 с.

Исторические и архивные источники:

195. 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.

196. Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. — Одесса: Е.С. Иловайская, 1904. — 604 с.

197. Иловайский С. И. Казенные монополии как способ обложения предметов потребления / С. И. Иловайский. — Одесса: тип. Штаба Одесского военного округа, 1896. — 167 с.

198. Камаровский Л. А. Недостатки санкции международного права / Л. А. Камаровский // Юридический вестник. – 1892. – Т. X. – № 1. — С. 75–97.

199. Эеберг К. Т. Курс финансовой науки / К. Т. Эеберг. — СПб.: тип. А. Розена, 1913. — 592 с.

200. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. — СПб.: тип. И. Стасюлевича, 1904. — 510 с.

Статьи и публикации в СМИ:

201. Батыров Т. ФНС в 2022 году доначислила налогов на рекордные почти 700 млрд рублей [Электронный ресурс] / Т. Батыров // Forbes: [сайт]. – 2023. —

4 апр. — Режим доступа: https://www.forbes.ru/finansy/487123-fns-v-2022-godu-donacislila-nalogov-na-rekordnye-pocti-700-mlrd-rublej (дата обращения: 12.01.2025).

202. Гебель С. От каких налоговых схем следует отказаться в 2020 году [Электронный ресурс] / С. Гебель // Ведомости: [сайт]. — 2019. — 26 дек. — Режим доступа: https://www.vedomosti.ru/management/blogs/2019/12/25/819724-nalogovih-shem (дата обращения: 30.01.2025).

203. Канаев П. Глава ФНС – РБК: «Появился своего рода новый общественный договор» [Электронный ресурс] / П. Канаев, А. Пустякова, И. Ткачёв // РБК: [сайт]. — 2023. — 21 ноя. — Режим доступа: https://www.rbc.ru/interview/economics/21/11/2023/655b4eb59a794792f466f919?from=copy#chapter_3 (дата обращения: 26.01.2025).

204. Кислов А. Глава РСПП Шохин раскрыл детали обсуждения налога на сверхприбыль для бизнеса [Электронный ресурс] / А. Кислов // Коммерсантъ: [сайт]. — 2023. — 15 июн. — Режим доступа: https://www.kommersant.ru/doc/6044562 (дата обращения: 20.01.2025).

205. Пепеляев С. Епитимья от Минфина [Электронный ресурс] / С. Пепеляев // Закон.ру: [сайт]. — Режим доступа: https://zakon.ru/blog/2023/04/10/epitimya_ot_minfina#_ftn4 (дата обращения: 19.01.2025).

206. Росстат оценил инфляцию в РФ в 2023 году в 7,42% [Электронный ресурс] // Интерфакс: [сайт]. — 2024. — 12 янв. — Режим доступа: https://www.interfax.ru/business/940012 (дата обращения: 15.01.2025).

207. Силуанов назвал сумму уплаченных налогов на сверхприбыль [Электронный ресурс] // РБК: [сайт]. — 2023. — 06 дек. — Режим доступа: https://www.rbc.ru/economics/06/12/2023/6570add89a79475577378bf1 (дата обращения: 20.01.2025).

208. Уровень бедности в России обновил исторический минимум [Электронный ресурс] // РБК: [сайт]. — 2024. — 6 мар. — Режим доступа: https://www.rbc.ru/economics/06/03/2024/65e854769a7947351c3e3d4d (дата обращения: 26.01.2025).

209. Шохин призвал доработать детали законопроекта о налоге на сверхприбыль [Электронный ресурс] // РБК: [сайт]. — 2023. — 06 июн. — Режим доступа: https://www.rbc.ru/economics/06/06/2023/647ed8b19a79473f26430e13 (дата обращения: 20.01.2025).

210. Blais S. Canada won't tax oil companies' windfall profits [Электронный ресурс] / S. Blais // Actual News Magazine: [сайт]. — 2022. — Sept. 22. — Режим доступа: https://actualnewsmagazine.com/english/canada-wont-tax-oil-companies-windfall-profits/ (дата обращения: 22.01.2025).

211. Decloet D. Trudeau Hits Canada Banks and Insurers With Billions in Taxes [Электронный ресурс] / D. Decloet, K. Orland // Bloomberg: [сайт]. — 2022. — Apr. 8. — Режим доступа: https://www.bloomberg.com/news/articles/2025-02-05/apollo-plans-to-build-the-first-marketplace-for-private-credit (дата обращения: 22.01.2025).

212. Farand C. UN chief: Windfall tax on oil and gas can pay for loss and damage [Электронный ресурс] / C. Farand // Climate Home News: [сайт]. — 2022. — Sept. 20. — Режим доступа: https://www.climatechangenews.com/2022/09/20/un-chief-windfall-tax-on-oil-and-gas-can-pay-for-loss-and-damage/ (дата обращения: 21.01.2025).

213. Hogarth D. Tax Could Boost Underground Economy / D. Hogarth // The Financial Post. — 1990. — May 7.

214. McIntosh, A. Ottawa Fails To Report GST Fraud of Up to $1B in Fake Credits / A. McIntosh // National Post. — 2002. — Dec. 7.

215. Nasralla S. UK Lawmakers Approve Windfall Tax on Oil and Gas Producers / S. Nasralla // Reuters: [сайт]. — 2022. — July 12. — Режим доступа: https://www.reuters.com/world/uk/uk-lawmakers-approve-windfall-tax-oil-gas-producers-2022-07-11/ (дата обращения: 03.02.2025).

216. Three reasons Canada needs a windfall tax now [Электронный ресурс] // Canadians for Tax Fairness: [сайт]. — 2023. — July 7. — Режим доступа: https://www.taxfairness.ca/en/act/take-action/three-reasons-canada-needs-windfall-tax-now (дата обращения: 22.01.2025).

Электронные ресурсы:

217. Аналитический портал ФНС России: [сайт]. — Режим доступа: https://analytic.nalog.gov.ru/ (дата обращения: 04.01.2025).

218. Инвестиционный портал Калужской области: [сайт]. — Режим доступа: https://investkaluga.com/obschaya-informatsiya/ (дата обращения: 10.01.2025).

Научные статьи:

219. Александров Н. Г. Понятие источника права / Н. Г. Александров // Ученые труды ВИЮН. – Вып. VIII. – М.: Юридическое издательство, 1946. — С. 47–54.

220. Ананьева С. А. Роль фискальной функции налогов и ее реализация в современных условиях / С. А. Ананьева // Теория и практика бухгалтерского учета и налогообложения: материалы студенческого круглого стола (Тамбов, 12 декабря 2016 г.). – Тамбов: Тамбовский государственный университет им. Г.Р. Державина, 2016. — С. 7–11.

221. Белицкая А. В. Государственно-частное партнерство в рамках территорий со специальным режимом осуществления предпринимательской деятельности: новое в законодательстве / А. В. Белицкая // Закон. — 2015. — № 3. – С. 60–66.

222. Бланкенагель А. Конституционное понимание и функции экономически обоснованных налогов с точки зрения специалиста из Германии / А. Бланкенагель // Сравнительное конституционное обозрение. — 2009. — № 5. – С. 67–76.

223. Горлова Е. Н. Понятие проектов класса «мегасайенс» на примере установок ИТЭР и ФАИР / Е. Н. Горлова, Р. В. Ткаченко // Актуальные проблемы российского права. — 2019. — № 5. — С. 205–213.

224. Горский И. Сколько функций у налога? / И. Горский // Налоговый вестник. — 2002. — № 3. — – С. 21–22.

225. Гулькова Е. Л. Перспективы развития налогового инжиниринга в России / Е. Л. Гулькова // Вестник Университета. — 2014. — № 4. — С. 95–98.

226. Давлетшин Т. Г. Собираемость НДС. Методологические аспекты / Т. Г. Давлетшин // Финансы и кредит. — 2017. — № 2 (722). — С. 64–77.

227. Демин А. В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права / А. В. Демин // Вопросы проведения. — 2012. — № 1. — С. 158–173.

228. Климова Е. О. Каким образом фискальная функция налогов проявляется на практике? / Е. О. Климова // Наука сегодня: сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции: в 4 частях (Вологда, 23 сентября 2015 г.). — Вологда: Маркер, 2015. — Ч. 2. — С. 32–34.

229. Копина А. А. Правовые средства реализации функций налогов на современном этапе / А. А. Копина // Налоги. — 2023. — № 3. — С. 9–14.

230. Марченко М. Н. Судебный прецедент: разнообразие понятий и многообразие форм проявления / М. Н. Марченко // Журнал российского права. — 2006. — № 6 (114). — С. 96–107.

231. Матвеев А. Г. Налоговые льготы как мера экономического стимулирования. Проблемы правоприменения / А. Г. Матвеев // Закон. — 2022. — № 11. — С. 73–84.

232. Мезенцева П. А. Анализ затрат по разработке автоматизированной системы контроля АСК «НДС-2» / П. А. Мезенцева, Д. А. Мезенцева // Актуальные проблемы налоговой политики: сборник материалов XIII Международной научно-практической конференции молодых налоговедов (Москва, 26-27 марта 2021 г.). — М.: Перо, 2021. — С. 265–269.

233. Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М. Ю. Орлов // Финансовое право. — 2006. — № 2. — С. 18–23.

234. Осина Д. М. Понятие и пределы фискального (налогового) суверенитета государства / Д. М. Осина, В. М. Дворецкий // Налоги и налогообложение. — 2019. — № 3. — С. 1–8.

235. Садчиков М. Н. Понятие налогового суверенитета / М. Н. Садчиков // Налоги. — 2016. — № 1. — С. 16–18.

236. Соловьев В. А. О правовой природе налога / В. А. Соловьев // Журнал российского права. — 2002. — № 3. — С. 22–29.

237. Тарибо Е. В. Конституционный запрет на придание обратной силы актам законодательства о налогах и сборах / Е. В. Тарибо // Налоговые споры: теория и практика. — 2005. — № 4.

238. Тасалов К. А. Теория функций налогов: сравнительный анализ подходов отечественной юриспруденции и правовой доктрины Европейского союза / К. А. Тасалов // Финансовое право. — 2021. — № 11. — С. 3–6. — DOI: 10.18572/1813-1220-2021-11-26-28.

239. Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях / И. А. Хаванова // Журнал российского права. — 2013. — № 11 (203). — С. 41–51.

240. Avi-Yonah R. S. The Three Goals of Taxation / R. S. Avi-Yonah // Tax Law Review. — 2006. — Vol. 60. — № 1. — P. 1–28.

241. 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.

242. Bird R. Tax Policy and Tax Research in Canada / R. Bird, M. Smart // The State of Economics in Canada. — 2001. — Vol. 1. — P. 59–78.

243. Bird R. Tax System of Canada / R. Bird, D. Perry, T. Wilson // Tax Notes International. — 1995. — Vol. 10. — № 2. — P. 167–179.

244. Bittker B. I. Accounting for Federal "Tax Subsidies" in the National Budget / B. I. Bittker // National Tax Journal. — 1969. — Vol. 22. — P. 244–260.

245. Buyse A. A Lifeline in Time – Non-retroactivity and Continuing Violations under the ECHR / A. Buyse // Nordic Journal of International Law. — 2006. — Vol. 75. — № 1. — P. 63–88. – DOI: 10.1163/157181006778530803.

246. 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.

247. Capital Gains Taxes and Asset Prices: Capitalization or Lock-in? / Z. Dai, E. L. Maydew, D. A. Shackelford, H. H. Zhang // The Journal of Finance. — 2008. — Vol. 63. — № 2. — P. 709–742. – DOI: 10.2139/ssrn.885907.

248. Daveri F. Unemployment, growth and taxation in industrial countries / F. Daveri, G. Tabellini // Economic Policy. — 2000. — Vol. 15. — № 30. — P. 47 — 104. — DOI: 10.1111/1468-0327.00057.

249. Engen E. Taxation and Economic Growth / E. Engen, J. Skinner // National Tax Journal. — 1996. — Vol. 49. — P. 617–642. — DOI: 10.1086/NTJ41789231.

250. Feldstein M. The Effects of Taxation on the Selling of Corporate Stock and the Realization of Capital Gains / M. Feldstein, J. Slemrod, S. Yitzhaki // Quarterly Journal of Economics. — 1980. — Vol. 94. — № 4. — P. 777–791.

251. Gendron P.-P. Canada's GST at 21: a Tax Expenditure View of Reform / P.-P. Gendron // World Journal of VAT/GST Law. — 2012. — № 2. — P. 125–148. — DOI: 10.5235/WJOVL.1.2.125.

252. Georgiou C. Federal fiscal capacity and the challenge of the green transition in the EU / C. Georgiou // Journal of European Integration. — 2023. — Vol. 45. — № 6. — P. 871–887. — DOI: 10.1080/07036337.2023.2201699.

253. Greggi M. Windfall Profit Taxation in Europe (and Beyond) / M. Greggi, A. Miotto // Laws. — 2023. — Vol. 13. — № 1. — P. 1–14. — DOI: 10.3390/laws13010001.

254. Kneller R. Fiscal Policy and Growth: Evidence from OECD Countries / R. Kneller, M. F. Bleaney, N. Gemmell // Journal of Public Economics. — 1999. — Vol. 74. — № 2. — P. 171–190. — DOI: 10.1016/s0047-2727(99)00022-5.

255. Koester B. R. Taxation, Aggregate Activity and Economic Growth: Cross-Country evidence on some supply-side hypothesis / B. R. Koester, C. K. Roger // Economic Inquiry. — 1989. — Vol. 27. — P. 367–386. — DOI: 10.1111/J.1465-7295.1989.TB02011.X.

256. Lee Y. Tax structure and Economic Growth / Y. Lee, R. H. Gordon // Journal of Public Economics. — 2005. — Vol. 89. — № 5-6. — P. 1027–1043. — DOI: 10.1016/j.jpubeco.2004.07.002.

257. Lenaerts K. Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights / K. Lenaerts // European Constitutional Law. — 2012. — Vol. 8. — № 3. – P. 375–403. — DOI: 10.1017/S1574019612000260.

258. Lewandowski R. The Net Tax Nightmare / R. Lewandowski // CA Magazine. — 2001. — Vol. 134. — № 2. — P. 18–24. — DOI: 10.1201/1079/43270.29.1.20010701/30412.8.

259. Margalhães T. D. The Return of Windfall Taxation / T. D. Margalhães, F. De Lillo // Intertax. — 2023. — Vol. 51. — № 11. — P. 722–731. — DOI: 10.54648/TAXI2023067.

260. Martinez-Vazquez J. Fiscal Decentralization, Macrostability, and Economic Growth / J. Martinez-Vazquez, R. M. McNab // Revista de Economía Publica. — 2006. — Vol. 179. — P. 25–49.

261. 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.

262. O'Riordan F. Policy Forum: Why Canada Needs a Comprehensive Tax Review / F. O'Riordan // Canadian Tax Journal. — 2018. — Vol. 66. — № 2. — P. 351–362.

263. Padovano F. Comparing the Growth Effects of Marginal vs Average tax rates and progressivity / F. Padovano, E. Gali // European Journal of Political Economy. — 2002. — Vol. 18. — № 3. — P. 529–544. — DOI: 10.1016/S0176-2680(02)00104-0.

264. Padovano F. Tax rates and Economic Growth in OECD Countries (1950 – 1990) / F. Padovano, E. Gali // Economic Inquiry. — 2001. — Vol. 39. — № 1. — P. 44–57. — DOI: 10.1111/j.1465-7295.2001.tb00049.x.

265. Pauwels M. Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR / M. Pauwels // EC Tax Review. — 2013. — Vol. 22. — № 6. — P. 268–282. — DOI: 10.54648/ecta2013030.

266. Romer C. D. The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates based on a New Measure of Fiscal shocks / C. D. Romer, D. H. Romer // American Economic Review. — 2010. — Vol. 100. — № 3. — P. 763–801. — DOI: 10.1257/aer.100.3.763.

267. Shecaira F. Sources of Law Are not Legal Norms / F. Shecaira // Ratio Juris. — 2013. — Vol. 28. — № 4. — P. 1–18. — DOI: 10.1111/raju.12053.

268. Soled J. Honest Taxpayers' and the Tax Gap: It Takes Two to Tango / J. Soled // Tax Notes. — 1997. — № 76. — P. 983–984.

269. Spiro P. Evidence of a Post-GST Increase in the Underground Economy / P. Spiro // Canadian Tax Journal. — 1993. — № 41. — P. 247–250.

270. Spiro P. S. Tax Exemptions for Investment Income: Boon or Bane? / P. S. Spiro // Mowat Research. — 2017. — № 143. — P. 63–79.

271. Terziev V. The "Source Of Law" Category [Электронный ресурс] / V. Terziev, M. Petkov, D. Krastev // Proceedings of SOCIOINT 2018- 5th International Conference on Education, Social Sciences and Humanities, 2-4 July 2018- Dubai, U.A.E. — Режим доступа: https://www.researchgate.net/publication/326250293_THE_SOURCE_OF_LAW_CATEGORY (дата обращения: 16.01.2025).

272. The impact of the Russia-Ukraine conflict on the connectedness of financial markets / Z. Umar, O. Polat, S.-Y. Choi, T. Teplova // Finance Research Letters. — 2022. — Vol. 48. — № 4. — Art. 102976. — DOI: 10.1016/j.frl.2022.102976.

273. Wernicke S. Au nom de qui? The European Court of Justice between Member States, Civil Society and Union Citizens / S. Wernicke // European Law Journal. — 2007. — Vol. 13. — № 3. — P. 380–407. — DOI: 10.1111/j.1468-0386.2007.00371.x.

Информационно-аналитические материалы:

274. Назарьев В. А. Минерально-сырьевая база Иркутской области [Электронный ресурс] / В. А. Назарьев, Н. А. Суслов // Глобус: геология и бизнес: [сайт]. – 2010. – 19 апр. – Режим доступа: https://www.vnedra.ru/o-regionah/mineralno-syrevaya-baza-irkutskoj-o-75/?ysclid=m6jflxue1b263706210 (дата обращения: 12.01.2025).

275. Сасов К. Право на «необычность» [Электронный ресурс] / К. Сасов // Пепеляев Групп: [сайт]. – 2014. – 10 янв. – Режим доступа: https://www.pgplaw.ru/

analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/the-right-to-the-singularity/ (дата обращения: 15.01.2025).

276. Barber C. L. Theory of Fiscal Policy as Applied to a Province [Электронный ресурс] / C. L. Barber // Archives of Ontario: [сайт]. – Режим доступа: https://www.archives.gov.on.ca/en/historical_documents_project/ontario_committee_taxation_1967/THEORY-OF-FISCAL-POLICY-AS-APPLIED-TO-A-PROVINCE.pdf (дата обращения: 21.01.2025).

277. Beaulac S. Common Law and Civil Law: A Comparative Primer [Электронный ресурс] / S. Beaulac, J.-F. Gaudreault-Desbien // Federation of Law Societies of Canada: [сайт]. – 2017. – 45 p. – Режим доступа: https://lawsociety.nt.ca/sites/default/files/documents/Common%20Law%20and%20Civil%20Law-%20A%20Primer.pdf (дата обращения: 13.01.2025).

278. Blair N. Income Statistics in Canada [Электронный ресурс] / N. Blair // Made in CA: [сайт]. – Режим доступа: https://madeinca.ca/poverty-statistics-canada (дата обращения: 22.01.2025).

279. Canada Inflation Rate [Электронный ресурс] // Inflation Tool: [сайт]. – Режим доступа: https://www.inflationtool.com/rates/canada (дата обращения: 18.01.2025).

280. Canada’s Tax System: What’s so Wrong and Why it Matters [Электронный ресурс] // Chartered Professional Accountants of Canada: [сайт]. – Режим доступа: https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/sc-strategic-communications/docs/02000-sc-canadastaxsystem_paper_en.pdf (дата обращения: 02.02.2025).

281. Cochrane D. T. The Rise of Corporate Profits in the Time of Covid [Электронный ресурс] / D. T. Cochrane // Canadians for Tax Fairness: [сайт]. – 2022. – Режим доступа: https://www.taxfairness.ca/sites/default/files/2022-06/report-the-rise-of-corporate-profits-in-the-time-of-covid-april-2022.pdf (дата обращения: 21.01.2025).

282. Ebel R. D. On the Measurement and Impact of Fiscal Decentralization / R. D. Ebel, S. Yilmaz // World Bank Policy Research Working Paper № 2809. – 2002. – DOI: 10.1596/1813-9450-2809.

283. Economic Freedom of the World: 2024 Annual Report [Электронный ресурс] // Fraser Institute: [сайт]. – Режим доступа: https://www.efotw.org/?geozone=world&page=map&year=1980 (дата обращения: 21.12.2024).

284. Exit Tax Provisions. Tax and Duty Manual. Part 20-02-01 [Электронный ресурс] // Irish Tax and Customs Revenue: [сайт]. – Режим доступа: https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-20/20-02-01.pdf (дата обращения: 20.01.2025).

285. Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals [Электронный ресурс] // Association of International Certified Professional Accountants: [сайт]. – Режим доступа: https://assets.ctfassets.net/rb9cdnjh59cm/6vO6rdmQ0lzdlroHofdaNu/486e159c11704ab209587fd88dab6c78/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf (дата обращения: 12.01.2025).

286. Jason C. Tax Efficiency: Not All Taxes Are Created Equal. Studies in Economic Prosperity [Электронный ресурс] / C. Jason, N. Veldhuis, M. Palacios // Fraser Institute: [сайт]. – Режим доступа: https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/TaxEfficiency.pdf (дата обращения: 22.01.2025).

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

288. Percentage of The World Population, Civil Law and Common Law Systems [Электронный ресурс] // University of Ottawa: [сайт]. – Режим доступа: https://www.juriglobe.ca/eng/syst-demo/tableau-dcivil-claw.php (дата обращения: 08.01.2025).

289. Revenue Statistics 2024 – Canada [Электронный ресурс] // Organisation for Economic Co-operation and Development: [сайт]. – Режим доступа:

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-tax-revenues/revenue-statistics-canada.pdf (дата обращения: 15.01.2025).

290. The Cost to Canadians of Complying with Personal Income Taxes [Электронный ресурс] / S. Speer, M. Palacios, M. Lugo, F. Vaillancourt // Fraser Institute: [сайт]. – 2014. – Режим доступа: https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/cost-to-canadians-of-complying-with-personal-income-taxes.pdf (дата обращения: 15.01.2025).

291. The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States [Электронный ресурс] / K. Nicolay, D. Steinbrenner, N. Woelfing, J. Spix // European Union: [сайт]. – 2023. – Режим доступа: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/740076/IPOL_STU(2023)740076_EN.pdf (дата обращения: 21.01.2025).

292. Thomas S. European Commission Response to the Energy Crisis of 2022 [Электронный ресурс] / S. Thomas // University of Greenwich: [сайт]. – 2022. – Режим доступа: https://gala.gre.ac.uk/id/eprint/37893/7/37893_THOMAS_European_Commission_response_to_the_ebergy_crisis_of_2022.pdf (дата обращения: 22.01.2025).

293. Usaiwhevu B. The Value Added Tax Experiences and Issues. Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue [Электронный ресурс] / B. Usaiwhevu // Academia: [сайт]. – Режим доступа: http://www.academia.edu/4688914/the_value_added_tax_experiences_and_issues_Background_Paper_Prepared_for_the_International_Tax_Dialogue (дата обращения: 26.01.2025).

294. Vaillancourt F. Measuring Tax Complexity in Canada / F. Vaillancourt, M. Roy, C. Lammam // Fraser Institute: [сайт]. – 2015. – Режим доступа: https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/measuring-tax-complexity-in-canada.pdf (дата обращения: 23.10.2024).

295. Vaillancourt F. The Compliance and Administrative Costs of Taxation in Canada / F. Vaillancourt, É. R. César, M. S. Barros // Fraser Institute: [сайт]. – 2013. – Режим доступа: https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/compliance-and-administrative-costs-oftaxation-in-canada-2013.pdf (дата обращения: 23.10.2024).