

## Налоговая льгота как один из видов правовых стимулов в налоговом праве

О. А. Скутьельник

преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин РЭУ им. Г. В. Плеханова.  
Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова», 117997, Москва,  
Стремянный пер., д. 36.  
E-mail: prav.zakon@yandex.ru

## Tax Credit as One of the Types of Legal Motivation in Tax Law

O. A. Scutelnic

Lecturer of the Department for State and Legal Disciplines of the PRUE.  
Address: Plekhanov Russian University of Economics, 36 Stremyanny Lane, Moscow, 117997,  
Russian Federation.  
E-mail: prav.zakon@yandex.ru

### Аннотация

В условиях современного гражданского общества законодательство о налогах и сборах все больше подвержено либерализации, и неотъемлемым элементом этого процесса является все более широкое использование льгот по налогам и сборам, направленное на углубление дифференциации при налогообложении. Льготы по налогам и сборам как разновидность правовых стимулов есть важнейшее правовое средство достижения стабильности финансовой системы государства в целом при равновесном учете изначально противоречивых публичных и частных интересов. В этой связи автор, не претендуя на глубину изложения данного вопроса, в очередной раз хотел обратить внимание на необходимость совершенствования налогового законодательства в содержательной части – самого факта закрепления и предоставления льгот по налогам и сборам и формальной части – разработанности процедурно-процессуальной системы, опосредующей предоставление льгот по налогам и сборам.

**Ключевые слова:** правовой стимул, налоговая льгота, налогоплательщик, плательщик сборов, правовое регулирование, налогообложение, финансовая система, публичные интересы, финансовое положение налогоплательщика, правовая льгота.

### Abstract

In the modern civil society the legislation on taxes and fees more susceptible to liberalization, and is an integral part of this process is the increasing use of exemptions for taxes and levies aimed at deepening the differentiation in taxation. Benefits on taxes and duties, as a kind of legal incentives, there are important legal means of achieving the stability of the financial system of the state as a whole, at equilibrium initially given the conflicting public and private interests. In this regard, the author is not claiming, in depth presentation of this issue, once again wanted to draw attention to the necessity of improvement of tax legislation in a substantial part of the fact of the fixing and granting privileges for taxes and duties, and the formal part of the elaboration of the procedural system underlying the provision of benefits on taxes and duties.

**Keywords:** legal incentive, tax exemption, taxpayer, payer of fees, legal regulation, taxation, financial system, public interests, financial situation of the taxpayer, the legal privilege.

---

Налоговые льготы представляют собой один из важнейших способов в механизме налогообложения, которое оказывает значительное влияние на осуществление экономических процессов, определяя направления развития предпринимательства, а также является методом регулирования социальной структуры общества.

Рассматривая вопрос о льготах во взаимосвязи с налогами, следует понимать, что

последние «представляют собой способ перераспределения новой стоимости – национального дохода, выступают частью единого процесса воспроизводства и специфической формой производственных отношений. При перераспределении национального дохода налоги обеспечивают государственную власть частью новой стоимости в денежной форме» [5. – С. 23], необходимой для реализации всех поставленных перед государством целей и

задач, осуществления как внутренних, так и внешних его функций.

Сущностное понимание категории «налоговые льготы» представляется возможным путем деления ее на составные части: где налог есть базис, определяющий основной способ формирования государственной казны, а льгота есть надстроечный элемент, по сути компромисс между публичными и частными интересами.

В этом смысле примечателен научный взгляд академика И. И. Янжула, который, исследуя проблему налогов, особо обращал внимание на то, что фискальные интересы государства не могут удовлетворяться без учета фактических возможностей налогоплательщика, не снижая жизненного уровня, не подрывая иных возможностей [10. – С. 238].

Прежде чем перейти к пониманию категории «налоговые льготы», необходимо разобраться в содержании понятия «льгота», определив его характерные черты, иными словами, раскрыв его правовую природу.

В российской правовой доктрине и законодательстве термины «льгота», «правовая льгота» до сих пор не нашли однозначного и единообразного подхода, оставляя для правовой дискуссии достаточно широкие возможности.

Вместе с тем, отдельные авторы выделяют два определяющих, основных подхода, когда, с одной стороны, льгота рассматривается как специальное право, с другой стороны, льгота есть поощрительное освобождение от правовых обязанностей [3. – С. 49].

Так, в контексте изучения принципов юридического равенства и справедливости А. Н. Головистикова отмечает, что законодательство устанавливает изъятия из принципа равноправия – льготы, которые рассматриваются как преимущества компенсационного характера в пользу тех или иных групп населения, которые по объективным социальным причинам не могут в полном объеме реализовать свои права в рамках общего правового статуса [6. – С. 507].

В свою очередь М. И. Абдулаев, рассматривая вопрос о юридических гарантиях реализации прав и свобод человека и гражданина, наряду с закреплением правовыми нормами пределов их осуществления, способов конкретизации; юридические факты, связан-

ные с их обеспечением; процессуальные формы осуществления прав и свобод; называет также поощрения и льготы для правомерной реализации прав и свобод [1. – С. 126].

Между тем В. В. Хрешкова, не давая общетеоретического определения термину «льгота», для его понимания обращается к его характерным признакам: льготы представляют собой исключения, отклонения от единых требований нормативного характера; льготы закрепляются в нормативном правовом акте; льготы являются способом юридической дифференциации, с их помощью устанавливается специальный статус субъектов права; льготы носят стимулирующий и компенсационный характер [9].

Наиболее полным и разработанным подходом в понимании термина «льготы» выделяется профессор А. В. Малько, по мнению которого «льгота выражается в предоставлении каких-либо преимуществ, или частичном освобождении от выполнения обязанностей, или облегчении условий их выполнения, стимулируя тем самым конкретное поведение лиц» [4. – С. 66].

В этой связи содержание правовых льгот заключается в некотором облегчении условий жизнедеятельности субъектов, которое удовлетворяет интересы субъектов, причем это возможно при обязательном соблюдении общих границ общественных интересов.

Законодатель при установлении льгот преследует важную цель, а именно обеспечить социальную защиту и улучшение положения для конкретных лиц, создав для них более благоприятный режим в рамках которого совершается процесс удовлетворения их интересов. При этом особое значение следует придать целям, ведь не всякое расширение правовых возможностей и освобождение от обязанностей есть льгота.

Например, увеличение полномочий властного характера органов государственной власти и управления в условиях чрезвычайного положения или освобождение иностранных граждан от исполнения воинской обязанности не являются правовыми льготами.

В свою очередь расширение правовых возможностей органов государственной власти и управления в условиях чрезвычайного положения продиктовано необходимостью

быть способными оперативно принимать решения по выходу из сложившейся затруднительной ситуации, угрожающей общественной безопасности и нормальной жизнедеятельности всей системы общественных и государственных институтов. Таким же образом освобождение от обязанностей иностранных граждан связано с политическими соображениями, к числу которых в первую очередь относится обеспечение национальных интересов и национальной безопасности.

По сути, правовые льготы есть не что иное, как исключения из общих правил, отклонения от общепринятых требований нормативного правового характера, выступают способом правового разделения стимулирующего воздействия на отдельные категории лиц. И в этом смысле чем совершеннее право, тем более конкретно и адресно оно регулирует конкретные вопросы общественной жизни. Так для различных категорий граждан установлены правовые положения, регулирующие прием на работу и предоставление гарантий и компенсаций, назначение социальных выплат, предоставление различного рода разрешений для осуществления отдельных видов деятельности.

Из-за отсутствия правового регулирования в отдельных сферах общественной жизни органы государственной власти и управления вынуждены, принимая во внимание различные обстоятельства реальной жизни, делать по своему усмотрению и внутреннему убеждению исключения для отдельных лиц, что ведет к разладу и несогласованности в практической деятельности, создавая негативные условия для злоупотреблений. Льготы есть составная и стимулирующая составляющая специального правового положения субъекта, механизм дополнения основных прав и свобод лица особенными правовыми возможностями.

Кроме того, правовые льготы выступают законными изъятиями из общих правил правового регулирования общественных отношений и определения статуса лица в них, они есть некоторые правомерные исключения, установленные уполномоченными органами государственной власти и управления в процессе правотворчества и закрепленных в нормативных правовых актах. И именно в правовых актах закрепляются льготы, приме-

нимые к отдельным категориям субъектов, исключая возможности их фиксирования и предоставления лицу на основе актов правоприменительного характера. Отсутствие индивидуального порядка предоставления льготы способствует пресечению корыстного усмотрения со стороны уполномоченных органов государственной власти и управления, а также их должностных лиц.

Безусловно, общеправовое представление о правовых льготах, указанное выше, ложится в основу понимания льгот в рамках отраслевой принадлежности, в том числе формирования представления конкретно о налоговых льготах. Более того, рассмотрение вопроса о налоговых льготах нецелесообразно в отрыве от общеправового понимания категории «льгота», «правовая льгота».

Между тем в науке финансового права достаточно много разнообразных взглядов о льготах по налогам и сборам.

Так, например, О. В. Староверова пишет, что льготы по налогам и сборам – это предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими плательщиками [7. – С. 14].

При этом И. И. Кучеров указывает, что льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные налоговым законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор вовсе, уплачивать его в меньшем размере либо в более поздний срок [2. – С. 120].

Известно, что льготы по федеральным налогам закрепляются только федеральными законами, но представительные (законодательные) органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления вправе вводить дополнительные льготы в пределах сумм, зачисляемых в их бюджеты [8. – С. 450].

Так, в статье 56 Налогового кодекса Российской Федерации законодатель раскрывает содержание категории «налоговые льготы» и активно использует ее для регулирования системы разнообразных отношений в процессе налогообложения.

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые по основаниям и в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах, преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Российский законодатель, рассматривая льготы как преимущества, отражает их достаточно расширительно, закрепляя не только налоги, но и другой вид платежей – сборы, что в большей степени отвечает современным реалиям налогового правового регулирования.

Одновременно налоговые льготы представляют собой юридический инструмент двойственного характера, при котором налогоплательщику предоставляются преимущества с учетом его финансовых возможностей во взаимосвязи с публичными интересами и справедливости и устанавливаются ограничительные условия, с тем чтобы обеспечить равновесие между интересами государства и налогоплательщика.

Иными словами, нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут быть адресованы лицам на основе индивидуальности и субъективности, а применяются исключительно в порядке общего подхода к отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Невозможно переоценить значение налоговых льгот, как основного правового средства, с помощью которого достигается баланс в отношениях между государством и налогоплательщиками. И это находит свое подтверждение в том, что положения о налоговых льготах отражаются в принципах налогового права.

Так, в статье 3 Налогового кодекса Российской Федерации (ч. 1) наряду с такими основополагающими принципами, как обязанность каждого лица уплачивать законно установленные налоги и сборы; уплачивать налоги и сборы, основываясь на признании всеобщности и равенства налогообложения; учет фактической способности налогоплательщика уплачивать налог; отсутствие дискриминационного характера налогов и сборов и различного применения исходя из социальных, ра-

совых, национальных, религиозных и иных подобных критериев, закрепляется положение о недопустимости устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Исходя из того, что законодатель закрепляет положения о налоговых льготах с другими основополагающими принципами налогообложения, следует фундаментальное значение налоговых льгот как правовых инструментов, регулирующих налоговые отношения на пути к компромиссу публичных и частных интересов.

Принципы налогового права являются основополагающими началами, которые охватывают и определяют своим содержанием всю систему налоговых правовых норм, в том числе и правовой статус налогоплательщика, включающий в себя прежде всего права и обязанности. И ему гарантируется право на использование налоговых льгот при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах (ст. 21 НК РФ).

При этом государство в лице налоговых органов оставляет за собой право при проведении налоговых проверок (к примеру, камеральных) истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ).

В соответствии со статьей 333.35. Налогового кодекса Российской Федерации, отдельным категориям лиц предоставляются налоговые льготы посредством освобождения от уплаты государственной пошлины. Кроме того, в Налоговом кодексе Российской Федерации имеется ряд статей, посвященных предоставлению гражданам и организациям налоговых льгот в виде освобождения от уплаты государственных пошлин при обращении в Верховный суд Российской Федерации, суды общей юрисдикции, к мировым судьям (ст. 333.36 НК РФ), арбитражные суды (ст. 333.37 НК РФ); при обращении за совершением нотариальных действий (ст. 333.38 НК РФ); при государственной регистрации актов гражданского состояния (ст. 333.39 НК РФ).

При уплате ряда налогов отдельными статьями устанавливаются налоговые льготы

по ним для отдельных лиц. Среди этих налогов можно назвать налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог и иные, предусмотренные налоговым законодательством.

Рассматривая вопрос о налоговых льготах, следует отметить, что данные преимущества в налоговой сфере основываются на диспозитивных началах, закрепляя право налогоплательщика отказаться от использования льготы. Более того, ему предоставлены широкие возможности приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

Указанное выше положение включает в себя две составляющие, которые определяют правовые возможности налогоплательщика относительно налоговых льгот, которые в ходе своей реализации требуют правовой определенности. Следует понимать, что отказ налогоплательщика от предоставленных законом налоговых преимуществ и приостановление использования налоговой льготы есть разные по своей сути явления налогового законодательства.

В случае, когда налогоплательщик, реализуя свое налоговое право, буквально понимая формулировку закона, отказывается от использования налоговой льготы, следует полагать, что вне зависимости от того, использовал ли он ранее налоговое преимущество либо ни разу к нему не обращался, предполагается, что данное действие будет носить окончательный характер. Вместе с тем это претит содержанию налоговой льготы и механизму ее реализации, поскольку она всецело направлена на равновесие в имущественной сфере налогоплательщика, а равно в случае отказа от нее он может вернуться к правовой возможности ее реализации в своих имущественных интересах.

В свою очередь приостановление использования налоговой льготы есть не что иное, как стремление налогоплательщика временно отказаться от предоставленных законом преимуществ на определенное время в силу его индивидуальных причин.

В том и другом случае отказ либо приостановление использования налоговой льготы не должны лишать лицо возможности позднее вернуться к реализации предоставленных законом налоговых преимуществ.

Формулирование понятий «отказ» и «приостановление» направлено исключительно на исчерпывающее определение круга правовых действий налогоплательщика относительно налоговых льгот.

Налоговая льгота как правовое средство воздействия на налоговые отношения, наделена как общими признаками, присущими общетеоретическому понятию «правовая льгота», так и специфическими особенностями, определенными налоговой сферой применения. Важным аспектом в вопросе применения налоговых льгот остается невозможность налогоплательщика окончательно и бесповоротно отказаться от данных налоговых преимуществ, если законодатель не предоставил такую возможность и не закрепил ее соответственно в налоговом законе.

Помимо этого, требует к себе внимания необходимость детальной правовой регламентации оснований, условий, налоговой отчетности и порядка предоставления льгот по налогам и сборам, а также справедливого определения круга лиц, имеющих право на подобные преимущества.

Речь идет о том, что в рамках российского судопроизводства имеется достаточное количество уголовных дел, связанных с уклонением от уплаты налога, в связи с чем принято Постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Так, в целях обеспечения правильного и единообразного применения судами уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов, неисполнение налоговым агентом обязанностей по их исчислению, удержанию или перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), а также за сокрытие налогоплательщиком денежных средств либо имущества, необходимых для взыскания недоимки (ст. 198, 199, 199, 199 УК РФ) Пленум Верховного суда Российской Федерации постановил ряд разъяснений.

Среди них следующее: внимание судов, к примеру, обращено к правовому исследованию налоговой декларации, которую следует рассматривать как письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и

произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также о других данных, связанных с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком в установленной форме, в порядке и в сроки, установленные этим законодательством (п. 2, 6 и 7 ст. 80 НК РФ).

Эти положения явствуют, что наряду с иными элементами, составляющими содержание налоговой декларации, судам особо следует обращать внимание на налоговые льготы и те документы, которые в соответствии с законом о налогах и сборах ложатся в основание для предоставления соответствующих преимуществ.

Таким образом, льгота по налогам и сборам является важнейшим правовым инструментом справедливого подхода к налогопла-

тельщикам, с помощью которого государство учитывает их финансовые возможности, создавая режим благоприятного равновесия в своей финансовой системе. Одновременно перед публичной властью стоит задача по совершенствованию правового регулирования льгот по налогам и сборам в части определения оснований, условий и порядка их предоставления с определением конкретного круга (группы) лиц, имеющих право на подобные преимущества, а также совершенствование механизма учета таких лиц и финансовой отчетности по данному вопросу. Одновременно за государством остается важнейшая задача по осуществлению правоохранительной деятельности, направленная на пресечение действий (бездействий) по уклонению от уплаты налогов и сборов с незаконным использованием льгот.

#### Список литературы

1. Абдулаев М. И. Теория государства и права : учебник для высших учебных заведений. – М. : Финансовый контроль, 2004.
2. Кучеров И. И. Налоговое право России. – М., 2001.
3. Малько А. В., Морозова И. С. Льготы в российском праве (проблемы теории и практики) : монография. – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2004.
4. Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. – М. : Юрист. 2004.
5. Налоги и налогообложение : учебное пособие. – М. : Юрайт-Издат, 2005.
6. Проблемы теории государства и права : учебник / А. Н. Головистикова, Ю. А. Дмитриев и др. – М. : Эксмо, 2005.
7. Староверова О. В. Налоговое право / под ред. М. М. Рассолова, Н. М. Коршунова. – М. : Юнити, 2001.
8. Финансовое право России : учебник / под ред. Ю. А. Крохиной. – М. : Норма, 2008.
9. Хрешкова В. В. Льготы в финансовом праве: теоретико-правовой аспект // Финансовое право. – 2007. – № 2. – С. 8–11.
10. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. – СПб., 1890.