

## ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

---

1985. – 544 с. **12.** *Солдатенко О.В.* О некоторых публичных договорах в финансовом праве // Договор в публичном праве: Сб. науч. ст. / Ред. кол.: Е.В. Гриценко, Е.Г. Бабелюк. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – С. 214 -219. **13.** Цивільне право України: Підруч.: У 2-х т. – Т.1. / За заг. ред. *В.І. Борисової, І.В. Спасібо-Фатеевої, В.Л. Яроцького.* – К.: Юрінком Інтер, 2004.– 480 с. **14.** Финансовое право: Навч. посіб. для студ. юрид. вузів та фак. – К.: Вентурі, 1998. – 384 с. **15.** Финансовое право: Учеб. / Под ред. *Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко.* – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 536 с. **16.** *Явич Л.С.* Право и общественные отношения (Основные аспекты содержания и формы советского права). – М., Юрид. лит., 1971. – 152 с.

### МЕСТО ДОГОВОРНЫХ ОТНОШЕНИЙ В ФИНАНСОВОМ ПРАВЕ

*Котенко А.М.*

Статья посвящена исследованию правовой природы договорных отношений в финансовом праве. Выделяются два вида договоров в финансовом праве – нормативные и индивидуально-правовые. Делается вывод о возможности урегулирования некоторых финансовых отношений путем заключения индивидуально-правых договоров.

*Ключевые слова:* договор, индивидуально-правовой договор, публичный договор, финансовые правоотношения, предмет финансового права.

### THE PLACE OF THE CONTRACTUAL RELATIONS IN FINANCIAL LAW

*Kotenko A.M.*

The article is devoted to research of the legal nature of contractual relations in financial law. Two kinds of contracts in financial law are distinguished normative – standard and individually-legal. The conclusion about the possibility of settlement of some financial relations by the conclusion of the individually-legal contracts is done.

*Key words:* agreement, individually-legal agreement, public agreement, financial legal relations, subject of financial law.

*Надійшла до редакції 15.07.2010 р.*

**УДК 347.73**

*И.Е. Криницкий, канд. юрид. наук, доцент,  
старший научный сотрудник,  
зав. научно-исследовательской лабораторией №1  
НИИ финансового права  
Национальный университет государственной  
налоговой службы Украины, г. Ирпень*

## ДЕФИНИЦИЯ НАЛОГОВОЙ ЛЬГОТЫ В ПОНЯТИЙНО-КАТЕГОРИАЛЬНОМ АППАРАТЕ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

Социальная сущность средств согласования (гармонизации) интересов личности, правовых льгот заключа- низации) интересов личности, ется в том, что они служат социальных групп, государства, универсальным юридическим способствующим развитию как

отдельного гражданина, так и общества в целом [1, с. 3]. Их широкое применение следует рассматривать в качестве важного координирующего фактора, направленного на устранение перекосов в правовом регулировании общественных отношений, выравнивание социально-экономической структуры общества. Именно поиск режима, отвечающего основным направлениям государственной политики, соответствующего сложившимся правовым реалиям, рационально сочетающего в себе обеспечение публичного и частного интересов, становится одной из наиболее востребованных задач современной юридической науки.

В силу значимости налогово-правовых отношений в обеспечении надлежащего функционирования государства и гарантировании его финансовой независимости льготы в сфере налогообложения занимают важное место в системе правовых льгот. Данному обстоятельству также способствуют определенные многоаспектность и вариантность, присутствующие налоговым льготам. С одной стороны, их рассматривают как действенный инструмент государственной налоговой политики, с другой – как важнейшее оружие, эффективный рычаг в

реализации функций налогового платежа (в первую очередь, регулирующей и стимулирующей), с третьей – как элемент правового механизма налогового платежа (дополнительный или факультативный). Являясь по своей сути необязательной составляющей характеристики налогового платежа, налоговая льгота с помощью отечественного законодателя превратилась в постоянно присутствующий компонент правового механизма (практически ни один налоговый платеж не избежал реального внедрения льготирования).

Вызывает интерес позиция, согласно которой налоговые льготы и основания для их получения относят к группе фискальных элементов конструкции налога, т. е. таких элементов, через которые главным образом реализуется фискальная функция налога [2, с. 6]. Прежде всего обратимся к вопросу о корректности использования автором формулировки «конструкция налога». Как представляется, такой подход вызывает необходимость дальнейшей конкретизации (например, о какой конструкции идет речь – статической или динамической), следовательно, и необоснованного усложнения правовой дефиниции. Исходя из того посыла, что налоговый пла-

теж представляет собой совокупность постоянно взаимодействующих компонентов, более обоснованно в данном контексте применять термин «механизм». Что же касается приведенных выше соображений относительно места налоговых льгот, позволим себе высказать два замечания: а) вызывает сомнение оправданность выделения наряду с налоговыми льготами также оснований для их получения. Мы не поддерживаем идею такой подробной детализации. Она излишня. Налоговые льготы, как структурный элемент механизма правового регулирования налогового платежа, охватывают весь специфический комплекс налогового льготирования. К тому же исходя из предложенной логики следует выделять в том же качестве, к примеру, основания для прекращения или приостановления налоговых льгот, порядок и условия их применения (отказа от использования) и т.д.; б) вряд ли обоснованно утверждать, что через налоговые льготы реализуется фискальная функция налога. Скорее наоборот: благодаря их использованию функция насыщения доходной части бюджета определенным образом может минимизироваться. Налоговые льготы на самом деле оказывают воздействие на реализацию основной сущност-

ной функции налоговых платежей, но не всегда это влияние со знаком « + ».

Следует констатировать, что, несмотря на всю значимость льготирования в сфере налогообложения, единая отечественная концепция налоговых льгот до настоящего времени не выработана, процесс конструирования правовой категории «налоговая льгота» не завершен, превалирующий на настоящий момент подход специалистов-финансоведов нуждается в дальнейшем уточнении и корректировке. На актуальность поиска оптимального разрешения обозначенной задачи существенное влияние оказывает также то обстоятельство, что в налоговом законодательстве Украины не закреплена формулировка данной правовой конструкции.

Отметим, что обычно налоговые льготы рассматриваются правоведами применительно к налогоплательщику, к уплате им налогового платежа [См.: 4, с. 15; 5, с. 118; 7, с. 28; 14, с. 81; 16, с. 7]. Справедливости ради следует заметить, что такой подход вполне логичен и понятен, а его базой выступает действующее налоговое законодательство РФ (статьи 17, 56 Налогового кодекса РФ) [13] и Украины (ст.1 Закона Украины «О системе налогообложения»)

[3; 1991. – № 39. – ст. 510]. Тем не менее полагаем, что существующая налогово-правовая действительность позволяет нам рассматривать данное понятие значительно шире предложенных границ.

В этой связи следует обратить внимание на точку зрения Ф.А. Каировой, которая налоговые льготы предлагает рассматривать в смысле узком (уменьшение налогового обязательства за счет снижения ставки налога для определенной категории налогоплательщиков либо отдельного налогоплательщика) или широком. Налоговые льготы в широком значении – преференции, создающие более благоприятные условия хозяйствования и включающие в себя наряду с уменьшением размера ставки налога (а) предоставление рассрочек и отсрочек по уплате налогов, (б) налоговые кредиты (в том числе инвестиционные и связанные с реструктурированием недоимок), (в) возможность перехода на упрощенный порядок уплаты налогов (например, освобождение от авансовых платежей), (г) различные преимущества при определении налогооблагаемой базы (ускоренная амортизация) [6, с. 12, 13]. Аналогичную научную позицию занимает Р.К.Костанян [8, с. 14].

Тем не менее данный подход не является бесспорным. Обратим внимание на некоторые дискуссионные моменты:

– уменьшение суммы налогового платежа возможно не только путем установлению его пониженной ставки;

– вряд ли обоснованно ограничивать направленность налогового льготирования исключительно стимулирующим воздействием на хозяйствование, предпринимательскую деятельность. В таком случае мы в значительной степени отсекаем отдельные виды налогообложения. Кроме того, государство заботится не только о благополучии налогоплательщиков; не в меньшей степени оно проявляет заинтересованность и в создании режима своего максимально комфортного функционирования, формировании и поддержании позитивного социально-политического климата;

– налоговые льготы не могут адресоваться конкретным индивидуальным налогоплательщикам. Преимущество в виде полного или частичного освобождения от налогообложения предоставляются отдельным категориям плательщиков налогов, иных обязательных платежей [11, с. 67]. Именно для общностей субъектов, критерии группирования которых могут суще-

ственно отличаться, и благодаря задействию налоговых льгот и создается режим благоприятствования, уменьшения возложенного бремени.

Налоговым льготам присущ комплексный характер. В поддержку этого тезиса предлагаем следующую аргументацию.

Во-первых, по нашему мнению, следует исходить из четырехкомпонентности общей налоговой обязанности. Так, вместе с обязанностью по уплате налогового платежа (основной сущностной налоговой обязанности) реализуются также учетная, регистрационная и отчетная налоговые обязанности. Льготирование может применяться во всех указанных секторах без исключения. Указанное принципиальное положение позволяет подразделить налоговые льготы на материальные и процессуальные. При этом важно подчеркнуть, что первые из них привязаны, главным образом, к уплате налогового платежа (фискальная обязанность).

Во-вторых, считаем, что некорректно ограничивать круг адресатов применения налоговых льгот исключительно налогоплательщиками. Право на их использование может быть предоставлено и другим участникам налогового процесса, к примеру, представителю

налогоплательщика или налоговому агенту. Вполне понятно, что в этом случае мы опять же имеем дело преимущественно с процессуальным сегментом налогового права.

В-третьих, основания для применения налоговых льгот не исчерпываются принадлежностью налогоплательщика к той или иной категории или спецификой объекта (предмета) налогообложения. Вполне справедливо выделять налоговые льготы и в зависимости от особенностей налогового статуса, предоставленного законодательством определенному региону (речь идет о так называемых территориальных налоговых льготах).

Некоторой шероховатостью в формировании правовой дефиниции налоговой льготы отличается и подход В.Е. Кузнецниковой, по мнению которой эта льгота является неотъемлемой частью налоговой системы любого государства рыночного типа, предусматривающей определенные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков [9, с. 52]. Приведенная точка зрения вынуждает нас сделать несколько замечаний:

– исходя из обстоятельства, что налоговая система – это совокупность действующих в государстве налоговых платежей,

включение в нее налоговых льгот в качестве самостоятельного элемента вряд ли обосновано. Скорее их оправдано относить к системе налогообложения. Ее периметр намного шире, чем у системы налоговых платежей (за счет включения налогово-процессуального сектора);

– утверждение автора об обязательности присутствия налоговых льгот не подтверждается существующей мировой практикой правоприменения. Уровень приоритета, предоставленного налоговому льготированию среди иного поощрительно-компенсационного инструментария, и реальная степень его задействия в различных государствах существенно отличаются. К тому же по отдельным налоговым платежам (и даже их видам) налоговые льготы вообще могут быть не предусмотрены.

Полагаем, что у нас имеются все основания констатировать: идея о необходимости закрепления определения «налоговая льгота» в действующем налоговом законодательстве Украины находит все больше приверженцев [12]. Не ставя перед собой задачу осуществить анализ всех имеющихся проектов Налогового кодекса Украины, отметим, что в качестве оснований для предоставления налоговых льгот, как правило, предлагает-

ся рассматривать особенности, присущие определенной группе плательщиков налога ввиду их деятельности и объекту налогообложения, закрепленные налоговым законодательством, которое содержит перечень признаков, присущих идентификации льгот, и характеризуется высоким уровнем обобщения.

При формировании дефиниции понятия «налоговая льгота» логически правильно отталкиваться от содержащихся в ней признаков. В целом можно поддержать точку зрения М.В. Титовой, которая выделяет следующие специальные признаки налоговой льготы: (а) может быть установлена только актом законодательства о налогах и сборах; (б) может быть установлена только в отношении какой-либо или нескольких категорий лиц, а не всех налогоплательщиков; (в) содержится в специальной норме, устанавливающей определенное преимущество для исполнения налогоплательщиком своей обязанности по уплате платежа; (г) представляет собой право налогоплательщика, т.е. такое преимущество, от использования которого налогоплательщик имеет право отказаться либо приостановить его использование на один или несколько налоговых периодов [15]. При этом отметим, что автор поступает наоборот: спе-

цифические признаки она формулирует исходя из легального определения налоговой льготы.

Приведенную позицию, на наш взгляд, нельзя признать идеальной, ибо она нуждается в некоторой коррекции. Обратившись к рассмотрению механизма установления налогового платежа, подчеркнем, что украинский законодатель придерживается аналогичного подхода. Статья 1 Закона Украины «О системе налогообложения» гласит, что льготы по налогообложению не могут устанавливаться или изменяться иными законами Украины, кроме законов о налогообложении [3; 1991. – № 39. – Ст. 510]. Однако, практика правоприменения далека от задекларированных пожеланий. Зачастую налоговые льготы предоставляются общими (нефинансовыми) законами (например, Законами Украины «О статусе ветеранов войны, гарантиях их социальной защиты» или «О реабилитации жертв политических репрессий в Украине»), перечеркивая таким образом принцип верховенства налогового закона. Кроме того, как мы уже отмечали, привязка льготирования исключительно к налогоплательщику отсекает целый ряд налоговых льгот, критериями выделения которых являются особенности объекта (предмета) налогообложения

или специфический статус конкретной территории (региона). В любом случае всеобщность в предоставлении налоговых льгот исключается, так как теряется смысл обособления процесса благоприятствования, создания так называемой «зоны добра». И, пожалуй, автор избежал указания на главный признак налоговой льготы – предметный, где она имеет преимущество исключительно в сфере налогообложения. Среди иных признаков налоговой льготы можно также назвать ее адресность, четкую целевую направленность и широкое многообразие.

В завершение нашего короткого исследования обратимся к определению, предложенному А.В. Малько: «Льгота – это правомерное облегчение положения субъекта, позволяющее ему полнее удовлетворять свои интересы и выражающееся как в предоставлении дополнительных, особых прав (преимуществ), так и в освобождении от обязанностей» [10, с. 64]. Считаем, что данный подход вполне можно использовать в качестве базового и при дефинировании налоговой льготы. Но также следует принять во внимание и обстоятельство, что не всегда оправдано вести речь исключительно об освобождении от налоговой обязанности, оставляя вне внимания возможность

ее ослабления. В этом случае имеет место понижение уровня контрастности (интенсивности), уменьшение объема конкретной налоговой обязанности, но никак не ее отмена (в качестве примера можно рассматривать упрощенное налогово-процессуальное производство).

Изложенные аргументы позволяют предложить следующую дефиницию. *Налоговая льгота – это предусмотренное налоговым законодательством адресное и целевое*

*предоставление облегчений в сфере налогообложения, транслирующееся на возложенные налогово-правовые обязанности, которое может проявляться во всех налогово-процессуальных производствах и выражаться в возможности использовать особое преимущество (приобретение специфического права, полное освобождение от обязанности или исполнение ее в меньшем объеме).*

**Список литературы:** 1. Антошина О.А. Понятие и классификация налоговых льгот // Экономика. Налоги. Право. – 2009. – № 1. – С. 3-9. 2. Бабін І.І. Юридична конструкція податку: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – К., 2007. – 20 с. 3. Відомості Верховної Ради України. 4. Занкин Д.Б. Уплата налогов в Российской Федерации как институт налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 25 с. 5. Землин А.И. Налоговое право: Учеб. – М.: ФОРУМ; ИНФРА-М, 2005. – 304 с. 6. Каирова Ф.А. Налоговые льготы в налоговой системе Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Владикавказ, 2006. – 25 с. 7. Карасев М. Налоговые льготы и иные инструменты налоговой политики: правовые аспекты // Финансовое право. – 2004. – № 5. – С. 24-29. 8. Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 22 с. 9. Кузнеценкова В.Е. Понятие и классификация налоговых льгот // Финансовое право. – 2004. – № 2. – С. 51-54. 10. Малько А.В. Льготная и поощрительная правовая политика. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. – 233 с. 11. Пришва Н.Ю. Податкове право: Навч. посіб. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 368 с. 12. Проект Налогового кодекса Украины [Электрон. ресурс]: Режим доступа: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=81823&cat\\_id=80372](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=81823&cat_id=80372). 13. Российская газета. – 1998. – 6 авг. 14. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право: Учеб. – М.: Изд-во «Эксмо», 2004. – 864 с. 15. Титова М.В. Налоговые льготы: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – СПб., 2004. – 14 с. 16. Черкашина О.А. Налоговые льготы как правовой институт: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2007. – 18 с.

### ДЕФИНИЦИЯ НАЛОГОВОЙ ЛЬГОТЫ В ПОНЯТИЙНО-КАТЕГОРИАЛЬНОМ АППАРАТЕ ФИНАНСОВОГО ПРАВА Криницький І.Е.

Налоговые льготы рассматриваются как многогранная категория: с одной стороны, как действенный инструмент государственной налоговой политики, с другой – как важнейшее орудие, эффективный рычаг в реализации функций (регулирующей и стимулирующей) налогового платежа, с третьей – как элемент правового механизма налогового платежа (дополнительный или факультативный). Приводятся различные научные взгляды на правовую природу налоговых льгот, в том числе и авторский.

*Ключевые слова:* налоговые правоотношения, налоговые льготы, правовые льготы.



## DEFINITION OF THE TAX BENEFITS IN THE CONCEPTUAL-CATEGORICAL DEVICE OF FINANCIAL LAW

Krynytsky I.Ye.

Tax benefits are considered as a many-sided category: on the one hand, as effective device of the state fiscal policy, on the other – as the major tool, the effective key factor in realization of functions (regulating and stimulating) of fiscal charge, the third – as an element of a legal mechanism of fiscal charge (additional or facultative). Various scientific views on the legal nature of fiscal incentives, including the author's are carried out.

*Key words:* tax legal, tax benefits, legal benefits.

*Надійшла до редакції 15.07.20101 р.*

**УДК 347.73(470+571)**

*Ю.А. Крохина, д-р юрид. наук, профессор,  
зам.директора Государственного научно-исследовательского  
института системного анализа Счетной палаты,  
зав.кафедрой правовых дисциплин  
Высшая школа государственного аудита  
(факультета) МГУ им. М.В. Ломоносова, г. Москва*

## ФИНАНСОВОЕ ПРАВО СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ: ИТОГИ ФОРМИРОВАНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Происходящее в Российской Федерации формирование правового государства в совокупности с развитием рыночных отношений обуславливает стремительное развитие финансово-правовых механизмов управления обществом. «Нет лучшего способа управлять государством, чем управлять с помощью денег; более эффективного средства управления человечество пока не придумало» [2, с. 61]. Финансы пронизывают все стороны государственной де-

ятельности, позволяют сохранять федеративную форму государственного устройства. Используя финансово-правовые механизмы государство реализует не только экономическую, но и все иные публичные функции. Его финансовая деятельность обеспечивает взаимодействие частного и публичного секторов экономики, национального и международных рынков капиталов, способствует обеспечению и поддержанию экономической безопасности государства.