Особенности нормативного толкования дефиниции «налоговая льгота»

А. В. Квятковский

студент 3-го курса факультета экономики и права РЭУ им. Г. В. Плеханова.
Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»,
117997, Москва, Стремянный пер., д. 36.
E-mail: kilstoune5@mail.ru

Features of the Legal Interpretation of the Definition of «Tax Benefit»

A. V. Kvyatkovskiy

Third-year Student of the Faculty of Economics and Law of the PRUE.
Address: Plekhanov Russian University of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 117997, Russian Federation.
E-mail: kilstoune5@mail.ru

Аннотация

Проблема применения понятия льгот в российской налоговой системе неразрывно связана с культурной, социальной и экономической ситуацией, а также с политической обстановкой во всем мире. В настоящее время существует множество теоретически обоснованных концепций применения и классификаций уже существующих налоговых льгот. В статье проведено исследование природы элемента правового механизма налога – налоговой льготы. Была предпринята попытка разграничения понятия, установленного законодателем налоговой льготы в Налоговом кодексе Российской Федерации от близких правовых понятий. Рассматривается проблематика правовой квалификации налоговых льгот в судебной практике. Приводится вывод, что под налоговой льготой (субсидией) понимается предоставление отдельным видам плательщиков установленных законодательством о налогах и сборах преимуществ, выражающихся в виде освобождения от платы налога, введения льготного порядка исчисления и оплаты налога. Приводится обоснование необходимости построения совершенно нового понятия налоговых льгот (заложенных в пункте 1 статьи 56) или замены его понятием «субсидия»

Ключевые слова: налоговая льгота, преференция, налоговый вычет, классификация льгот, налогоплательщик, категории налогоплательщиков, установление и введение налоговых льгот, Налоговый кодекс Российской Федерации, налогообложение, налоговая ставка, субсидия.

Abstract

The problem of the application of exemptions in the Russian tax system is inextricably linked to cultural, social and economic situation and the political situation in the world. Currently, there are many theory-based concepts and classifications of existing tax benefits. The article deals with the study of the nature of the legal mechanism of tax – tax benefits. The author tried to study the nature of the concept, stipulated in the Tax Code of the Russian Federation in accordance with other legal concepts. The problems of legal qualification of tax benefits in the judicial practice were also considered in present article. The author comes to conclusion that tax benefit (subsidy) refers to the provision of certain types of taxpayers, established by the legislation on taxes and fees benefits, expressed as an exemption from the payment of tax, the introduction of a preferential order of calculation and payment of tax. Also the author confirms the need of creation of the new tax benefit concept (laid down in paragraph 1 of article 56) or replace it with the concept of a subsidy.

Keywords: tax benefit, preferences, tax rebate, classification of benefits, taxpayer, categories of taxpayers, the establishment of tax incentives, Tax Code Russian Federation, taxation, tax rate, subsidy.

На современном этапе развития общества имеется достаточно большое количество источников, исследующих такие категории, как «налог», «льгота по налогам и сборам», а также особенности их применения. Однако, несмотря на весь объем литературы, посвя-

щенной данной тематике, научные споры по вопросу понимания и идентификации понятия «налоговая льгота» не прекращаются. Естественно, сложности вызывает противоречивость правовой практики самого Конституционного суда Российской Федерации, в частно-

сти проблемы применения налоговых льгот. Сама льгота – это социальная мера, посредством которой происходит выравнивание отдельных групп населения при помощи государственно-социальной поддержки и помощи.

Налоговая льгота является важнейшим из элементов налоговой политики государства в современном мире, но проблемы, скрытые внутри налоговых льгот, остаются актуальны и по сей день, им придается большое значение как в теории государства и права, так и в налоговом, финансовом, бюджетном праве. В условиях постоянного реформирования рыночного механизма в Российской Федерации, преобладающего в государственном управлении, налоговые льготы и вычеты выступают своего рода регуляторами рыночных отношений и в то же время они эволюционируют, тем самым оздоравливая рыночные механизмы государства. Поэтому роль налоговых льгот интенсивно возрастает. Установление основной части льгот связано с регулирующей функцией налогов в различных сферах жизнедеятельности: хозяйственной, социальной, финансовой, демографической, благотворительной, культурной и т. д. Широкое применение и использование льгот символизирует собой в определенной мере расширение диспозитивных (поощрительных) методов. Переход к экономическим методам управления, последовательная демократизация общественной жизни выдвигают на первый план правовые поощрения как наиболее эффективные юридические средства регулирования, которые в состоянии способствовать наиболее результативному решению социально значимых целей и задач общественного развития, обеспечивать устойчивость и надежность складывающихся рыночных отношений.

Современная система налоговых льгот нуждается в немедленном реформировании. Первым проблему реформирования налоговой системы затронул Д. А. Медведев в Послании Президента РФ Федеральному собранию [1]. В Послании президента задано направление по реформированию существующей системы налоговых льгот. На Международной научно-практической конференции «Налогообложение – современный взгляд» к выводу о необходимости реформирования налоговой системы приходит действующий

Президент РФ В. В. Путин: «Налоговой системе России необходимо оздоровление и реформирование» [1].

В пункте 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации перечислены обязательные элементы налога: налоговый период, объект налогообложения, налоговая ставка, налоговая база, порядок и сроки уплаты налога, порядок исчисления налога. В этой же статье в пункте 2 сказано, что «в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы» [6]. Таким образом, налоговую льготу можно отнести к факультативным, необязательным элементам налога. Для решения проблемы следует начать с понятия и сущности данной законно-правовой категории и ее легальной правовой интерпретации. Само определение налоговых льгот интересно рассмотреть с нескольких позиций. Толковый словарь С. И. Ожегова дает такое определение данному понятию: «Налоговая льгота – это некое предоставление особых прав в налогообложении» [7. – С. 944].

В. Г. Пансков определяет налоговую льготу «как разновидность именно правовой льготы, под которой понимается законное послабление положения субъекта, позволяющее в полной мере удовлетворить свои потребности, выражающееся как в предоставлении особых прав (преимуществ) согласно налоговому законодательству, так и в избавлении от этих обязанностей» [9].

В пункте 1 статьи 56 части первой НК РФ под льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным группам плательщиков сборов (плательщиков налогов), предусмотренные законодателем преимущества по сравнению с иными плательщиками сборов (плательщиками налогов), включая возможность не оплачивать налог или сбор либо произвести платеж в наименьшем размере [6].

Согласно норме, заключенной в данной статье, кажется, что сама конструкция налоговой льготы предполагает установление неравенства среди налогоплательщиков. Однако не стоит рассматривать данную неточность формулировки фактическим отходом от принципа равенства налогоплательщика. Очень верно высказался по этому вопросу

судья Конституционного суда РФ М. В. Баглай: «Концепция правового государства включает в себя формальное равенство, однако данные принципы свобод и равенства нельзя доводить до абсурда, ограничиваясь одним формальным равенством правовых статусов. В ограничении прав одних лиц может состоять правомерная защита прав других лиц, а справедливые льготы отдельным гражданам исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами. Эта истина, признаваемая всеми демократическими государствами, сохраняет значение как в отношении свободного выбора места жительства, так и при установлении связанных с этим сборов, если они не предусматривают разумную дифференциацию» [10]. В данном случае налоговые льготы предоставляются именно для снижения и уменьшения бремени налога, но они не могут относиться к индивидуальному характеру, а лишь относятся к конкретной группе налогоплательщиков, имеющих определенные обязанности и признаки.

И. И. Кучеров отмечает из определения, данного законодателем, что «к ним не относятся преимущества, связанные с изменением срока уплаты сборов и налогов» [4]. Правоведы в этой области указывают, что законодатель не связывает налоговые льготы ни с рассрочкой (отсрочкой) налогов, ни с налоговым и инвестиционным кредитом, они рассматривают налоговые льготы как возможные способы изменения сроков налоговой обязанности, лишая данные льготы своей регулирующей функции. В итоге результатом этого является законодательное ограничение, стимулирующее возможности отсрочек, инвестиционных и налоговых кредитов как форм налогового льготирования. Вышесказанное позволяет определить налоговую льготу как предусмотренную законом определенную категорию налогоплательщиков, которым предоставлено преимущество в исполнении налоговой обязанности по сравнению с иными лицами, которое заключается в возможности не уплатить налог вовсе или уплатить его в наименьшем размере либо в более поздние сроки.

Однако термин «преимущество» (ст. 56, п. 1 НК РФ) с точки зрения этимологии смысла слова можно рассмотреть в трех аспектах.

Во-первых, с точки зрения словаря С. И. Ожегова, преимущество – это превосходство или выгода (в соотношении с кем-либо другим) [7]. Во-вторых, В. Г. Пансков отмечает, что преимущество – это некое предоставление особого прав в налогообложении [9]. В-третьих, законодатель в статье 56 НК РФ данное понятие сводит к освобождению от обязанностей и предоставлению определенных привилегий, исключительных прав, облегчающих положение налогоплательщиков. Такое понимание термина может расцениваться слишком обширным, не подходящим к содержанию понятия «преимущество» в значении, которое нам предоставляет законодатель.

На наш взгляд, природа льгот основывается на категориях правовых преимуществ, представляющих особые права и освобождение от конкретных установленных правовых обязанностей. Такие преимущества относятся к субъектам, которые стандартной моделью законодательного регулирования не могут быть обеспечены и урегулированы в силу экономических и социальных причин. Можно выделить основные подходы к пониманию категорий налоговых льгот, которые рассматриваются:

- как элемент специального статуса;
- право освобождения от определенных обязанностей по уплате налога;
- законное преимущество – правомерное исключение, закрепленное законодательно;
- правовые стимулы.

Таким образом, налоговые льготы можно понимать в узком и широком смысле. В узком смысле налоговые льготы являются одним из факультативных элементов состава налога. В широком смысле – представляются как преференции, создающие благоприятные условия для хозяйствования, предоставления рассрочек (отсрочек) по уплате налога, уменьшения налоговых ставок, преимущества при определении налоговой базы.

Налоговая льгота является факультативным элементом налогообложения, следовательно, устанавливается именно в необходимых случаях (ст. 17, п. 2 НК РФ). Ее отсутствие при определении всех элементов налога не влияет на оценку допустимости его установления. В соответствии с пунктом 1 статьи 17 НК РФ, налоговая льгота не может

произвольно изменяться налогоплательщиком. Она, без сомнения, носит конкретный (субъектный) характер и ее установление относится к исключительному ведению (установлению) законодателя (ст. 56, п. 1 НК РФ). Установление налоговой льготы является прерогативой именно законодателя. К примеру, льготы по региональным налогам вводятся и отменяются НК РФ либо нормативно-правовыми актами субъектов Российской Федерации о налогах (ст. 12, п. 3; ст. 56, п. 3; ст. 372, п. 2 НК РФ). Сама налоговая льгота имеет вид освобождения от уплаты налога либо уплаты в наименьшем размере, которая предоставляется отдельным видам плательщиков (ст. 56, п. 1 НК РФ). Конституционный суд РФ разъяснил, что принцип равенства всех перед законом обеспечивает всем равные обязанности и права налогоплательщиков, относящихся к одной группе, и не исключает возможность установления иных норм в отношении лиц, принадлежащих к другим группам налогоплательщиков. Принцип равенства нельзя считать нарушенным, если различия между теми или иными группами налогоплательщиков являются достаточными для того, чтобы предусмотреть по ним всевозможное правовое урегулирование [8].

Однако сам критерий «преимущество» раскрывает данный признак со стороны законодателя и означает преобладание одних категорий над другими и необходимость разделения налогоплательщиков на некие классификации: на плательщиков, не имеющих налоговые льготы, и имеющих таковые. При этом возникают следующие вопросы: должны ли данные классификации входить в состав единого и общего типа лиц, осуществляющих вышеописанные операции, или достаточно того, чтобы они были плательщиками конкретного налога? Некорректность использования данного признака также ярко видна в отношении норм, освобождающих от уплаты налога, которые не содержат указания на группу и предоставляются всем налогоплательщикам, имеющим на это основание. Такие нормы носят статус преференций [3].

В таком вопросе налогового права, как предоставление налоговых льгот, законодатель в силу Конституции РФ обладает достаточно широкой сферой усмотрения (определение КС РФ от 9 июня 2005 г. № 287-О).

При этом в индивидуальном порядке налоговые льготы предусмотрены быть не могут (ст. 56, п. 1 НК РФ). Также действует запрет и на их установление в зависимости от формы собственности или места происхождения капитала (ст. 3, п. 2 НК РФ).

Особой чертой налоговой льготы является то, что существует возможность отказаться либо приостановить ее применение на один или несколько налоговых периодов (ст. 56, п. 2 НК РФ). Естественно, применение льготы является правом, а не обязанностью каждого налогоплательщика (ст. 21, п. 1 НК РФ). В ряде случаев от использования данного права выгодно отказаться, но законодатель не определил в НК РФ порядок исполнения плательщиком права отказа или приостановления применения неких налоговых льгот. Данный пробел был заполнен в Постановлении Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, в котором сказано, имеет ли место отказ плательщика налога от применения льготы в случае возникновения разногласий. Поэтому стоит исходить из того, что факт учета плательщиком льгот при составлении декларации за фиксированный и четко установленный налоговый период сам по себе не означает его отказ от применения соответствующей льготы в этом периоде [11. – С. 7]. Правом на послабление по уплате налога, не примененным в предыдущих периодах, плательщик может воспользоваться путем подачи уточненной налоговой декларации, заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки (в части преференций, имеющих отношение к предмету проводимого контроля и проверяемому налоговому периоду) либо заявления в налоговый орган при оплате налога на основании налогового оповещения [15].

Для понимания сути налоговых льгот и мысли законодателя необходимо определить признаки льгот:

- 1) устанавливает преференции для отдельных категорий общества;
- 2) льгота представляет собой исключение из правил, при помощи которых выделяются те или иные категории налогоплательщиков;
- 3) льгота может быть назначена только законодательным актом о налогах и сборах, согласно статье 1 НК РФ, это Налоговый ко-

декс и ФЗ, принятые в соответствии с ним (т. е. носит формальный признак);

4) не может носить индивидуальный характер;

5) добросовестность (диспозитивность применения) применения льготы (т. е. по усмотрению налогоплательщика может применяться льгота или нет);

6) предоставляются специальным категориям налогоплательщиков, обладающих специальными принципами.

Важным компонентом налоговой льготы является классификация налоговых льгот:

1) по объекту предоставления бывают скидки и отчисления. При этом интересен момент их применения для определенных граждан (после или до определения налога). Так, скидки применяются только после определения конкретной суммы налога. При данных обстоятельствах плательщик налога может воспользоваться «исключительным» правом на данную выставленную законом сумму налога. Отчисления применяются только в ходе определения налоговой базы;

2) по ставкам (пониженные льготные налоговые ставки);

3) по срокам уплаты. Освобождение от уплаты конкретного налога, налоговый кредит, поздние сроки уплаты;

4) предоставляемые отдельным субъектам – комбинация из определенных льгот.

Согласно вышеприведенной классификации налоговые льготы могут предоставляться по следующим формам:

1) рассрочка и отсрочка налога;

2) освобождение от уплаты налога определенной категории налогоплательщиков;

3) установление необлагаемого минимума;

4) понижение налоговых ставок;

5) возврат излишне уплаченного налога;

6) вычет из налогового оклада;

7) вычет из налогооблагаемой базы определенных сумм (расходов плательщика).

Таким образом, можно разделить все льготы на 3 большие группы:

– скидки (сокращение налоговой базы);

– изъятия (направлены на отделение отдельных объектов налога);

– освобождение (уменьшение налоговой ставки, зачет и возврат излишне уплаченных налогов).

Все эти черты раскрываются законодателем в определении «налоговая льгота». В данном понятии законодатель делает акцент на том, что предоставление льгот отдельным группам плательщиков может выражаться в возможности уплачивать налог в наименьшем размере. В этой связи интересно применение статьи 164 НК РФ о пониженных налоговых ставках, которые рассматриваются законодателем в правоприменительной практике как налоговая льгота. Стоит обратиться к арбитражной судебной практике (ФАС СЗО от 23 июля 2012 г. № А56-48736/2011), которая установила пониженную налоговую ставку по НДС от 0 до 10% согласно статье 164 НК РФ и пониженную ставку по налогу на прибыль организаций согласно статье 284.1 НК РФ. Получается, что такое установление субъектом РФ (в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ) пониженной налоговой ставки не может равняться или соответствовать установлению налоговой преференции, поскольку нарушает пункт 1 статьи 56 НК РФ.

Комплексная оценка всех компонентов, вкладываемых законодателем в понятие «налоговая льгота», позволяет совершенно точно говорить, что это понятие сформулировано недостаточно исчерпывающе и требует дальнейшего изучения. Это все позволяет рассматривать льготные положения как пониженные ставки, изменение сроков оплаты налогов, избавление ряда объектов от налогообложения, рассрочек и отсрочек в качестве преференций, что в свою очередь вызывает в судебной практике некий резонанс в сфере юридической квалификации пониженных налоговых ставок, изъятий из объектов обложения в качестве льгот либо необходимых элементов налоговой обязанности.

В первом случае речь идет о праве плательщика воспользоваться или нет указанными в законе преимуществами. Во втором случае – об обязанности плательщика рассчитать налог по сниженной ставке или исключить из объекта обложения отдельные типы доходов, процессов по реализации товаров, услуг и работ и т. д. В пункте 6 статьи 88 Налогового кодекса РФ налоговые органы при проведении камеральных проверок вправе истребовать у плательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтвержда-

ющие право этих плательщиков на данные налоговые преференции [4]. Поэтому из-за неясности толкования дефиниции налоговых льгот у плательщиков и налоговых органов возникают трудности в определении тех операций, которые требуют документального подтверждения. К примеру, в Постановлении Федерального арбитражного суда от 21 октября 2010 г. по делу № А64890/2010 вынесено решение о признании недействительными действия налогового органа в рамках камеральной налоговой проверки. Также установлено, что предоставление налогоплательщику НДС права на применение профессиональных налоговых вычетов, определенных пунктом 1 статьи 221 НК РФ, не отвечает признакам налоговых преференций, в соответствии со статьей 56 НК РФ. Таким образом, не предполагается в качестве условия получения вычета проведение предварительной проверки первичных документов в рамках камеральной налоговой проверки в отношении налогоплательщика.

Таким образом, указанное Постановление о применении налоговых льгот правомерно, и освобождение хозяйственных операций от обложения НДС по пункту 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ является налоговой преференцией. В связи с этим налоговый орган вправе запросить у плательщика налогов в ходе камеральной проверки документы, подтверждающие законность применения налоговых преференций [13].

Оценивая данный прецедент, можно поставить вопрос о разумности выделения именно налоговых льгот из всего сегмента одинаковых понятий, связанных с исключением из общих налоговых правил и обеспечивающих дополнительные налоговые преференции для плательщиков налогов.

Определенный научный интерес представляет предложение В. Г. Панскова. Он

рекомендует полностью или хотя бы частично ликвидировать законодателям само понятие «налоговая льгота», введя другое, закрепленное в Бюджетном кодексе Российской Федерации, – «налоговая субсидия» [9]. Субсидия (ст. 78 и 78.1 БК РФ) (помощь, господдержка) – межбюджетный трансферт, предоставляемый в целях софинансирования расходных обязательств нижестоящего бюджета (ст. 6 БК РФ) [2].

Но стоит помнить, что сами субсидии должны найти свое отражение в расходах соответствующего бюджета при его установлении и в отчете о его исполнении. Естественно предлагается закрепить каждый вид субсидий за соответствующими органами исполнительной власти, поручив им осуществлять анализ обоснованности установления и введения той или иной субсидии, необходимости и разумности сохранения каждой налоговой субсидии из закрепленного законодателем перечня.

В заключение хотелось бы отметить, что радикального изменения российского законодательства в сфере налогов не требуется. Предполагается только то, что само преобразование должно происходить путем осмысленного изучения и уточнения определения данного понятия в статье 56 НК РФ. Эту дефиницию следует дополнить установлением типов налоговых преференций, либо, как утверждает В. Г. Пансков, заменить данное понятие или приравнять к налоговой субсидии. В связи с этим можно сделать вывод, что под налоговой льготой (субсидией) необходимо понимать предоставляемые отдельным видам плательщиков установленные законодательством о налогах и сборах преимущества, выражающиеся в виде освобождения от уплаты налога, введения льготного порядка исчисления и оплаты налогов, а также необлагаемого минимума и налоговых вычетов.

Список литературы

1. Бюджетное Послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2010–2012 гг. (25 мая 2009 г.). – URL: <http://www.kremlin.ru/acts/news/4187>
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 15.02.2016) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.
3. *Зарилов В. М.* Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот // Закон. – 2014. – № 2. – С. 102–109.
4. *Кучеров И. И.* Теория сборов и налогов : монография. – М. : Юринфор, 2009.
5. *Малько А. В.* Льготы, привилегии и иммунитеты в праве // Теория государства и права : учебник / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – М. : Юрист, 2006.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 15.02.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 15.03.2016) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
7. *Ожегов С. И., Шведова Н. Ю.* Толковый словарь русского языка: 180 000 слов и фразеологических выражений. – 4-е изд. – М. : Высшая школа, 1993.
8. Определение Конституционного суда РФ от 15 мая 2007 г. № 372-О-П. – URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1683631/>
9. *Пансков В. Г.* В системе налоговых льгот необходимы серьезные преобразования // Финансы. – 2012. – № 10. – С. 24–27.
10. Постановление Конституционного суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10033/
11. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. – URL: <http://base.garant.ru/70440740/>
12. Постановление Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. № 4517/12 по делу № А65-9081/2011 // Вестник ВАС РФ. – 2013. – № 1.
13. Постановление ФАС Московского округа от 28 апреля 2012 г. по делу № А4087461/11-99-409. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AMS;n=159791#0>
14. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 июля 2012 г. № Ф07-1265/12 по делу № А56-48736/2011. – URL: http://ivo.garant.ru/#/basesearch/постановление_ФАС_Северо-Западного_округа_от_23_июля_2012_г._по_делу_№_А56-48736/2011:0
15. Постановление ФАС Уральского округа от 30 мая 2011 г. № Ф09-2855/11-С3 по делу № А50-21810/2010. – URL: http://ivo.garant.ru/#/basesearch/Постановление_ФАС_Уральского_округа_от_30_мая_2011_г._№_Ф09-2855/11-С3_по_делу_№_А50-21810/2010/all:1
16. *Чуряев А. В.* Практический комментарий к Постановлению Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57.