АВТОНОМНАЯ НЕКОММЕРЧЕСКАЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ ЦЕНТРОСОЮЗА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ «РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ КООПЕРАЦИИ» ЧЕБОКСАРСКИЙ КООПЕРАТИВНЫЙ ИНСТИТУТ (ФИЛИАЛ)

Юридический факультет
Кафедра теории и истории государства и права
Специальность 40.02.01 «Право и организация социального обеспечения»
Курс 3 Форма обучения заочная на базе среднего общего образования

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель
образовательной программы
Галиева Г.В. _____
_____
(дата)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

Мочаловой Виктории Валерьевны

Тема: «Налоговые льготы в Российской Федерации: понятие, виды и основания назначения»

Руководитель ВКР

Таланова М.В., преподаватель _____

подпись

Чебоксары, 2023

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ..... 3
Глава 1. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ В СИСТЕМЕ ЭЛЕМЕНТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ..... 6
1.1 Элементы налогообложения: понятие, виды, основы правового регулирования..... 6
1.2. Налоговые льготы: понятие, виды 19
Глава 2. ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 37
2.1. Общая характеристика налоговых льгот по федеральным налогам..... 37
2.2. Основные направления совершенствования правового регулирования налоговых льгот..... 48
ЗАКЛЮЧЕНИЕ 61
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ……64

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. История развития любого государства представляет собой процесс последовательного поиска оптимальных способов и форм стимулирующего воздействия на экономику. Система общественных отношений в сфере налогообложения является одной из самых динамичных общественных систем. Вместе с развитием общества меняется и налоговое законодательство, любое изменение которого должно происходить на высоком качественном уровне, и при этом должны быть обеспечены гарантии участников налоговых отношений и определенная стабильность этих отношении.

Среди способов государственного регулирования экономики выделяют установление и изменение режимов налогообложения, системы налогов и сборов, видов налогов и сборов, объема прав и обязанностей участников налоговых правоотношений; определение налоговых ставок; определение принципов и порядка предоставления налоговых льгот; установление системы и видов таких налоговых льгот. Система налогообложения рассматривается не только как источник пополнения государственной казны, но и как важное средство перераспределения национального дохода, основной инструмент экономической и социальной политики государства.

Одним, и немаловажным, рычагом воздействия на экономическую ситуацию в целом являются, несомненно, налоговые льготы как предоставляемые государством преимущества для налогоплательщиков, создающие для них любую, и, в первую очередь, экономическую выгоду. Налоговые льготы широко используются для воздействия на определенные процессы развития экономики, ее структурную перестройку, для создания экономической и социальной инфраструктуры, оборонного строительства, смягчения социальной напряженности и борьбы с инфляцией.

Следовательно, актуальность темы обусловлена теоретической и практической значимостью вопросов, связанных с использованием налоговых льгот в правовым регулировании данного явления.

Несмотря на широкое использование в теории налогового права и практике применения понятия «налоговые льготы», до сих пор не сложилось однозначного, четко определенного подхода к определению и видовому содержанию налоговых льгот, в отечественной практике отсутствует развернутая классификация видов налогового льготирования.

В правовой литературе не уделяется должного внимания проблемам воздействия налоговых льгот на деятельность хозяйствующих субъектов. Многие рекомендации носят общий характер, причем в основном вносятся предложения о дальнейшем снижении налоговой нагрузки, либо отмены льгот.

Наличие вышеуказанных проблем, необходимость их теоретического осмысления и разработки практических рекомендаций по использованию налоговых льгот, обусловили выбор темы исследования.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе назначения и применения налоговых льгот в Российской Федерации.

В предмет исследования входят нормы финансового права и его подотраслей, а также нормы отдельных комплексных отраслей законодательства, посредством которых осуществляется назначение и предоставление налоговых льгот; научные концепции и теоретические положения, составляющие основу финансово-правового стимулирования; материалы правоприменительной практики в указанной сфере.

Цель выпускной квалификационной работы заключается в комплексном рассмотрении и всестороннем изучении специальных положений о правовом регулировании видов и оснований назначения налоговых льгот на современном этапе развития российской налоговой системы.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- дать определение налоговых льгот в системе элементов налогообложения;
- рассмотреть налоговые льготы, их понятие и виды;
- исследовать особенности правового регулирования налоговых льгот;
- дать общую характеристику налоговых льгот по федеральным налогам;
- рассмотреть налоговые льготы по региональным и местным налогам;
- определить основные направления совершенствования правового регулирования налоговых льгот.

Методологическую основу выпускной квалификационной работы составляют общенаучные и специальные методы исследования: исторический; сравнительно-правовой; формально-юридического анализа - с помощью него дана точная формулировка правовым категориям; метод комплексного обобщения материалов (фактографических, текстологических, архивных и опубликованных); структурно-системный и другие методы, широко применяемые в юридической науке.

Теоретическую базу настоящей работы составили труды Крохиной Ю.А., Курбатовой О.В., Мамедовой Б.Ф., Майбурова И.А., Панского В.Г., Соловьева И.Н., Соловьевой Н.А., Барулина С.В., Филина М.В., Дымченко В.И. и др.

В процессе написания дипломной работы использованы как монографии, учебная литература, так и периодические издания.

Структура работы. Перечень задач обусловливает внутреннюю структуру исследования. Дипломная работа состоит из введения, двух глав, разделенных на параграфы, заключения, содержащего общие выводы, списка использованных источников.

ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ В СИСТЕМЕ ЭЛЕМЕНТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1 Элементы налогообложения: понятие, виды, основы правового регулирования

В налоговом законодательстве должны быть четко определены элементы структуры налога (в НК РФ - элементы налогообложения), то есть все основные внутренние составляющие условия и правила его взимания. Неопределенность, двусмысленность и недостаточная четкость трактовки всей совокупности элементов налога и налогообложения могут привести, во-первых, к созданию условий для уклонения (обхода) от налога его плательщиками на законных основаниях; во-вторых, к толкованию отдельных положений закона налоговыми органами в свою пользу и в ущерб для налогоплательщика. Значимость элементов налога (налогообложения) выражается в том, что в случае не определения или нечеткого определения хотя бы одного из них нельзя считать окончательным правовой факт установления обязательства для налогоплательщика по уплате налога (сбора)[1].

Налог представляет собой обязательный, законодательно установленный платеж. Налоговое законодательство в обязательном порядке определяет не только налогоплательщиков, но и составные части налога, которые получили название элементы налогообложения. Элементы налогообложения позволяют достигнуть ясности в понимании того, у кого и в каком случае возникает обязанность уплачивать конкретный налог, как рассчитать сумму налога, в каком порядке и в какой срок заплатить налог.

Элементы налога представляют собой составные части (компоненты) налога, в совокупности определяющие его форму и содержание, принципы

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.03.2023). [Электронный ресурс] // СПС «Консультант плюс», (дата обращения: 20.04.2023).

построения и организации взимания и устанавливаемые законодательными актами государства.

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Важность законодательного закрепления налогоплательщика и элементов налогообложения нашла отражение в норме ст. 17 НК РФ. Согласно данной статье налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения, а именно:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания их использования налогоплательщиком.

При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Из содержания ст. 17 НК РФ следует, что если в законодательном акте не будет определен плательщик налога или хотя бы один из элементов налогообложения, то налог считается не установленным, и он не подлежит уплате. У налога есть обязательные элементы налогообложения (объект, налоговая база, ставка, налоговый период, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты) и необязательный элемент (факультативный элемент налогообложения), к которому Налоговым кодексом отнесены налоговые льготы. Если налоговым законодательством льготы по налогу не предусмотрены, то налог считается установленным и подлежит уплате. Если законодатель хочет, чтобы льготы по налогу были, то эти льготы должны быть установлены законодательно.

Каждый элемент налогообложения имеет свое содержание и цель.

Целью налогообложения является определение того, когда и при каких обстоятельствах налогоплательщик обязан уплатить тот или иной налог. Согласно статье 38 НК РФ, объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, выручка, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика налоговой обязанности[1].

Таким образом, объект налогообложения - это юридическое обстоятельство, действие или юридическое событие, с существованием которого налоговое законодательство связывает необходимость уплаты налога (налога). Например, в случае налога на прибыль объектом налогообложения является получение прибыли. Если налогооблагаемая компания не получает прибыль, а несет убытки, она не облагается налогом и не должна платить налог на прибыль. Если же организация получает прибыль, то она является объектом налогообложения и, следовательно, обязана платить корпоративный налог. В случае акцизного налога объектом налогообложения является реализация подакцизной продукции, произведенной налогоплательщиком (организацией, индивидуальным предпринимателем). В случае транспортного налога объектом налогообложения является регистрация транспортного средства на имя налогооблагаемого лица (организации или физического лица).

Налоговая база позволяет определить ту величину, к которой будет применена налоговая ставка (величину, на которую следует умножить налоговую ставку для определения суммы налогового платежа).

[1] Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc, (дата обращения: 12.04.2023).

Согласно ст. 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Объектами налогообложения могут быть операции по реализации товаров (работ, услуг), недвижимого имущества, прибыли, выручки, стоимости реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) или иных объектов, имеющих стоимостные, количественные или физические характеристики, в отношении которых налогоплательщик обязан уплатить налог в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Стоимостной признак выражает денежное выражение, способность иметь определенную цену.

Различие между объектом налога и налоговой базой можно продемонстрировать на следующих примерах: объектом налога на имущество физических лиц по российскому налоговому законодательству является факт владения физическим лицом имуществом (например, дом), а налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости этого имущества. По транспортному налогу налоговой базой является мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах. Для акцизов налоговой базой является объем реализованных товаров в натуральном выражении.

Выбор налоговой базы и определение порядка расчета играют важную роль в выполнении фискальной и регулирующей функций налогообложения. Например, переход от инвентаризационной стоимости к кадастровой стоимости для расчета налога на имущество физических лиц приведет к увеличению поступлений налога на имущество физических лиц. Однако уплата налога с кадастровой стоимости квартиры, жилого дома или дачи затруднит уплату налога для многих граждан.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения

налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются настоящим Кодексом.

Статья 53 НК РФ определяет налоговую ставку как сумму налога на единицу измерения налоговой базы.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (например, на прибыль организации, на доход физического лица и т.д.). Чаще всего налоговая ставка выражена в процентах от упомянутой единицы измерения (24% от прибыли и т.д.). Налогообложение по пониженной ставке рассматривается как дополнительный стимул (послабление) к занятию определенными видами деятельности, но, как уже было отмечено, конструкция расчета налогового обязательства предусматривает в обязательном порядке наличие ставки налога (п.1 ст.17 НК).

Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам, а также по региональным и местным налогам устанавливаются НК РФ.

Налоговые ставки устанавливаются:

– по региональным налогам - законами, принимаемыми представительными (законодательными) органами власти субъектов РФ, например в Москве - законами, принятыми городской Думой и подписанными мэром г. Москвы;

– по местным налогам - нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. Однако в городах Москве и Санкт-Петербурге налоговые ставки местных налогов устанавливаются законами этих субъектов РФ (п. 4 ст. 12 НК РФ).

Налоговая база является основой для исчисления суммы налога, так как именно к ней применяется ставка налога, порядок исчисления налоговой базы регламентирован налоговым законодательством.

В Постановлении Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.05.2021 № А72-7556/2021 отмечено, что исходя из определения налоговой базы, данного в статье 53 НК РФ, как стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения, можно утверждать, что в отсутствие договора с контрагентом невозможно определить и налоговую базу, так как она вторична по отношению к объекту налогообложения и также должна иметь стоимостную характеристику[1].

Согласно статье 313. НК РФ. Налоговый учет позволяет найти различия между финансовой и налоговой отчетностью, в соответствии с которой фирма ведет учет налоговых событий, затрат, доходов и кредитов, чтобы соблюдать законодательство о налогах. Налоговый учет включает в себя регистрацию операций, подготовку деклараций и отчетов для налоговых органов. Цель налогового учета - минимизация рисков связанных с налоговыми правилами и обязательствами, своевременное и точное расчеты налоговых платежей, а также сохранение денежных средств предприятия. Кроме того, налоговый учет помогает правильно оценивать налоговые риски и выстраивать стратегию налогоплательщика в отношении уплаты налогов.

Правильность данных, отраженных в бухгалтерской и налоговой отчетности, должна быть подтверждена соответствующими первичными документами. В случае выявления расхождений между налоговыми декларациями и регистрами бухгалтерского учета должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, должно определить причину такого расхождения.

Для этого должны быть проверены первичные документы налогоплательщика, служащие основанием для исчисления и уплаты налога. На основании этих документов определяется, какой из документов -

[1] По делу о признании недействительным решения налогового органа в части привлечения к ответственности в виде штрафа за неполную уплату налога на прибыль, доначисления данного налога и пеней, а также уменьшения убытков по налогу на прибыль: Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.05.2022 по делу № А72-7556/2021 [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base, (дата обращения: 12.04.2023).

налоговая декларация или регистр бухгалтерского учета - не соответствует первичным документам. Только после этого возможно установить, привело ли выявленное несоответствие к неуплате (неполной уплате) налога.

При этом должны быть учтены все имеющиеся у налогоплательщика документы и сведения, относящиеся к его хозяйственной деятельности.

Кроме того, наличие самого факта расхождений между данными налоговой декларации и бухгалтерских регистров (оборотно-сальдовых ведомостей) может свидетельствовать только о нарушении налогоплательщиком правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, что само по себе не может являться основанием для непринятия налоговым органом налоговой базы по налогу на прибыль в сумме, указанной налогоплательщиком[1].

Налоговый период позволяет ответить на вопрос о том, за какой отрезок времени налогоплательщику необходимо рассчитать сумму налога. В соответствии со ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

По налогу на прибыль организаций, НДФЛ, имущественным налогам налоговый период устанавливается длительным, а именно календарный год с 1января по 31 декабря. Величина прибыли очень динамична в краткосрочном периоде. Один месяц может быть прибыльным, а другой – убыточным. Поэтому необходим более длительный промежуток времени (календарный год) для исчисления объема прибыли. Доходы физических лиц могут быть весьма разнообразными по видам (заработная плата, дивиденды по акциям, процентные доходы по вкладам в банках, гонорары, подарки, премии и др.) и подвижными по величине в течение года.

[1] Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc, (дата обращения: 12.04.2023).

По акцизам и НДС налоговый период устанавливается очень коротким: календарный месяц (по акцизам) и квартал (по НДС). Объемы реализации довольно просто исчисляются по результатам каждого месяца, и государство получает возможность регулярных поступлений налогов в бюджет.

В том случае, когда налоговый период установлен как продолжительный отрезок времени (квартал или календарный год), он разбивается на отчетные периоды. Отчетными периодами могут выступать кварталы и месяцы. По итогам отчетных периодов налогоплательщики исчисляют и уплачивают суммы авансовых платежей, а не суммы самих налогов.

Порядок исчисления налога отвечает на вопрос: «Кто должен рассчитать сумму налога?». Статья 52 НК РФ предусматривает три возможных варианта порядка исчисления налога:

– налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не установлено НК РФ. Такой порядок исчисления налога известен в теории налогов как способ уплаты налога по декларации;

– обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налогового агента. В теории налогов такой порядок исчисления налога известен как способ уплаты налога у источника выплаты дохода;

– в определенных случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган.

В соответствии с налоговым законодательством российские организации обязаны исчислять налоги и сборы на основании налоговой декларации. Некоторые категории физических лиц (например, индивидуальные предприниматели) также обязаны рассчитывать подоходный налог на основании налоговой декларации.

Законодательное определение налоговой декларации содержится в статье 80 НК РФ. Согласно этой статье, налоговая декларация - это составленное в письменной или электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с использованием расширенной квалифицированной электронной подписи заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, о налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других сведениях, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Российские организации обязаны самостоятельно исчислять налоги на основе налоговой декларации. Налогоплательщики, обязанные уплачивать налог на основе декларации, должны представлять налоговую декларацию по каждому налогу, который они обязаны уплатить.

Налоговая декларация (расчет) представляется по установленной форме на бумажном носителе или в электронной форме по установленным форматам вместе с документами, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету) в соответствии с НК РФ в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

Налогоплательщики вправе представить документы, прилагаемые к налоговой декларации (расчету), в электронной форме. Налогоплательщики, средняя численность работников которых за предшествующий календарный год превысила 100 человек, а также вновь созданные организации (в том числе реорганизованные), численность работников которых превышает 100 человек, обязаны представлять налоговые декларации в электронной форме по установленным форматам.

Формы налоговых деклараций в соответствии со статьей 80 НК РФ предоставляются налоговыми органами бесплатно. Налогоплательщик может подать декларацию лично или через представителя, направить ее по почте с описью вложения или передать в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Налоговый орган не вправе отказать

в принятии поданной налогоплательщиком декларации, если она составлена по установленной форме (п. 4 ст. 80 НК РФ). По просьбе налогоплательщика налоговый орган обязан проставить отметку о принятии копии налоговой декларации и указать дату получения налоговой декларации. Если налоговая декларация представлена в электронном виде, налоговая администрация должна выдать налогоплательщику по его просьбе подтверждение о получении.

Налогоплательщик должен представить декларацию в налоговую администрацию в сроки, установленные налоговым законодательством. В случае представления декларации по почте применяется дата отправки (дата почтового штемпеля). Если декларация подается по телекоммуникационной связи, датой отправки считается дата почтового штемпеля.

В соответствии с пунктом 7 статьи 80 НК РФ формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчетов), а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчетов) и документов к ним в соответствии с НК РФ в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов РФ.

Исчисление налогов налоговым органом Исчисление таких налогов, как налог на имущество, налог на недвижимость и транспортный налог физических лиц, осуществляется налоговым органом. Существуют и объективные причины для передачи обязанности по исчислению вышеуказанных налогов от физического лица налоговому органу. Дело не только в том, что частные лица не обладают достаточными знаниями и навыками для расчета налогов. При использовании данного метода расчета налогов значительно снижается стоимость налогового контроля. Организация контроля за правильностью исчисления этих налогов всеми физическими лицами требует огромных денежных средств. Затраты на содержание налоговой администрации в этом случае превысят доходы от этих налогов.

Такой элемент, как сроки уплаты налогов и сборов, отвечает на вопрос: «Когда налогоплательщик должен заплатить налог?». В соответствии со ст. 57 НК РФ сроки уплаты налогов (сборов) определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Например, срок уплаты НДС определяется календарной датой. НДС должен быть уплачен не позднее 28-го числа месяца, в течение квартала, следующего за отчетным периодом, разделив равными долями сумму исчисленного налога. При этом если срок платежа выпадает на выходной день, то он автоматически переносится на ближайшую следующую за выходным рабочую дату (п. 7 ст. 6.1 НК РФ)следующего за истекшим налоговым периодом. По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов по акциям, налог на прибыль, удержанный при выплате дохода, перечисляется в бюджет налоговым агентом в течение 10 дней со дня выплаты дохода. В этом случае мы имеем дело со сроком уплаты налога, определяемым истечением периода времени. Срок уплаты государственной пошлины определен действием, которое должно произойти. Так, например, при обращении за выдачей документов государственная пошлина должна быть уплачена до выдачи документа; при обращении в Конституционный Суд РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям – до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы.

В случае нарушения установленного НК РФ срока уплаты налога (сбора) налогоплательщик обязан уплатить пеню. Так, в соответствии со ст. 75 НК РФ пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Размер пени определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Банка России. При этом пеня исчисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога (сбора), начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога (сбора). Следует помнить, что пеня уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога (сбора) и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

Порядок уплаты налогов и сборов отвечает на вопрос о технических приемах уплаты налога. Статья 58 НК РФ предусматривает, что уплата налога производится в наличной или безналичной форме. Налог может быть уплачен разово в объеме всей суммы налогового платежа либо в ином порядке, предусмотренном РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах (например, налог на имущество физических лиц уплачивается в два срока равными суммами). Подлежащая уплате сумма налога должна быть уплачена налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. В соответствии с НК РФ может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу – авансовых платежей.

В случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени. Вместе с тем нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Налоговые льготы позволяют уменьшить сумму налогового платежа для отдельного налогоплательщика или отодвинуть для него сроки уплаты налога на более позднюю дату. Льгота представляет собой преимущество,

которое законодательство предоставляет налогоплательщику с целью смягчения для него налоговой нагрузки. Согласно ст. 56 НК РФ льготами 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.

Следует обратить внимание на то обстоятельство, что российское налоговое законодательство предусматривает налоговые льготы только для категорий налогоплательщиков.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуальный характер. В соответствии с российским налоговым законодательством налоговые льготы могут предоставляться не отдельному гражданину, а категории физических лиц (например, пенсионерам, инвалидам, участникам войны и т.д.). Налоговые льготы законодательством устанавливаются не для отдельной организации, а для отрасли, вида производства[1].

Налоговая льгота как преимущество для отдельной категории налогоплательщиков может существовать в различных формах, видах. Общая теория налогов предусматривает классификацию налоговых льгот. В зависимости от того, на какой элемент налогообложения направлена льгота, выделяют следующие виды налоговых льгот:

- освобождение от уплаты налога;
- налоговые изъятия;
- налоговые скидки;
- понижение налоговой ставки;
- налоговые каникулы;

[1] Барулин С.В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // Финансовое право. 2022. № 5. С. 12.

– изменение срока уплаты налога.

Налогоплательщики вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

Перечисленные виды льгот будут рассмотрены в следующем параграфе главы.

1.2. Налоговые льготы: понятие, виды

История развития каждой страны представляет собой процесс постоянный поиск лучших методов и условий экономического развития. Стратегия налоговой коммуникации является одной из самых эффективных общественных систем. Общество постоянно меняется, Налоговое законодательство также меняется, его изменения должно быть сделаны в хорошем и качественном уровне, и в то же время должны быть даны гарантии участникам налоговых отношений и устойчивость этих отношений.

В последние годы налоговые льготы стали важной частью налогообложения. В то же время в разных странах мнение о данном виде налогового инструмента малоизвестно. Одни страны движутся к налоговым льготам как к более мощному фактору поощрения деятельности финансовых институтов, другие видят в них способ пополнения государственного бюджета и нарушение принципа равенства налогоплательщиков[1].

В современном мире условия для ведения бизнеса очень сложные, не все производители могут успешно выйти на рынок и найти его, сохраняя высокие темпы экономического развития. Налоговые льготы в таких случаях очень стимулируют развитие деятельности таких финансовых учреждений. Однако их мотивационную роль необходимо использовать с умом.

Все больше и больше экономистов осознают, что налоговые льготы оказывают влияние на экономику, для достижения которой наиболее важно

[1] Налог на прибыль: сложные вопросы из практики налогового консультирования. Часть 1 (материальные расходы, оплата труда и амортизируемое имущество) /под ред. А.В. Брызгалина // Налоги и финансовое право. - 2021. - № 6. - С.15.

определить понятие прибыли и полностью реализовать свой потенциал. Конечно, эти проблемы не единственные в данном случае, однако они важны для понимания смысла налоговых льгот и, соответственно, справедливости налоговой системы при ее применении.

Несмотря на распространенность понятия «налоговые льготы» в теории налогообложения, четкого и однозначного понимания их природы не существует.

Первое упоминание о группе «налог на прибыль» можно найти в Законе РФ № 2118-1 от 27 декабря 1991 г. «О требованиях налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу). Хотя определение понятия «налог на прибыль» в Законе отсутствует, в нем имеется открытый перечень видов налога, а именно: необлагаемый объект налога, освобождение от налогообложения иных объектов налога, освобождение. от налогов физических лиц или групп плательщиков, налоговые скидки, отчисления от налоговых платежей (налоговые платежи при уплате), налоговые льготы, в том числе налоговые поступления (налоговые сборы), иные налоговые льготы.

Понятно, что наличие любой налоговой льготы очень выгодно для использования ее средств снижения налогов или их полного освобождения. Именно с зарождением и развитием налогообложения в России появились налоговые льготы, которые все больше даются, как правило, организациям, преследующим благие цели: помощь инвалидам, безработным, ветеранам, а также созданным организациям, а это - любая отрасль промышленности, производства, науки, религии и т. д.

Основанием для предоставления льгот могут быть: материальное, финансовое, экономическое положение налогоплательщика; особые заслуги граждан перед Отечеством; необходимость развития отдельных сфер и субъектов производства, регионов страны; социальное, семейное положение граждан; охрана окружающей среды и пр.

Законодательное определение налоговых льгот закреплено в ст. 56 Налогового кодекса РФ. Согласно статье НК 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. НК РФ признал налоговую льготу в качестве самостоятельного, но при этом факультативного элемента налогообложения.

Данное определение является общим и неточным. Руководствуясь им трудно понять, какие преимущества в сфере налогообложения считать льготой, а какие нет. В определении чётко говорится о том, что льготой считается неуплата налога или уплата в неполном объёме, при этом становится непонятно, относится ли к льготам отсрочка (рассрочка) налоговых платежей. Судя по логике НК РФ, не относится, тем не менее, трудно спорить с тем фактом, что отсрочка (рассрочка), так же как и налоговый и инвестиционный налоговый кредит предусматривают уменьшение налогового обязательства, т.е. создают преимущества в уплате налогов по сравнению с другими налогоплательщиками.

Из этого определения следует, что налоговая льгота может быть определена следующим образом: установленная законом; может использоваться длительное время; имеет статус права, но не обязанности применения налогоплательщиком; не носит индивидуальный характер; как правило, имеют специальное назначение (в целях государственного управления в определенных группах (отраслях, видах работ) экономики, для решения социальных вопросов).

В российском законодательстве можно выделить следующие основные признаки налоговых льгот:

– Законность установленных налоговых льгот (ст. 56 НК РФ). Согласно п. 3 ст. 56 НК РФ основания, порядок и условия применения льгот

по налогам и сборам определяются налоговым законодательством. Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ. Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются настоящим Кодексом и (или) законами субъектов Федерации о налогах.

– Недопустимость индивидуального (персонифицированного) характера установления льгот (ст. 56 НК РФ). Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуальный характер.

– Недопустимость дискриминационного характера установления льгот (ст. 3 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 3 НК РФ налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

– Добровольность применения льгот (ст. 56 НК РФ). Подпунктом 3 п. 1 ст. 21 НК РФ установлено, что налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

– Отсутствие срочности применения льгот (ст. 56 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 56 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

– Создание налоговых преимуществ (ст. 395 НК РФ). Налоговые льготы Налоговые льготы важны как с идеологической, так и с практической точки зрения. С одной стороны, это налоговая сфера, потому что налогоплательщики имеют право законно уменьшить свои налоги. При отсутствии незаконных налогов при достаточно высоких налоговых ставках

обилие налоговых льгот создает возможности для незаконного снижения налогов или уклонения от уплаты налогов.

Примерами налоговых льгот можно считать положения п. 7 ст. 262 гл. 25 Налог на прибыль организаций НК РФ о возможности применения коэффициента 1,5 к затратам на НИОКР при исчислении налога на прибыль организаций независимо от полученного результата; по налогу на добавленную стоимость, согласно положениям ст. 145 гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, правом освобождения от уплаты налога могут воспользоваться налогоплательщики в случае, если выручка от реализации товаров, работ, услуг за три предшествующих календарных месяца не превысила 2 млн рублей.

Налоговые льготы традиционно относят к факультативным элементам налогообложения, их установление целиком и полностью зависит от усмотрения законодателя.

Следует отметить позицию, согласно которой налоговые льготы некорректно рассматривать как отдельный (факультативный) элемент налога. Поскольку они имеют отношение к разным элементам налога, это его (налога) структурная характеристика.

Большинство определений, встречающихся в научной и учебной литературе и отличающихся от установления законов, основаны на нем и, по сути, являются его объяснительными вариантами. Например, В. В. Коровкин определяет налоговые льготы как льготы, предоставляемые определенным группам налогоплательщиков (плательщикам заработной платы), позволяющие им уменьшить свои налоги по сравнению с другими налогоплательщиками[1].

В то же время ряд авторов отмечают высокую степень абстракции неконкретность и расплывчатость законодательного определения налоговой

[1] Соловьев И.Н. Налоговые льготы как элемент государственной политики в сфере налогообложения/ И.Н. Соловьев // Налоги. 2021. № 6. С. 8.

льготы, отсутствие в нем необходимых признаков данной экономической категории.

И.А. Майбуров и А.М. Соколовская указывают, что общим недостатком встречающихся в специальной литературе определений налоговых льгот является очень широкая их трактовка, перечисление авторами действительных, но не исчерпывающих характеристик (признаков) налоговых льгот, следствием чего является невозможность их идентификации. Авторы предлагают следующее определение: налоговая льгота - это предусмотренное законодательством о налогах и сборах отклонение от нормативных требований налогообложения, позволяющее отдельным категориям налогоплательщиков получить преимущества, состоящее в полном или частичном освобождении их от уплаты налога (сбора) или в освобождении от выполнения отдельных обязательств и правил.

На необходимость устранения законодательной неточности определения налоговой льготы, позволяющей ее широкое толкование и не дающее возможности отделить действительно налоговые льготы от схожих механизмов снижения налогового бремени, обращалось внимание и другими авторами.

Так, Н.А. Соловьева предлагает определить налоговую льготу как предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, заключающиеся в возможности не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. Для иных механизмов снижения налогового бремени автор предлагает использовать понятие налоговые преференции, т.е. способы изменения исполнения обязанности по уплате налогов, заключающиеся в возможности изменения порядка и сроков уплаты налога, а также в отмене или снижении размера санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Действующее законодательство о налогах и сборах содержит большое количество налоговых льгот, хотя и не именует их таковыми в статьях НК РФ. В результате отнести тот или иной механизм снижении налогового бремени к налоговым льготам можно лишь исходя из признаков, содержащихся в законодательном определении налоговых льгот.

Далее проблемы возникают уже на этапе определения перечня видов налоговых льгот: в НК РФ он отсутствует. Если следовать логике разработчиков НК РФ, не признаются льготами общие для многих налогоплательщиков налоговые вычеты и скидки, отсрочка (рассрочка) уплаты налогов, налоговый кредит (в том числе и инвестиционный). Данные категории рассматриваются лишь как возможные способы изменения срока исполнения налогового обязательства, тем самым эти льготы лишаются своей регулирующей функции и законодательно ограничиваются в плане своего стимулирующего воздействия. Как уже было отмечено выше, в НК РФ отсутствует полный перечень видов налоговых льгот. Вместе с тем в зависимости от того, на изменение какого элемента налогообложения направлены налоговые льготы, их можно условно разделить на три основных вида: налоговые освобождения, налоговые скидки, налоговые кредиты.

В основе такой общей классификации лежат различные методы льготирования и их влияние на изменение какого-либо конкретного элемента структуры налога (объект, плательщик, ставка, налоговая база, окладная сумма налога).

Под налоговой амнистией обычно понимают предложение со стороны государства определенным категориям неплательщиков погасить свою просроченную задолженность по налогам в обмен на отмену наказания, которое может быть наложено за неуплату. Целями проведения налоговой амнистии обычно являются: пополнение бюджета за счет поступления налоговой задолженности; расширение налоговой базы путем вовлечения средств из теневого бизнеса в легальный оборот; получение дополнительных

источников инвестиций в виде репатриируемых зарубежных денежных накоплений.

Налоговая льгота в виде полного освобождения от уплаты налога отдельных категорий плательщиков (например, участников войны, инвалидов и т.д.) применяется, как правило, по отношению к личным налогам, реже от налогов могут освобождаться некоторые категории юридических лиц. Освобождения удобны тем, что, в отличие от прочих видов льгот, они более приспособлены к учету имущественного положения налогоплательщика.

Налоговые изъятия - это выведение из-под налогообложения отдельных объектов налогообложения, несмотря на наличие у них всех предусмотренных законом признаков объекта налогообложения по данному налогу. Налоговыми изъятиями, в частности, являются доходы, не подлежащие налогообложению НДФЛ (ст. 217 НК РФ), операции, не подлежащие налогообложению НДС (ст. 149 НК РФ) и акцизами (ст. 183 НК РФ) и некоторые другие.

Например, в соответствии с подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме не облагаются налогом на добавленную стоимость. В отношении налога на имущество изъятия сводятся к освобождению от налогообложения отдельных видов имущества. Статьей 381 НК РФ предусмотрен перечень видов имущества, освобождаемых от налогообложения. Так, например, на основании п. 15 ст. 381 НК РФ имущество государственных научных центров освобождается от налогообложения налогом на имущество организаций.

В отношении налога на прибыль изъятия выражаются в том, что прибыль изымается из состава налогооблагаемой прибыли (не подлежит налогообложению), если она была получена налогоплательщиком от определенного вида деятельности. Число изъятий по этому налогу невелико, однако они существуют и предусмотрены гл. 25 НК РФ. К примеру, в подп.

14 п. 1 ст. 251 при определении налоговой базы по налогу на имущество не учитывается имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. Кроме того, изъятия предусмотрены Налоговым кодексом при обложении доходов физических лиц. Например, не подлежат налогообложению суммы международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения, рассматриваемые в качестве поощрения. Аналогично полностью не взимается налог с сумм единовременной материальной помощи пострадавшим от стихийных бедствий, поскольку такая помощь наделяется в налоговом праве свойством экстраординарности. Виды такого рода доходов, которые не подлежат налогообложению, вне зависимости от свойств этих доходов в налоговом праве объединяются в ст. 217 НК РФ.

Налоговые каникулы - это полное освобождение налогоплательщика от уплаты налога на определенный период времени, возможность не платить налог по упрощенке или патенту в течение двух лет после госрегистрации в качестве индивидуального предпринимателя при соблюдении определенных условий (п. 4 ст. 346.20, п. 3 ст. 346.50 НК РФ). Доля услуг, работ или товаров, на которые распространяется налоговая ставка 0%, должна составлять не менее 70% от общего дохода. Налоговые каникулы действуют не более двух налоговых периодов с момента регистрации ИП[1].

Понижение налоговых ставок - предполагает частичное или полное освобождение от уплаты налога, исчисленного по полной ставке, путем применения льготных размеров ставки. Так, например, в соответствии со ст. 284 НК РФ сельскохозяйственный товаропроизводитель, отвечающий критериям, предусмотренным п. 2 ст. 346.2 НК РФ, в отношении реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции может применять ставку по налогу на прибыль организаций 0 % по итогам отчетного (налогового) периода. В соответствии со ст. 164 НК РФ установлены различные ставки

[1] Оценка эффективности налоговых льгот: монография / под ред. Л.И. Гончаренко, М.Р. Пинской. М. : РУСАЙНС, 2022. С. 56.

налога на добавленную стоимость: 0 % - для экспортируемых товаров, 10 % - для реализации продуктов питания и детских товаров, 20 % - реализация иных товаров, работ, услуг.

Налоговые скидки - это совокупность налоговых льгот, направленных на прямое сокращение налоговой базы на установленную величину законодательно разрешенных к вычету видов расходов в целях стимулирования их доходов, направлены на сокращение налоговой базы, как льготы, позволяющие в определенных законом случаях использовать пониженные или нулевые налоговые ставки и как установление определенного необлагаемого минимума налоговой базы, либо уменьшение налоговой базы на сумму определенных расходов, понесенных налогоплательщиком. Необлагаемый минимум – это первоначальный вычет минимальных сумм из валовой стоимости объекта.

Скидки подразделяются: на лимитированные (размер скидок ограничен) и не лимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика); общие (ими могут пользоваться все плательщики) и специальные (действующие для отдельных категорий субъектов).

Высказывалось мнение о том, что поскольку используемые в специальной литературе определения не позволяют однозначно отнести те или иные льготы (например, пониженные налоговые ставки) к налоговым скидкам или освобождениям, постольку возможно проводить разграничение налоговых скидок и налоговых освобождений по моменту использования налоговой льготы относительно применения ставки налога. В случае использования налоговой льготы до момента применения ставки такая налоговая льгота является налоговой скидкой. Если налоговая льгота представляет собой пониженную налоговую ставку или используется после применения налоговой ставки к налоговой базе, то такая льгота является налоговым освобождением.

Другой налоговой скидкой являются налоговые вычеты – исключение из налоговой базы отдельных текущих расходов, имущества и некоторых видов доходов.

В отношении налога на прибыль скидки связаны не с доходами, а с расходами налогоплательщика. В данном случае речь идет о таком уменьшении прибыли, подлежащей налогообложению, когда в качестве скидки засчитывается сумма произведенных налогоплательщиком расходов на цели, поощряемые обществом и государством. Например, сюда относятся перечисления в благотворительные фонды, учреждения образования, здравоохранения, культуры, затраты на природоохранные мероприятия и т.д.

Третья группа налоговых льгот - налоговые кредиты.

Наиболее сложным элементом в системе налоговых льгот является налоговый кредит. По этому вопросу нет достаточной определенности ни в действующем законодательстве, ни в отечественной финансовой науке. Как уже отмечалось ранее, в НК РФ налоговый кредит вообще оторван от налоговых льгот и односторонне определяется как изменение срока исполнения налогового обязательства на период от трех месяцев до одного года с поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы кредита, а отсрочка (рассрочка) налогового платежа отрывается от общего понятия налогового кредита. То есть в Кодексе заужена сфера действия и налоговых льгот в целом, и налогового кредита как элемента их системы.

Налоговый кредит представляет собой уменьшение подлежащей уплате суммы налога. Налоговые кредиты используются как форма личных налоговых льгот, так и для стимулирования инвестиционной активности (в этом случае налоговый кредит, как правило, предоставляется в размере определенного процента инвестиций) [1]. Последние могут быть как возмещаемые, т.е. допускают возврат налогоплательщику суммы налогового кредита, превышающей сумму уменьшаемого налога, так и невозмещаемые,

[1] Барулин С.В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики /С.В. Барулин, А.В. Макрушин //Финансовое право. 2022. № 5. С. 5.

т.е. те налоговые кредиты, которые ограничены суммой уменьшаемого налога.

В широком понимании налоговые кредиты - это группа условных (требующих дополнительных оснований) льгот, предполагающих непосредственное сокращение налогового обязательства (налогового оклада) с целью оказания нуждающимся предприятиям финансовой поддержки, стимулирования пользователей в производственном и социальном развитии предприятий и территорий, а также исключения двойного налогообложения.

В действующем налоговом законодательстве налоговый кредит оторван от налоговых льгот и под ним подразумевается отсрочка, либо рассрочка уплаченного налога, либо целевой (инвестиционный) кредит.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога регламентированы ст. 64 НК РФ. Отсрочка уплаты налогов - это перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок; рассрочка уплаты налога – распределение суммы налога на определенные части с установлением сроков уплаты этих частей.

Инвестиционный налоговый кредит является наиболее перспективной формой налогового регулирования. Это самостоятельный вид целевого налогового кредита, связанный исключительно со стимулированием инвестиционного налогового кредита регламентируются ст. 66 и 67 НК РФ, где он определен как изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии соответствующих оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет, по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам.

Неоднократно вставал вопрос о целесообразности отнесения к категории налоговых льгот специальных налоговых режимов.

Результатом такого неправильного подхода стало законодательное ограничение мотивационного потенциала отсрочек, налогов и подоходного налога как средств налогового стимулирования. Кроме того, на определенный период возврат (программа) платежа и налоговый кредит означает уменьшение налога пользователя, что соответствует понятию налоговой выгоды, согласно НК РФ.

Неопределенность и во многих случаях отсутствие ясности в толковании всех налогов и налоговых положений может привести, во-первых, к созданию условий для уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов в законных целях; во-вторых, толкование отдельных положений закона налоговыми органами в свою пользу и в ущерб налогоплательщику.

Из всего вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

– Налоговые льготы не устанавливаются в зависимости от форм собственности, гражданства физических лиц, а также места происхождения капитала. Данная норма уравнивает в правах российских и иностранных инвесторов при получении налоговых льгот.

– Налоговые льготы не могут носить индивидуальный характер. Это положение создаёт равные условия для всех налогоплательщиков.

– Налоговые льготы могут быть предоставлены только актами налогового законодательства. На федеральном уровне льготы устанавливаются НК РФ, на региональном и местном уровнях положения о льготах НК РФ могут быть дополнены законами субъектов Российской Федерации о налогах и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах соответственно (безусловно, только в отношении льгот по региональным и местным налогам).

– Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

– НК РФ не установлены сроки, в течение которых налогоплательщик может воспользоваться льготой. Это положение даёт налогоплательщику

право при неиспользовании льгот в предыдущие налоговые периоды (в случае не оповещения налогового органа о приостановке применения льгот) на возврат переплаченной суммы налога.

В зависимости от управляемого элемента налогообложения выделяют следующие льготы, ориентированные на:

– налогоплательщиков (налоговый иммунитет, освобождение отдельных категорий налогоплательщиков, налоговая амнистия, специальные налоговые режимы);

– налоговую базу (налоговые скидки, ускоренная амортизация);

– срок уплаты налога (налоговый кредит, отсрочка (рассрочка), инвестиционный налоговый кредит, налоговые каникулы);

– ставку налога (понижение ставок, инвестиционная премия, льгота на истощение недр);

– налоговый оклад (налоговая амнистия, налоговый кредит, инвестиционный вычет).

По механизму предоставления льготы делятся на:

– безусловные - это прямо установленные законодательством льготы, не требующие выполнения каких-либо дополнительных условий (налоговые скидки, освобождение отдельных категорий налогоплательщиков);

– условные - это льготы, по которым законодательством установлены лишь общие правила, для их применения необходимо выполнить ряд условий (налоговый кредит, налоговая амнистия и др.).

По цели введения льготы подразделяются на:

– экономические - это льготы, стимулирующие производственную, инвестиционную, инновационную деятельность хозяйствующих субъектов (ускоренная амортизация, налоговый кредит и др.);

– социальные - это льготы, вводимые с целью решения социальных задач (некоторые формы налоговых скидок, вычетов);

– общие - это льготы, решающие как экономические, так и социальные задачи (понижение ставок, налоговые скидки и др.).

По комплексности воздействия льготы делятся на:

– льготы, воздействующие только на какой-то один налог или его один элемент;

– льготы, ориентированные на воздействие на какой-то один налог, но при этом косвенно воздействующие и на другой налог (например, ускоренная амортизация);

– льготы, оказывающие комплексное воздействие на определённую совокупность налогов (например, налоговый иммунитет и специальные налоговые режимы).

По устанавливающему льготу органу налоговые льготы делятся на:

– федеральные льготы, устанавливаемые и отменяемые федеральными властями;

– региональные льготы, устанавливаемые региональным уровнем управления по региональным налогам;

– местные льготы, устанавливаются органами местного самоуправления по местным налогам.

По статусу налогоплательщика льготы длятся на:

– личные - это как правило льготы физическим лицом, например, имущественные вычеты по НДФЛ;

– юридическим лицам (таких льгот большинство)[1].

Данная категория позволяет рассмотреть все виды налоговых льгот. Однако даже если принять решение об определении перечня видов налоговых льгот, остается много споров по поводу определения тех или иных вещей как налоговых льгот.

Во-первых, спорным остаётся положение инвестиционного налогового кредита как категории льготы. НК РФ не относит налоговый кредит к налоговым льготам, а обозначает его как своеобразный вид отсрочки налогового платежа, что на практике приводит к лишению данного вида

[1] Пансков В.Г. Налоговые льготы: теория и практика применения / В.Г. Пансков // Финансы и кредит. 2022. № 6. С. 38.

кредита его регулирующей функции. Логика разработчиков Кодекса в данном вопросе не совсем ясна, поскольку инвестиционные налоговые кредиты предполагают прямое сокращение налоговых обязательств плательщика перед государством путём уменьшения окладной суммы налога и (или) отсрочки (рассрочки) платежа. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется по налогу на прибыль, а также по региональным и местным налогам.

Во-вторых, спорным остаётся определение налогового иммунитета как льготы. В подавляющем большинстве случаев иммунитет подразумевает освобождение дипломатических представительств, а также международных организаций от налогов, взимаемых в государстве пребывания, в соответствии с международным правом. На таком основании характеристика налогового иммунитета как льготы не является обоснованной. В то же время применение налогового иммунитета относительно учреждений и организаций внутри страны позволяет рассматривать его как льготу. Так, например, ЦБ на территории РФ обладает налоговым иммунитетом.

В-третьих, не до конца определено положение налоговой амнистии в числе прочих налоговых льгот. У неё отсутствует принцип срочности, т.е. Как правило, это разовая акция с ограниченным сроком применения и регламентирующая не налоговым, а другим законодательством.

Существует ещё одна проблема: установление перечня льгот на законодательном уровне. Многие авторы подчёркивают сложившийся двойственный характер льгот. В более узком их понимании, к налоговым льготам относят лишь те, которые выделены в НК РФ как отдельный элемент налогообложения. Таким образом, льготы выделены лишь в госпошлине, земельном налоге, налогах на имущество организаций и физических лиц. Однако в более широком их понимании льготами следует считать любые налоговые преимущества, такие как: пониженные или даже нулевые налоговые ставки, различные налоговые вычеты и необлагаемые минимумы,

отсрочку или рассрочку налогового платежа, специальные налоговые режимы.

Такое расширенное понимание льгот более обоснованно и логично, будет способствовать более полному учёту потерь налоговых поступлений от льгот государства.

В НК РФ логично было внести следующие рекомендации, позволившие бы усовершенствовать налоговое законодательство относительно льгот:

– дать полное и исчерпывающее определение понятия налоговой льготы;

– дополнить положениями, полностью определяющими виды налоговых льгот;

– дополнить положениями, определяющими порядок пользования налоговыми льготами, в том числе обозначение последствий пользования налоговыми льготами для налогоплательщика.

Данные положения внесли бы большую ясность для самих налогоплательщиков о характере налоговых льгот и о собственных возможностях и перспективах их применения. Таким образом, налоговые льготы в наибольшей степени будут осуществлять одну из своих самых важных функций - регулирующую.

Налоговые льготы - это форма практической реализации регулирующей функции налогов.

Наряду с изменением суммы налога, изменением методов и видов налогов, дифференциацией налоговых ставок, изменением размера их распределения налоговые льготы являются одним из основных инструментов применения налоговой политики и методов из законов государства. Это означает влияние правительства на всех этапах программы повышения производительности труда, поощрения, а иногда и ограничения торговли, капиталовложений и труда, ускорения накопления капитала в важнейших отраслях экономики, развития, технология и общество.

Налоговые льготы являются важнейшим инструментом реализации государственной налоговой политики. По этой причине создание любого рода налоговых льгот должно преследовать определенные цели: подъем национальной экономики, развитие отдельных отраслей и территорий, стимулирование научных исследований, поддержка определенных групп налогоплательщиков (как физических, так и юридических лиц), благотворительность и т.д. Естественно, у каждой цели быть определенное время для ее достижения. Это приводит к неизбежному выводу о том, что налоговая льгота не может предоставляться бесконечно. При достижении цели ее введения она должна отменяться. В противном случае налоговая льгота становится дополнительным источником дохода для хозяйствующих субъектов или населения за счет бюджетных средств.

Глава 2. ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Общая характеристика налоговых льгот по федеральным налогам

Налоговое законодательство РФ построено на основе принципа единства финансовой политики государства, проявляющегося, в частности, в установлении закрытого перечня налогов, действующих на всей его территории. Налоговый кодекс РФ устанавливает три уровня налоговой системы: федеральный, субъектов Российской Федерации и местный. Отнесение каждого вида налогов к тому или иному уровню осуществлено исходя от объема функций и полномочий, реализация которых возложена на государство в целом, субъекты РФ или муниципальные образования. Следует отметить, что независимо от закрепления налогов за определенным уровнем бюджетной системы, принимать решения по конкретным вопросам налогообложения соответствующие законодательные (представительные) органы могут только в пределах своей компетенции.

Уровни налоговой системы не совпадают со звеньями бюджетной системы: если в федеральный бюджет зачисляются только федеральные налоги, то в региональные и муниципальные бюджеты могут поступать отчисления от федеральных или региональных налогов соответственно.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ.

По уровню предоставления налоговые льготы можно разделить на федеральные, региональные и местные. Данная классификация частично совпадает с группировкой налоговых льгот, определенной НК РФ. В п. 3 ст. 56 НК РФ упомянуты льготы по федеральным, региональным и местным налогам и закреплено право законодательных органов субъектов Российской

Федерации и представительных органов муниципальных образований устанавливать льготы по региональным и местным налогам соответственно.

При этом данная группировка налоговых льгот не идентична их делению на федеральные, региональные и местные. Это обусловлено тем, что НК РФ допускает делегирование права предоставления налоговых льгот по налогам высших уровней органам власти более низкого уровня в части налога, начисляемого в бюджет последних. Так, в настоящий момент по налогу на прибыль организаций, являющемуся федеральным налогом, органам субъектов РФ представлено право понижать для отдельных категорий налогоплательщиков ставку налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ (п. 1 ст. 284 НК РФ).

Поэтому согласно Налоговому кодексу РФ такая льгота будет являться льготой по федеральному налогу, однако она будет устанавливаться Российской Федерацией и уменьшать налоги преимущественно в региональный бюджет. Поэтому в зависимости от ставки налога эта льгота будет региональной.

НК РФ устанавливает три уровня налоговой системы: федеральный, субъектов Федерации и местный. Ст. 13 НК РФ к федеральным налогам и сборам относит:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина;
- налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

Уровни налоговой системы не совпадают со звеньями бюджетной системы: если в бюджет Российской Федерации зачисляются только федеральные налоги, то в региональные и муниципальные бюджеты могут поступать отчисления от федеральных или региональных налогов соответственно.

НДС - это косвенный налог. Исчисление производится продавцом при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) покупателю.

Плательщиками НДС признаются: организации; индивидуальные предприниматели; лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

При осуществлении некоторых операций, являющихся объектом налогообложения по НДС, организации и предприниматели не обязаны исчислять и уплачивать налог. Такие операции отнесены к категории льготных операций и освобождены от обложения НДС. Их перечень является закрытым и установлен ст. 149 НК РФ. Если плательщик одновременно осуществляет операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, то он обязан вести раздельный учет таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ). Если освобождаемый вид деятельности лицензируется, то налогоплательщик может применять льготу только при наличии лицензии.

Налогоплательщик может отказаться от применения льгот, указанных в п.3 ст. 149 НК РФ.

Статья 145.1 НК РФ предусматривает, что организация, получившая статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково", имеет право на освобождение от

НДС, в течение десяти лет со дня получения ею статуса участника проекта в соответствии с указанным Федеральным законом[1].

Отдельные хозяйственные операции по реализации (передаче) товаров (работ, услуг) не образуют объекта налогообложения по НДС, исчислять и уплачивать НДС при их осуществлении не требуется. Эти операции определены в п. 2 ст. 146 НК РФ. К примеру, не является объектом обложения НДС - операции по реализации земельных участков (долей в них) (пп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ).

НДС облагается реализация товаров, работ, услуг на территории России (ст. 146 НК РФ). Это означает, что если реализация производится за пределами России, то такая реализация не облагается НДС. Так, если российская организация приобрела товар на территории Франции и реализовала его на территории Германии, то такая реализация за пределами территории России и НДС не облагается (эта операция наверняка будет облагаться НДС в Германии, но уже по законам и ставкам налога Евросоюза). Следует отметить, что освобождение от НДС операций за пределами России формально не является налоговой льготой. Такое освобождение связано с тем, что Россия не распространяет свои права на НДС, который возник не на ее территории.

В настоящее время законодателем установлены налоговые льготы по таким федеральным налогам и сборам, как акцизы: льготы по акцизам указаны в пункте 1 статьи 183 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)». Льгот по акцизам мало. Освобождаются от акцизов передача внутри организации, а также реализация подакцизных товаров на экспорт.

Налог на прибыль организаций: налог на прибыль организаций регулируется главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Термин «льгота» в главе 25 не упоминается, но льготы по этому налогу все-таки есть.

---

[1] Об инновационном центре "Сколково": федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. 2010. № 40. Ст. 4970.

Так статьей 251 НК РФ определены «доходы, не учитываемые при определении налоговой базы», многие из которых и есть льготы. Статья 246.1, совместно с п. 5.1 ст. 284 НК РФ, предусматривает освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов (участник проекта инновационного центра "Сколково").

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов регулируются главой 25.1 «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов» НК РФ. Льготная ставка налога установлена для категорий налогоплательщиков, перечисленных в п. 6-9 ст. 333.3 НК РФ.

Государственная пошлина регулируется главой 25.3 НК РФ «Государственная пошлина». Установлены следующие категории льгот:

– Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций (статья 333.35 НК РФ.)

– Льготы при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям (статья 333.36 НК РФ.)

– Льготы при обращении в арбитражные суды (статья 333.37 НК РФ.) Льготы при обращении за совершением нотариальных действий (статья 333.38.)

– Льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния (статья 333.39 НК РФ.)

– Налог на добычу полезных ископаемых регулируется главой 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых».

Льготная ставка налога 0% (0 рублей) предусмотрена для некоторых видов добычи полезных ископаемых статьи 342 НК РФ.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) регулируется главой 23 «Налог на доходы физических лиц». Льготы по НДФЛ предусмотрены

статьей 217 НК РФ «Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)».

В соответствии с п. 1 статьи 145 НК РФ организации и индивидуальные, предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога и налога с продаж не превысила в совокупности 2 000 000 рублей.

Глава 25.4 «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья». Она устанавливает особенности расчета, исчисления и уплаты налога на дополнительный доход, а также определяет фискальные условия добычи углеводородного сырья с учетом разработки месторождений.

Дополнительным доходом от добычи углеводородного сырья на участке недр признается расчетная выручка от реализации сырья, добытого на определенном новой главой участке недр, уменьшенная последовательно на величину фактических расходов по добыче и на величину расчетных затрат.

Налог ориентирован на организации, осуществляющие деятельность по освоению участка недр в целях добычи углеводородного сырья. Объектом налогообложения признается дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, отвечающем хотя бы одному из установленных п. 1 ст. 333.45 НК РФ требований.

Если рассматривать примеры иных оснований для применения нулевой ставки - можно обратить внимание на формулировку, приведенную в подп. 11 п. 2 ст. 342 НК РФ: налоговая ставка 35 руб. за 1 000 куб. м при добыче природного газа принимается равной нулю, если сумма определенного показателя, характеризующего расходы на транспортировку газа и вычисляемого по отдельно приведенной методике, с произведением трех

сомножителей - ставки для газа, базового значения единицы условного топлива, а также коэффициента сложности добычи газа, будет меньше 0.

Закон направлен на то, чтобы налоговая нагрузка на участки недр, которые еще не начали окупаться, была значительно ниже, чем при действующей системе налогообложения. Это будет обеспечиваться следующим. Для нефти, добытой на участках недр, по которой исчисляется налог на дополнительный доход от добычи, с 01.01.2019 вводится ставка НДПИ 1 рубль за тонну (вместо обычной ставки 919 рублей за тонну). Такая ставка умножается на специальный коэффициент, характеризующий уровень налогообложения нефти.

Положения определяют условия, порядок расчета и уплаты налога с дополнительного дохода от добычи углеводородов, а также правила налогообложения добычи углеводородного сырья с учетом разработки месторождений. Дополнительным доходом будет признаваться разница между расчетной выручкой от реализации углеводородов на конкретном участке недр и фактическими затратами на разработку, а также расчетной суммой иных расходов.

Налог относиться к четырем типам месторождений. Налоговый период для него устанавливается продолжительностью 12 календарных месяцев.

Согласно ст. 407 «Налоговые льготы» право на налоговую льготу имеют следующие категории налогоплательщиков:

– Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

– инвалиды I и II групп инвалидности;

– инвалиды с детства, дети-инвалиды;

– участники гражданской войны, Великой Отечественной войны, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан, а также ветераны боевых действий;

– лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

– лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации от 15 мая 1991 года N 1244-1 "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС", в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 года № 175-ФЗ "О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча" и Федеральным законом от 10 января 2002 года № 2-ФЗ "О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне";

– военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

– лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

– члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 27 мая 1998 года № 76-ФЗ "О статусе военнослужащих";

– пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лица, достигшие возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

– физические лица, соответствующие условиям, необходимым для назначения пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, действовавшим на 31 декабря 2018 года;

– граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;

– физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

– родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

– физические лица, осуществляющие профессиональную творческую деятельность, - в отношении специально оборудованных помещений, сооружений, используемых ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилых домов, квартир, комнат, используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, - на период такого их использования;

– физические лица - в отношении хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

Согласно этой статье налоговая льгота предоставляется в размере подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога в отношении

объекта налогообложения, находящегося в собственности налогоплательщика и не используемого налогоплательщиком в предпринимательской деятельности.

При определении суммы налога, уплаченного налогоплательщиком, налоговая выгода распределяется по одной налоговой статье каждого вида по усмотрению налогоплательщика независимо от количества оснований использования налоговой выгоды.

Налоговые льготы предоставляются по следующим видам налоговых объектов:

– квартира, часть квартиры или комната;

– жилой дом или часть жилого дома;

– помещение или сооружение, указанные в подпункте 14 пункта 1 настоящей статьи;

– хозяйственное строение или сооружение, указанные в подпункте 15 пункта 1 настоящей статьи;

– гараж или машино-место.

Лица, имеющие право на получение налоговых льгот, установленных законодательством о налогах и сборах, подают в налоговые органы по собственному желанию заявление о предоставлении налоговых льгот и вправе представить документы, подтверждающие наличие у налогоплательщиков права на получение налоговых льгот.

Направление запроса о налоговых льготах, подтверждение права налогоплательщиков на налоговые льготы, рассмотрение налоговыми органами такого запроса, направление налогоплательщику уведомления о налоговых льготах или уведомления об отказе в предоставлении налоговых льгот осуществляется в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 361.1 настоящего Кодекса.

Форма заявления о предоставлении налоговой льготы составляется в письменной форме, форма подачи электронного заявления, формы уведомления о предоставлении налоговой льготы, уведомления об отказе в

предоставлении налоговой льготы утверждаются главным федеральным органом, уполномоченным на осуществление надзора. и управлять налогами и сборами.

В случае если налогоплательщик, имеющий право на получение налоговой льготы, не направил в налоговые органы заявление о предоставлении налоговой льготы либо не заявил об отказе от использования налоговой льготы, налоговая льгота предоставляется на основании информации, полученной налоговым органом. Налоговые органы в соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами, с налогового периода, в котором налогоплательщик впервые получил налоговую выгоду.

Сведения по избранным объектам налога, по которым предоставляется налоговая льгота, представляются налогоплательщиком в налоговый орган, выбравший не позднее 31 декабря года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого в отношении указанных объектов применяется налоговая льгота. Информация по отдельным объектам налогообложения может предоставляться в налоговый орган через многофункциональный центр предоставления государственных или муниципальных услуг.

Например, налогоплательщик подал заявление на получение льготы в течение налогового периода и подтверждающие документы, но не предоставил информацию о выборе объектов налогообложения до 28 числа текущего налогового периода. В этом случае налоговые органы будут использовать самостоятельно освобождение от уплаты одного объекта налога любого вида и суммы исчисленного налога (абзац третий пункта 7 статьи предусмотрен).

Уведомление о выделенном объекте налогообложения рассматривается налоговыми органами в течение 30 дней со дня получения. В случае направления налоговыми органами запроса в соответствии с пунктом 13 статьи 85 настоящего Кодекса в связи с отсутствием сведений, необходимых для рассмотрения сведений по избранному объекту налогообложения,

руководитель налоговых органов вправе продлить срок рассмотрения такой информации не более чем на 30 дней с уведомлением налогоплательщика.

При выявлении причин, препятствующих предоставлению налоговой льготы по сведениям избранного объекта налогообложения, налоговые органы информируют об этом налогоплательщика.

В случае непредставлении налогоплательщиком, имеющим право на получение налога, сведений по выбранному объекту налога налоговая льгота назначается по одному объекту налога каждого вида и исчисленной сумме налога.

Возможность предоставления льгот по федеральным налогам, по этим налогам законодательными актами субъектов РФ существует, но при этом речь идет, как правило, о предоставлении льгот в пределах сумм платежей, направляемых в бюджеты субъектов РФ.

При определении в законе налоговых льгот необходима ясность формулировок, не допускающая двусмысленного толкования. Именно нечеткость определений, свойственная неустоявшемуся законодательству, вызывает значительное количество споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по вопросам применения налоговых льгот.

2.2. Основные направления совершенствования правового регулирования налоговых льгот

В условиях становления рыночной экономики в России происходят преобразования в экономической, политической, правовой и иных сферах. В связи с изменением характера общественных отношений, изменяются и юридические нормы, регламентирующие данные отношения. Соответственно трансформируются цели, способы, социальная направленность правового определения запросов отдельных групп населения. В этой связи в законодательстве находит новое отражение учет особых интересов

субъектов, средством которого выступают льготы, установленные нормами права.

В таких условиях господствующими в государственном управлении становятся экономические методы, основанные преимущественно на системе налогов. Соответственно возрастает и роль льгот, поскольку их установление связано именно с налогами в различных сферах жизнедеятельности: хозяйственной, предпринимательской, финансовой и социальной, научно-технической и т.д., так как налогообложение является одной из главных функций любого государства с рыночной экономикой.

Налоговые льготы широко используются для воздействия на определенные процессы развития экономики, ее структурную перестройку, смягчения социальной напряженности и борьбы с инфляцией[1].

Принятие части первой Налогового кодекса Российской Федерации от от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 18.03.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 18.05.2023) (далее - НК РФ) ознаменовало собой важный этап развития российской налоговой системы, привело к ее унификации, так как позволило объединить разрозненные нормы законодательства о налогах и сборах в рамках единого кодифицированного акта, а также сформировать единый подход к регулированию налоговых правоотношений, основываясь на принципах, закрепленных в НК РФ.

Немаловажным для правового регулирования налоговых льгот явилось законодательное определение понятия налоговых льгот, а также запрещение установления налоговых льгот в так называемых «неналоговых законах».

В последние годы правительство активно использует налоговую систему для стабилизации экономических отношений. Хорош опыт ряда регионов России (Санкт-Петербург, Ленинградская область, Калужская область и др.), где налоговые льготы являются инструментом привлечения инвестиций и работы в этих регионах.

[1] Мамедова Б.Ф. Особенности правового регулирования налоговых льгот на современном этапе /Б.Ф. Мамедова // Налоги и налогообложение. 2021. № 9. С.12.

Использование налога для содействия экономическим и социальным процессам свидетельствует об усилении его административной функции. Развитие институтов налогового права связано с постоянным изменением налоговой системы как инструмента государственной политики, обеспечивающего бюджетным средствам экономическую и социальную стабильность производства.

При положительной тенденции роста налогов, выбранных в финансовой системе государства, сохраняются налоговые льготы, эффективность и обоснованность которых вызывает сомнения. Это подчеркивает важность глубокого понимания системы налогового регулирования. Что известно о правовом вопросе в данном случае, так это то, что отсутствует обязанность налогоплательщика, как в отношениях налогового права, и в то же время есть возможность (право), предоставленная государством налогоплательщику. Этот аспект обуславливает необходимость выбора особого метода правоприменения, хозяйственного права. Необходимо также отметить, что характер отношений по реализации и использованию налоговых льгот, как и всех других налоговых отношений, заключается в том, что они не могут существовать вне своей правовой формы.

Комплексное содержание института налоговых льгот позволяет сделать вывод о необходимости отказа от формального подхода к льготному налоговому регулированию. Целесообразным представляется сформировать концепцию, которая бы учитывала опыт применения налоговых льгот в России и за рубежом и отражала бы социальные и экономические условия развития российского общества на современном этапе.

В этой связи целенаправленного исследования требуют объективные факторы, оказывающие влияние на эффективность правового регулирования налоговых льгот. В первую очередь хотелось бы уделить внимание таким из них, как определение цели налоговых льгот, а также обоснование их установления.

Осуществляя правовое регулирование, государство преследует цель упорядочения общественных отношений. Политика по установлению налоговых льгот не всегда отличается целенаправленностью и последовательностью.

Как справедливо отмечает Г.П. Толстопятенко, уровень законодательства как условие эффективности правового регулирования предполагает соответствие правовых норм содержанию регулируемых социально-экономических отношений, которые формируются в процессе достижения целей, рассматриваемых как результат их развития. Соответствие избранных правовых средств целям экономического и социального развития является необходимым условием адекватности законодательства социально-экономическим реалиям[1].

Анализ действующего законодательства в России позволяет говорить о том, что цель налоговых льгот не всегда обнаруживается в имплементирующем законодательстве. Кроме того, юридические методы, используемые для создания права, не всегда приводят к признанию цели права исходя из его содержания. Отсутствие определенной цели налоговой льготы, определенной в правовом акте, также объясняется тем, что реализация налоговой льготы иногда контролируется разными группами. В результате цель налогового кредита не всегда может быть ясно видна.

В настоящее время НК РФ не содержит прямого требования об обязательном определении цели налоговой льготы при ее установлении. Не выработано соответствующее требование и судебной практикой. В действительности отсутствие надлежащего подхода у законодателя к определению цели налоговой льготы породило череду судебных разбирательств, где Конституционному Суду РФ приходилось в каждом конкретном случае выявлять и объяснять цель и смысл налоговой льготы.

Цели налоговых льгот могут носить первичный и вторичный характер.

---

[1] Налоговое право: учебное пособие / Н.Д. Эриашвили, С.И. Бочаров, М.Е. Косов и др.; под ред. И.Ш. Килясханов, С.Н. Бочаров. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити-Дана, 2022. – С. 118.

Первичные цели налоговых льгот носят универсальный характер и применимы ко всем видам налоговых льгот. К ним относят побудительную и распределительную цели.

Побудительная цель налоговой льготы - побудить налогоплательщиков сознательно отказаться от используемых методов, добросовестно платить налоги, научиться анализировать только тех, кто их платит, а не включать подозрительных.

По этой причине налогоплательщиков информируют о возможных рисках, проводят рабочие встречи, в результате которых происходит добровольное уточнение налоговых обязательств в полном объеме.

Информативность процесса заключается в осведомленности налогоплательщиков об осведомленности налоговых органов о результатах их хозяйственно-финансовой деятельности, контрольных мероприятиях и, как следствие, о размерах реальной налоговой задолженности, отдаваемых в бюджет.

Основной целью налоговой службы является неуклонный переход от уверенности отдельного налогоплательщика к созданию прозрачной регуляторной среды в отраслях и на рынках.

Главное достижение такого подхода в том, что ФНС подходит к бизнесу не только с позиции налогового администратора, но и как регулятор и лидер, способный объединить усилия бизнеса и государства для достижения общих целей — направленных на развитие экономики России и увеличение благосостояния государства. На основе таких принципов базируются отраслевые проекты.

Поощрение налогоплательщиков тем, что устанавливают дополнительные налоги дают хорошие деньги в бюджет.

Распределительная цель налоговой льготы означает, в свою очередь, изменение определенного, нежелательного для государства, состояния общественных отношений. В условиях рыночной экономики у государства остается меньше возможностей влиять на развитие общественных отношений

путем прямых предписаний и запретов. Такое влияние осуществляется косвенно, в том числе посредством налогообложения. Устанавливая налоговые льготы, государство преследует цель достичь налогового баланса в общественных отношениях путем корректировки благосостояния отдельных категорий населения. Отправной точкой в данном случае является социальное либо финансовое положение налогоплательщика, которое государство пытается изменить исходя из идеи обеспечения благополучия всего населения.

Вторичные цели налоговых льгот составляют так называемую надстройку. Они в наибольшей степени могут быть восприняты обществом и оправдывают установление налоговых льгот исходя из общественных (экономических, социальных, политических и пр.) интересов. На данном уровне цели налоговых льгот приобретают конкретное содержание.

Применительно к институту налоговых льгот среди вторичных целей налоговых льгот выделяют социально-политические, экономические, культурно-образовательные, экологические и пр.

Подход юриста, при котором отсутствует установленная законом обязанность показывать истинное намерение налоговой выгоды, неоднозначен. Очевидно, что назначение любой правовой культуры очень важно по отношению к самой культуре, и налоговая выгода в данном случае одна и та же. Юридическое оформление любой налоговой культуры должно начинаться не только с идей и определений, но и с установления ее цели и обоснования. Установление цели налоговых льгот позволяет определить, насколько сам закон, имеющий налоговые льготы, является правильным, логичным и эффективным способом решения той или иной задачи, стоящей перед государством. Кроме того, без разъяснения четкой цели налоговой льготы невозможно оценить ее последующее воздействие и необходимость дальнейшей защиты в налоговой системе государства. После этого, подобно назначению культуры, собираются интересы общества, связь культуры с потребностями народа, ее связь с другими законами.

Если при установлении налоговых льгот не выполняются условия их эффективности, правовое регулирование не может достичь желаемого результата.

Совершенствование правового регулирования льготного налогообложения требует также исследования вопроса об обоснованности установления налоговых льгот. Обоснованность налоговых льгот предполагает, что в действительности имеют место объективные условия, которые оправдывают введение льготного режима налогообложения в отношении определенной категории налогоплательщиков. Указанные условия и становятся отправной точкой в процессе правового регулирования.

Установление налоговых льгот предполагает принятие соответствующего нормативного правового акта. С этого момента фактически начинается реализация государством своей функции по созданию правового поля, в рамках которого возникают налоговые правоотношения между налогоплательщиком и государством. Комплексное по своему содержанию правотворчество не может не требовать ответственного и научно обоснованного подхода. Сложное взаимодействие объективных и субъективных факторов в процессе правового регулирования, тесные связи права, экономики, а также вовлеченность иных средств социального регулирования определяют необходимость познания закономерностей не только самого права, но и закономерностей его связи с другими областями жизни общества. Это означает, что на всех стадиях процесса установления норм права должны раскрываться требования объективных и субъективных законов развития, а также противоречия в общественных отношениях, требующие правового урегулирования.

Тем не менее, на практике нередки случаи, когда правовые нормы оказываются неэффективными из-за того, что в процессе их принятия не учитываются объективные закономерности развития явлений и процессов, лежащие в основе общественных отношений, подлежащих урегулированию в каждом конкретном случае. Ввиду такой негативной тенденции

фундаментальное значение, в условиях совершенствования льготного налогового регулирования в России, приобретает принцип содержательной определенности законотворческой деятельности.

Государство не должно бессмысленно тратить время на поиск эффективно действующих норм, которые сами по себе давали бы желаемый результат. Таких правовых норм не существует. Законодателю следует избавиться от мысли, что правовой акт способен отменить и заменить реальные экономические и социальные закономерности, переделать людей, не требуя приложения для этого огромных и целенаправленных усилий. При этом недостаточно только выбрать оптимальный для достижения цели метод юридического регулирования. Необходимо в самом правовом регулировании заложить предпосылки его успеха.

В российском законодательстве ст. 56 НК РФ предусматривает, что налоговые льготы устанавливаются законодательством о налогах и сборах. Из ст. 1 НК РФ следует, что законодательство о налогах и сборах включает в себя НК РФ, принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах, а также законы субъектов РФ. Данная норма содержит, по сути, запрет на закрепление налоговых льгот в неналоговых нормативных правовых актах.

К законам об установлении налоговых льгот применяются общие процедуры принятия законов, действующие в Российской Федерации. Следует обратить внимание, что п. 3 ст. 104 Конституции РФ предусматривает требование, согласно которому законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены только при наличии заключения Правительства.

Возникает вопрос, распространяется ли данное требование на законопроекты об установлении налоговых льгот. В тексте НК РФ термин «освобождение от уплаты налогов» используется применительно к конкретным ситуациям, так что общего понятия данного термина в налоговом законодательстве не сформулировано. Освобождение от уплаты

налогов является формой проявления налоговых льгот. Как следствие, действие п. 3 ст. 104 Конституции РФ распространяется и на законопроекты об установлении налоговых льгот. Соответственно, законопроект об установлении налоговых льгот также требует заключения Правительства.

Соблюдение законодательно закрепленного порядка установления налоговых льгот является залогом их законности. Но гарантируется ли при этом обоснованность налоговых льгот? Практика показывает, что зачастую государство необоснованно устанавливает налоговые льготы, что только обесценивает данную правовую категорию и порождает многочисленные споры по поводу полезности или вредности их существования в налоговой системе государства.

Действующее законодательство России не устанавливает требований к тому, чтобы закон был установлен в законопроекте, а затем в тексте закона. Однако при рассмотрении законопроекта и, в частности, предложения об установлении налоговых льгот законодатель исходит из идеи, представленной руководителем законодательного процесса.

Эта концепция должна обосновывать необходимость создания соответствующей правовой базы. Такое требование по отношению к законам, установленным для исполнения, используется через ст. 105 Законов Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации. В указанной статье содержится требование о представлении одновременно с законопроектом пояснительной записки к законопроекту, содержащей предмет законодательного регулирования, изложение концепции предлагаемого законопроекта, а также его финансово- экономическое обоснование.

На практике данная норма применяется в рамках законотворческого процесса в Российской Федерации, чем способствует идее обоснованного и взвешенного подхода к установлению налоговых льгот и стремлению исключить возможность внесения на рассмотрение произвольного законопроекта. Тем не менее, она не решает полностью проблему

неоправданного установления налоговых льгот. Отсутствие требования к конкретной форме и содержанию обоснования установления налоговой льготы не может в полной мере обеспечить систему функционирования продуманных, целесообразных и эффективных налоговых льгот.

Анализ процедуры установления налоговых льгот в Российской Федерации показывает, что, в целях совершенствования правового регулирования льготного налогообложения требование обоснованности налоговых льгот не должно ставиться под сомнение. Предыдущий опыт установления налоговых льгот свидетельствует о том, что исключительно процедурные нормы не способны гарантировать в полной мере обоснованности. По этой причине целесообразно закрепление на законодательном уровне требования о необходимости обоснования налоговых льгот, предполагаемых к установлению, что позволит в большей степени гарантировать их эффективность.

Актуальным в настоящее время является реформирование в целом механизма льготирования, который можно рассматривать в качестве совокупности правовых средств (льготных) и иных правовых инструментов, построенных в логически обоснованную систему в зависимости от особенностей их воздействия на те или иные группы общественных отношений.

Модернизация льготного регулирования должна соответствовать тенденциям современной правовой жизни, вписываться в обозначенную юридическую и социальную стратегию. Совершенствование механизма льготирования, является на современном этапе одним из магистральных направлений проводимой правовой политики. В этой связи в целях оформления льготирования в единый процесс, придания ему целостности, завершенности важно осуществить следующие меры.

Следует комплексно оценить потребности соответствующих субъектов в тех или иных разновидностях нормативных изъятий и дополнительных преимуществ, создав, таким образом, своеобразную сводную статистическую

картину. Выявить "интенсивность" необходимого и фактического обеспечения льготным юридическим инструментарием определенных разновидностей социальных связей, определив, в каких из них наблюдается избыток нормативных изъятий и дополнительных преимуществ (поэтому они в определенной степени оказывают свое регулирующее воздействие "вхолостую"), а в каких недостаток.

Государственная поддержка должна оказываться конкретному субъекту в соответствии с разработанной на государственном уровне концепцией бедности. Как показывает статистика, в мегаполисах к данной категории граждан относятся, как правило, работники бюджетной сферы, малых городах - безработные. Поэтому социальная помощь указанным категориям субъектов должна, прежде всего, заключаться не в предоставлении им соответствующих льгот - компенсаций, а в повышении заработной платы, создании дополнительных рабочих мест.

Надо придать льготированию в целом заявительный характер, соотнести по уровню предоставления различные виды нормативных изъятий и дополнительных преимуществ, применяемых в целях регулирования однотипных общественных отношений (например, субсидии, компенсации, налоговые преференции социальной направленности).

Необходимо ввести своеобразный механизм замещения одного вида льгот другим, т.е. тем, который более рационально используется с учетом результатов практики применения, специфики регулируемых общественных отношений; унифицировать процедуру практического предоставления законодательно зафиксированных льгот, повысить в целом эффективность работы должностных лиц, задействованных в механизме льготирования, как в целом, так и по отдельным направлениям работы; установить меры ответственности материального и процессуального характера для должностных лиц, задействованных в процессе практической реализации льгот; определить правовой и организационный статус всех структур, организаций и служб, участвующих в механизме льготирования; создать

механизмы, позволяющие "доводить" до власти список актуальных проблем в сфере льготного регулирования через политические партии, средства массовой информации и т.д.

Целесообразно усовершенствовать социально-льготной подход, включив центры социально-психологической поддержки граждан в число организаций-участников и мероприятий, снизить административные расходы и разного рода барьеры на пути реализации в виде и более разумно уменьшить соответствующие правовые разногласия.

Следует предусмотреть гарантии практической реализации законодательно зафиксированных нормативных изъятий и дополнительных преимуществ, необходимые в случае возникновения препятствий на пути реализации прав субъектов на льготы.

Надлежит использовать правовой эксперимент, например, проверять действие новых льгот сначала в рамках одного субъекта Федерации, а затем уже вводить их в действие на всей территории РФ, что позволит на региональном уровне выявлять слабые стороны осуществляемой программы. В механизме льготирования создать единые стандарты информационных систем (баз данных) всех регионов Российской Федерации, отражающих весь субъектный состав льготно-правовых отношений.

Должна быть предусмотрена возможность судебной защиты (внести изменения и дополнения в соответствующие нормативно-правовые акты) прав на законодательно зафиксированные льготы, если эти права были нарушены в силу неисполнения либо ненадлежащего исполнения своих обязанностей соответствующими должностными лицами.

Необходимо создавать четко функционирующие механизмы ресурсного обеспечения льготирования, а также осуществить комплекс мероприятий организационно-управленческого, финансово-экономического, социально-психологического характера, направленных на эффективную реализацию юридических исключений, определить уровень инновационной восприимчивости льготирования (внутренние и внешние факторы

сопротивления и торможения инновациям; инновационный климат; управление инновациями; организационную структуру; процесс развития инноваций; наличие ресурсов и т.д.).

В процессе льготирования важно обеспечить должный уровень информационного обеспечения по поводу порядка, видов, количества предоставляемых субъектам нормативных изъятий и дополнительных преимуществ.

Реформирование в сфере льготного регулирования должно осуществляться поэтапно, в более длительные сроки, предусматривать необходимые подготовительные процедуры, включающие проведение соответствующих расчетов, определяющих экономическую целесообразность установления или ликвидации тех или иных нормативных изъятий или дополнительных преимуществ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итоги исследования можно сделать следующие выводы:

1. Налоговая льгота - это важный элемент налогообложения, подразумевающий право на полное или частичное освобождение от уплаты налога, предоставленное налоговым законодательством с целью государственного налогового регулирования экономики и решения социальных задач.

2. Анализ положений Налогового кодекса Российской Федерации позволяет сделать вывод о необходимости использования для понимания сущности налоговых льгот двух подходов - содержательного и формального. Формальный подход предполагает прямое указание закона на наличие в том или ином положении налоговой льготы. Представляется, что наиболее полно сущность налоговой льготы раскрывается при содержательном подходе, который изначально основывается на понятии налоговой льготы и ее четком разграничении по видам, определенности (недвусмысленности) условий их применения, закреплении категорий субъектов, правомочных использовать налоговые льготы.

3. Налоговые льготы являются важнейшим инструментом реализации налоговой политики государства. При этом установление каждого вида налоговых льгот должно преследовать определенные цели: подъем национальной экономики, развитие отдельных отраслей и территорий, стимулирование научных исследований, поддержка определенных групп налогоплательщиков (как физических, так и юридических лиц), благотворительность и т.д.

4. Налоговая льгота обладает как общими признаками, присущими всем разновидностям правовых льгот, так и специфическими, позволяющими выделить их в отдельную группу, а именно:

- налоговые льготы - это правомерные исключения из общих правил налогообложения, являющиеся одной из форм выражения принципа

справедливости, составным элементом проявления действия регулирующей и стимулирующей функции налогообложения;

– налоговые льготы являются основой для разграничения налогоплательщиков на льготные и общие категории налогоплательщиков и для разграничения льготных и общих режимов налогообложения;

– налоговые льготы могут быть включены только в законодательные акты о налогах и сборах;

– налоговые льготы - субъективное право налогоплательщика, использование которого обусловлено его волей. По содержанию оно выражается в снижении налогового бремени или предоставлении иных налоговых льгот.

5. В настоящее время в российском законодательстве о налогах и сборах применяются налоговые льготы в виде частичного уменьшения налоговой базы; полного или частичного уменьшения объекта налогообложения; изменения условий или порядка уплаты налогов и сборов; а также в виде сокращения круга налогооблагаемых лиц.

Действующее законодательство о налогах и сборах не позволяет однозначно определить, какое явление законодатель относит к категории налоговых льгот.

6. Различные виды налогообложения в современной экономике действуют не изолированно, а являются элементами единой налоговой системы. Системный характер налогообложения способствует более эффективной реализации основной цели налогообложения - аккумулированию средств в централизованных денежных фондах, находящихся в распоряжении государства. Кроме того, сегодня значима и регулирующая роль налогообложения, позволяющая согласовывать экономические интересы государства и разнонаправленных предпринимателей, что соответствует основным посылкам теории экономики. Налоговые льготы являются основным инструментом налогового регулирования и стимулирования.

Подводя итог, Видим, что в России действует большое количество налоговых стимулов, но многие из них неэффективны и требуют совершенствования законодательной базы и сокращения налоговых расходов. Поэтому государству необходимо усиленно работать над совершенствованием механизма предоставления налоговых льгот; российская налоговая система должна быть адаптирована к состоянию экономики и приведена в соответствие с международным опытом.

Для отдельных категорий налогоплательщиков налоговые льготы должны применяться только в том случае, если они предусматривают единый и универсальный порядок освобождения.

В соответствии со статьей 56 Налогового кодекса РФ налоговыми льготами могут быть только объекты налогообложения, указанные в законодательных актах о налогах и сборах в качестве налоговых льгот. Признавая налоговыми льготами иные механизмы по налогам, неизбежно теряется смысл самих льгот, выражающийся в их недоступности для рядовых налогоплательщиков.

Обеспечение стабильности региональных и местных налоговых компетенций и предоставление регионам большей самостоятельности в управлении налогами на своих территориях может значительно расширить возможности использования инструмента налоговых льгот и тем самым повысить их эффективность. Кроме того, возможности могут быть увеличены за счет более полного использования существующих компетенций.

Анализ порядка установления налоговых льгот в Российской Федерации показывает, что в целях совершенствования правового регулирования льготного налогообложения не следует ставить под сомнение требование об обоснованности налоговых льгот. По этой причине целесообразно законодательно закрепить требование об обосновании предлагаемых к установлению налоговых льгот, что в большей степени обеспечит их эффективность.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 14.03.2020 № 1-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ.-2014.- № 31. Ст. 4398.

2. Всеобщая декларация прав человека (принята Генеральной Ассамблеей ООН 10.12.1948) // Российская газета.- 1995.-№ 67.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.03. 2023)(в ред. от 18.05.2023) //Собрание законодательства РФ. - 1998.- № 31.- Ст. 3824.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.04.2023) // Собрание законодательства РФ.- 2000.- № 32.- Ст. 3340.

5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145- ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ.- 1998.- № 31.- Ст. 3823.

6. Об внесении изменений в статьи 3.1 и 35 Закона Российской Федерации о таможенном тарифе: Федеральный закон от 19.07.2018 № 201-ФЗ// Собрание законодательства РФ.- 2018- № 30.- Ст. 4536.

7. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 19.07.2018 № 199-ФЗ (ред. от 27.11.2018) // Собрание законодательства РФ.- 2018.- № 30.- Ст. 4534.

8. Об инновационном центре "Сколково": Федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ (ред. от 28.12.2022)// Собрание законодательства РФ.- 2010.- № 40.- Ст. 4970.

9. Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами: федеральный закон от 30.12.2006 № 269-ФЗ // Собрание законодательства РФ.-2007.- № 1 (1 ч.). - Ст. 32.

10.О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ (ред. от 02.07.2021), (с изм. и доп., втуп. в силу с 01.01.2022) // Собрание законодательства РФ.- 2007.- № 1 (1 ч.).- Ст. 7.

11.О государственной социальной помощи: Федеральный закон от 17.07.1999 № 178-ФЗ (ред. от 28.04.2023) // Собрание законодательства РФ.- 1999.- № 29.- Ст. 3699.

12.О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС: Закон РФ от 15.05.1991 № 1244-1(ред. от 28.12.2022) // Ведомости СНД и ВС РСФСР.- 1991.- № 21.- Ст. 699.

13.Об утверждении Основ государственной политики регионального развития Российской Федерации на период до 2025 года: Указ Президента РФ от 16.01.2017 № 13 // Собрание законодательства РФ.-2017.- № 4.- Ст. 637.

14.О торговом сборе: Закон г. Москвы от 17.12.2014 N 62(ред. от 11.11.2020) // Ведомости Московской городской Думы.- 2015.- N 1.- Ст. 385.

15.О земельном налоге в Санкт-Петербурге (принят ЗС СПб 14.11.2012): Закон Санкт-Петербурга от 23.11.2012 № 617-105 (изменениями на 25 ноября 2021 года) (ред. действующая с 1 января 2022 года)

16.Об утверждении Стратегии пространственного развития Российской Федерации на период до 2025 года: Распоряжение Правительства РФ от 13.02.2019 № 207-р //Собрание законодательства РФ.-2019.- № 7 (часть II).- Ст. 702.

17.О полномочиях законодательных органов субъектов РФ по установлению налоговых льгот по налогу на имущество организаций, а также об отсутствии полномочий у законодательных органов субъекта РФ по установлению и изменению налоговой базы по налогу на имущество организаций и порядка ее определения: Письмо Минфина РФ от 10.03.2011

№ 03-05-04-01/05 [Электронный ресурс]. //Режим доступа: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST001;n=94041#06253097315511509.

18. О налоге на имущество физических лиц на территории городского округа – города Барнаула Алтайского края: Решение от 01.12.2017 №30 [Электронный ресурс] //Режим доступа: https://barnaul.org/pravoportal/portal/mpa/.

19. Об утверждении Положения о земельном налоге на территории городского округа - города Барнаула Алтайского края: Решение Барнаульской городской Думы Алтайского края от 9 октября 2012 года № 839 (ред. от 31.08.2018) // Вечерний Барнаул.-2012.- № 155.

20. По делу о проверке конституционности пункта 100 Регламента Правительства Российской Федерации: Постановление Конституционного Суда РФ от 29.11.2006 № 9-П //Собрание законодательства РФ.-2006.- № 50.- Ст. 5371.

21. По жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143 и пункта 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 07.02.2002 № 37-О // Собрание законодательства РФ. – 2002. - № 20. - Ст. 1913.

22. По делу о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления НДС, пени и штрафа, уменьшения НДС, предъявленного к возмещению из бюджета: Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 09.10.2012 № 06АП-4454/2012 по делу №А80-81/2012 [Электронный ресурс] //Режим доступа: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base

23. По делу о признании недействительным решения налогового органа в части привлечения к ответственности в виде штрафа за неполную уплату налога на прибыль, доначисления данного налога и пеней, а также уменьшения убытков по налогу на прибыль: Постановление Одиннадцатого

арбитражного апелляционного суда от 03.05.2012 по делу № А72-7556/2011 // Режим доступа: http://www.consultant.ru/cons/cgi/.

24. Адвокатова, А.С. Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и налогового контроля / А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право.- 2022.- № 5.- С. 148 - 157.

25. Алдатова, З.Б. Ответственность за нарушение налогового законодательства: сравнительно-правовое исследование /З.Б. Алдатова //Публично-правовые исследования.- 2017. - № 2.- С.78-88.

26. Арсентьева, Е.А. Налоговые льготы в Японии и Индии / Е.А. Арсентьева // Публично-правовые исследования.- 2017. - № 2. - С. 89-101.

27. Афиногенова, А.С. Акт об объявлении налоговой амнистии /А.С. Афиногенова //Публично-правовые исследования.- 2017 .- № 3.- С. 72- 80.

28. Афиногенова, А.С. Результаты и перспективы совершенствования института налоговой амнистии в Российской Федерации / А.С. Афиногенова // Публично-правовые исследования.- 2017.- № 4.-С. 153- 164.

29. Барулин, С.В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики /С.В. Барулин, А.В. Макрушин //Финансовое право. - 2017. - № 5. - С.3-7.

30. Белисова, А. В. Понятие, признаки налоговых льгот/ А.В. Белисова // Молодой ученый. - 2016. - №11. - С. 1241-1243.

31. Березин, М.Ю Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры /М.Ю. Березин. - М.: Волтерс Клувер, 2016. - 640 с.

32. Бунько, В.А. Налоги в контексте российской истории /В.А. Бунько // Экономика. Налоги. Право.-2017. - № 4. - С. 122-136.

33. Васянина, Е.Л. Проблемы реализации механизма налогообложения в Российской Федерации /Е.Л. Васянина // Налоги. - 2017. - № 6. - С. 3 - 6.

34. Гончаренко, Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации /Л.И.Гончаренко.- М.: Юрайт, 2017.- 541 с.

35. Гриценко, В.В. К вопросу о правовом регулировании налоговых льгот в социальном государстве / В.В. Гриценко // Юридический вестник РГЭУ. - 2015.- № 2.- С. 51 - 57.

36. Дементьев, И.В. Налоговое правоприменение как форма реализации норм налогового права /И.В. Дементьев // Финансовое право.- 2022. - № 6.- С. 21 - 24.

37. Дубинский, А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: монография /А.М. Дубинский; отв. ред. С.В. Запольский.- М.: КОНТРАКТ, 2014. - 112 с.

38. Дымченко В.И. Правовое значение налоговых льгот /В.И. Дымченко // Журнал российского права.- 2017.- № 4-5.- С. 161 - 165.

39. Еремин, С.Г. Договоры в налоговом праве /С.Г. Еремин // Цивилист.- 2014.- № 2.- С. 60 - 63.

40. Ермакова, Е.А. Налоговые доходы регионов: проблемы налоговой автономии /Е.А. Ермакова //Экономика. Налоги. Право.- 2017.- № 3.- С. 132-138.

41. Журавлева, О.О. Принцип баланса частных и публичных интересов и экспериментальное регулирование в налоговой сфере /О.О. Журавлева //Журнал Российского права.- 2018.-№ 8.- С. 89-101.

42. Журавлева, О.О. Эффективность принципов налогового права как правовых регуляторов: состояние, перспективы. / О.О. Журавлева // Журнал Российского права.- 2017.- № 7.- С. 93-105.

43. Ильин, А.Ю. Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля /А.Ю. Ильин // Финансовое право.- 2014. - № 1.- С. 28 - 34.

44. Клейменова, М.О. Налоговое право: учебное пособие /М.О. Клейменова.- М.: Московский финансово-промышленный университет Синергия, 2016.- 368 с.

45. Климова, М. Что разрешено, то не запрещено. Региональные особенности налогообложения в России /М. Климова // Юрист.-2017.-№ 5.- С.23-29.

46. Копина, А.А. Льготы по налогу на доходы физических лиц: общие условия и практика применения (часть первая)/А.А. Копина //Налоги.- 2017.- № 19.

47. Коровкин, В.В. Основы теории налогообложения: учебное пособие /В.В. Коровкин.-М.: Экономисъ, 2016.- 576 с.

48. Крохина, Ю.А. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации /Ю.А. Крохина // Российская юстиция.- 2014.- № 6. - С. 41 - 44.

49. Крохина, Ю.А. Налоговое право России: учебник /Ю.А. Крохина. - 3-е изд., испр. и доп.-М.:НОРМА, 2018.-737 с.

50. Кузнеченкова, В.Е. Понятие и классификация налоговых льгот /В.Е. Кузнеченкова //Финансовое право.- 2017. - № 2. - С. 14-21.

51. Курбатова, О. В. Налоговое право: Учебное пособие /О.В. Курбатова.- 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2017.-272 с.

52. Леднева, Ю.В. Концепция фактического права на доход: правоприменительные аспекты реализации /Ю.В. Леднева // Журнал Российского права.- 2018.- № 3.- С. 106-115.

53. Лопатникова, Е.А. Реализация принципов налогового права / Е.А. Лопатникова.- М.: Юриспруденция, 2015.- 160 с.

54. Лукьянова, А.П. Судебный порядок разрешения налоговых споров в Индии /А.П. Лукьянова // Публично-правовые исследования.- 2016.- № 1.- С. 54-71.