

## ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ: ПОСТАНОВКА ВОПРОСА

Обосновывается необходимость детальной классификации налоговых льгот, закрепленных в законодательстве о налогах и сборах РФ. Виды налоговых льгот выделяются различными авторами, но не всегда соотносятся с сущностью налоговых льгот и являются произвольными. Подробная классификация необходима в первую очередь для понимания ее сущности, подкрепленная условиями применения налоговых льгот. Во-вторых, определение различных видов налоговых льгот позволит отделить данный институт от других смежных по характеристикам освобождений таких, например, как привилегия и поощрение. Сложный по своей правовой определенности институт налоговой льготы имеет важное значение как для законодателя, так и для правоприменителей. Поскольку от правильного его понимания зависит эффективность достижения целей правового регулирования налоговых отношений и финансовая стабильность государства.

*Ключевые слова:* налоговые льготы; стимулирование; виды налоговых льгот; законодательство о налогах и сборах.

А.М. Khabdaev

## TYPES OF TAX EXEMPTIONS: QUESTION STATEMENT

The necessity of a detailed classification of tax exemptions enshrined in the legislation on taxes and fees of the Russian Federation is substantiated. Types of tax exemptions are allocated by various authors, but they do not always correlate with the essence of tax exemptions and are arbitrary. Detailed classification is necessary first of all to understand its essence, supported by the conditions of application of tax exemptions. Secondly, the definition of different types of tax exemptions will allow to separate this institution from other related exemptions such as privilege and encouragement. Complex in its legal certainty the institute of tax exemptions is important for both the legislator and law enforcers. Since the effectiveness of achieving the goals of legal regulation of tax relations and financial stability of the state depends on its correct understanding.

*Keywords:* tax exemptions; incentives; types of tax exemptions; legislation on taxes and fees.

Налоги выполняют важнейшую роль в функционировании государства. Обеспечивая поступление денежных доходов в бюджетную систему страны, налоги призваны создавать необходимую материальную основу для выполнения поставленных перед государством задач. В этой связи независимая фискальная система, направленная на поступление необходимых финансовых ресурсов, является основой существования независимого и финансово-устойчивого государственного механизма. Решения вопросов финансовой стабильности путем по-

ступления налоговых платежей — это вопрос глобальный, вопрос важный и требующий надлежащего контроля и реализации. Достаточное поступление денежных средств необходимых для выполнения задач государственной политики становится особенно острым в момент разрешения вопросов глобальных вызовов национальной безопасности государства.

Вопросы национальной безопасности затрагивают также вопросы финансовой стабильности государства и вопросы социальной защищенности граждан государства. Стабильность государства зависит от финансовых возможностей, которые обеспечиваются поступлениями доходов в бюджетную систему страны. Главным источником поступления доходов в государственный бюджет являются налоги. Наряду с вопросами обеспечения национальной безопасности остро ставится вопрос о функционировании справедливой налоговой системы. Налоговая система как эффективная система поступления государственных доходов должна функционировать с учетом реалий сегодняшнего дня и отвечать на глобальные вызовы, возникающие как внутри общества, так и за ее пределами.

Один из таких вопросов, поставленных Президентом РФ В. В. Путиным — это реформирование налоговой системы. В послании Федеральному собранию РФ Президент РФ В. В. Путин отметил: «Налоговая система должна обеспечивать поступление ресурсов для решения общенациональных задач, а также для реализации региональных программ, призвана сокращать неравенство, причем не только в обществе, но и в социально-экономическом развитии субъектов Федерации; учитывать уровень доходов граждан и компаний. Предлагаю продумать подходы к модернизации нашей фискальной системы, к более справедливому распределению налогового бремени в сторону тех, у кого более высокие личные и корпоративные доходы»<sup>1</sup>.

Прежде всего стоит отметить что налоговая система государства в современных условиях призвана выполнять не только фискальную функцию, то есть функцию пополнения доходной части бюджета публичного субъекта, но и регулирующую функцию. Именно регулирующая функция реализуется посредством снижения и увеличения налогового бремени для налогоплательщиков, применения к отдельным категориям налогоплательщиков налоговых льгот и налоговых преференций.

Одним из наиболее эффективных инструментов регулирования налоговых отношений на сегодняшний день является применение механизма налоговых льгот. Налоговые льготы — это предусмотренные законодательством о налогах и сборах<sup>2</sup> исключения из общего правила, освобождения от налогообложения для определенных законом категорий налогоплательщиков. По своей правовой сущности налоговые льготы — это прежде всего способ правового регулирования, установленный налоговым законодательством в целях выравнивания положения определенной категории субъектов, стимулирования их к участию в правовых отношениях посредством предоставления им возможности получения дополнительного блага либо снижения объема обязанностей [5, с. 36].

---

<sup>1</sup> Послание Президента РФ Федеральному собранию от 29.02.2024 г. // Российская газета. 2024. № 46.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 23 марта 2024 г. № 58-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31, ст. 3824.

Кроме того, в соответствии с бюджетным законодательством РФ<sup>1</sup> налоговые льготы — это налоговые расходы публично-правового образования, поскольку с помощью них обусловлены выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. То есть при определении налоговых льгот нужно учитывать эффективность их применения, иначе недостижение цели правового регулирования может повлечь существенные последствия для финансовой стабильности публичного субъекта.

Внедрение и применение налоговых льгот имеет определенные ограничения. Это прежде всего невозможность применения льгот в отношении отдельных субъектов. Стоит отметить, что налоговые льготы также, как и все нормы регулирующие налоговые отношения должны соблюдать основные начала налогового законодательства, закрепленные в ст. 3 НК РФ. В частности, это принцип признания всеобщности и равенства налогообложения, необходимость учитывать фактическую способность налогоплательщика к уплате налога, принцип недискриминационности, принцип определенности норм законодательства о налогах и сборах, принцип федерализма.

Стоит добавить, что особенностью применения механизма налоговых льгот является его заявительный характер. Для реализации налоговой льготы необходимо волеизъявление налогоплательщика, то есть это право, а не обязанность налогоплательщика применять налоговую льготу. При отказе от применения налоговой льготы в отношении плательщика не будет применяться штрафная санкция.

Устанавливая освобождения от налогообложения, законодатель не всегда четко определяет, является ли то или иное освобождение налоговой льготой, возможно ли применение таких механизмов без последствий в виде штрафных санкций, возможно ли отказаться от применения данных освобождений. Как правило такие вопросы разрешаются в правоприменительной практике.

По справедливому указанию А. Г. Матвеева «значимым в рассматриваемом контексте является то, что параллельно с выяснением того, какие именно способы налогового стимулирования экономических субъектов охватываются соответствующим понятием, эволюционировал подход судебных инстанций к оценке обоснованности применения налогоплательщиками данных мер от строго формального следования букве закона к выяснению соответствия его действий смыслу введения налоговых преференций» [2, с. 75].

В силу этого имеет важное значение помимо определения сущности налоговой льготы, определить виды налоговых льгот. Безусловно, в науке применялись различные подходы к классификации налоговых льгот.

По мнению С. Г. Пепеляева, все льготы имеют одну общую цель — сокращение размера налогового обязательства налогоплательщика. Однако по механизму своего действия налоговые льготы имеют существенные различия. Принято разделять налоговые льготы в зависимости от того, на изменение какого элемента структуры налога — предмета (объекта) налогообложения, налоговой

---

<sup>1</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 26 февраля 2024 г. № 36-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31, ст. 3823.

базы или окладной суммы направлены льготы, они могут быть разделены на три группы соответственно: изъятия, скидки и освобождения» [3, с. 147].

Однако, на наш взгляд сокращение налогового обязательства — это не единственная цель, это скорее необходимые последствия применения налоговых льгот, которые необходимы для компенсации или стимулирования плательщиков. Как было указано выше, правоприменительная практика указывает на необходимость выяснения в каждом конкретном случае цели установления налоговых освобождений.

Классификация налоговых льгот в зависимости от воздействия на элементы является понятной и применимой только при определении налоговой льготы в широком смысле, под которой понимаются все освобождения, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

По мнению Т. М. Черняковой, О. В. Дрозняк, в зависимости от оснований предоставления выделяют льготы, предоставляемые с учетом материального и финансового положения налогоплательщика, заслуг перед государством, необходимости развития сфер экономики, регионов, предприятий; в зависимости от сферы применения льготы делят на общие (для всех плательщиков) и специальные (для отдельных категорий) [7, с. 146].

Зависимость предоставления освобождений от заслуг перед государством является разновидностью поощрения, поскольку предоставление преимуществ ставится в зависимость от достижения определенных результатов. Льготы по своей сущности являются инструментом выравнивания положения налогоплательщиков, при этом не индивидуально, а в отношении группы налогоплательщиков. В силу этого льготы не могут быть применены ко всем налогоплательщикам, а применяются только в отношении отдельных категорий.

По мнению М. В. Силукова, налоговые льготы могут быть разделены с целью контроля над их законным использованием и эффективностью по целевой составляющей на три группы: это социальные, стимулирующие и технические (финансовые) льготы [4, с. 47].

Социальные направлены прежде всего на справедливое отношение к налогоплательщикам, которым требуется поддержка государства, это социально незащищенные слои населения. Стимулирующие налоговые льготы применяются для субъектов предпринимательской деятельности в виде освобождения от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков, снижения налоговой нагрузки на определенный период. Это точечный инструмент, который применяется в отношении отдельных видов предпринимательской деятельности или отдельных территорий.

Выделение технических (фискальных) налоговых льгот на наш взгляд не имеет смыслового значения поскольку все налоговые льготы в той или иной степени приводят к снижению налоговых обязательств налогоплательщиков. Таким образом и стимулирующие и социальные налоговые льготы обладают свойствами фискальных налоговых льгот.

А. А. Копина выделяет следующие разновидности налоговых льгот по налогу на доходы физических лиц:

1) исключение некоторых видов из объектов налогообложения (ст. 217 НК РФ);

2) налоговые вычеты по НДФЛ (например, стандартные, социальные, имущественные и т.д.) [1, с. 17].

Химичева Н. И., Беликов Е. Г. справедливо указывают, что «освобождения некоторых доходов от налогообложения и налоговые вычеты по НДФЛ — это налоговые стимулы, которые являются юридическим средством и оказывают регулирующее воздействие в НДФЛ. Многие из данных стимулов обладают социальной направленностью» [6, с. 47].

Важное значение приобретает вопрос определения цели внедрения налоговых льгот для их классификации и определения сущности освобождений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Налоговые льготы должны обладать стимулирующим или компенсационным характером. Это обусловлено их правовой сущностью, для этого они применяются законодателем и посредством этого производится их реализация как правовой нормы, как субъективного права на разных этапах правового регулирования. В связи с этим классификации, которые раскрывают сущность налоговой льготы должны учитывать тот факт, что все налоговые льготы, приведенные в классификации должны обладать подобным свойством, то есть должны либо стимулировать, либо компенсировать правовой статус налогоплательщика. Таким образом, вопрос определения разновидностей налоговых льгот должен разрешаться с учетом особенностей и ограничений, предусмотренных законом в их отношении и основываться на целевой направленности их установления.

### Список использованной литературы

1. Копина А. А. Льготы по налогу на доходы физических лиц: общие условия и практика применения (часть первая) / А. А. Копина // *Налоги*. — 2017. — № 19. — С. 15–16.

2. Матвеев А. Г. Налоговые льготы как мера экономического стимулирования. Проблемы правоприменения / А. Г. Матвеев // *Закон*. — 2022. — № 11. — С. 73–74.

3. *Налоговое право: Учебник для вузов* / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишер, 2015. — 796 с.

4. Силуков М. В. Роль налоговых льгот в реализации налоговой политики / М. В. Силуков // *Иновационная экономика и общество*. — 2023. — № 2(40). — С. 4652.

5. Хабдаев А. М. Налоговая льгота как финансово-правовая категория: проблемы определения сущности / А. М. Хабдаев // *Сибирский юридический вестник*. — 2023. — № 3 (102). — С. 31–36.

6. Химичева Н. И. Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц / Н. И. Химичева, Е. Г. Беликов // *Налоги*. — 2016. — № 2. — С. 45–48.

7. Чернякова Т. М. Бюджетно-налоговое регулирование экономики Луганской Народной Республики на основе оценки эффективности налоговых льгот / Т. М. Чернякова, О. В. Дрозняк // Вестник Луганского государственного университета имени Владимира Даля. — 2023. — № 3(69). — С.145–148.

### **Информация об авторе**

*Хабдаев Александр Максимович* — старший преподаватель кафедры предпринимательского и финансового права, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, e-mail: khabdaev@mail.ru.

### **The Author**

*Khabdaev Aleksandr Maksimovich* — Senior Lecturer, the Department of Business and Financial Law, Baikal State University, Irkutsk, e-mail: khabdaev@mail.ru.