

## ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ЛЬГОТЫ

**Драба Дарья Константиновна**

магистрант, ЧОУ ВО Сибирский юридический университет, РФ, г. Омск

### PROBLEMS OF LAW ENFORCEMENT OF TAX BENEFITS

***Daria Draba***

*Undergraduate, Siberian Law University, Russia, Omsk*

**Аннотация.** Статья посвящена ключевым проблемам правоприменения налоговых льгот в Российской Федерации. Рассматриваются такие аспекты, как отсутствие единых критериев оценки целесообразности льгот, трудности в администрировании, риск злоупотреблений и проблемы межбюджетного регулирования. На основе анализа данных ФНС, Минфина и Счетной палаты за 2023–2025 гг. делаются выводы о необходимости системной реформы механизма налоговых преференций.

**Abstract.** The article focuses on the key issues of tax benefit law enforcement in the Russian Federation. It examines the lack of unified evaluation criteria, administrative complexities, risks of abuse, and interbudgetary conflicts. Based on data from the Federal Tax Service, the Ministry of Finance, and the Accounts Chamber (2023–2025), the article concludes that systemic reform of the tax benefit mechanism is necessary.

**Ключевые слова:** налоговые льготы, правоприменение, налоговая политика, эффективность, фискальные риски, контроль, налоговое администрирование, региональные преференции, злоупотребления, межбюджетные отношения.

**Keywords:** tax benefits, law enforcement, tax policy, efficiency, fiscal risks, control, tax administration, regional preferences, abuse, interbudgetary relations.

Налоговые льготы являются важным инструментом государственной поддержки приоритетных отраслей и групп налогоплательщиков. Однако их правоприменительная практика в РФ на 2025 год демонстрирует системные проблемы, подрывающие эффективность налоговой политики.

Одной из наиболее острых проблем в сфере правового регулирования налоговых льгот в Российской Федерации остается отсутствие единых и юридически закрепленных критериев оценки их целесообразности и эффективности. На практике это приводит к фрагментарности в принятии решений о предоставлении льгот, отсутствию системного подхода к их мониторингу и невозможности формирования обоснованной налогово-бюджетной политики.

Согласно Ежегодному отчету Счетной палаты Российской Федерации за 2024 год [1, с. 35],

совокупный объем налоговых расходов (налоговых льгот, предусмотренных федеральным законодательством) составил порядка 5,8 трлн рублей, что эквивалентно более 23% всех доходов федерального бюджета. При этом, как указывается в указанном документе, лишь около 20% от общего объема налоговых расходов подверглись формализованной оценке эффективности, основанной на количественных и качественных индикаторах (в том числе коэффициент бюджетной эффективности, мультипликативный эффект, прирост налоговой базы и др.).

Оставшиеся 80% налоговых льгот либо вовсе не анализировались с точки зрения их эффективности, либо по результатам экспертной и фискальной оценки были признаны неэффективными.

В результате отсутствия методически выверенного инструментария государство лишается возможности обоснованно корректировать фискальные стимулы и обеспечивает непрозрачность налоговых расходов, подменяя принцип адресности и результативности социально-экономической целесообразностью, не подтвержденной эмпирическими данными. Особенно ярко данная проблема проявляется в контексте льгот по налогу на имущество организаций, предоставляемых промышленным предприятиям в ряде субъектов Российской Федерации.

Так, по данным того же отчета Счетной палаты, в 2024 году бюджетные потери по данному основанию составили не менее 620 млрд. рублей. Однако анализ отчетности налогоплательщиков показал, что свыше 70% организаций, воспользовавшихся данной преференцией, не подтвердили выполнение заявленных инвестиционных показателей, таких как рост производственных мощностей, создание новых рабочих мест или увеличение объема экспорта. При этом правовые последствия за невыполнение инвестиционных обязательств законом либо не предусмотрены, либо их реализация затруднена вследствие правовой неопределенности условий льготы.

Отсутствие нормативно закрепленного универсального механизма оценки налоговых льгот противоречит рекомендациям международных финансовых организаций [4, с. 77; 5, с. 114] (в частности, МВФ и ОЭСР), где налоговые расходы приравниваются к прямым расходам бюджета и подлежат аналогичной процедуре аудита и обоснования. На этом фоне очевидна необходимость законодательного закрепления понятий «налоговая льгота», «налоговые расходы», а также порядка оценки их эффективности на основе унифицированных методических указаний, разработанных Минфином РФ [3, с. 18] и утвержденных в рамках Бюджетного или Налогового кодекса Российской Федерации. Отсутствие единых критериев оценки целесообразности налоговых льгот создает предпосылки для их избыточного и нерационального применения, что влечет за собой искажение принципов справедливости, нейтральности и экономической обоснованности налоговой системы, закрепленных как в теории налогового права, так и в международной практике.

Эффективное администрирование налоговых льгот требует от государства не только нормативной определенности, но и развитой инфраструктуры контроля, способной верифицировать соблюдение налогоплательщиком установленных условий предоставления преференции. Однако в реальной практике правоприменения налоговых льгот в Российской Федерации по-прежнему сохраняется ряд системных и институциональных проблем, препятствующих достижению целей фискальной политики.

Во-первых, условия предоставления льгот в значительной степени формулируются правовыми актами с высокой степенью неопределенности, что ведет к затруднению в квалификации оснований применения льготы. Так, многие нормы, предусматривающие налоговые преференции, содержат формулировки, допускающие произвольное толкование, например: «осуществление инвестиционной деятельности», «выполнение целевых показателей», «инновационный характер продукции» и пр. Отсутствие четких требований к перечню подтверждающих документов (в ряде случаев – их отсутствие на уровне подзаконных актов) осложняет как администрирование, так и последующую проверку условий использования льготы.

Во-вторых, на практике наблюдается значительная неоднородность в подходах к применению

налоговых льгот на уровне территориальных налоговых органов и органов государственной власти субъектов Российской Федерации. В условиях, когда нормативное регулирование льгот допускает региональные вариации, возникают ситуации правового коллизирования и неравного налогового положения аналогичных субъектов хозяйствования в разных субъектах РФ. Это нарушает принцип единообразия правоприменения и ставит налогоплательщиков в заведомо неравные условия, особенно в случае межрегиональной деятельности.

В-третьих, несмотря на заявленную цифровизацию налогового администрирования, уровень автоматизации процессов мониторинга условий предоставления налоговых льгот остаётся недостаточным.

По данным ФНС России на начало 2025 года [2, с. 92], лишь 61% действующих налоговых льгот были включены в реестры с полной цифровой прослеживаемостью, что делает контроль за выполнением условий их применения частично ручным и фрагментарным. Это влечёт дополнительные издержки для налоговых органов и снижает оперативность реагирования на случаи злоупотреблений.

Ситуация усугубляется в условиях бюджетного дефицита, при котором усиливается внутренний конфликт между задачами налогового стимулирования (экономического развития) и задачами фискального контроля (обеспечения полноты поступлений). Налоговые органы, действуя в логике приоритета наполнения бюджета, чаще иницируют документальные и выездные проверки по спорным льготам, что способствует росту числа налоговых споров. При этом сложность доказательной базы, связанная с отсутствием формализованных условий льгот, препятствует разрешению таких споров в пользу государства, а в ряде случаев – создаёт угрозу правовой неопределённости и инвестиционной нестабильности. проблемы администрирования и контроля налоговых льгот в РФ характеризуются комплексным характером, объединяя правовую неопределённость, институциональную неравномерность и технологическую несбалансированность. Преодоление указанных трудностей требует системной модернизации нормативной базы, внедрения единых цифровых стандартов и регламентов контроля, а также формирования публичного реестра налоговых льгот с детальной информацией о порядке их применения и проверке условий.

Проблема злоупотреблений при использовании налоговых льгот в современной налоговой системе Российской Федерации приобретает системный и устойчивый характер. Льготы, изначально предназначенные как инструмент стимулирования социально значимых и экономически приоритетных видов деятельности, нередко становятся объектом агрессивного налогового планирования и схем искусственного создания формального права на преференции при фактическом отсутствии целевого поведения налогоплательщика.

Согласно данным Федеральной налоговой службы РФ, приведённым в аналитическом обзоре за 2024 год [2, с. 74], более 18% организаций, подвергшихся контрольным мероприятиям, не соответствовали установленным условиям предоставления налоговой льготы. Это свидетельствует не только о высоком уровне правонарушений в сфере налоговых расходов, но и о недостаточной эффективности механизмов предварительного контроля и последующего мониторинга со стороны фискальных органов.

Особую обеспокоенность вызывает нарастание схем дробления бизнеса, широко применяемых для получения налоговых льгот, предназначенных для субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП). По сравнению с 2023 годом, доля случаев установленных фактов искусственного дробления возросла на 12%, что указывает на устойчивую тенденцию к формированию фиктивной структуры собственности и управления ради достижения формальных критериев, установленных для МСП – например, по численности работников, объёму выручки или доле участия юридических лиц.

Отдельное внимание в правоприменительной практике уделяется льготам, предоставляемым IT-компаниям, особенно в рамках Постановления Правительства РФ № 985 и федеральных норм, действующих с 2022 года. По результатам проверок, в ряде субъектов Российской Федерации были выявлены случаи использования данных льгот «обналичивающими» структурами, где соответствие формальным признакам IT-деятельности (например, наличие

кода ОКВЭД и регистрация в соответствующем реестре) сочеталось с отсутствием реальной разработческой, технологической или программной активности. Компании декларировали минимальные затраты на НИОКР, не имели штатных специалистов и арендовали почтовые адреса в массовых регистрационных центрах.

Подобные схемы возможны в условиях недостаточной правовой проработанности критериев идентификации *bona fide* налогоплательщиков и формализованного подхода к проверке соответствия условиям предоставления льгот. Также отсутствие унифицированного подхода к определению экономического содержания деятельности, особенно в высокотехнологичных секторах, делает возможным использование номинальных или «подставных» признаков для создания видимости легитимной деятельности.

Правоприменительная и судебная практика последних лет демонстрирует сложность доказывания умысла на злоупотребление налоговыми льготами, особенно в условиях, когда критерии льготы определены расплывчато или допускают альтернативные трактовки. Это, в свою очередь, снижает превентивный эффект фискального контроля и повышает общую нагрузку на административные ресурсы налоговых органов. Механизмы предоставления налоговых льгот в действующем виде оставляют существенные «окна» для недобросовестных практик, что подрывает доверие к налоговой системе и снижает реальную эффективность налогового стимулирования. В целях минимизации рисков злоупотреблений требуется комплексная правовая реформа, включающая введение экономических тестов добросовестности (*substance-over-form tests*), интеграцию цифровых проверок с данными ФНС, Минцифры и ФНС, а также разработку единых критериев верификации соответствия налогоплательщика условиям преференции.

На современном этапе налогово-бюджетного регулирования в Российской Федерации важным вызовом является координация предоставления налоговых льгот между различными уровнями публичной власти. По состоянию на 2025 год, в 64 субъектах Российской Федерации действуют собственные режимы налогового стимулирования, предусматривающие региональные налоговые льготы, в том числе по налогу на прибыль организаций (в части зачисляемой в региональный бюджет), налогу на имущество и транспортному налогу. Такая практика, с одной стороны, демонстрирует стремление субъектов РФ к формированию собственной инвестиционной привлекательности, а с другой – порождает ряд острых правовых и фискальных проблем.

Прежде всего, речь идет о фрагментации правоприменительной практики. Поскольку налоговое законодательство предоставляет регионам значительную автономию в определении условий предоставления и оценки налоговых льгот, формируется пестрая картина льготных режимов по стране. Это приводит к неравенству условий ведения бизнеса, дублированию либо конфликту налоговых стимулов и затрудняет системную оценку эффективности налоговой политики в масштабе страны.

Во-вторых, наблюдается усиление межрегиональной конкуренции за инвестора не за счёт инфраструктурных, институциональных или трудовых преимуществ, а преимущественно за счёт глубины налоговых уступок. Такая конкуренция, по существу, не всегда приводит к реальному увеличению инвестиционной активности, но влечёт снижение налоговой базы и, как следствие, прямые потери доходов бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований. Более того, региональные органы власти зачастую вынуждены прибегать к предоставлению налоговых льгот «на опережение», не имея достаточных инструментов оценки будущих фискальных эффектов, что усугубляет бюджетные дисбалансы.

В-третьих, в российской бюджетной системе отсутствует устойчивый механизм компенсации выпадающих доходов регионов от предоставления налоговых льгот за счёт средств федерального бюджета. Это ставит субъекты Федерации в ситуацию дилеммы: либо обеспечивать собственные бюджетные обязательства, сокращая налоговые стимулы, либо создавать привлекательные налоговые режимы в ущерб собственной фискальной устойчивости. В условиях замедленного роста трансфертов из федерального бюджета (в реальном выражении) и роста региональных долговых обязательств, такая ситуация приобретает системный характер.

Только 20% налоговых льгот признаны эффективными, а большая часть – либо не подвергалась оценке, либо была признана фискально нецелесообразной. В этом контексте региональные налоговые стимулы, не подкрепленные строгими экономическими и правовыми критериями оценки, превращаются в фактор снижения бюджетной устойчивости субъектов Федерации.

Региональные различия в предоставлении налоговых льгот требуют комплексной реформы на федеральном уровне. В числе первоочередных задач следует выделить:

- законодательное закрепление единой методики оценки эффективности региональных налоговых льгот,
- разработку механизма горизонтальной координации между субъектами РФ,
- создание реестра региональных налоговых преференций с публичным доступом,
- рассмотрение возможности частичной компенсации выпадающих доходов регионов при условии достижения документально подтверждённых инвестиционных и экономических результатов.

В современных условиях динамичного развития экономики и цифровизации государственных процессов особенно актуальной становится необходимость системного и комплексного совершенствования института налоговых льгот. На 2025 год целесообразно рассмотреть следующие направления реформирования, направленные на повышение прозрачности, эффективности и контролируемости предоставления налоговых преференций.

1. Установление единых методических рекомендаций по оценке налоговых льгот. В целях обеспечения сопоставимости и объективности оценки эффективности налоговых преференций целесообразно разработать и внедрить единые методические рекомендации. Их разработка должна осуществляться совместно Минфином Российской Федерации и Счётной палатой РФ с учётом международного опыта и лучших практик в области мониторинга и оценки налоговых инструментов. Единые стандарты позволят повысить качество аналитических данных, поддержать принятие обоснованных решений и исключить дублирование функций контролирующих органов.

2. Создание цифрового реестра всех действующих налоговых преференций с открытым доступом. Для обеспечения прозрачности и повышения доверия со стороны бизнеса и общества рекомендуется внедрить централизованный цифровой реестр налоговых льгот. Реестр должен содержать подробную информацию о каждом виде льгот, условиях их предоставления, объёмах предоставленных средств и статистике использования. Открытый доступ к этим данным позволит стимулировать гражданский контроль, повысить ответственность органов власти и снизить коррупционные риски.

3. Внедрение обязательной автоматизированной проверки условий предоставления льгот с инвестиционными критериями. В эпоху цифровизации необходимо интегрировать системы автоматизированной проверки заявленных условий получения налоговых преференций, особенно тех, которые связаны с инвестиционной деятельностью. Использование современных IT-решений и искусственного интеллекта позволит оперативно выявлять несоответствия, предотвращать злоупотребления и обеспечивать более объективный контроль выполнения инвестиционных обязательств.

4. Ужесточение механизма возврата недобросовестно полученных льгот (аналог реституции). С целью повышения ответственности налогоплательщиков за достоверность предоставляемой информации и соблюдение условий льготного режима необходимо разработать и внедрить чёткий и эффективный механизм возврата неправомечно полученных средств. Аналог реституции позволит не только компенсировать бюджетные потери, но и служить фактором сдерживания для потенциальных нарушителей.

5. Выравнивание правил предоставления льгот на региональном уровне через федеральные стандарты. Для устранения значительных диспропорций и административных барьеров между

регионами предлагается установить федеральные стандарты предоставления налоговых льгот. Это обеспечит единообразие и предсказуемость налоговой политики, создаст равные условия для предпринимательской деятельности вне зависимости от субъекта РФ и снизит риски региональных налоговых преференций, способных исказить конкуренцию.

6. Ограничение срока действия льгот и обязательный пересмотр их эффективности через 3 года. Введение ограниченного срока действия налоговых льгот с обязательной периодической оценкой (например, каждые 3 года) позволит своевременно корректировать налоговую политику с учётом изменения экономической ситуации и результатов применения преференций. Отчёты об эффективности должны включать анализ экономических и социальных эффектов, что позволит принимать решения о продлении, изменении или прекращении действия льгот на основе объективных данных.

Такой комплексный подход к реформированию налоговых льгот обеспечит их целевое и рациональное использование, повысит прозрачность бюджетных расходов и создаст условия для устойчивого экономического развития Российской Федерации.

### **Список литературы:**

1. Счетная палата РФ. Ежегодный отчет за 2024 год. – М., 2025. – 183 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа [https://ach.gov.ru/upload/iblock/985/sdxt2rejsx3igowdrvfjq5u2tcngvs39d.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://ach.gov.ru/upload/iblock/985/sdxt2rejsx3igowdrvfjq5u2tcngvs39d.pdf?utm_source=chatgpt.com) (дата обращения: 10.06.2025).
2. Федеральная налоговая служба. Аналитический обзор за 2024 год. – М., 2025. – 148 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/effectiveness/ar2024.pdf](https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ar2024.pdf) (дата обращения: 10.06.2025).
3. Министерство финансов РФ. Методические рекомендации по оценке эффективности налоговых льгот. – М., 2023. – 29 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://docs.yandex.ru/docs/view?url=ya-browser%3A%2F%2F4DT1uXEPRrJRXlUFoewruFBcl9yD7bFNvP64WtpfpaTOumtr8mbqSeLV4toYwoNYypXKGPX5qdR7AtejcyddGOzOXaIeu1HomyZtp1\\_JYX5Mwb0gqJRa3upNzs qMVeva7deRHr72lIR-j1tf\\_zgVgw%3D%3D%3Fsign%3Dz6EEFzkGV-SGH-qttaQB5SNYkd0EueXK\\_j\\_CwRoopUE%3D&name=231130\\_Razyaseniya\\_subekty\\_finish.docx&nosw=1](https://docs.yandex.ru/docs/view?url=ya-browser%3A%2F%2F4DT1uXEPRrJRXlUFoewruFBcl9yD7bFNvP64WtpfpaTOumtr8mbqSeLV4toYwoNYypXKGPX5qdR7AtejcyddGOzOXaIeu1HomyZtp1_JYX5Mwb0gqJRa3upNzs qMVeva7deRHr72lIR-j1tf_zgVgw%3D%3D%3Fsign%3Dz6EEFzkGV-SGH-qttaQB5SNYkd0EueXK_j_CwRoopUE%3D&name=231130_Razyaseniya_subekty_finish.docx&nosw=1) (дата обращения: 10.06.2025).
4. OECD. Tax Expenditures in OECD Countries. – Paris: OECD Publishing, 2021. – 198 p. [Electronic resource]. – Access mode [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2010/01/tax-expenditures-in-oecd-countries\\_g1ghbcaf/9789264076907-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2010/01/tax-expenditures-in-oecd-countries_g1ghbcaf/9789264076907-en.pdf) (accessed: 10.06.2025).
5. MF. Fiscal Transparency Handbook. – Washington, D.C.: IMF, 2022. – 234 p. [Electronic resource]. – Access mode: [https://www.elibrary.imf.org/doc/IMF069/24788-9781484331859/24788-9781484331859/Other\\_formats/Source\\_PDF/24788-9781484348598.pdf](https://www.elibrary.imf.org/doc/IMF069/24788-9781484331859/24788-9781484331859/Other_formats/Source_PDF/24788-9781484348598.pdf) (accessed: 10.06.2025).