

К ВОПРОСУ О ДИСКУССИИ ВОКРУГ ПОНЯТИЯ «НАЛОГОВАЯ ЛЬГОТА»

В статье освещается дискуссионный вопрос, существующий в финансово-правовой науке, относительно содержания понятия налоговой льготы как финансово-правовой категории. Анализ налогового законодательства не позволяет сделать однозначный вывод относительно содержания понятия налоговой льготы. Автор обращает внимание на различные точки зрения, проявившиеся в науке на сегодняшний день. Однако существующее разнообразие не позволяет разрешить сохранившуюся проблему определения содержания понятия налоговой льготы. Один из вариантов решения данной проблемы видится автором в систематизации существующих точек зрения и выделения из них наиболее содержательных, позволяющих разрешить существующие пробелы.

Ключевые слова: элементы налога; налоговая льгота; преимущества; освобождения от уплаты налога.

А. М. Khabdaev

TO A QUESTION ABOUT DISCUSSION AROUND THE CONCEPT OF «TAX RELIEF»

The article highlights the controversial issue that exists in financial and legal science, regarding the content of the concept of «tax incentives» as a financial and legal category. The analysis of tax legislation does not allow making unambiguous conclusion regarding the content of the concept of tax incentives. The author draws attention to the various points of view that have emerged in science today. However, the existing diversity does not allow to resolve the remaining problem of defining the content of the concept of a tax benefit. One of the options for solving this problem is seen in the systematization of existing points of view and the selection of the most meaningful from them, allowing to resolve the existing gaps.

Key words: elements of tax; tax relief; benefits; tax exemptions.

Законодательство о налогах и сборах Российской Федерации основывается на конституционно установленной обязанности, определенной в ст. 57 Конституции Российской Федерации как обязанность каждого лица уплачивать налоги и сборы, которые установлены законодательным актом. В п. 6 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) указано, что при установлении налогов обязательно должны быть определены все элементы налогообложения. При этом согласно принципу определенности налогообложения, акты налогового законодательства должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый плательщик точно знал какие налоги, когда и в каком

порядке он будет уплачивать. Таким образом налоговое законодательство Российской Федерации ставит перед собой высокие цели установления такого уровня юридической техники, при котором каждый плательщик будет способен самостоятельно определить смысловое значение механизмов налогового регулирования. Данная цель обоснована тем, что уплата налогов неизбежно затрагивает всех лиц и в связи с этим обязана быть доступна для понимания и определения в налоговых актах.

В ст. 17 НК РФ законодательно определяются юридические элементы налога, которые непосредственно должны быть определены в законе о налоге. Одним из элементов налога, который в необходимых случаях определяется в законе, является «налоговая льгота». Налоговая льгота является факультативным элементом налога и устанавливается по воле законодателя. В тех случаях, когда законодатель устанавливает в законе о налоге «налоговую льготу», она становится неотъемлемой частью правового регулирования данного налога. В этой связи на налоговую льготу распространяется принцип определенности налогообложения. То есть «налоговая льгота» должна быть таким образом определена, чтобы каждый плательщик знал, какие установлены налоговые льготы и как он может их применить. Для этого необходимо чтобы плательщик мог определить, что же представляет из себя «налоговая льгота», определить его понятие.

Понятие налоговой льготы в налоговом законодательстве не раскрыто содержательно, однако в ст. 56 НК РФ установлено понятие льготы по налогам и сборам, которое определяется как преимущество, которое предоставляется отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов по сравнению с другими плательщиками, в том числе в виде возможности не уплачивать налоги или уплачивать его в меньшем размере.

Стоит отметить, прежде всего, формальную неточность в использовании законодателем двух понятий, из которых содержательно раскрыто понятие «льгота по налогам и сборам», а в большинстве норм налогового законодательства используется понятие «налоговая льгота». Данная неточность, как указывают многие исследователи, с одной стороны, является формально некорректной, а с другой стороны, не вызывает сомнений в том, что содержательно эти понятия идентичны. Не совсем понятна логика законодателя содержательно раскрывать понятие, которое практически не используется в налоговом кодексе, тогда как понятие «налоговая льгота» используется практически везде. Таким образом, стоит согласиться с мнением тех исследователей, которые приходят к выводу об идентичности данных понятий. Однако говоря об определенности и последовательности норм налогового законодательства, правильнее будет законодателю скорректировать данные понятия для того, чтобы избежать неточности в правоприменении.

В силу отсутствия определения «налоговой льготы» и «размытого» определения «льготы по налогам и сборам», не позволяющим достаточно верно сформулировать признаки льготы, используемой в налоговом законодательстве, не только правоприменителям, в том числе плательщикам налогов и сборов, но

и многочисленным исследователям данного понятия порой сложно прийти к однозначному пониманию данного правового явления. Таким образом, понятие налоговой льготы, установленное законодательно «расширительно» определяет его содержание и не позволяет отграничить его от других преимуществ, которые устанавливаются налоговым законодательством.

В качестве одной из причин возникающей неопределенности и дискуссии вокруг понятия налоговой льготы, можно назвать отсутствие норм налогового законодательства, прямо определяющих в каких случаях преимущества, предоставляемые налогоплательщикам, являются налоговой льготой. Существует некоторое количество статей в части второй НК РФ, прямо определяющих налоговые льготы по соответствующим видам налогов, например ст. 361.1 НК РФ определяющая налоговые льготы по Транспортному налогу, ст. 381 НК РФ определяющая налоговые льготы по Налог на имущество организаций и ст. 381.1 НК РФ определяющая порядок применения налоговых льгот по Налог на имущество организаций, ст. 395 НК РФ определяющая налоговые льготы по Земельному налогу, ст. 407 НК РФ определяющая налоговые льготы по Налог на имущество физических лиц. Но, кроме этого существуют нормы, которые по своему содержанию могут относиться к налоговым льготам, но формально не определены законодателем в качестве таковой. В связи с этим возникает некоторая правовая неопределенность в применении данных норм, поскольку определение льгот по налогам и сборам является не совсем точным, не позволяющим отграничить налоговые льготы от иных преимуществ для отдельных категорий налогоплательщиков, которые установлены законом и предопределены особенностями взимания отдельных видов налогов.

Таким образом в силу возникшей правовой неопределенности, целесообразно проанализировать существующие подходы к понятию налоговой льготы. Институт налоговой льготы стал объектом изучения ученых исследователей сравнительно недавно.

В конце 90-х гг. XX столетия теоретики правовой науки обратили свой взор на общеправовое обоснование льготы как правовой категории. А впоследствии на основе исследований общеправового понятия льготы в начале 2000-х гг. появились первые исследования ученых юристов, посвященные налоговой льготе. Изначально рассмотрим понятие льготы, а затем перейдем к рассмотрению налоговой льготы.

В толковом словаре В. Даля нет понятия «льгота», зато есть понятие «льга», которое имеет ту же коренную структуру, что и «льгота». «Легота, льгота ж. льга, простор, свобода, легкота, воля; особые права, преимущества перед другими. Льгота кому на торговлю, монополия. Облегчение от податей, повинностей, налогов, работ, большая свобода в чем-либо» [3, с. 243].

Теоретики правовой науки определяли льготу как определенные дополнительные права лица. Например, Н. В. Витрук «под льготой понимает права отдельных групп населения, которые конкретизируют, развивают и дополняют общие права личности» [1, с. 83].

Развивая идею льготы как возможность предоставления определенных права А. В. Малько, под правовой льготой понимает правомерное облегчение положений субъекта, позволяющее ему полнее удовлетворить свои интересы и выражающееся как в предоставлении дополнительных, особых прав (преимуществ), так и в освобождении от обязанностей [4, с. 49].

Как правило, исследователи указывают на то, что с помощью налоговых льгот в налогообложении раскрывается регулирующая функция налога, в том числе путем стимулирования субъектов для занятия предпринимательской деятельностью и создания благоприятных условий для инвестирования своих средств. Как отмечают А. А. Тедеев и В. А. Парыгина, «экономическим проявлением института предоставления налоговой льготы выступает полное или частичное освобождение каких-либо категорий лиц от уплаты того или иного налога, при этом использование механизма налоговых льгот является одним из проявлений регулятивно-стимулирующей функции налогообложения» [10, с. 280].

М. В. Титова предлагает определять налоговую льготу как «налоговый механизм, представляющий собой такое законодательно установленное преимущество в исполнении обязанности по уплате налогов, которым имеют право воспользоваться только отдельные, определенные законом, категории налогоплательщиков. При этом под налоговым механизмом понимается совокупность средств и способов, используемых для реализации налоговых отношений и, в частности, для исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей» [7, с. 32].

Стоит также обратить внимание на точку зрения А. Б. Быля, который, указывая на легальное определение налоговой льготы, отмечает, что «льготу можно рассматривать и как освобождение (полное или частичное) плательщика налога, учитывающее его особенности, от уплаты налога. При этом следует иметь в виду, что это именно освобождение от уплаты, а не от обязательства уплаты» [9, с. 273].

Некоторые авторы указывают на характерную налоговым льготам свойство быть исключением из общих правил. Так, В. М. Мандрица в учебнике по финансовому праву определяет весьма кратко понятие налоговой льготы в виде «исключения из общих правил обложения» [6, с. 128].

В актах Конституционного Суда Российской Федерации несколько раз указывалось на понимание налоговой льготы как освобождения от уплаты налогов, при этом данное освобождение рассматривается как исключение из общих правил правового регулирования, то есть в том числе исключение из принципов всеобщности и равенства налогообложения, которые постулируются Конституцией и актами налогового законодательства РФ¹.

Однако, по мнению Д. В. Тютинина, налоговые льготы стоит рассматривать не как предоставление преимущества одним категориям плательщиков по сравнению с другими, а как формирование категории плательщиков, которые вправе использовать налоговую льготу внутри общей категории плательщиков. Та-

¹ По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта»: постановление Конституц. Суда РФ от 28 нояб. 2017 г. № 34-П // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

ким образом, не происходит нарушение принципов всеобщности и равенства налогообложения, поскольку внутри льготной категории действуют адаптированные для данной категории принципы с учетом справедливости в отношении плательщиков этой категории [8].

Представитель белорусской научной школы А. А. Пилипенко также рассматривает «налоговую льготу как различного рода исключения из общего налогового режима в установленном законом порядке для отдельных категорий налогоплательщиков. Все они имеют одну цель, сокращение размера налогового обязательства или создание более выгодных условий для его выполнения отдельным налогоплательщиком» [11, с. 282].

То есть ряд авторов приходит к выводу о том, что помимо общего основного режима налогообложения, стоит выделять льготные правовые режимы, которые приводят к сокращению налоговых обязательств. Однако, как указывает В. В. Громов, не во всех подобных режимах основанием является перечисление налоговых льгот в НК РФ, они могут иметь иные основания в виде федерального закона в развитие которого устанавливаются налоговые преференции [2, с. 7]. С точки зрения теории права, по мнению А. В. Подольского, «в основе льготного правового режима лежит такой правовой стимул, как льгота, представляющая собой средство создания благоприятных условий для реализации прав и исполнения обязанностей. В отличие от других стимулирующих средств льгота не выступает мерой дополнительных преимуществ (коими являются, например, привилегии и иммунитеты) и не является выражением одобрения и мерой вознаграждения (как поощрения), а восполняет недостающие возможности субъекта права, способствуя тем самым достижению социального значимого результата» [6, с. 10].

Изложенные в данной работе взгляды на понятие налоговой льготы безусловно имеют общие черты и признаки, однако указывают на продолжающуюся дискуссию вокруг нее. Безусловно, мы вполне способны определить общие цели и задачи, позволяющие охарактеризовать специфику данного правового явления и в этом плане законодательное определение льгот по налогам и сборам, дает нам лишь основу для формирования представления о том, что из себя представляет налоговая льгота, но не позволяет окончательно сформулировать ее признаки и отграничить от других существующих преимуществ. Сформированная законодателем позиция относительно определения налоговой льготы, например, как специального налогового механизма или как специального льготного правового режима позволит точнее определить содержание данного правового явления. В таком случае в законодательных актах появится правовая определенность и содержательный подход будет подкреплён формальным подходом, позволяющим плательщикам самостоятельно определять, когда и в каком порядке они имеют право применять налоговые льготы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Витрук Н. В. Правовой статус личности в СССР / Н. В. Витрук. – Москва : Юрид. лит., 1985. – 176 с.

2. Громов В. В. Льготные и специальные налоговые режимы: проблема правового разграничения / В. В. Громов // *Налоги*. – 2020. – № 3. – С. 3–7.
3. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. В 4 т. Т. 2 : И – О / В. Даль. – Москва : Рус. яз., 1998. – 779 с.
4. Малько А. В. Льготы в российском праве (проблемы теории и практики) / А. В. Малько, И. С. Морозова. – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2004. – 274 с.
5. Мандрица В. М. Финансовое право / В. М. Мандрица. – Изд. 2-е, перераб. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2003. – 347 с. – Сер. «Учебники, учебные пособия».
6. Подольский А. В. Льготные правовые режимы: теоретико-правовое исследование : дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Подольский. – Белгород, 2020. – 172 с.
7. Титова М. В. Налоговые льготы : дис. ... канд. юрид. наук / М. В. Титова. – Санкт-Петербург, 2004. – 214 с.
8. Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций / Д. В. Тютин // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 05.10.2021).
9. Финансовое право : учеб. для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева. – Москва : Проспект, 2018. – 648 с.
10. Финансовое право : учебник / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – Москва : Эксмо, 2004. – 480 с.
11. Финансовое право : учеб. пособие / сост. А. А. Пилипенко. – Москва : Кн. дом, 2007. – 608 с.

Информация об авторе

Хабдаев Александр Максимович – старший преподаватель кафедры предпринимательского и финансового права Института государственного права и национальной безопасности Байкальского государственного университета, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: khabdaev@mail.ru.

Author

Khabdaev Alexander Maksimovich – Senior Lecturer at the Department of Business and Financial Law of the Institute of State Law and National Security of the Baikal State University, 664003, Irkutsk, Lenin st. 11, e-mail: khabdaev@mail.ru.