

На правах рукописи

Куркина Наталья Викторовна

**ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ РЕАЛИЗАЦИИ
РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГА**

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Волгоград 2026

Работа выполнена в Волгоградском институте управления – филиале федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»

Научный руководитель

доктор юридических наук, доцент
Миронова Светлана Михайловна

Официальные оппоненты:

Красюков Андрей Владимирович,
доктор юридических наук, доцент,
профессор кафедры финансового права,
ФГБОУ ВО «Воронежский
государственный университет»

Лютова Ольга Игоревна,
Кандидат юридических наук,
доцент департамента политики и
управления факультета социальных
наук,
ФГАОУ ВО «Национальный
исследовательский университет
«Высшая школа экономики»

Ведущая организация

Федеральное государственное
автономное образовательное
учреждение высшего образования
«Московский государственный
юридический университет имени О.Е.
Кутафина (МГЮА)»

Защита состоится 18 сентября 2026 г. в 15 часов 30 минут на заседании диссертационного совета 03.2.002.02, созданного на базе федерального государственного казенного образовательного учреждения высшего образования «Волгоградская академия Министерства внутренних дел Российской Федерации» по адресу: 400075, г. Волгоград, ул. Историческая, 130. С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в библиотеке ФГКОУ ВО «Волгоградская академия МВД России» и на сайте: <https://ва.мвд.рф>.

Автореферат разослан «__» _____ 2026 года.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. На фоне активно развивающихся общественных отношений в сфере налогообложения непосредственно сам налог перестал быть исключительно элементом фискального характера и приобрел значительный регулятивный потенциал. Воздействие на различные общественные отношения посредством налоговых инструментов все чаще используется законодателем в форме стимулирования налогоплательщика к желаемому поведению, в том числе в области отношений, которые, в сущности, не относятся к предмету налогового права. В настоящее время прослеживается, как законодатель посредством налогообложения воздействует на развитие отдельных отраслей предпринимательской деятельности, создавая определенные стимулирующие или дестимулирующие условия ведения бизнеса; экономически поддерживает отдельные группы населения такие, как семьи с детьми, ветераны специальной военной операции и др. Все это выступает проявлением регулирующей функции налога.

Исследование функции налога как основной категории налогового права является актуальной темой для научных исследований. В науке налогового права существует множество подходов к выделению различных функций налога, а функциональный подход к исследованию какого-либо правового явления позволяет оценить его значение и роль в совершенствовании процесса государственного управления общественными отношениями. В рамках исследований функций налога всегда выделяется регулирующая, из чего следует вывод о безоговорочном признании важности данной функции в процессе государственного воздействия на общественные отношения.

Регулирующая функция налога является одним из ключевых факторов создания баланса публичных и частных интересов¹, обеспечивающих создание

¹ В научной литературе под публичными и частными интересами понимаются «юридически признанные интересы государства, общества, индивидов, находящихся под защитой государства». См.: Соотношение частных и публичных интересов в условиях реформирования

социальной справедливости, благоприятного экономического и инвестиционного климата в государстве. Вместе с тем регулирующая функция не существует отдельно от иных функций налога, их влияние на общественные отношения осуществляется комплексно, целевое воздействие различных функций не противопоставляется друг другу.

Несмотря на то, что регулирующая функция налога реализуется посредством использования правовых средств налогового права, ее воздействие оказывается не только на правоотношения, непосредственно связанные с налогообложением, но и на правоотношения, не являющиеся предметом налогового права. Именно комплексное исследование регулирующей функции в данном ключе позволяет анализировать взаимосвязь налогообложения с социальными и экономическими аспектами государственной политики.

Системный подход к исследованию регулирующей функции налога дает возможность выделить в составе публичной отрасли права наравне с императивными началами также инструменты диспозитивного характера, которые направлены на стимулирование, поощрение, оказание государственной поддержки, что позволяет в полной мере раскрыть социальную ценность налогового права в системе государственного регулирования.

Актуальной в рамках проведения диссертационного исследования является разработка конкретных рекомендаций относительно осуществления воздействия налогообложения на общественные отношения. Создание новых налоговых механизмов и совершенствование действующих инструментов налогообложения позволяют эффективно влиять на разнообразные общественные отношения как в сфере предпринимательства, так и в контексте реализации социальных и демографических инициатив государства.

Степень научной разработанности темы исследования. В науке налогового права существует множество научных исследований, предметом которых являются налоговые льготы, налоговые стимулы, налоговые вычеты и

иные правовые средства правового обеспечения регулирующей функции налога. В настоящее время отсутствует комплексное научное исследование регулирующей функции налога, включающее в себя не только стимулирующие средства, но и средства дестимулирующего характера, оказывающие регуляторное воздействие на отдельные общественные отношения.

Исследования в части классификации функций налога проводились А.А. Батариним, К.С. Бельским, В.Р. Берником, А.В. Брызгалиным, А.В. Бобровой, Д.В. Винницким, О.Н. Головченко, А.В. Деминым, Г.В. Петровой, Г.Б. Поляком, А.Н. Романовым, К.А. Тасаловым, Н.И. Химичевой.

Исследование отдельных функций налога и их места в системе функций налога осуществлялось О.Н. Горбуновой, М.Н. Карасевым, А.А. Копиной, С.Г. Пепеляевым, С.А. Ядрихинским.

Исследованием непосредственно регулирующей функции налога и ее влияния на экономические и социальные процессы занимались следующие авторы: П.А. Батайкин, О.Ю. Бакаева, А.В. Красюков, И.И. Кучеров, Б.А. Назаренко, В.А. Парыгина, Е.В. Рябова, А.А. Тедеев, А.А. Титов.

Исследования в области налоговых льгот, вычетов и иных налоговых стимулов проводились С.В. Барулиным, М.А. Гармаевой, А.Н. Головистиковой, В.Е. Кузнеченковой, Н.Н. Лайченковой, О.И. Лютовой, А.В. Макрушиным, С.М. Мироновой, О.А. Ногиной, С.С. Овчинниковым, Н.А. Соловьевой, Д.М. Щекиным, Н.А. Шевелевой, О.А. Черкашиной.

Несмотря на то, что данный вопрос являлся предметом различных исследований, до настоящего времени не представлено комплексного научного исследования в части определения природы и сущности регулирующей функции налога, ее содержания и взаимодействия с иными функциями налога в процессе воздействия на общественные отношения.

Многие авторы рассматривали регулирующую функцию налога как элемент системы функций, на основании чего большинство работ представляют собой фрагментарное исследование данной функции. Помимо этого, она анализировалась в контексте влияния отдельных инструментов налогообложения на общественные отношения.

В связи с вышеуказанным степень научной разработанности, связанную с теоретическим обоснованием регулирующей функции налога, можно признать недостаточной, что объясняет выбор темы исследования.

Объект и предмет диссертационного исследования. Объектом диссертационного исследования являются правоотношения, возникновение и развитие которых обусловлено реализацией регулирующей функции налога с использованием правовых средств. Под предметом диссертационного исследования понимается комплекс различных правовых норм, материалов правоприменительной практики, доктринальных разработок, составляющих сущность и содержание правового обеспечения современной регулирующей функции налога.

Цель настоящей работы состоит в разработке теоретической основы современной концепции регулирующей функции налога, выявлении особенностей ее подфункций и определении правовых средств, которые выступают основой реализации данной функции.

Достижение указанной цели определило постановку и решение следующих задач:

- 1) уточнение понятия и сущности регулирующей функции налога, обоснование системы подфункций регулирующей функции налога;
- 2) определение механизмов реализации регулирующей функции налога в нормотворческой сфере;
- 3) формирование и аргументация системы средств правового обеспечения регулирующей функции налога;
- 4) исследование средств правового обеспечения регулирующей функции налога в сфере налогообложения физических лиц;
- 5) рассмотрение и обоснование эффективности воздействия средств правового обеспечения регулирующей функции налога на демографическую политику в рамках реализации национальных проектов;
- 6) исследование средств правового обеспечения регулирующей функции налога в сфере предпринимательской деятельности;

7) рассмотрение и обоснование эффективности воздействия средств правового обеспечения регулирующей функции налога на развитие предпринимательской деятельности;

8) выявление теоретических и практических проблем в реализации и правовом обеспечении регулирующей функции налога;

9) разработка предложений, ориентированных на минимизацию проблем, возникающих в ходе реализации регулирующей функции налога в многообразии социальных взаимодействий.

Методологической основой исследования послужили общенаучные и специальные методы познания регулирующей функции налога и ее правового обеспечения. В качестве фундаментального метода диссертационного исследования использован диалектико-материалистический метод, который обеспечил соблюдение принципов научного познания, позволил последовательно структурировать научное исследование, расширить спектр исследуемых вопросов и методов анализа.

Кроме того, для достижения указанной цели использовались сравнительно-правовой и формально-юридический методы.

Логический метод познания обеспечил условия для обоснования и детализации выводов диссертанта с позиции объективности сущности регулирующей функции налога, ее основных подфункций, а также формирования системы средств ее правового обеспечения.

Сравнительно-правовой метод познания позволил провести сравнительный анализ правовых норм, регулирующих процессы налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков, закрепленных в нормативных правовых актах иностранных государств, Российской Федерации, разных регионов и муниципальных образований России.

Формально-юридический метод является основой в проведении анализа нормативных правовых актов в области налогообложения, способствующего выявлению коллизий и несовершенств таких норм.

Теоретическая основа исследования. При разработке теоретических основ регулирующей функции налога использовались работы таких ученых в области налогового права, как А.А. Батарин, О.Ю. Бакаева, М.В. Батыров, К.С. Бельский, И.В. Бит-Шабо, О.А. Борзунова, А.В. Боброва, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, М.А. Гармаева, О.Н. Головченко, А.Н. Головистикова, А.В. Демин, А.А. Копина, А.В. Красюков, В.Е. Кузнеченкова, Н.Н. Лайченкова, О.И. Лютова, С.М. Миронова, Б.А. Назаренко, М.Б. Напсо, Г.В. Петрова, С.Г. Пепеляев, Г.Б. Поляк, А.Н. Романов, Е.В. Рябова, К.А. Тасалов, Н.И. Химичева, Н.А. Соловьева, О.А. Ногина, С.С. Овчинников, К.А. Пономарева, О.А. Черкашина, К.В. Чернов, Н.А. Шевелева, Д.М. Щекин и др.

Учитывая характер правовой природы регулирующей функции налога, в ходе проведения диссертационного исследования диссертант обращался к трудам российских и зарубежных авторов по экономике, философии, праву социального обеспечения, предпринимательскому праву и иным юридическим дисциплинам. В частности, это работы зарубежных правоведов, таких как R.S. Avi-Yonah, R.J. Danon, A.A. Tait; социологические исследования B. Binder, A. Haupt; экономические исследования N. Gane, T. Ohno, J. Sakamaki, D. Kojima, T. Imahori; исследования в области поведенческой экономики D. Kahneman, A. Tversky, R.H. Thaler; труды отечественных авторов в области экономики: Д.Г. Черника, В.В. Громова, Т.Н. Шашковой, Н.И. Баранец; в области предпринимательского права: А.А. Мохова, А.Н. Левушкина; в области философии: Л.Ф. Ильичева, С.М. Ковалева, В.Г. Панова, С.С. Розовой, П.Н. Федосеева.

Нормативная база исследования представлена Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами (далее – ФКЗ) и федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации, муниципальными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, подзаконными нормативными правовыми актами, включающими федеральный, региональный и местный уровни, актами ведомственных органов, а также нормативными правовыми актами зарубежных стран.

Эмпирическую основу исследования составили правоприменительные акты, акты толкования, положения которых изучались в рамках исследования механизма реализации регулирующей функции налога, выделялись особенности ее проявления в различных сферах правового регулирования общественных отношений. Среди них акты судебной власти, в частности, постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации, постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации, а также акты арбитражных судов и судов общей юрисдикции.

Научная новизна состоит в том, что диссертационное исследование представляет собой одно из первых комплексных исследований, посвященных правовому обеспечению регулирующей функции налога, в рамках которого проанализированы сущностные характеристики регулирующей функции налога, а также основные направления воздействия на общественные отношения, на основании чего предложены подфункции регулирующей функции налога, которые одновременно отражают характер опосредованного влияния средств правового обеспечения рассматриваемой функции на общественные отношения.

Проанализирована нормативно-правовая база, обеспечивающая регулирующее воздействие налога на общественные отношения. В результате выявлены механизмы правотворчества, которые обеспечивают регулирующее воздействие, а также коллизии в законодательстве, обеспечивающем реализацию регулирующей функции налога.

Предложена комплексная системная классификация правовых средств обеспечения регулирующей функции налога, которая составлена по различным основаниям и в полной мере иллюстрирует механизм реализации регулирующей функции налога.

Проведен комплексный анализ правовых средств обеспечения регулирующей функции налога в области налогообложения физических лиц и субъектов предпринимательской деятельности, на основании чего составлена классификация таких средств. В процессе анализа выявлена проблематика в указанной области и даны пути ее разрешения. В рамках указанной тематики

также рассмотрены средства, способствующие развитию демографической политики, в частности повышению рождаемости. Предложена концепция по налогообложению семейного предпринимательства, которая ранее в научных исследованиях в области налогового права не была представлена.

На защиту выносятся следующие положения:

1. В целях формирования единообразного подхода к терминологии дано определение регулирующей функции налога, под которой понимается целенаправленное правовое воздействие публичных органов власти на общественные отношения посредством использования правовых средств в области налогообложения стимулирующего, дестимулирующего, поощрительного и вспомогательного характера в отсутствие средств государственного принуждения.

Автором разработана система подфункций регулирующей функции налога, которая отражает сущность регуляторного воздействия налогообложения на общественные отношения. Регулирующая функция налога включает в себя четыре подфункции: стимулирующую, дестимулирующую, поощрительную и вспомогательную. Подфункции регулирующей функции налога представляют собой совокупность правовых средств налогового регулирования, которые соответствуют целевому назначению той или иной подфункции регулирующей функции налога.

2. Правовое обеспечение регулирующей функции налога следует определять как деятельность публичных субъектов права, направленную на создание условий для достижения конкретной цели в какой-либо сфере общественных отношений, установленной государством с помощью правовых средств в области налогообложения. Правовые средства, которые обеспечивают реализацию регулирующей функции налога, представляют собой правовые явления, включая нормы права в области налогообложения, оказывающие воздействие на правоотношения.

Аргументировано, что воздействие в области налогообложения в рамках реализации регулирующей функции налога носит диспозитивный характер,

выражающийся как в непосредственной диспозитивности в отношении поведения налогоплательщиков, которые по своему усмотрению принимают решение о применении того или иного средства, так и в диспозитивности в сфере нормотворчества, в частности, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования по своему усмотрению принимают решения о введении каких-либо налоговых льгот в пределах, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее также – НК РФ, Кодекс).

Выявлены признаки правового обеспечения регулирующей функции налога:

- диспозитивный характер – проявляется в отсутствии обязанности использования налогоплательщиками отдельных правовых средств, которое осуществляется на основании волеизъявления самого налогоплательщика, а также в отсутствии обязанности региональных и муниципальных органов власти по принятию нормативных правовых актов, устанавливающих льготы в области налогообложения;

- реализуется на всех уровнях нормотворческой деятельности;

- реализуется за пределами законодательства о налогах и сборах в нормативных правовых актах, предмет правового регулирования которых не связан с налогообложением;

- реализуется в нормах права, которые сами по себе не устанавливают каких-либо налоговых льгот, но закрепляют право иных публичных субъектов устанавливать такие льготы;

- включает в себя правореализационную и правоприменительную деятельность.

3. Разработана системная классификация средств правового обеспечения регулирующей функции налога по различным основаниям:

- а) по уровню нормативного закрепления: федеральные, региональные и местные;

- б) по принадлежности к определенной группе налогоплательщиков: общие и специальные;

- в) по выполнению налогоплательщиком каких-либо условий с целью получения права на использование льготы: условные и безусловные;
- г) по времени действия: постоянные и временные;
- д) по территории действия: федеральные; региональные, муниципальные, на отдельных определенных законодателем территориях;
- е) по условиям введения: ординарные и экстраординарные;
- ж) по воздействию на общественные отношения: стимулирующие; дестимулирующие; поощрительные; вспомогательные;
- з) по элементу налога, через который происходит регулирующее воздействие на общественные отношения: через налоговую ставку, через срок уплаты налога, через объект налогообложения, через налоговую базу;
- и) по моменту изменения элемента налога: первичные; вторичные;
- к) по виду налогоплательщика: регулирующие налогообложение физических лиц; регулирующие налогообложение юридических лиц и физических лиц, зарегистрированных в установленном порядке в качестве индивидуальных предпринимателей; регулирующие налогообложение плательщиков налога на профессиональный доход (далее – НПД) и незарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей; регулирующие налогообложение нотариусов, адвокатов и иных налогоплательщиков со специальным статусом;
- л) по отрасли регулирования: в зависимости от вида деятельности по ОКВЭД;
- м) по достаточности воздействия на предмет налогового регулирования одних только налоговых инструментов: простые и комплексные;
- н) по целевой характеристике: цель введения четко обозначена в нормативном правовом акте; со скрытой целью; цель введения не обозначена законодателем.

4. Обосновано, что для повышения регулирующего эффекта налогообложения в части оптимизации налоговой нагрузки для налогоплательщиков, отнесенных федеральным законодательством к социально

значимым категориям, необходимо заменить стандартные налоговые вычеты на пониженную налоговую ставку по налогу на доходы физических лиц.

Для отдельных категорий налогоплательщиков, льготы для которых устанавливаются региональным законодательством или нормативными правовыми актами местного уровня, порой имеет место ситуация неравенства в части налогообложения, так как для одних и тех же налогоплательщиков в различных регионах или муниципальных образованиях может быть закреплён разный объём налоговых льгот. В связи с этим обоснована необходимость закрепления для социально значимых категорий налогоплательщиков льгот по всем налогам на федеральном уровне с целью достижения однородности статуса налогоплательщиков.

5. Доказано, что средства правового обеспечения регулирующей функции налога, направленные на повышение рождаемости в государстве, являются средствами, которые в отсутствие иных мер государственной поддержки не способны повлиять на решение человека о рождении ребенка, но эффективны в комплексе мер государственной поддержки, в частности прямой финансовой поддержки. Кроме того, воздействие на процессы рождаемости должно носить гибкий характер, исключая понуждение, но создающий возможность принятия человеком самостоятельного выбора путем подталкивания к наиболее желаемому государством. В связи с этим также аргументировано, что в комплексе с мерами государственной налоговой поддержки необходимо принимать меры, направленные на создание в сознании населения позитивного образа семьи.

6. В соответствии с внесенными изменениями в Налоговый кодекс Российской Федерации в части применения пониженных налоговых ставок по специальным налоговым режимам при переходе в регион, где такая налоговая ставка ниже, чем в регионе, в котором предприниматель ранее осуществлял деятельность, также в целях реализации принципов разумности и справедливости налогообложения обосновано введение раздельного налогового учета результатов

предпринимательской деятельности в зависимости от фактического места ее осуществления.

Налогообложение целесообразно осуществлять в соответствии с фактическим регионом, где ведется предпринимательская деятельность, на основании данных налоговой отчетности, в том числе поступающих в налоговый орган данных об операциях, проводимых по контрольно-кассовой технике (далее – ККТ). В связи с этим предлагается внести изменения в абз. 2 п. 2 ст. 346.21 Налогового кодекса Российской Федерации.

7. Разработана концепция налогообложения семейного предпринимательства, которая является инструментом развития предпринимательской деятельности в целом. Указанная концепция предполагает предоставление семейным предприятиям особого льготного режима налогообложения на основе патентной системы налогообложения (далее – ПСН) с включением в патент всех членов семьи, которые непосредственно принимают участие в осуществлении предпринимательской деятельности. Учет семейных предприятий предлагается проводить согласно единому реестру семейных предприятий, на основании включения в который предоставляется право на налогообложение с особыми условиями. Данная концепция является также частью демографической политики: в результате легализации семейного предпринимательства в сознании населения зафиксирован положительный образ семьи не только в качестве социальной, но и экономической ячейки общества.

8. Разработана и обоснована концепция электронного резидентства, которая представляет собой возможность создания юридического лица на территории Российской Федерации, управления им, получения государственных услуг, связанных с ведением предпринимательской деятельности в России посредством электронной платформы, а также накладывает обязанность по уплате налогов в соответствующий бюджет.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что в диссертации разработаны и доказаны положения, вносящие вклад в расширение представлений о функциях налога и регулирующей функции налога в частности.

В диссертационном исследовании изложены концептуальные идеи как о регулирующей функции налога, так и ее подфункциях, о роли регулирующей функции налога в социально значимых процессах – прежде всего, демографической и социальной политике, развитии предпринимательской деятельности.

Сформулированная система правовых средств правового обеспечения регулирующей функции налога является отражением ее правовой природы, которая заключается в превалирующем значении диспозитивного правового регулирования и раскрывается посредством подфункций регулирующей функции налога.

Кроме того, теоретическое значение диссертационного исследования состоит в развитии учения о функциях налога в целом, а в частности – о регулирующей функции налога, ее сущности, содержании, взаимодействии с иными функциями налога в процессе регулирования общественных отношений. Сформулированные и обоснованные выводы и обобщения раскрывают особенности регулирующей функции налога, выявляют ее специфику, а также способны служить концептуальной базой для последующих научных исследований в рамках указанной отрасли знания.

Практическая значимость исследования заключается в том, что регулирующая функция налога оказывает воздействие на широкий спектр общественных отношений. В рамках диссертационного исследования выявлены некоторые проблемы в правоприменительной практике и предложены пути их разрешения; предложены качественно новые концепции по налогообложению физических лиц и субъектов предпринимательской деятельности (для последних режим налогообложения является принципиально важным элементом предпринимательской деятельности); разработаны и обоснованы предложения по реализации регулирующей функции налога как в сфере предпринимательской деятельности, так и в сфере налогообложения физических лиц.

Данные выводы и предложения в дальнейшем могут использоваться в процессе внесения изменений в действующее законодательство о налогах и сборах, а также в учебном процессе при преподавании дисциплин «Финансовое

право», «Налоговое право», «Налоговые режимы предпринимательской деятельности».

Апробация результатов исследования. Диссертация выполнена на кафедре теории права и государственно-правовых дисциплин Волгоградского института управления – филиала РАНХиГС. Основные теоретические предложения и выводы диссертационного исследования были отражены автором в 12 публикациях, три из которых опубликованы в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России.

Отдельные положения диссертации были освещены на научных конференциях: V Всероссийская научно-практическая конференция «Частное и публичное право: проблемы соотношения и взаимодействия в условиях глобальных вызовов» (г. Орел, 15.03.2023); Международная научно-практическая конференция «Трансформация правового регулирования общественных отношений в условиях гиг-экономики» (г. Волгоград, 18–19.05.2023); I Всероссийская научно-практическая конференция с международным участием «Актуальные проблемы частного и публичного права» (г. Волгоград, 26.04.2023); II Международная научно-практическая конференция «Цифровые технологии и право» (г. Казань, 22.09.2023); Международная научно-практическая конференция «Достижения финансового права и законодательства в условиях глобальной цифровой трансформации» (г. Саратов, 28.03.2024); II Всероссийская научно-практическая конференция «Актуальные проблемы частного и публичного права» (г. Волгоград, 25.04.2024), III Международная научно-практическая конференция «Цифровые технологии и право» (г. Казань, 20.09.2024); Международная научно-практическая конференция «Цифровые платформы и трансформация правового регулирования» (г. Волгоград, 01.11.2024); III Всероссийская научно-практическая конференция «Актуальные проблемы частного и публичного права» (г. Волгоград, 23.04.2025).

Ряд выводов по итогам исследования был положен в основу написания заявки на грант РНФ № 25-28-03031 «Финансово-правовое стимулирование деятельности по популяризации в цифровом пространстве ценности

созидательного труда среди детей и молодежи» и будет использован при реализации указанного гранта в 2026–2027 годах.

Полученные в ходе написания диссертации результаты применялись автором в ходе педагогической деятельности в рамках преподавания учебного курса «Налоговое право» в Волгоградском институте управления – филиале РАНХиГС.

Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, трех глав, подразделенных на семь параграфов, заключения и списка использованных источников.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, степень ее разработанности, определяются объект, предмет, цель и задачи диссертационного исследования. Во введении также раскрываются методологическая, теоретическая, нормативная и эмпирическая основы диссертационного исследования, показывается ее научная новизна, формулируются положения, выносимые на защиту, приводятся сведения об апробации результатов исследования и структуре работы.

Первая глава **Теоретические основы правового обеспечения регулирующей функции налога** состоит из трех параграфов.

В первом параграфе *«Регулирующая функция налога: понятие и содержание»* проводится анализ различных подходов к пониманию функции налога, сущности регулирующей функции налога

По результатам исследования автором сделан вывод о том, что регулирующая функция налога является одной из важнейших в системе функций налога, однако нельзя говорить о том, что регулирующая функция занимает доминирующее положение, так как налог сам по себе существует в целях получения средств для пополнения бюджета. Отмечается, что в процессе правового и экономического развития государственного механизма, а также

системы налогообложения введение налогов не обуславливается одной лишь целью пополнения бюджета и реализации фискальной функции. Не менее важными являются и иные функции налога, так как налог является сложным комплексным явлением.

Обосновывается, что регулирующая функция налога является основой создания благоприятного экономического и инвестиционного климата, а также способом преодоления социального неравенства посредством реализации, как стимулирующей подфункции в качестве основной, так и подфункций дестимулирующего, поощрительного и вспомогательного характера.

В рамках диссертационного исследования разработано понятие регулирующей функции налога, которая представляет собой *целенаправленное правовое воздействие публичных органов власти на общественные отношения посредством использования правовых средств в сфере налогообложения стимулирующего, дестимулирующего, поощрительного и вспомогательного характера в отсутствие средств государственного принуждения*. Подфункции регулирующей функции налога представляют собой *совокупность правовых средств налогового регулирования, которые по целевому назначению соотносятся с той или иной подфункцией регулирующей функции налога*.

Разработана система подфункций регулирующей функции налога, которая состоит из: *стимулирующей подфункции*, которая реализуется через стимулирование того или иного общественного поведения, как для граждан, так и для субъектов предпринимательской деятельности; *дестимулирующей подфункции*, реализация которой осуществляется путем наложения дополнительной налоговой нагрузки на те отрасли предпринимательской деятельности, а также поведение субъектов налоговых правоотношений, которые расцениваются законодателем как нежелательные с целью достижения сдерживания таких процессов; *поощрительной подфункции*, которая характеризуется отсутствием существенной экономической выгоды у налогоплательщика, однако является символом социально одобряемого поведения, вознаграждаемого экономически; *вспомогательной подфункции*,

которая по своей сути не является постоянной, а осуществляется государством в кризисные периоды, при экономических ситуациях, в рамках которых использование стандартных и уже существующих механизмов налоговой поддержки недостаточно.

Сделан вывод о том, что подфункции регулирующей функции налога в совокупности и составляют регулирующую функцию налога, несмотря на то, что преследуют не одинаковые цели, но глобально в их основе лежит налоговое регулирование, исключая санкции и какое-либо публичное принуждение.

Обращается внимание, что регулирующая функция налога реализуется посредством воздействия в основном на прямые налоги, тем не менее оно оказывается и через косвенное налогообложение, чаще всего – при реализации вспомогательной подфункции с целью минимизации негативных последствий кризисных экономических условий.

Во втором параграфе *«Нормативно-правовое регулирование реализации регулирующей функции налога»* автором предлагается под правовым обеспечением реализации регулирующей функции налога понимать *деятельность публичных субъектов права, направленную на создание условий для достижения конкретной цели в какой-либо сфере общественных отношений, установленной государством посредством правовых средств в области налогообложения*. Исходя из разработанного понятия, ключевым элементом в структуре правового обеспечения являются правовые средства, которые представляют собой *правовые явления, включая нормы права, в области налогообложения, оказывающие воздействие на правоотношения*.

В работе представлен анализ механизма правового обеспечения реализации регулирующей функции налога, который проводится исходя из классической системы нормативно-правовых актов, являющихся источниками налогового права, и отражает проблематику в области регуляторного правового воздействия налогообложения на каждом из уровней нормативно-правового регулирования.

Особое внимание уделяется тому, что регулирующим механизмом, установленным НК РФ, является возможность применения к нормативно-

правовым актам, каким-либо образом улучшающим положение налогоплательщика, обратной силы закона. Однако реализация дестимулирующей подфункции посредством механизма обратной силы закона видится невозможной в связи с тем, что дестимулирующее воздействие на какие-либо отношения почти всегда ведет к ухудшению положения налогоплательщика.

По результатам анализа действующего законодательства в области налогообложения выявлено, что в настоящий момент возникают вопросы применения механизма оценки эффективности налоговых льгот, на основании чего автором предлагается введение обязательной процедуры по анализу эффективности налоговых льгот, которая включает в себя: оценку фискальной эффективности; расчет потенциального круга получателей налоговой поддержки и сопоставление его с числом фактических воспользовавшихся ею лиц; закрепление конечной цели предоставления налоговых льгот; расчет бюджетных затрат и сложности налогового администрирования; степень правовой определенности правовой нормы, которая вводит налоговую льготу. Особо автором отмечается, что при проведении оценки эффективности средств правового обеспечения регулирующей функции налога следует делать акцент не на отмене тех или иных средств, регулирующих налогообложение, а на их модификации в соответствии с задачами, стоящими перед государством в тот или иной момент времени.

Доказано, что регулирующая функция налога реализуется не только посредством установления налоговой нормы, которая, например, вводит какую-либо льготу, но и посредством установления норм, содержащих положения о предоставлении полномочий по принятию регуляторных налоговых норм иными органами публичной власти. Кроме того, регулирующая функция налога проявляется в распространении налоговых норм за рамки собственно законодательства о налогах и сборах.

По итогам анализа подзаконных нормативно-правовых актов следует сделать вывод о том, что нормотворчество в области налогообложения осуществляется Президентом РФ, а также Правительством РФ в основном в

кризисные или переходные периоды. При стабильных экономических условиях нормотворческая деятельность в данной сфере осуществляется законодательными органами власти.

Дискуссионным является вопрос относительно регуляторной роли писем Министерства финансов РФ и ФНС России, так как фактически в них не содержится норм права, однако, есть сферы общественных отношений в области налогообложения, которые в настоящий момент регулируются именно письмами ФНС России (например, дробление бизнеса).

Таким образом, по результатам диссертационного исследования сформулированы признаки правового обеспечения регулирующей функции налога, которые легли в основу второго положения, выносимого на защиту.

В третьем параграфе *«Правовые средства обеспечения регулирующей функции налога и их классификация»* отмечается, что правовое обеспечение регулирующей функции налога достигается посредством использования законодателем различных средств, применение которых налогоплательщиками оказывает регулирующее воздействие в соответствии с подфункциями регулирующей функции налога в целях стимулирования, дестимулирования, поощрения определенного общественного поведения, а также осуществления вспомогательного воздействия в кризисные периоды.

В рамках данного параграфа проведен анализ действующего налогового законодательства, в результате чего разработана авторская классификация правовых средств обеспечения регулирующей функции налога по следующим основаниям: по уровню нормативного закрепления; по принадлежности к определенной группе налогоплательщиков; по выполнению налогоплательщиком каких-либо условий с целью получения права на использование льготы; по времени действия; по территории действия; по условиям введения; по воздействию на общественные отношения; по элементу налога, через который происходит регулирующее воздействие на общественные отношения; по виду налогоплательщика; по отрасли регулирования; по достаточности воздействия на предмет налогового регулирования одних только налоговых инструментов; по

целевой характеристике. Более подробно данная классификация представлена в третьем положении, выносимом на защиту.

Анализ и классификация средств правового обеспечения, а также инструментов и механизмов, которые включает в себя средство, позволяют определить форму реализации правового обеспечения регулирующей функции налога, под которой следует понимать регулятивное налоговое воздействие, выраженное в совокупности налоговых инструментов, используемых органами публичной власти в целях оказания воздействия на общественные отношения, включая отношения, которые не являются предметом налогового права.

Вторая глава **«Правовое обеспечение регулирующей функции налога в отношении физических лиц»** состоит из двух параграфов.

В первом параграфе **«Правовое регулирование налоговых стимулов для физических лиц»** рассматриваются правовые средства, направленные на оказание регулятивного эффекта в сфере налогообложения физических лиц, которые являются неотъемлемым элементом налоговой системы, а регулирующая функция налога в условиях демократического правового государства является инструментом влияния на поведение налогоплательщиков посредством налоговых стимулов.

При реализации регулирующей функции налога в области налогообложения физических лиц следует отметить тот факт, что законодателем используются в большей степени стимулирующие, поощрительные и вспомогательные подфункции, применение средств дестимулирующего характера имеет точечный характер.

В диссертационном исследовании автором делается вывод о том, что в рамках налогообложения физических лиц использование налоговых льгот налогоплательщиками является актом удовлетворения их частных интересов, но вместе с тем сам факт введения законодателем таких льгот зачастую побуждает налогоплательщика к определенного рода общественно значимому поведению, тем самым удовлетворяются и публичные интересы. Таким образом достигается баланс публичных и частных интересов, который формируется за счет

комплексного характера правовых средств, включающих в себя правовые, экономические, социальные элементы.

В рамках диссертационного исследования также доказано, что определенный круг налоговых льгот направлен на стимулирование и поощрение определенного поведения лиц, в том числе в части произведения расходов денежных средств на определенные направления экономической деятельности, тем самым стимулируя и развивая такие сферы экономики. С одной стороны, налогоплательщики удовлетворяют свои интересы и потребности, с другой стороны, способствуют развитию определенных сфер деятельности и получают компенсационную выгоду, которая фактически уменьшает налоговую базу и в некотором смысле представляет собой софинансирование со стороны государства.

Доказано, что с целью достижения более ощутимого эффекта социального равенства, также видится необходимым закрепление дифференциации по уровню дохода налогоплательщиков, претендующих на получение социального налогового вычета, увеличивая размер налогового вычета для менее обеспеченных социальных групп, одновременно уменьшая его для более обеспеченных налогоплательщиков, что расширит доступ к услугам, расходы на которые частично компенсируются посредством налоговых вычетов.

В рамках рассмотрения классификации по признаку территориальности выявлено, что для отдельных категорий налогоплательщиков, льготы для которых устанавливаются на уровне регионального законодательства или нормативно-правовых актов местного уровня, может складываться ситуация неравенства в части налогообложения, так как для одних и тех же налогоплательщиков в различных регионах или муниципальных образованиях может быть закреплён разный объём налоговых льгот.

Данные выводы нашли свое отражение при разработке четвертого положения, выносимого на защиту.

Во втором параграфе *«Регулирующая функция налога как инструмент развития демографической политики»* налогообложение рассматривается через

призму национальных проектов в области демографии. В настоящий момент государством реализуется национальный проект «Семья», задачами которого являются поддержка семьи при рождении детей, увеличение количества многодетных семей, а также поддержка старшего поколения и сплочение семьи как элемента общества.

Данный вопрос в настоящем диссертационном исследовании рассматривается через призму теории «подталкивания» (англ. nudge), на основании чего автором делается вывод о необходимости использования таких «мягких» инструментов «подталкивания» в сфере репродуктивного поведения населения, в том числе посредством налоговых выгод и одновременного создания экономических условий повышения рождаемости.

Обосновывается, что воздействие на демографическую политику должно носить характер мягкого стимулирования к рождению детей, но вместе с тем такое воздействие должно учитывать интересы и потребности общественности, одновременно создавая позитивный ценностный образ семьи, в том числе многодетной семьи.

Делается вывод о том, что семейная выплата, введенная в рамках реализации национального проекта в соответствии с Федеральным законом от 13.07.2024 № 179-ФЗ «О ежегодной семейной выплате гражданам Российской Федерации, имеющим двух и более детей», имеет налоговую природу по причине того, что данная выплата имеет правовую связь с отношениями налогообложения в части ретроспективного уменьшения налоговой ставки по НДФЛ с 13% до 6%.

В рамках диссертационного исследования обосновано расширение Перечня дорогостоящих видов лечения в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность, суммы оплаты которых учитываются при определении суммы социального налогового вычета и включения в указанный Перечень услуг по криоконсервации эмбрионов, гамет (ооцитов, сперматозоидов) вне рамок лечения бесплодия методом ЭКО, а с целью отсроченного их использования при планировании беременности.

Указанные выводы легли в основу пятого положения, выносимого на защиту.

Третья глава **«Регулирующая функция налогов как инструмент развития предпринимательской деятельности»** состоит из двух параграфов.

В первом параграфе **«Правовые средства регулирования в сфере налогообложения предпринимательской деятельности»** рассматривается влияние налогообложения на предпринимательскую деятельность, эффективность правового регулирования которого напрямую влияет на развитие экономики государства.

В данном параграфе делается вывод о том, что режим налогообложения оказывает ощутимое воздействие на развитие предпринимательской деятельности в сравнении с воздействием налогообложения на физических лиц в связи с тем, что в рамках осуществления хозяйственной деятельности налогообложение выступает одним из ключевых факторов, а также является статьей расходов.

В основе правового обеспечения регулирующей функции налога при правовом регулировании предпринимательской деятельности лежит стимулирование и дестимулирование, тогда как остальные подфункции используются по мере необходимости.

На основе анализа действующего налогового законодательства сделан вывод о том, что дестимулирующее воздействие в рамках налогообложения субъектов предпринимательской деятельности осуществляется комплексно: законодателем выражается некое неодобрение доходов, полученных как субъектами предпринимательской деятельности, так и физическими лицами, если источником такого дохода является деятельность, оказывающая негативное влияние на налогоплательщиков, как с точки зрения нравственности, так и с точки зрения физического здоровья. В комплекс мер дестимулирующего характера должны включаться инструменты просвещения, образования, воспитания.

Исходя из анализа специальных налоговых режимов, а также иных налоговых льгот, диссертантом делается вывод, что следует отличать специальный налоговый режим от преференциального налогового режима, который является более широким понятием и включает в себя не только собственно специальные налоговые режимы, улучшающие положение налогоплательщика относительно общей системы налогообложения, но и иные особые режимы налогообложения, устанавливающие комплекс налоговых льгот для отдельных категорий налогоплательщиков.

По результатам диссертационного исследования предложены меры по совершенствованию института самозанятости, которые направлены на предотвращение подмены фактических трудовых отношений самозанятостью.

Особое внимание уделяется проблематике, возникшей в сфере налогообложения предпринимательской деятельности в связи с внесением изменений в конце 2024 года по противодействию фиктивной миграции бизнеса в регионы с более низкими налоговыми ставками для плательщиков УСН путем внесения изменений в пункт 2 статьи 346.21 НК РФ. Диссертантом делается вывод о необходимости внесения в текст статьи нормы об осуществлении налогообложения для предпринимателей, осуществивших переход в другой регион, в соответствии с фактическим регионом осуществления предпринимательской деятельности на основании поступающих данных налоговой отчетности, в том числе поступающих в налоговый орган информации об осуществляемых операциях по ККТ.

Второй параграф **«Правовое обеспечение регулирующей функции налога для бизнеса посредством реализации национальных проектов»** посвящен реализации регулирующей функции налога через национальные проекты как комплексный инструмент государственной политики. Входящие в их состав федеральные проекты отличаются точечной регулирующей направленностью и охватывают отдельные отрасли (ИТ-сфера, сфера развития технологий), а также отдельные категории субъектов – в частности, Федеральный проект «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной

предпринимательской инициативы» в рамках национального проекта «Эффективная и конкурентная экономика» ориентирован на поддержку субъектов малого и среднего бизнеса.

При этом создание и реализация национальных и федеральных проектов стимулирует и подталкивает к развитию отдельных отраслей предпринимательской деятельности, а также инвестированию в таковые.

Диссертантом разработана (в том числе в качестве эксперимента, по аналогии с институтом самозанятости) конструкция электронного резидентства, введение которого, с одной стороны, привлечет новых иностранных субъектов предпринимательской деятельности в Российскую Федерацию, а, с другой стороны, будет также способствовать как развитию экономики, так и повышению собираемости налогов, что в полной мере отвечает принципу баланса публичных и частных интересов.

По результатам диссертационного исследования автором разработана концепция введения института семейного предпринимательства с особым режимом налогообложения. Предполагается, что налоговые льготы станут не только элементом стимулирования предпринимательской деятельности, но и инструментами поощрительного характера, легализации участия в предпринимательской деятельности членов семьи, а также снижения интенсивности налогового контроля к таким субъектам бизнеса. Введение мер налоговой поддержки для категории семейного бизнеса будет стимулировать семьи осуществлять предпринимательскую деятельность, что будет способствовать не только развитию российской экономики, но и укреплению института семьи как самостоятельного субъекта экономических и социальных отношений.

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

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ АВТОРОМ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

Статьи в изданиях, включенных в Перечень изданий, рекомендованных ВАК России для опубликования основных научных результатов диссертации на соискание ученой степени кандидата (доктора) наук:

1. Куркина Н.В. Регулирующая функция налогов как механизм развития демографической политики // Финансовое право. – 2025. – № 4. – С. 27-32. – DOI 10.18572/1813-1220-2025-4-27-32.

2. Куркина Н.В. Регулирующая функция налога и ее правовое обеспечение // Налоги и налогообложение. – 2025. – № 2. – С. 56-70. – DOI: 10.7256/2454-065X.2025.2.73853.

3. Куркина, Н. В. Правовое регулирование налогообложения семейного предпринимательства как фактор развития экономики / Н. В. Куркина // Legal Bulletin. – 2025. – Т. 10, № 2. – С. 32-42. – DOI 10.5281/zenodo.16202319.

Иные работы автора:

4. Куркина Н.В. Цифровое налоговое резидентство как инструмент реализации регулирующей функции налогов / Н. В. Куркина// Цифровые платформы и трансформация правового регулирования: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции 1 ноября 2024 года. Под общ. ред. С. М. Мироновой, Д. В. Кожемякина; Волгоградский институт управления – филиал РАНХиГС. – Волгоград: Изд-во Волгоградского института управления – филиала РАНХиГС, 2025 – С. 29-31.

5. Куркина Н.В. Трансформация механизма предоставления налоговых вычетов для физических лиц в условиях цифровизации / Н. В. Куркина //Достижения финансового права и публичного банковского права в условиях глобальной цифровой трансформации: сб. науч. тр. / [П. Л. Алтухов, В. В. Болквадзе, Т. М. Владимирова и др.]; под общ. ред. Е. В. Покачаловой;

Саратовская государственная юридическая академия. Саратов: Изд-во Сарат. гос. юрид. акад., 2025. – С. 40-44.

6. Куркина Н.В. Индивидуальный инвестиционный вычет при исчислении налога на доходы физических лиц в условиях цифровизации / Н. В. Куркина// Цифровые технологии и право: сборник научных трудов III Международной научно-практической конференции (г. Казань, 20 сентября 2024 г.) / под ред. И. Р. Бегишева, Е. А. Громовой, М. В. Залоило, И. А. Филиповой, А. А. Шутовой. В 6 т. Т. 1. – Казань: Изд-во «Познание» Казанского инновационного университета, 2024. – С. 243-248.

7. Куркина, Н. В. Налоговое стимулирование рождаемости как элемент политики государства: правовой аспект / Н. В. Куркина // Актуальные проблемы частного и публичного права: сборник материалов II Всероссийской научно-практической конференции, Волгоград, 01 апреля 2024 года. – Волгоград: РАНХиГС, 2024. – С. 125-126.

8. Куркина Н. В. Дробление бизнеса в целях применения упрощенной системы налогообложения / Н. В. Куркина // Актуальные проблемы частного и публичного права: Сборник материалов I Всероссийской научно-практической конференции, с международным участием, Волгоград, 26 апреля 2023 года. – Волгоград: Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, 2023. – С. 117-118.

9. Куркина Н.В. Цифровизация налога на профессиональный доход / Н.В. Куркина// Трансформация правового регулирования общественных отношений в условиях гиг-экономики. Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции 18-19 мая 2023 года / Под общ. ред. С. М. Мироновой, Д.В. Кожемякина; Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Волгоградский институт управления. – Волгоград: Сфера, 2023. – С. 43-47.

10. Куркина, Н. В. Единый налоговый счет как механизм цифровизации налогообложения / Н. В. Куркина // Цифровые технологии и право: сборник научных трудов II Международной научно-практической конференции В 6 т.,

Казань, 22 сентября 2023 года. – Казань: Издательство «Познание», 2023. – С. 58-66.

11. Куркина, Н. В. Поддержка бизнеса в условиях санкционной политики / Н. В. Куркина // Фундаментальные проблемы и перспективы развития предпринимательского права, конкурентного права и арбитражного процесса в современных экономических условиях санкционной политики: Сборник научных трудов по материалам II Международной научно-практической конференции, Волгоград, 22–23 апреля 2022 года / Под общей редакцией С.М. Мироновой, А.Е. Пономарченко. – Волгоград: Волгоградский институт управления - филиал федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», 2022. – С. 174-181.

12. Куркина, Н. В. Специальные налоговые режимы как инструмент правового регулирования предпринимательской деятельности / Н. В. Куркина // Актуальные проблемы предпринимательского и гражданского права: сборник научных трудов, Волгоград, 09 апреля – 28 мая 2021 года / Под редакцией С. М. Мироновой, А. Е. Пономарченко, Е. Н. Агибаловой, И. Б. Иловайского; Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Волгоградский институт управления. – Волгоград: Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Волгоградский филиал, 2021. – С. 195-203.