Правовое регулирование преференциальных налоговых режимов

АНДРИЕВСКИЙ Константин Витальевич, докторант Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук
Россия, 117218, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34
E-mail: k.andrievskii@mail.ru

Преференциальные налоговые режимы предполагают наличие специальных особенностей, характеризующих определенную категорию лиц или территорий. В этом случае необходимо рассмотреть проблему содержания режимного регулирования налоговых освобождений, выявить взаимосвязь и опосредованность налоговой обязанности и налоговой льготы.

В процессе исследования применена совокупность общих и специальных методов научного познания.

Целью исследования является анализ преференций определенным категориям плательщиков как по обязанности уплаты налога, так и по обязанности налогового учета и налоговой отчетности. Задачами исследования являются оценка содержания налоговой льготы, ее направленность на установление преференциальных режимов для налогоплательщиков, исключая возможность предоставления индивидуальных льгот отдельным налогоплательщикам. Важно рассмотреть преференциальные налоговые режимы в зависимости от полномочий участников налоговых правоотношений, путем реализации которых возникает обязанность по уплате налога. Необходимо учитывать определенное наложение компетенций. Если речь идет о предоставлении освобождений по федеральным налогам и сборам, то возникновение преференциального налогового режима связывается исключительно с полномочиями Федерального Собрания Российской Федерации. Что же касается специальных преференциальных налоговых режимов на уровне региональных или местных налогов, соотношение компетенций в данном случае абсолютно логично.

Ключевые слова: налоговый режим, налоговая обязанность, налоговая льгота, налоговые преференции, элементы налогообложения, региональные и местные налоги и сборы, полномочия по введению налогов и сборов, принципы налогообложения.

Для цитирования: Андриевский К. В. Правовое регулирование преференциальных налоговых режимов // Журнал российского права. 2020. № 1. С. 147—158. DOI: 10.12737/jrl.2020.011

Legal Regulation of the Preferential Tax Regimes

K. V. ANDRIEVSKII, Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, Moscow 117218, Russian Federation
E-mail: k.andrievskii@mail.ru

Analysis of the content of preferential tax regimes suggests the presence of special features that characterize a certain category of persons or territories. In this case, it is necessary to analyze the problem of the content of regime regulation of tax exemptions, to find out the relationship and mediation of the tax obligation and the tax benefit.

The purpose of the study is to analyze the preferences of certain categories of taxpayers both on the duty to pay tax and on the duty of tax accounting and tax reporting. The objectives of the study are to assess the content of the tax benefit, its focus on the establishment of preferential regimes for taxpayers, excluding the possibility of providing individual benefits to individual taxpayers. Describing preferential tax regimes, it is important to consider them depending on the powers of the participants

of tax relations, through the implementation of which there is a duty to pay tax. It is important to take into account a certain overlap of competencies. If we are talking about granting exemptions for Federal taxes and duties, in this case, the emergence of a preferential tax regime is associated exclusively with the powers of the Federal Assembly of the Russian Federation. At the same time, as for special preferential tax regimes at the level of regional or local taxes, the ratio of competences in this case is absolutely logical.

The analysis of the problem and the solution of the research tasks are based on the use of a set of general and special methods of scientific knowledge.

Preferential tax regimes presuppose the existence of special features that characterize a certain category of persons or territories. Assessing the content of the tax benefit, it is important to keep in mind its focus on a certain category of taxpayers, excluding the possibility of providing individual benefits to individual taxpayers. The tax benefit may provide preferences to certain categories of payers not only on the duty to pay tax, but also on the duty of tax accounting and tax reporting. The use of tax benefits is not the responsibility of the taxpayer, but is implemented by his will regarding the use of tax exemption or refusal thereof. It is absolutely logical and consistent to link preferential tax regimes with such powers of participants of tax legal relations, through the implementation of which there is a duty to pay tax.

Keywords: tax regime, tax obligation, tax benefit, tax preferences, elements of taxation, regional and local taxes and fees, powers to impose taxes and fees, principles of taxation.

For citation: Andrievskii K. V. Legal Regulation of the Preferential Tax Regimes. *Zhurnal rossijskogo prava* = *Journal of Russian Law*, 2020, no. 1, pp. 147—158. (In Russ.) DOI: 10.12737/jrl.2020.011

Постановка задачи. Преференциальные налоговые режимы предполагают наличие специальных особенностей, характеризующих определенную категорию лиц или территорий. В настоящей статье мы абстрагируемся от характеристики территориальных налоговых льгот и сосредоточим внимание только на налоговых освобождениях, связанных с преференциями для обязанных лиц — налогоплательщиков. В этом случае представляется необходимым проанализировать проблему содержания режимного регулирования налоговых освобождений, выяснить взаимосвязь и опосредованность налоговой обязанности и налоговой льготы.

Характеризуя преференциальные налоговые режимы, важно исходить из такого подхода к оценке содержания налоговой льготы, как ее нацеленность на установление таких режимов для налогоплательщиков, которые исключают возможность предоставления индивидуальных льгот отдельным субъектам. Налоговые освобождения могут охватывать все составляющие элементы налоговой обязанности: не только обязан-

ности уплаты налога, но и обязанности налогового учета и налоговой отчетности. При этом, характеризуя преференциальные налоговые режимы, важно учитывать зависимость их от полномочий участников налоговых правоотношений, путем реализации которых возникает обязанность по уплате налога.

Обзор научной литературы. Правовое регулирование природы налоговых льгот подвергалось анализу многими исследователями¹. Однако особенности режимного регулирования налоговых освобождений являются на сегодня довольно перспективными и в то же время малоисследованными. Принципиальные основы научного подхода к

¹ См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001; Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пенеалева. М., 2015; Березин М. Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М., 2006; Денисав М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации. М., 2005; Карташов А. В. Налоговое право: краткий курс лекций / под науч. ред. Е. Ю. Грачевой. 2-е изд. М., 2013.

анализу данной проблематики заложены в фундаментальных работах Ю. А. Тихомирова². Безусловно, рассмотрение этих вопросов невозможно без анализа проблем на стыке национального законодательства и международных договоров. Отдельные аспекты этих положений затрагиваются в работах Г. П. Толстопятенко³. При исследовании вопросов преференциальных налоговых режимов уместным, на наш взгляд, является и учет положений ряда статей в специальных журналах⁴.

Исследовательская часть. Преференциальные налоговые режимы предполагают наличие специальных особенностей, характеризующих определенную категорию лиц или территорий. Исполнение налоговой обязанности в условиях подобных режимов характеризуется наличием налоговых льгот. В соответствии со ст. 56 «Установление и использование льгот по налогам и сборам» Налогового кодекса РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные 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 (ч. 1).

² См.: Тихомиров Ю. А. Правовое регулирование: Теория и практика. М., 2010.

³ См.: Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США: терминология. М., 1996.

⁴ См.: Баязитова Д. В. Содержание и классификация налоговых льгот и преференций // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2015. № 1 (55); Белисова А. В. Понятие, признаки налоговых льгот // Молодой ученый. 2016. № 11; Липатова И. В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. 2016. № 7-1 (21). С. 111—115.

«Налоговая льгота — это совокупность способов и мер поощрения налогоплательщика, которая осуществляется в соответствии с законодательством и направлена на решение определенных социально-экономических задач, стимулирование некоторых видов деятельности, поддержку низкооплачиваемых слоев населения и другие аналогичные цели»⁵. Оценивая содержание налоговой льготы, важно иметь в виду не просто ее нацеленность на установление преференциальных режимов, но и ориентацию на определенную категорию налогоплательщиков, исключаящую возможность предоставления индивидуальных льгот отдельным плательщикам налогов.

Установление общих или преференциальных налоговых режимов объективно связывается с системой интересов всех участников отношений налогообложения. Принципиально важной, на наш взгляд, является позиция Ю. А. Тихомирова относительно того, что «в публичном праве субъект действует преимущественно для выражения и обеспечения не своего, а публичного интереса. Этому служит наделение субъекта публичными функциями и властными полномочиями, отступление от которых или извращение их противоречат природе публичного интереса, как общего интереса, обеспечивающего и частные интересы»⁶. Безусловно, частные интересы лежат в основе минимизации налоговых отчислений за счет использования налоговых льгот. Однако путем применения налоговых преференций создается и благоприятный климат предпринимательской деятельности, происходит стимулирование за счет уменьшения налогового давления, что приводит к расширению базы налогообложения и, таким образом, реализации публичного интереса.

⁵ Липатова И. В. Указ. соч. С. 111—115.

⁶ Тихомиров Ю. А. Правовое регулирование: теория и практика. М., 2010. С. 93.

Анализируя функции налогов, И. И. Кучеров обращает внимание на то, что «поощрительная (стимулирующая) подфункция налогов проявляется в первую очередь через налоговые льготы, которые позволяют создать благоприятный налоговый режим для отдельных категорий физических лиц и организаций. Льготирование налогоплательщиков и плательщиков сборов является одним из важнейших методов осуществления налоговой политики»⁷. Видимо, подобная подфункция выступает в то же время определенным ориентиром для других плательщиков относительно того, что необходимо для того или иного вида налогового освобождения. Именно так и происходит стимулирование того желаемого результата, который лежит в основе налоговой политики.

Характеристика содержания налоговой льготы осуществляется в отдельных исследованиях через выделение следующих ее существенных признаков: 1) это преимущество, данное налогоплательщику по сравнению с другими налогоплательщиками, позволяющее не уплачивать налог или уплачивать его в меньшем размере; 2) это право налогоплательщика и применяется налоговая льгота в добровольном порядке; 3) она не имеет штрафных санкций за неприменение; 4) устанавливается только актами законодательства о налогах и сборах; 5) предоставляется отдельным категориям налогоплательщиков, удовлетворяющим обозначенным признакам; 6) целевой характер: льгота вводится с целью государственного регулирования экономики и решения социальных задач⁸.

Соглашаясь в целом с указанными выше отличительными чертами налоговой льготы, уточним некоторые моменты. Во-первых, налоговая льгота как преимущество касается не отдельного налогопла-

тельщика, а определенной категории налогоплательщиков. Во-вторых, вряд ли уместно сводить налоговую льготу к возможности «не уплачивать налог или уплачивать его в меньшем размере». Налоговая льгота может предоставлять преференции определенным категориям плательщиков не только по обязанности уплаты налога, но и по обязанности налогового учета и налоговой отчетности. В-третьих, не следует акцентировать внимание на отсутствии штрафных санкций за неприменение налоговых льгот, поскольку выше обращается внимание на добровольный порядок их применения. В-четвертых, действительно идеальным вариантом введения или изменения налоговых льгот является ситуация, когда соответствующие нормы содержатся исключительно в законодательстве о налогах и сборах. В то же время встречаются ситуации, когда определенные налоговые освобождения присутствуют в актах бюджетного законодательства, которые не относятся к законодательству о налогах и сборах. В-пятых, вряд ли имеет смысл сводить применение налоговых льгот к общим задачам «государственного регулирования экономики и решения социальных задач». Подобная конструкция имеет слишком общий характер и довольно опосредованную связь с целями налоговых режимов, которые предполагают использование налоговых преференций.

Принципиально важным требованием является четкая императивная установка законодателя, исключающая индивидуализацию налогового освобождения. «Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера»⁹. Использование налоговых льгот не является обязанностью налогоплательщика, а реализуется путем его волеизъяв-

⁷ Кучеров И. И. Указ. соч. С. 120.

⁸ См.: Баязитова Д. В. Указ. соч. С. 82—87.

⁹ Часть 1 ст. 56 НК РФ.

ления относительно использования налогового освобождения или отказа от такового.

Согласимся с И. И. Кучеровым в том, что «фактически налоговая льгота является дополнительным правом, предоставляемым налогоплательщику при наличии определенных условий. Как правило, налогоплательщик самостоятельно решает, следует ли ему воспользоваться налоговой льготой или нет»¹⁰. При этом за налогоплательщиком сохраняется не просто право отказа либо приостановления от ее использования, но и обязанности обосновать возможности применения налоговой льготы. «Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов»¹¹. При этом отказ от использования налоговой льготы носит уведомительный характер. При возникновении споров о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период не означает отказа от ее использования в этом периоде¹².

Дискуссионным является вопрос относительно оценки содержания налоговой льготы — как субъективного права или юридической обязанности. Безусловно, налоговое освобождение основывается на волеизъявлении обязанного лица, хотя и возникает без каких-либо его дополнительных действий — просто на основании соответствующей нормы закона, закрепляющей данный элемент налогового механизма. В то же время налогоплательщик имеет воз-

можность отказаться от ее использования на один или несколько налоговых периодов. При этом законодатель может ограничить право налогоплательщика не применять налоговую льготу, когда подобные действия порождают трудности для осуществления налогового контроля, стабильного функционирования экономической и социальной сферы жизни общества. Так, в соответствии со ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомления об использовании права на освобождение от уплаты НДС, не могут отказаться от использования данного права до истечения 12 последовательных календарных месяцев¹³. На наш взгляд, это связано со специальным налоговым режимом, в условиях которого речь идет об относительно длительном периоде планирования деятельности как плательщика, так и контролирующего органа.

Абсолютно логичной и последовательной является связь преференциальных налоговых режимов с такими полномочиями участников налоговых правоотношений, путем реализации которых возникает обязанность по уплате налога. Трехуровневость российской налоговой системы связывает реализацию полномочий относительно установления отдельных налогов и сборов с взаимодействием центральной власти и административно-территориальных образований. Подобное взаимодействие охватывает широкий круг общих принципов налогообложения, формирования исчерпывающего перечня платежей, входящих в налоговую систему, исходя из общенациональных стандартов налогового регулирования. Таким образом, «установление налога» связывается с принятием федерального закона о налоге, которым данный налог устанавливается с одновременным обя-

¹⁰ Кучеров И. И. Указ. соч. С. 120—121.

¹¹ Часть 2 ст. 56 НК РФ.

¹² См. постановление Пленума ВС РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

¹³ См.: Белисова А. В. Указ. соч. С. 1241—1243.

зательным раскрытием в этом законе экономико-правового содержания всех существенных (императивных) элементов устанавливаемого налога. В то же время под «введением налога» следует понимать выбор органом законодательной (представительной) власти субъекта РФ или представительным органом муниципального образования из закрытого перечня налогов и сборов конкретного налога и принятие соответствующего закона или решения о введении этого налога в действие на соответствующей территории¹⁴.

К установлению региональных и местных налогов исходя из правовых позиций Конституционного Суда РФ необходимо подходить довольно взвешенно, учитывая особенности распределения полномочий между Федерацией, ее субъектами и местным самоуправлением по вопросам определения основных элементов региональных и местных налогов¹⁵. Еще до принятия Налогового кодекса РФ Конституционный Суд РФ отмечал: регулирование региональных налогов федеральным законодательством носит рамочный характер и предполагает, что наложение соответствующих правовых институтов конкретным содержанием осуществляется региональным законодательством о налогах¹⁶.

Фактически в данном случае речь идет о таких полномочиях, которые устанавливают все элементы налогового механизма и именно в той форме, в которой у плательщика возникает налоговая обязанность. Льготы по налогам и сборам являются факультативным элементом налогообложения. Этим они отли-

чаются от остальных элементов (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и другие, установленные ст. 17 НК РФ), без закрепления которых налог не считается установленным и налоговая обязанность относительно данного платежа не может возникнуть. Непосредственным образом это касается и налоговых льгот как элемента налогового механизма¹⁷:

а) льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом РФ;

б) льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом РФ и (или) законами субъектов РФ о налогах;

в) льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о налогах).

При этом имеет место определенное наложение компетенции. Если речь идет о предоставлении освобождений по федеральным налогам и сборам, то в данном случае возникновение преференциального налогового режима по этому виду платежей связывается исключительно с полномочиями Государственной Думы РФ, и, естественно, ни о каком дублировании или наложении полномочий с каким-либо иным участником налоговых отношений речи быть не может. В то же время, что касается специальных преференциальных налоговых режимов на уровне региональных или местных налогов, то соотношение компетенции в данном случае абсолютно логично.

Необходимо иметь в виду еще одну проблему в регулировании преференций, предоставляемых по региональным и местным налогам и сборам. Ошибочное представление

¹⁴ Подробнее см.: Березин М. Ю. Указ. соч. С. 58—59.

¹⁵ См. ст. 17 НК РФ.

¹⁶ См. постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П по делу о проверке конституционности положений абзаца второго п. 2 ст. 18 и ст. 20 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

¹⁷ См. ч. 3 ст. 56 НК РФ.

относительно того, что единственным каналом поступления федеральных налогов и сборов является Государственный бюджет, как раз и выражает подобную проблему. Значительная часть федеральных налогов и сборов распределяется между доходными частями различных элементов бюджетной системы РФ. То есть поступление от федеральных налогов и сборов формирует реальные финансовые возможности для обеспечения выполнения задач и функций государства на местах. При этом льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются, изменяются, прекращаются Федеральным Собранием — парламентом Российской Федерации. Фактически в этом случае субъект, который не имеет отношения к соответствующим денежным средствам и не может однозначно определить: необходимы они или нет, принимает решение вместо собственника этих денежных средств.

Налоговым кодексом РФ закладывается определенный императивный алгоритм, предшествующий появлению налоговой обязанности (исчерпывающий перечень всех видов налогов и сборов, выделение элементов налогового механизма по региональным или местным налогам или сборам и т. д.), без реализации которого невозможно возникновение налоговой обязанности на региональном и местном уровнях. То есть законодатель формирует определенный общий знаменатель для налоговых механизмов, который должен присутствовать на региональном и местном уровнях. Однако реализация полномочия Государственной Думы относительно региональных и местных налогов и сборов вовсе не означает автоматического возникновения обязанности по их уплате. Налоговая обязанность по региональным и местным налогам и сборам возникает с момента появления соответствующего нормативного акта на уровне отдельного субъекта Федерации или на местном уровне. Именно таким обра-

зом происходит сочетание и взаимодействие полномочий нескольких участников налоговых отношений относительно введения налога или сбора на местах и появления соответствующей налоговой обязанности.

Появление кодифицированного акта, регулирующего налоговые отношения, затронуло и объем, и характер полномочий по установлению региональных налогов, которыми наделяются законодательные органы государственной власти субъектов РФ и представительные органы муниципальных образований. Эти органы определяют в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, налоговые ставки, а также порядок и сроки уплаты региональных и местных налогов соответственно, если эти элементы налогообложения не установлены Налоговым кодексом РФ. Это касается также полномочий по закреплению особенностей определения налоговой базы, налоговых льгот, оснований и порядка их применения.

Следует согласиться с тем, что положения ст. 56 НК РФ не относятся к конкретному налогу, а имеют отношение ко всем платежам, входящим в налоговую систему. При этом содержание налоговой льготы сводится к детализации правил установления и использования налоговых льгот. В контексте этого подобное положение неразрывно связано с содержанием ст. 3 НК РФ, которой регламентированы принципы налогообложения, а именно всеобщности и равенства. Необходимо иметь в виду, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала¹⁸.

¹⁸ См. ст. 3 НК РФ.

Исследуя общие принципы налогообложения, С. Г. Пепеляев подчеркивает, что их направленность связывается с ограничением свободы государства в области финансов: «Они на конституционном уровне ставят препоны налоговому произволу, создают основы справедливого, умеренного и соразмерного налогообложения»¹⁹. При этом важно учитывать, что общие принципы налогообложения закрепляют одинаковые конструктивные требования ко всем видам налогов и сборов как на уровне Федерации, так и на уровне ее субъектов, местном уровне. Детализация общих принципов налогообложения предполагает выделение трех групп принципов, обеспечивающих реализацию и соблюдение: основ конституционного строя; прав и свобод налогоплательщика; начал федерализма²⁰.

В основе выделения принципов налогообложения должно лежать требование, что «при осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других людей и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общественного благосостояния в демократическом обществе»²¹. Основываясь на этом положении, Конституционный Суд РФ сделал вывод о том, что право частной собственности не является абсолютным и не подлежащим ограничению ни при каких условиях²². Он определил налог как необходи-

мое условие существования государства, в соответствии с которым обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков как безусловное требование государства²³.

Подобные требования чаще всего реализуются через нормы-принципы, лежащие в основе законодательного регулирования налоговых отношений. «Принципы налогообложения должны способствовать созданию налоговой системы, которая бы наиболее полно решала такие фундаментальные задачи, как: 1) увеличение объема продукции и услуг, необходимых населению; 2) обеспечение справедливого распределения производственных товаров и услуг среди индивидов и групп населения; 3) защита прав и свобод граждан при наличии представительной системы, ответственного правительства и правления закона; 4) сохранение и укрепление Федерации... Таким образом, принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации»²⁴.

Конституционное закрепление основных принципов налогообложения не является исключительным только для законодательного регулирования данных отношений в России. Подобное закрепление характерно и для США, где «принципы, закрепляемые в конституциях штатов, во многом повторяют принципы, содержащиеся в федеральном основном законе, но при этом имеют самостоятельное значе-

¹⁹ Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 100.

²⁰ Подробнее см.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 105—117.

²¹ Часть 2 ст. 29 Всеобщей декларации прав человека 1948 г.

²² См. п. 2 постановления КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности п. 2 и 3 части первой ст. 11

Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции».

²³ Подробнее см.: Денисаев М. А. Указ. соч. С. 8—15; Карташов А. В. Указ. соч. С. 17—21.

²⁴ Минаева М. О. К вопросу о принципах налогообложения // Наука и общество. 2014. № 1 (16). С. 48—51.

ние для налогового права штатов»²⁵. К этим принципам относятся: взимание налогов исключительно в публичных целях; принцип справедливого налогообложения; принцип равной защиты; установление, изменение или отмена налога исключительно законом; принцип должной правовой процедуры²⁶.

При этом важно учитывать позицию Конституционного Суда РФ относительно соотношения налоговых льгот с принципом всеобщности налогообложения. Конституционный Суд подчеркнул, что освобождение от уплаты налогов по своей природе — льгота, являющаяся исключением из принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из ст. 19 и 57 Конституции РФ, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения. Льготы носят адресный характер, их установление относится к прерогативе законодателя, имеющего право определять круг лиц, на которых они распространяются²⁷. Более того, льготы и основания их использования налогоплательщиком могут быть предусмотрены лишь в необходимых, по мнению законодателя, случаях. Установление налоговых освобождений, лежащих в основу преференциального налогового режима, не связано с обязанностью отразить и закрепить все существенные элементы налога. Кроме того, отсутствие льгот у других категорий налогоплательщиков не влияет на оценку законности установления самого налога.

Налогоплательщики могут изменять ряд налоговых освобождений. Не останавливаясь подробно на характеристике их видов (не-

облагаемый минимум объекта налога (сбора); изъятие из обложения определенных объектов налога (сбора); освобождение от уплаты налога (сбора); понижение налоговых ставок; вычет из суммы налога (сбора), подлежащей к уплате; иные предусмотренные законодательством о налогах и сборах), уточним несколько моментов. Во-первых, не облагаемый минимум объекта налога или сбора можно отнести к налоговым освобождениям (льготам) весьма условно, поскольку его действия распространяются на всех плательщиков данного налога, а не на определенную категорию. Таким образом, говорить об исключении при уплате налога для какой-то категории лиц нет оснований. Во-вторых, при оценке содержания отдельного вида налоговой льготы принципиально важно разграничивать, на каком этапе она должна применяться относительно суммы исчисляемой налоговой обязанности. Если речь идет об изъятиях, то это освобождение, которое касается стадии определения налоговой обязанности, когда мы, оценивая объект или базу налогообложения, исключаем из него определенную часть. Если речь идет о вычетах, то в данном случае после первичного определения суммы налоговой обязанности законодатель представляет право исключить из суммы уплачиваемого налога части, идущие на определенные цели или потребности.

Система доказательств и научная аргументация. Обоснование результатов исследования предполагает использование определенных методов и на основании этого авторскую аргументацию выводов, результатов, полученных в ходе анализа имеющихся точек зрения ученых и состояния действующего законодательства. Обоснование собственных выводов базируется на применении диалектического метода как основы объективного познания природы налоговой льготы и особенностей ее режимного регу-

²⁵ Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США: терминология. М., 1996. С. 12.

²⁶ Там же. С. 12—17.

²⁷ См. постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П.

лирования. При этом рассмотрение данной проблемы в единстве материального содержания и юридической формы обусловило исследование вопросов налогового льготирования через корректировку правового статуса обязанного лица. Научная аргументация режимного регулирования налоговых преференций предполагает также и корректировку реализации налоговой обязанности посредством учета всех ее составляющих элементов (учета, уплаты, отчетности). В основе аргументации результатов исследования лежит также структурный и функциональный анализ, предполагающий системный учет взаимосвязи и опосредованности реализации полномочий властвующих субъектов налоговых отношений и возникновения налоговых льгот у обязанных лиц.

Результаты исследования.

1. Преференциальные налоговые режимы предполагают наличие специальных особенностей, характеризующих определенную категорию лиц или территорий. Исполнение налоговой обязанности в условиях подобных режимов характеризуется наличием налоговых льгот. Налоговая льгота не только нацелена на установление преференциальных режимов для налогоплательщиков, но и ориентирована на определенную категорию плательщиков, исключаящую возможность предоставления индивидуальных льгот отдельным налогоплательщикам.

2. Налоговая льгота может предоставлять преференции определенным категориям плательщиков не только по обязанности уплаты налога, но и по обязанности налогового учета и налоговой отчетности.

3. Использование налоговых льгот реализуется путем волеизъявления налогоплательщика относительно использования налогового освобождения или отказа от такового. За налогоплательщиком сохраняется не просто право отказа либо приостановления от ее использования, но и

обязанности обосновать возможности применения налоговой льготы. Отказ от использования налоговой льготы имеет уведомительный характер. Налоговое освобождение основывается на волеизъявлении обязанного лица, хотя и возникает без каких-либо его дополнительных действий — просто на основании соответствующей нормы закона, закрепляющей данный элемент налогового механизма. Налогоплательщик имеет возможность отказаться от ее использования на один или несколько налоговых периодов.

4. Абсолютно логичной и последовательной является связь преференциальных налоговых режимов с такими полномочиями участников налоговых правоотношений, путем реализации которых возникает обязанность по уплате налога. Трехуровневость российской налоговой системы связывает реализацию полномочий относительно установления отдельных налогов и сборов с взаимодействием центральной власти и административно-территориальных образований.

5. Применение налоговых льгот не исключает определенного наложения компетенции. Если речь идет о предоставлении освобождений по федеральным налогам и сборам, возникновение преференциального налогового режима по этому виду платежей связывается исключительно с полномочиями Федерального Собрания Российской Федерации. Что касается специальных преференциальных налоговых режимов на уровне региональных или местных налогов, то соотношение компетенции в данном случае абсолютно логично.

6. Льготы по общегосударственным налогам и сборам устанавливаются, изменяются, прекращаются парламентом Российской Федерации. В этом случае субъект, который не имеет отношения к соответствующим денежным средствам и не может однозначно определить, необходимы они или нет, фактически при-

нимает решение вместо собственника этих денежных средств.

7. Реализация полномочия Федеральным Собранием относительно региональных и местных налогов и сборов не означает автоматического возникновения обязанности по их уплате. Налоговая обязанность по региональным и местным налогам и сборам возникает с момента появления соответствующего нормативного акта на уровне отдельного субъекта Федерации или на местном уровне. Именно таким образом происходит сочетание и взаимодействие полномочий нескольких участников налоговых отношений относительно введения налога или сбора на местах и появления соответствующей налоговой обязанности.

8. Необлагаемый минимум объекта налога или сбора можно отнести к налоговым освобождениям (льготам) весьма условно, поскольку

его действие распространяется на всех плательщиков данного налога и говорить об исключении при уплате налога для какой-то категории лиц нет оснований.

9. Оценивая содержание отдельного вида налоговой льготы, важно разграничивать, на каком этапе она должна применяться относительно суммы исчисляемой налоговой обязанности. Если речь идет об изъятиях, то это освобождение, которое касается стадии определения налоговой обязанности, когда при оценке объекта или базы налогообложения из него исключается определенная часть. Если говорится о вычетах, то после первичного определения суммы налоговой обязанности законодатель предоставляет право исключить из суммы уплачиваемого налога части, идущие на определенные цели или потребности.

Библиографический список

- Баязитова Д. В. Содержание и классификация налоговых льгот и преференций // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2015. № 1 (55).
Белисова А. В. Понятие, признаки налоговых льгот // Молодой ученый. 2016. № 11.
Березин М. Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М., 2006.
Денисаев М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации. М., 2005.
Карташов А. В. Налоговое право: краткий курс лекций / под науч. ред. Е. Ю. Грачевой. 2-е изд. М., 2013.
Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001.
Липатова И. В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. 2016. № 7-1 (21).
Минаева М. О. К вопросу о принципах налогообложения // Наука и общество. 2014. № 1 (16).
Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015.
Тихомиров Ю. А. Правовое регулирование: теория и практика. М., 2010.
Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США: терминология. М., 1996.

References

- Bayazitova D. V. Contents and Classification of Tax Privileges and Tax Preferences. *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta*, 2015, no. 1 (55), pp. 82—87. (In Russ.)
Belisova A. V. Concept, Signs of Tax Privileges. *Molodoy uchenyy*, 2016, no. 11, pp. 1241—1243. (In Russ.)
Berezin M. Yu. Regional and Local Taxes: Legal Problems and Economic Reference Points. Moscow, 2006. 640 p. (In Russ.)
Denisaev M. A. Tax Relations with Participation of the Foreign Organizations in the Russian Federation. Moscow, 2005. 144 p. (In Russ.)

Kartashov A. V. Tax Law: Short Course of Lectures. Ed. by E. Yu. Gracheva. 2nd ed. Moscow, 2013. 211 p. (In Russ.)

Kucherov I. I. Tax Law of Russia: Course of Lectures. Moscow, 2001. 360 p. (In Russ.)

Lipatova I. V. To a Question of Tax Privileges and Preferences as the Tax Expenditure Budget. *Nauchnyy al'manakh*, 2016, no. 7-1 (21), pp. 111—115. (In Russ.)

Minaeva M. O. To a Question of the Principles of the Taxation. *Nauka i obshchestvo*, 2014, no. 1 (16), pp. 48—51. (In Russ.)

Tax Law: The Textbook for Higher Education Institutions. Ed. by S. G. Pepelyaev. Moscow, 2015. 796 p. (In Russ.).

Tikhomirov Yu. A. Legal Regulation: Theory and Practice. Moscow, 2010. 400 p. (In Russ.)

Tolstopyatenko G. P., Fedotova I. G. Tax Law of the USA: Terminology. Moscow, 1996. 272 p. (In Russ.)