

**СООТНОШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ
И НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ****Н. А. Соловьёва**

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 10 марта 2009 г.

Аннотация: рассматриваются понятие налоговых льгот, закрепленное в законодательстве и существующее в учебной и научной литературе, а также классификация налоговых льгот на налоговые изъятия, налоговые скидки и налоговые освобождения, имеющая, на взгляд автора, наибольшее теоретическое и практическое значение. Обосновывается, что из всех предусмотренных Налоговым кодексом РФ налоговых вычетов только налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц являются налоговыми льготами. Также определяется место налоговых вычетов по НДФЛ в приведенной классификации налоговых льгот.

Ключевые слова: налоговые льготы, налоговые изъятия, налоговые скидки, налоговые освобождения, налоговые вычеты.

Abstract: in the present article it is considered the definition of the tax allowances that is fixed in the Tax Code of Russian Federation and exists in scientific and educational literature. The present article also covers classification of tax allowances on tax exceptions, tax abatements and tax discharges as according to the author's point of view this classification has the most theoretical and practical meaning. Author also states and gives proofs that from all tax deductions provided by the Tax Code only tax deductions on personal income tax are tax allowances. The place of tax deduction on personal income tax in classification of tax allowances is also defined in the present article.

Key words: tax allowances, tax exceptions, tax abatements, tax discharges, tax deductions.

Как неоднократно отмечалось в учебной и научной литературе, четкое и однозначное определение налогового вычета отсутствует как в законодательстве, так и в юридической науке.

Налоговые вычеты предусмотрены Налоговым кодексом РФ (НК РФ)¹ для таких налогов, как налог на доходы физических лиц (ст. 218—221), налог на добавленную стоимость (ст. 171), акцизы (ст. 200) и единый социальный налог (ст. 243).

Некоторые авторы, в том числе и автор данной статьи, уже отмечали и обосновывали различную правовую природу налоговых вычетов по НДФЛ с налоговыми вычетами по косвенным налогам и единому социальному налогу. Если налоговые вычеты по НДФЛ в подавляющем большинстве относят к разновидности налоговых льгот, то нам видится правомерным отнести налоговые вычеты по косвенным налогам и единому социальному налогу к одному из составляющих такого элемента налогообложения, как порядок исчисления налога.

¹ См.: СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

В настоящей статье рассматривается соотношение налоговых вычетов по НДФЛ и налоговых льгот, в частности место налоговых вычетов по НДФЛ в классификации налоговых льгот.

Остановимся прежде всего на понятии налоговой льготы. Налоговый кодекс РФ признал налоговую льготу в качестве самостоятельного элемента налогообложения и впервые в ст. 56 закрепил законодательное определение налоговой льготы как 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.

Ряд авторов полагают, что законодательное определение налоговой льготы является абстрактным, неконкретным, расплывчатым и «достаточно узким»².

В свою очередь, большинство определений, существующих в научной и учебной литературе и отличающихся от законодательной формулировки, исходят из нее и, по сути, являются перефразированными ее вариантами. Так, В. В. Коровкин определяет налоговые льготы как преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сборов), которые позволяют им сократить размер своих налоговых обязательств по сравнению с другими налогоплательщиками³.

Интересно определение налоговой льготы, данное А. В. Малько: налоговая льгота — это разновидность правовой льготы, под которой понимается правомерное облегчение положения субъекта, позволяющее ему полнее удовлетворить свои интересы, и выражающееся как в предоставлении дополнительных, особых прав (преимуществ), так и в освобождении от обязанностей⁴. Указанное определение, основанное на понимании правовой льготы, носит теоретический характер, дающий возможность определить существенные признаки налоговой льготы. Однако такое определение, на наш взгляд, нельзя назвать более конкретным, чем законодательное.

Нам видится, что дефиниция, данная законодателем в НК РФ, является достаточной для того, чтобы определить существенные признаки данной правовой категории и отнести к ней те или иные законодательно предусмотренные правовые институты. Не само понятие налоговой льготы, а ее законодательное оформление в части второй НК РФ, как мы полагаем, является причиной возникновения научных дискуссий и практических проблем.

² См.: Тютин Д. В. Налоговое право. Общая часть : курс лекций. М., 2008. С. 126; Хрещикова В. В. Льготы в финансовом праве : теоретико-правовой аспект // Финансовое право. 2007. № 2. С. 9; Титова М. В. Налоговые льготы : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. 2004. С. 19.

³ См.: Коровкин В. В. Основы теории налогообложения. М., 2006. С. 148.

⁴ См.: Матузов Н. И., Малько А. В. Льготы, привилегии и иммунитеты в праве // Теория государства и права : учебник. М., 2002. С. 484.

Еще одной причиной, вызывающей разногласия и противоречие в существовании и применении налоговых льгот, как нам представляется, является отсутствие системы налоговых льгот, четко и недвусмысленно закрепленной в налоговом законодательстве.

Налоговый вычет — разновидность налоговой льготы, поскольку отвечает всем ее существенным признакам.

Существенными признаками налоговой льготы как разновидности правовой льготы могут быть названы следующие:

- 1) налоговая льгота всегда является преимуществом отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками;
- 2) налоговая льгота устанавливается только в отношении какой-либо категории налогоплательщиков;
- 3) налоговая льгота существует в форме специальной нормы, порождающей специальный порядок налогообложения для той категории налогоплательщиков, для которых такая налоговая льгота установлена;
- 4) налоговая льгота есть право налогоплательщика, т.е. в соответствии с НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов (п. 2 ст. 56).

Указанных признаков достаточно, чтобы отнести предусмотренные НК РФ налоговые вычеты к налоговым льготам, либо опровергнуть такое утверждение.

Налоговые вычеты по НДФЛ уменьшают налогооблагаемую базу в отношении доходов, облагаемых налогом на доходы физических лиц по ставке 13 %, в размерах, предусмотренных НК РФ. Исходя из легального определения налоговой льготы, это и есть преимущество, выражающееся в праве уплачивать налог в меньших размерах. Каждый налоговый вычет, предусмотренный НК РФ, распространяется на строго определенную категорию налогоплательщиков. При этом к каждому случаю для получения налогового вычета необходимо выполнение предусмотренных НК РФ норм, т.е. выполнение специального, отличного от обычного, порядка уплаты налога.

Приведенное соответствие налоговых вычетов по всем перечисленным выше существенным признакам налоговой льготы подтверждает тезис об их принадлежности к правовой категории налоговых льгот.

Из существующих классификаций налоговых льгот наибольшее значение и практическое применение имеет, на наш взгляд, классификация зависимости от того, на изменение какого элемента структуры налога направлена налоговая льгота. По этому критерию налоговые льготы традиционно подразделяют на налоговые изъятия, налоговые скидки и налоговые освобождения.

Налоговые изъятия — это выведение из-под налогообложения отдельных объектов налогообложения, несмотря на наличие у них всех предусмотренных законом признаков объекта налогообложения по данному налогу⁵.

⁵ См.: Коровкин В. В. Основы теории налогообложения. С. 148.

Примерами налоговых изъятий являются:

— доходы, не подлежащие обложению налогом на доходы физических лиц (ст. 217 НК РФ);

— операции, не подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость (ст. 149 НК РФ) и акцизами (ст. 183 НК РФ);

— суммы, не подлежащие обложению единым социальным налогом (ст. 238 НК РФ);

— доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (ст. 251 НК РФ).

Указанные выше доходы или операции исключаются при формировании налоговой базы. Несмотря на то, что такие налоговые изъятия устанавливаются для всех плательщиков конкретного налога, каждое конкретное изъятие для каждого конкретного налога может быть использовано только определенными категориями налогоплательщиков. Например, выводя из-под налогообложения НДС медицинские услуги, таким изъятием могут пользоваться только определенные налогоплательщики — медицинские организации и (или) учреждения, врачи, занимающиеся частной медицинской практикой. Либо, не облагая НДФЛ суммы единовременной материальной помощи, НК РФ четко устанавливает категории налогоплательщиков, которые вправе воспользоваться таким изъятием, — например, члены семьи умершего работника при оказании такой помощи работодателем, налогоплательщики, получающие такую помощь в связи со стихийным бедствием, и пр.

Иными словами, НК РФ устанавливает налоговые изъятия по ряду налогов в виде конкретных указаний на содержание таких изъятий и категории налогоплательщиков, имеющих права на их получение.

Налоговые скидки определяют как «льготы, которые направлены на сокращение налоговой базы»⁶, как «льготы, позволяющие в определенных случаях использовать пониженные или нулевые налоговые ставки»⁷ и как «установление определенного необлагаемого минимума налоговой базы либо уменьшение налоговой базы на сумму определенных расходов, понесенных налогоплательщиком»⁸.

Нам видится, что налоговой льготой в виде налоговой скидки является предусмотренная п. 5 ст. 391 НК РФ возможность налогоплательщиков уменьшать налоговую базу по земельному налогу на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении.

Несмотря на то, что необлагаемый минимум объекта в научной и учебной литературе, бесспорно, относят к разновидности налоговых

⁶ Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. М. Толстопятенко. М., 2008. С. 192.

⁷ Налоги и налогообложение / под ред. И. А. Майбурова. М., 2009. С. 61.

⁸ Коровкин В. В. Основы теории налогообложения. С. 150.

льгот⁹, необходимо отметить, что такой необлагаемый минимум может быть льготой только в том случае, если он предусмотрен не для всех налогоплательщиков, а лишь для определенных категорий налогоплательщиков. Это следует из самого понимания льготы как преимущества, предоставляемого именно отдельным категориям налогоплательщиков. В противном случае такой необлагаемый минимум становится элементом исчисления налога — одним из действий по определению налоговой базы.

Так, в отношении стандартного налогового вычета в 400 руб. существует мнение, что он является не льготой, а представляет собой особенность порядка налогообложения доходов физических лиц, потому что все налогоплательщики льготу иметь не могут на основании ст. 56 НК РФ¹⁰.

Стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на те категории налогоплательщиков, для которых не предусмотрены стандартные вычеты в размере 3000 или 500 руб., и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка, равная 13 %) налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 000 руб. Начиная с месяца, в котором доход налогоплательщика превысил 20 000 руб., указанный налоговый вычет не применяется.

Очевидно, что мнение М. В. Гончарова не представляется верным. Автор исходит из того, что в случае стандартного вычета в размере 400 руб. не установлена определенная категория налогоплательщиков. Это неверно, так как НК РФ ограничивает право на получение такого вычета доходом налогоплательщика, к тому же прямо указывает, что такой вычет распространяется на тех налогоплательщиков, для которых не предусмотрены стандартные вычеты в размере 3000 или 500 руб. Налогоплательщик теряет право на такой вычет, начиная с месяца, в котором его доход превысил 20 000 руб. Таким образом, если доход налогоплательщика превысил 20 000 руб. в январе, он вообще не получает право на рассматриваемый вычет.

Исходя из этого, мы видим, что не все налогоплательщики имеют право на стандартный налоговый вычет в размере 400 руб., а только

⁹ См.: *Миляков Н. В.* Налоговое право. М., 2008. С. 56; *Методология и методика исчисления налогов : учеб. пособие / Л. В. Попова, И. А. Маслова, И. А. Дрожжина.* М., 2008. С. 64; *Налоги и налогообложение : учебник / С. В. Барулин, О. С. Кириллова, Т. В. Муравлева.* М., 2006. С. 117; *Налоги и налогообложение : учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. Г. Б. Поляка, А. Н. Романова.* М., 2007. С. 71.

¹⁰ См.: *Гончарова М. В.* Налоговые льготы как правовой механизм социальной поддержки населения // *Актуальные вопросы налогового права.* СПС «Гарант».

те, чьи доходы, исчисленные нарастающим итогом с начала налогового периода, не превышают 20 000 руб.

В зависимости от влияния на результаты налогообложения скидки могут быть подразделены на лимитированные (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика)¹¹.

В отношении налоговых освобождений существуют принципиально различные понимания. Так, налоговые освобождения трактуются как «льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или окладной суммы»¹² и как «льготы, направленные на уменьшение налогового обязательства в процессе исчисления подлежащей уплате суммы налога, а также изменение порядка исполнения налогового обязательства»¹³.

Исходя из приведенных определений как для налоговых скидок, так и для налоговых освобождений, мы видим, что в них отсутствует четкое разграничение или критерий для отнесения той или иной льготы к определенной группе. Наличие такого критерия нам видится необходимым для четкого понимания сущности и определения предусмотренных в НК РФ правовых институтов.

Так, мы полагаем возможным проводить разграничение налоговых скидок и налоговых освобождений по моменту использования льготы относительно применения ставки налога. В случае использования налоговой льготы до момента применения ставки такая налоговая льгота является налоговой скидкой. Если налоговая льгота используется после применения налоговой ставки к налоговой базе, то такая льгота является налоговым освобождением.

В то же время по указанному критерию нам видится не совсем верным относить к налоговым скидкам налоговые льготы, заключающиеся в использовании пониженных или нулевых ставок налога. Цель такой льготы — уменьшение уже полученной и неизменяемой налоговой базы. Следовательно, такие льготы есть налоговые освобождения.

Иное понимание налогового освобождения предлагается авторским коллективом под руководством И. А. Майбурова: «льготы, выводящие полностью или частично из-под налогообложения определенные категории налогоплательщиков или налогоплательщиков, отвечающих установленным критериям»¹⁴. В данном случае речь идет об освобождении определенных категорий налогоплательщиков от уплаты:

— единого социального налога (ст. 239 НК РФ);

¹¹ См.: Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2004. С. 121.

¹² Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., 2008. С. 192. При этом окладная сумма понимается автором как результат умножения количества единиц налогообложения, входящих в налоговую базу, на ставку (ставки) налога.

¹³ Коровкин В. В. Основы теории налогообложения. С. 151.

¹⁴ Налоги и налогообложение / под ред. И. А. Майбурова. М., 2009. С. 60.

- налога на имущество организаций (ст. 381 НК РФ);
- земельного налога (ст. 395 НК РФ).

Необходимо отметить, что только эти три указанные группы налоговых освобождений в НК РФ непосредственно именуется как налоговые льготы.

Налоговый кодекс РФ допускает также существование следующих видов налоговых льгот, заключающихся в изменении сроков уплаты налогов и представляющих собой налоговые освобождения:

- 1) отсрочка или рассрочка по уплате налога (ст. 64).

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности и допускается только по основаниям, предусмотренным НК РФ:

- при причинении налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- при задержке налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного им государственного заказа;
- при угрозе банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;
- если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг налогоплательщиком носит сезонный характер;
- при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, установленных Таможенным кодексом РФ;

- 2) инвестиционный налоговый кредит (ст. 66).

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Такая льгота может быть представлена также только при наличии оснований, предусмотренных НК РФ, и в определенных им размерах:

- при проведении организацией-налогоплательщиком научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами — на сумму кредита, составляющую 30 % стоимости приобретенного организацией-налогопла-

тельщиком оборудования, используемого для перечисленных выше целей;

- осуществление организацией-налогоплательщиком внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов — на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и организацией-налогоплательщиком;
- выполнение этой организацией-налогоплательщиком особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению — на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и организацией-налогоплательщиком.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет.

Указанные выше формы изменения сроков уплаты налогов правомерно можно отнести к налоговым льготам, поскольку их суть состоит в предоставлении налогоплательщикам права не платить налог в установленный законодательством срок, а уплачивать его позже — одновременно или поэтапно. Иными словами, происходит бесплатное или льготное налоговое кредитование налогоплательщика, что косвенно приводит к сокращению его налоговых обязательств. При этом такие льготы могут получать только те налогоплательщики, в отношении которых существуют определенные НК РФ условия, т.е. только определенные законодательством категории налогоплательщиков.

К налоговым льготам в виде налоговых освобождений также относят налоговую амнистию.

Налоговую амнистию определяют как освобождение лица, совершившего налоговое правонарушение, от соответствующих штрафных санкций за эти нарушения¹⁵.

Однако возникает вопрос, не вступает ли отнесение налоговой амнистии в указанной формулировке к налоговым льготам в противоречие с законодательной формулировкой налоговой льготы. Ведь НК РФ четко определяет, что преимущество, предоставляемое налоговой льготой, заключается только в возможности не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Освобождение от налоговой санкции, в свою очередь, на сумму налога, подлежащую уплате, не влияет.

Ряд авторов указывают, что налоговые освобождения — прямое сокращение налогового обязательства налогоплательщика, поскольку выгода здесь представляется непосредственно, в отличие от выгод, представляемых изъятиями и скидками, которые сокращают сумму

¹⁵ См.: Кузнецикова В. Е. Понятие и классификация налоговых льгот // Финансовое право. 2004. № 2. С. 36.

налога, подлежащую уплате косвенно¹⁶. Подобное утверждение соответствует действительности для всех форм предоставления налоговых освобождений, кроме отсрочки или рассрочки по уплате налога и инвестиционного налогового кредита. В этих случаях налогоплательщик получает преимущество, которое связано не со снижением суммы налога, подлежащего уплате либо с неуплатой налога вообще, а с возможностью уплачивать налог в течение более длительного периода и (или) в ином порядке, чем это предусмотрено законодательством для всех прочих налогоплательщиков.

Возвращаясь к определениям налоговых освобождений, каждый из трех приведенных подходов сам по себе верен, однако каждый из них охватывает лишь некоторые из предусмотренных законодательством налоговых освобождений.

Из вышесказанного мы видим целесообразным определить налоговые освобождения как налоговые льготы, направленные на уменьшение подлежащей уплате суммы налога или изменение порядка ее уплаты, либо на выведение из-под налогообложения определенных категорий налогоплательщиков.

Теперь рассмотрим место налоговых вычетов по НДФЛ в приведенной выше классификации. Согласно законодательному определению стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты направлены на уменьшение налоговой базы. В ст. 210 НК РФ прямо устанавливается, что для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13 %, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. Следовательно, налоговые вычеты по НДФЛ являются налоговыми скидками.

Если далее подразделять налоговые вычеты по признаку влияния на результаты налогообложения, то стандартные, социальные и имущественные вычеты можно отнести к лимитированным налоговым скидкам, а профессиональный налоговый вычет — к нелимитированным налоговым скидкам.

¹⁶ См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М., 2008. С. 193; Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2004. С. 121.