

Бурнышева Л. В. / Burnysheva L. V.

**ПРОВЕРКА ПРАВОМЕРНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ
ЛЬГОТ В ПРОЦЕССЕ КАМЕРАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

**VERIFICATION OF THE LEGALITY OF TAX BENEFITS USE IN THE
COURSE OF A CAMERAL TAX CONTROL**

*Бурнышева Лариса
Витальевна,
старший преподаватель ка-
федры административного
и финансового права Омской
Юридической Академии,
lorabu@mail.ru*

*Burnysheva Larisa
Vital'evna,
Senior lecturer of the Depart-
ment of administrative and
financial law at Omsk Legal
Academy,
lorabu@mail.ru*

В статье рассматриваются и анализируются проблемы, связанные с проверкой правомерности использования налоговых льгот в процессе камерального налогового контроля. Дан обзор судебной практики по спорным вопросам.

Ключевые слова: камеральный налоговый контроль, налоговые льготы, истребование документов.

Problems associated with checking the lawfulness of tax benefits use in the process of a cameral tax control are discussed and analyzed in the article. The author provides a review of the judicial practice in contentious matters.

Keywords: cameral tax control, tax benefits, discovery of documents.

Полномочия налоговых органов в процессе камерального налогового контроля были значительно ограничены законодателем с 2007 года [2]. Внешение изменений в Налоговый кодекс было вполне закономерным, ввиду того, что камеральные налоговые проверки стали мало отличаться от выездных, при этом огромное количество запрашиваемых документов работники налоговых служб зачастую не успевали просматривать, а налогоплательщики никакими аргументами не могли противостоять требованиям налоговых инспекторов подтвердить документально сведения декларации.

В настоящее время в соответствии с п. 7 ст. 88 НК РФ в рамках камерального налогового контроля налоговые органы не вправе запрашивать дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено данной статьей или если представление таких документов не установлено НК РФ вместе с декларацией. Налоговый кодекс выделяет всего три основания для истребования документов в процессе камеральной налоговой проверки:

- 1) при использовании налогоплательщиком налоговых льгот (п. 6 ст. 88 НК РФ);
- 2) при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога (п. 8 ст. 88 НК РФ);
- 3) если проверяются декларации, связанные с использованием природных ресурсов (п. 9 ст. 88 НК РФ);

В остальных случаях, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (п. 3 ст. 88 НК РФ). При этом налогоплательщик имеет диспозитивное право представить необходимые документы в подтверждение достоверности сведений.

Нужно отметить, что налоговые инспекторы часто не придают значения разнице в своих полномочиях по истребованию документов по первым трем перечисленным выше основаниям и ситуацией, когда в декларации выявлены ошибки или противоречия, означающей, что требовать у налогоплательщиков документы работники налоговых органов не имеют права. По этому поводу возникают многочисленные споры, причиной которых

является отсутствие четкой регламентации в налоговом законодательстве определенных дефиниций.

В данной статье остановимся на первом из перечисленных оснований для истребования документов, рассмотрим ситуации, когда налогоплательщиком используются налоговые льготы. Для этого нужно разобраться, что собой представляют налоговые льготы в налоговом праве.

По мнению В. Г. Панскова, налоговые льготы в России приводят к множеству проблем, во-первых, они зачастую не достигают поставленной цели, во вторых они приводят к большому количеству налоговых споров [26, 147].

Многие научные труды посвящены вопросам правового регулирования налоговых льгот в России [16; 18; 19; 21; 23; 24; 28].

Правоведы, выделяя различные авторские классификации налоговых льгот, предлагают отличать налоговые льготы от налоговых преференций и налоговых субсидий, а некоторые полагают, что в настоящее время для НК РФ характерен почти полный отказ от использования налоговых льгот, при этом более распространено применение налоговых вычетов и налоговых освобождений [21; 26; 29]. Не углубляясь в теорию, обратим внимание на правовую сторону вопроса.

В налоговом законодательстве России впервые категория налоговой льготы появилась в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы Российской Федерации», нужно отметить, что хотя определение налоговой льготы в законе отсутствовало, но его 10 статья содержала открытый перечень налоговых льгот:

- необлагаемый минимум объекта налога;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий налогоплательщиков;
- понижение налоговых ставок;
- вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);
- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);
- прочие налоговые льготы [3].

В настоящее время Закон № 2118-1 утратил силу, а определение налоговой льготы содержится в статье 56 НК РФ, пунктом 1 которой определено, что «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», при этом перечня налоговых льгот НК РФ не содержит. Зато пункт 2 статьи 56 определяет некий императив для использования льготы: «налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы, либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ». Исходя из этого, в буквальном прочтении получается, что налоговая льгота это не право, а обязанность, от которой можно отказаться.

Кроме того, такое законодательное определение критикуется практически в каждом исследовании, посвященном налоговым льготам. В частности, среди основных претензий к законодателю отмечаются неконкретность и расплывчатость определения льготы по налогам и сборам: «...те признаки, которые установлены в НК РФ в настоящее время, позволяют под налоговую льготу подводить любое нормативно установленное освобождение от уплаты налогов или условие, в связи с которым налогоплательщик получает возможность законно минимизировать суммы налогов, подлежащих уплате в бюджеты» [21].

Также подвергается критике понятие «категории налогоплательщиков», ввиду того, что в основном нормы об освобождении от уплаты конкретных налогов вообще не содержат указание на «категорию плательщиков», кроме того в НК РФ отсутствует определение данного понятия. «Любой плательщик, у которого имеются обстоятельства, указанные в «льготных» нормах, вправе считать, что ему предоставлена льгота. Иное понимание означает, что освобождения, предоставляемые всем налогоплательщикам, у которых фактически имеются основания для освобождения от уплаты налога, не являются льготами» [25].

Нужно отметить, что в особенной части НК РФ непосредственно налоговыми льготами преимущества для налогоплательщиков определены лишь в трех главах:

- глава 25.3 НК РФ содержит статьи 333.35-333.39, определяющие льготы по госпошлине;
- глава 30 НК РФ статьей 381 определяет льготы по налогу на имущество организаций;
- глава 31 НК РФ статьей 395 определяет льготы по земельному налогу.

Перечни льгот по остальным налогам нормами НК РФ не предусмотрены. «Тем не менее, по многим налогам, в частности по НДС и налогу на

прибыль, отдельным категориям налогоплательщиков предоставляются различные преимущества. К ним, например, можно отнести освобождение от обложения НДС выручки от выполнения определенных работ или оказания различных услуг в соответствии со ст. 149 НК РФ. Налоговики приравнивают подобные преимущества к налоговым льготам и поэтому в рамках камеральных проверок пытаются дополнительно запрашивать у налогоплательщика различные документы. Однако это не всегда законно» [17].

Например, глава 21 НК РФ, закрепляя основные положения по исчислению НДС, не упоминает о льготах, вместе с тем глава содержит определенные преимущества для налогоплательщиков:

- освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика (ст. 145 НК РФ)
- операции, не признаваемые объектами налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ)
- операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) (ст. 149 НК РФ)

В последних двух случаях эти операции подлежат отражению в разделе 7 налоговой декларации по НДС. «Как только налогоплательщик отражает необлагаемые операции в указанном разделе, налоговые органы, ссылаясь на ст. 56 НК РФ и считая их льготами, истребуют у налогоплательщика документы, подтверждающие право на эти налоговые льготы. Этот вопрос на сегодняшний день является весьма спорным» [27].

Точку в многолетнем споре, связанном с операциями, не являющимися объектом налогообложения НДС (п. 2 ст. 146 НК РФ), поставил Президиум ВАС РФ [10]. Суть дела заключалась в том, что налогоплательщик, реализовавший земельный участок не представил по требованию инспекции, осуществляющей камеральную налоговую проверку, документы, подтверждающие эту реализацию, сославшись в обоснование своего отказа на отсутствие объекта налогообложения. Налоговая инспекция, не получив запрашиваемые документы, предъявила к доначислению НДС и привлекла налогоплательщика к ответственности по ст. 126 НК РФ. Суды кассационной и апелляционной инстанций отменили доначисленный налог ввиду того, что налогоплательщик действительно реализовал земельный участок, но штраф по ст. 126 НК РФ оставили в силе, подтвердив тем самым обязанность налогоплательщика представить документы.

Однако ВАС РФ в вышеуказанном Постановлении резюмировал, что отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет

НДС с операций по реализации земельных участков прямо предусмотрено нормами налогового законодательства и в силу ст. 56 НК РФ не является льготой. Следовательно, налоговая инспекция не имела права направлять налогоплательщику требование о предоставлении документов и привлекать его к ответственности по ст. 126 НК РФ.

Таким образом, по мнению ВАС РФ, операции, отраженные в п. 2 ст. 146 НК РФ, не являются льготой. Кроме того, в тексте Постановления № 4517/12 есть ссылка на то, что вступившие в силу судебные акты арбитражных судов со схожими фактическими обстоятельствами могут быть пересмотрены на основании п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ [8].

Далее настал черед разрешения ситуаций по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения), определяемым ст. 149 НК РФ. До 2012 года судебная практика была противоречива, так, в ряде решений ВАС РФ и КС РФ операции, приведенные в ст. 149 НК РФ, в определенном контексте упоминаются как льготы, [4; 5; 7; 8], вместе с тем в арбитражной практике встречались решения, в которых суды отказывали налоговым органам в праве истребовать подтверждающие документы в случае использования налогоплательщиками ст. 149 НК РФ [31].

Вышеупомянутое Постановление Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 № 4517/12, как это часто случается в налоговых правоотношениях, заполнило пробел в законодательстве и стало для нижестоящих судов своеобразной нормой права. Иллюстрацией служит дело № А40-87461/11-99-409. В этом споре ООО «Техно Николь – Строительные Системы» аналогично вышеописанной спорной ситуации по статье 146 НК РФ, не представило документы, подтверждающие право на льготу по подпункту 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ. Суды трех инстанций отказали в удовлетворении требований налогоплательщика. Далее дело было передано в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора, при этом производство по делу сначала было приостановлено до появления мотивировочной части Постановления Президиума ВАС РФ № 4517/12. Затем в передаче в Президиум ВАС РФ обществу было отказано с рекомендацией обратиться в суд в установленном порядке с заявлением о пересмотре судебных актов по новым обстоятельствам. И теперь уже суды трех инстанций, пересмотрев дело по новым обстоятельствам, решили спор в пользу налогоплательщика, мотивировав свои решения тем, что новым обстоятельством является изменение в постановлении Президиума ВАС РФ практики применения норм ст. ст. 146, 149 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом судами была отклонена ссылка инспекции на то, что по делу истребовались

документы по операциям, перечисленным в ст. 149 Кодекса, с утверждением, что данное Президиумом толкование ст. 56 Кодекса распространяется не только на ст. 146, но в равной мере и на ст. 149 Кодекса [32].

Не менее актуальными являются подобные споры, связанные с исчислением налога на прибыль. В главе 25, регулирующей исчисление налога на прибыль также отсутствует упоминание о налоговых льготах непосредственно. Тем не менее, налоговые органы неоднократно в разъяснениях называли льготами:

- возможность применения амортизационной премии (абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ). (Хотя в более поздних разъяснениях упоминали о том, что налоговые льготы не предусмотрены гл. 25 НК РФ)

- возможность переноса на будущее убытка прошлых лет (ст. 283 НК РФ);

- применение повышающих коэффициентов к основной норме амортизации по отдельным видам основных средств (ст. 259.3 НК РФ);

- освобождение от налога на прибыль доходов в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от своего учредителя, участника или акционера, которому принадлежит более 50 % ее уставного капитала (п. п. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ) и т. д. [11-15].

Еще один весьма интересный налоговый спор начался в 2009 году. Поводом для спора послужила поданная уточненная декларация по налогу на прибыль, в которой налогоплательщик в соответствии со ст. 275.1 НК РФ заявил ранее не отраженную сумму убытков текущего налогового периода по деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы. Не отражение указанного убытка повлекло, по мнению налогоплательщика, завышение подлежащего уплате налога на прибыль более чем на 16 млн. руб. Налоговые органы в ходе проведения камеральной налоговой проверки в соответствии со ст. 88 НК РФ потребовали подтвердить документально полученный убыток, оценив ситуацию как использование налогоплательщиком льготного порядка исчисления налога.

Ввиду того, что документы в установленный срок не были предоставлены, налоговый орган принял решение о неправомочности уменьшения налога на прибыль. Суды трех инстанций отказали в удовлетворении жалобы налогоплательщика, но Президиум ВАС отправил дело на новое рассмотрение [9].

И судебная пружина начала раскручиваться в обратном порядке. Теперь уже первая судебная инстанция вынесла вердикт, что довод налогового

органа о применении налогоплательщиком льготы в спорной налоговой декларации по налогу на прибыль и истребование документов в рамках камеральной налоговой проверки является неправомерным. Установленные ст. 275.1 НК РФ особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, не являются налоговой льготой в смысле п. 1 ст. 56 Кодекса. Наступила очередь налогового органа оспаривать решения судов.

Четыре года длился спор, потрачена уйма времени и средств. При этом, как и в вышеописанных спорах по НДС, одинаков сценарий развития событий – налогоплательщик, обжалуя решение налогового органа, доходит до высшей судебной инстанции (суды трех инстанций отказывают в удовлетворении жалобы). Затем Президиум ВАС РФ направляет дело на новое рассмотрение, а далее вектор принимаемых судебных решений направляется в противоположную сторону и суды трех инстанций признают правоту налогоплательщика. Таким образом, в настоящее время налоговые органы не имеют права требовать в ходе камерального налогового контроля документы, подтверждающие использование преимуществ налогоплательщиками по ст. ст. 146, 149, 275.1 НК РФ.

Споры относительно льгот по иным налогам не столь актуальны. Тем не менее практически не вызывает вопросов требование налоговых органов в рамках камерального налогового контроля подтвердить документально право на стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты по НДФЛ, а вот по поводу профессиональных налоговых вычетов по НДФЛ были разногласия как у теоретиков, так и у практиков.

По мнению Р. К. Костяняна «ст. 221 НК РФ применяется только к тем расходам, которые непосредственно связаны с извлечением доходов физических лиц в рамках их специальной правосубъектности, то есть данный вычет предоставляется только определенным категориям налогоплательщиков. Кроме того, право на получение данного вычета передается на усмотрение налогоплательщика и зависит от желания последнего» [23].

На наш взгляд более убедительной является позиция С. Д. Шаталова о том, что «профессиональные налоговые вычеты не могут рассматриваться в качестве налоговых льгот, поскольку направлены на правильную организацию налогообложения, позволяющую уменьшить доходы некоторых категорий самозанятых лиц на расходы, связанные с получением этих доходов» [22].

Эта позиция соответствует мнению Президиума ВАС РФ, закрепившему в своем Постановлении, что «предоставление плательщику налога на доходы физических лиц права на получение профессиональных налоговых вычетов, определенных пунктом 1 статьи 221 НК РФ, не отвечает признакам льготы по налогам и сборам согласно статье 56 НК РФ, следовательно, не предполагает в качестве условия получения вычета предварительную проверку первичных документов в рамках камеральной налоговой проверки» [6].

Нужно отметить, что и в этом случае арбитражные суды используют позицию Президиума ВАС РФ в качестве нормы права [30].

Для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы все вышеуказанные проблемы не актуальны, ввиду того, что организации в таком случае освобождены от уплаты НДС и налога на прибыль, а предприниматели от уплаты НДФЛ. Но само применение спецрежима налоговые органы часто рассматривают как налоговую льготу, требуя у налогоплательщиков в ходе камеральных налоговых проверок книгу учета доходов и расходов и иные документы. Полагаем, что эти действия также неправомерны, так как специальные налоговые режимы вряд ли можно однозначно рассматривать в качестве льгот. «Посредством применения отдельных налоговых режимов налогоплательщики, соответствующие тем признакам, которые обязательны для их использования, могут значительно снизить налоговое бремя по сравнению с другими налогоплательщиками. Но специальные налоговые режимы по большей части связывают предоставление каких-либо налоговых преимуществ не с особенностями правового статуса налогоплательщиков. В основу здесь, как правило, также закладывается характер деятельности, ими осуществляемой» [21].

Вместе с тем, стремление налоговых органов усиленно контролировать, налоговые льготы вполне объяснимо, ввиду того, что налоговые преимущества зачастую используются налогоплательщиками для минимизации налогообложения, а нередко для ухода от уплаты налогов. Недалеко то время, когда законодательством было установлено множество льгот для инвалидов, при этом многие организации не гнушались использовать инвалидов в качестве «мертвых душ», да и сейчас еще «инвалидная льгота» является актуальной для исчисления НДС. В целях уменьшения налога на прибыль некоторые организации незаконно используют повышенные коэффициенты амортизации или создают псевдо некоммерческие организации. Поэтому контролировать такие возможные злоупотребления нужно и важно, но в процессе

выездного налогового контроля, где полномочия налоговых органов значительно шире, чем в рамках камерального контроля.

Относительно рассмотренных нами проблемных ситуаций, возникающих при проверке обоснованности использования налоговых льгот в процессе камерального налогового контроля, несомненно, можно утверждать, что причиной споров является отсутствие четкого законодательного определения дефиниции налоговая льгота, а также многовариантность терминологического использования преимуществ налогоплательщиков в различных главах особенной части НК РФ.

Разделяя мнение О. П. Гришиной о том, что необходимо установление «конкретного нормативного механизма реализации, обеспечивающего эффективный контроль со стороны государства над использованием налоговой льготы, противодействие возможным злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков, а также защиту прав, свобод и законных интересов организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет» [20], полагаем, что для этого нужно выработать четкие классификационные принципы понятия «налоговая льгота», дополнив ими статью 56 НК РФ. Кроме того, пункт 6 ст. 88 НК РФ должен по нашему мнению содержать конкретный перечень статей, по которым использование преимуществ налогоплательщиками даст право налоговым органам осуществлять камеральную налоговую проверку с истребованием подтверждающих документов.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].
2. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].
3. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы Российской Федерации» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

4. Определение Конституционного Суда РФ от 20 ноября 2003 г. № 392-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пронченко Александра Яковлевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 21 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

5. Определение Конституционного Суда РФ от 9 июня 2005 г. № 287-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Законодательного собрания Иркутской области о проверке конституционности положения статьи 27 Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

6. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 ноября 2008 г. № 7307/08 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

7. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 июня 2010 г. № 1650/10 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

8. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 сентября 2010 г. № 7090/10 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

9. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 марта 2012 г. № 14951/11 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

10. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 сентября 2012 г. № 4517/12 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

11. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 9 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/100 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

12. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 16 мая 2006 г. № 03-03-04/1/452 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].

13. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 21 декабря 2006 г. № 03-03-04/1/852 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].
14. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 23 ноября 2009 г. № 03-02-07/1-520 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].
15. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 5 августа 2011 г. № 03-03-06/1/455 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант – Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2013].
16. Барулин С. В., Макрушин А. В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // Финансы. 2002. № 2.
17. Вайтман Е. В. По каким налоговым преимуществам компании вправе не представлять документы в рамках камеральной проверки // Российский налоговый курьер. 2012. № 16.
18. Гармаева М. А. Соотношение налоговых вычетов и налоговых льгот // Право и экономика. 2008. № 7.
19. Горский И. В. Сколько функций у налога // Налоговый вестник. 2002. № 3.
20. Гришина О. П. Освобождение от уплаты НДС по ст. 146 НК РФ - не льгота // НДС: проблемы и решения. 2012. № 12.
21. Карасев М. Н. Налоговые льготы и иные инструменты налоговой политики: правовые аспекты // Финансовое право. 2004. № 5.
22. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части второй (постатейный). Главы 21-24 / Сост. и авт. комментариев С. Д. Шаталов. М.: МЦФЭР, 2004. // Система Консультант Плюс: [Электронный ресурс]. – НПП Система Консультант Плюс. – Электрон. дан. – [М., 2013].
23. Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.
24. Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. М.: Юристъ, 2004.
25. Налоги и бизнес в 2012 году. Итого и перспективы. (под ред. Д. Е. Фадеева) // Система Консультант Плюс: [Электронный ресурс]. – НПП Система Консультант Плюс. – Электрон. дан. – [М., 2013].

26. Пансков В. Г. Налоговые льготы и преференции: проблемы, пути решения // *Налоги и финансовое право*. 2012. № 3.
27. Русакова О. В. Особенности камеральной проверки налоговой декларации по НДС // *НДС: проблемы и решения*. 2013. № 2.
28. Сасов К. А. Налоговые льготы в свете решений Конституционного Суда // *Налоговые споры: теория и практика*. 2006. № 4.
29. Тютюрюков Н. Н., Тернопольская Г. Б., Тютюрюков В. Н. Налоговые льготы и преференции: цель одна, а механизм разный // *Налоговая политика и практика*. 2009. № 10.
30. Судебные акты по делу А64-890/2010. URL: [http:// kad.arbitr.ru/Card/1b773f5b-b566-45a0-9b1c-12695471c43a](http://kad.arbitr.ru/Card/1b773f5b-b566-45a0-9b1c-12695471c43a) (дата обращения : 26.08.2013).
31. Судебные акты по делу А12-13971/2011. URL: [http:// kad.arbitr.ru/Card/1b773f5b-b566-45a0-9b1c-12695471c43a](http://kad.arbitr.ru/Card/1b773f5b-b566-45a0-9b1c-12695471c43a) (дата обращения : 26.08.2013).
32. Судебные акты по делу А40-87461/11-99-409. URL: [http:// kad.arbitr.ru/Card/1b773f5b-b566-45a0-9b1c-12695471c43a](http://kad.arbitr.ru/Card/1b773f5b-b566-45a0-9b1c-12695471c43a) (дата обращения : 26.08.2013).

References:

1. Tax Code of the Russian Federation (Part 1) from July 31, 1998, No. 146-FL [Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31 iyulya 1998 g. № 146-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.
2. Federal Law No. 137-FL from July 27, 2006 "On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Legislative Acts of the Russian Federation in Connection with the Implementation of Measures to Improve Tax Administration" ["Federal'nyi zakon ot 27 iyulya 2006 g. № 137-FZ «O vnesenii izmenenii v chast' pervuyu i chast' vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii i v otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossiiskoi Federatsii v svyazi s osushchestvleniem mer po sovershenstvovaniyu nalogovogo administrirovaniya»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.
3. Law of the Russian Federation No. 2118-1 from December 27, 1991 "On the Basis of the Tax System of the Russian Federation" [Zakon RF ot 27 dekabrya 1991 g. № 2118-1 «Ob osnovakh nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.
4. Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 392-R from November 20, 2003 "On refusal to examine complaint of a citizen Pronchenko Aleksandr Yakovlevich on the violation of his constitutional rights

and freedoms by subparagraph 21 paragraph 2 article 149 of the Tax Code of the Russian Federation” [Opredelenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 20 noyabrya 2003 g. № 392-О «Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby grazhdanina Pronchenko Aleksandra Yakovlevicha na narushenie ego konstitutsionnykh prav podpunktom 21 punkta 2 stat’i 149 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

5. Ruling of the Constitutional Court No. 287-R from June 09, 2005 “On refusal to accept for consideration the request of the Legislative Assembly of the Irkutsk region on the check of constitutionality of the provision of article 27 of the Federal Law “On the Introduction into Effect of Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and Amending of Certain Legislative Acts of the Russian Federation on taxes” [Opredelenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 9 iyunya 2005 g. № 287-О «Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zaprosa Zakonodatel’nogo sobraniya Irkutskoi oblasti o proverke konstitutsionnosti polozheniya stat’i 27 Federal’nogo zakona «O vvedenii v deistvie chasti vtoroi Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii i vnesenii izmenenii v nekotorye zakonodatel’nye akty Rossiiskoi Federatsii o nalogakh»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

6. Resolution of the Presidium of the Higher Arbitration Court of the RF No. 7307/08 from November 11, 2008 [Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 11 noyabrya 2008 g. № 7307/08]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

7. Resolution of the Presidium of the Higher Arbitration Court of the RF No. 1650/10 from June 08, 2010 [Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 8 iyunya 2010 g. № 1650/10]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

8. Resolution of the Presidium of the Higher Arbitration Court of the RF No. 7090/10 from September 29, 2010 [Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 29 sentyabrya 2010 g. № 7090/10]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

9. Resolution of the Presidium of the Higher Arbitration Court of the RF No. 14951/11 from March 15, 2012 [Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 15 marta 2012 g. № 14951/11]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

10. Resolution of the Presidium of the Higher Arbitration Court of the RF No. 4517/12 from September 18, 2012 [Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 18 sentyabrya 2012 g. № 4517/12]. *System*

GARANT [Electronic resource], Moscow: 2013.

11. Letter of the Department of Tax and Customs-Tariff Policy of the Ministry of Finance of the RF No. 03-03-04/1/100 from February 09, 2006 [Pis'mo Departamenta nalogovoi i tamozhenno-tarifnoi politiki Minfina RF ot 9 fevralya 2006 g. № 03-03-04/1/100]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

12. Letter of the Department of Tax and Customs-Tariff Policy of the Ministry of Finance of the RF No. 03-03-04/1/452 from May 16, 2006 [Pis'mo Departamenta nalogovoi i tamozhenno-tarifnoi politiki Minfina RF ot 16 maya 2006 g. № 03-03-04/1/452]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

13. Letter of the Department of Tax and Customs-Tariff Policy of the Ministry of Finance of the RF No. 03-03-04/1/852 from December 21, 2006 [Pis'mo Departamenta nalogovoi i tamozhenno-tarifnoi politiki Minfina RF ot 21 dekabrya 2006 g. № 03-03-04/1/852]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

14. Letter of the Department of Tax and Customs-Tariff Policy of the Ministry of Finance of the RF No. 03-02-07/1-520 from November 23, 2009 [Pis'mo Departamenta nalogovoi i tamozhenno-tarifnoi politiki Minfina RF ot 23 noyabrya 2009 g. № 03-02-07/1-520]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

15. Letter of the Department of Tax and Customs-Tariff Policy of the Ministry of Finance of the RF No. 03-03-06/1/455 from August 05, 2011 [Pis'mo Departamenta nalogovoi i tamozhenno-tarifnoi politiki Minfina RF ot 5 avgusta 2011 g. № 03-03-06/1/455]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2013.

16. Barulin S. V., Makrushin A. V. Tax Benefits as an Element of Taxation and Instrument of Tax Policy [Nalogovye l'goty kak element nalogooblozheniya i instrument nalogovoi politiki]. *Finansy – Finance*, 2002, no. 2.

17. Vaitman E. V. On the Grounds of which Tax Benefits Companies Have the Right not to Represent Documents in the Course of a Cameral Audit [Po kakim nalogovym preimushchestvam kompanii vprave ne predstavlyat' dokumenty v ramkakh kameral'noi proverki]. *Rossiiskii nalogovyi kur'er – Russian Tax Courier*, 2012, no. 16.

18. Garmaeva M. A. Ratio of Tax Deductions and Tax Benefits [Sootnoshenie nalogovykh vychetov i nalogovykh l'got]. *Pravo i ekonomika – Law and Economy*, 2008, no. 7.

19. Gorskii I. V. How Many Functions does Tax Have? [Skol'ko funktsii u naloga]. *Nalogovyi vestnik – Tax Bulletin*, 2002, no. 3.

20. Grishina O. P. VAT Exemption under Article 146 of the Tax Code

of the RF – is not a Privilege [Osvobozhdenie ot uplaty NDS po st. 146 NK RF – ne l'gota]. *NDS: problemy i resheniya – VAT: Problems and Solutions*, 2012, no. 12.

21. Karasev M. N. Tax Benefits and other Instruments of Tax Policy: Legal Aspects [Nalogovye l'goty i inye instrumenty nalogovoi politiki: pravovye aspekty]. *Finansovoe pravo – Financial Law*, 2004, no. 5.

22. Commentary to the Tax Code of the Russian Federation, of the Second Part (article by article). Chapters 21-24 [Kommentarii k Nalogovomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii, chasti vtoroi (postateinyi). Glavy 21-24]. Compiler and author of comments S. D. Shatalov, Moscow: MTsFER, 2004. *System Konsul'tant Pljus* [Electronic resource], Moscow: 2013.

23. Kostanyan R. K. *Legal Regulation of Tax Benefits in the Russian Federation*: thesis of a candidate of legal sciences [Pravovoe regulirovanie nalogovykh l'got v Rossiiskoi Federatsii: Dis. ... kand. jurid. nauk]. Moscow: 2008.

24. Mal'ko A. V. *Incentives and Restrictions in Law* [Stimuly i ogranicheniya v prave]. Moscow: Yurist", 2004.

25. Taxes and Business in 2012. Total Number and Prospects [Nalogi i biznes v 2012 godu. Itogo i perspektivy]. Under edition of D. E. Fadeev. *System Konsul'tant Pljus* [Electronic resource], Moscow: 2013.

26. Panskov V. G. Tax Benefits and Preferences: Problems and Solutions [Nalogovye l'goty i preferentsii: problemy, puti resheniya]. *Nalogi i finansovoe pravo – Taxes and Finance Law*, 2012, no. 3.

27. Rusakova O. V. Peculiarities of Cameral Audits of VAT Return [Osobnosti kameral'noi proverki nalogovoi deklaratsii po NDS]. *NDS: problemy i resheniya – VAT: Problems and Solutions*, 2013, no. 2.

28. Sasov K. A. Tax Benefits in the Light of Decisions of the Constitutional Court [Nalogovye l'goty v svete reshenii Konstitutsionnogo Suda]. *Nalogovye spory: teoriya i praktika – Tax Disputes: Theory and Practice*, 2006, no. 4.

29. Tyutyuryukov N. N., Ternopol'skaya G. B., Tyutyuryukov V. N. Tax Benefits and Preferences: One Goal, but the Mechanism is Different [Nalogovye l'goty i preferentsii: tsel' odna, a mekhanizm raznyi]. *Nalogovaya politika i praktika – Tax Policy and Practice*, 2009, no. 10.

30. *Court acts on the case A64-890/2010*. Available at: <http://kad.arbitr.ru/Card/1b773f5b-b566-45a0-9b1c-12695471c43a> (accessed: 26.08.2013).

31. *Court acts on the case A12-13971/2011*. Available at: <http://kad.arbitr.ru/Card/1b773f5b-b566-45a0-9b1c-12695471c43a> (accessed: 26.08.2013).

32. *Court acts on the case A40-87461/11-99-409*. Available at: <http://kad.arbitr.ru/Card/1b773f5b-b566-45a0-9b1c-12695471c43a> (accessed: 26.08.2013).