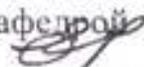


Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра конституционного права
Направление подготовки 40.03.01 – Юриспруденция

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

 С.В. Чердаков

« 13 » 02 2020 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему: Правовое регулирование налоговых льгот и их роль в создании справедливой налоговой системы.

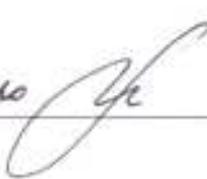
Исполнитель

студент группы 621узб4 13.02.2020  А. А. Науменко

Руководитель

доцент, канд. юрид. наук 13.02.2020  С. В. Чердаков

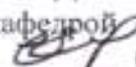
Нормоконтроль

13.02.2020  О. В. Громова

Благовещенск 2020

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра конституционного права

УТВЕРЖДАЮ
Зав. кафедрой

С.В. Чердаков
(подпись)
« 30 » 10 2019 г.

ЗАДАНИЕ

К выпускной квалификационной работе студента Науменко Андрея Андреевича.

1. Тема выпускной квалификационной работы: Правовое регулирование налоговых льгот и их роль в создании справедливой налоговой системы.

(утверждена приказом от 15.11.2019 г. № 2873-уч)

2. Срок сдачи студентом законченной работы: 10 февраля 2020 г.

3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе: Налоговый кодекс Российской Федерации, Закон Амурской области «О налоге на имущество организаций на территории Амурской области, Закон Амурской области «О пониженных ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет», иные правовые акты, учебная и научная литература, публикации в периодических изданиях.

4. Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов): правовые основы налоговых льгот, классификация налоговых льгот в соответствии НК РФ, международного опыт, анализ действующей в РФ практики применения налоговых льгот, юридические характеристики, правовое регулирование налоговых льгот

5. Перечень материалов приложения: нет.

6. Консультанты по выпускной квалификационной работе (с указанием относящихся к ним разделов): нет.

7. Дата выдачи задания: 30 октября 2019 г.

Руководитель выпускной квалификационной работы: Чердаков Сергей Владимирович, доцент, канд. юрид. наук.

Задание принял к исполнению: 30.10.2019 г.


(подпись студента)

РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 51 с., 39 источников.

НАЛОГИ, ЛЬГОТЫ, ПРИМЕНЕНИЕ, ОПЫТ, АНАЛИЗ, ХАРАКТЕРИСТИКА, ПРОБЛЕМЫ, ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Цель выпускной квалификационной работы – провести анализ правового регулирования налоговых льгот.

Для реализации поставленной цели необходимо выполнить следующие задачи:

-изучить понятие, сущность и классификация налоговых льгот в соответствии НК РФ;

-исследовать международный опыт применения налоговых льгот;

-рассмотреть юридические характеристики федеральных и региональных налоговых льгот;

-выделить основные проблемы и систематизировать ключевые направления совершенствования применения налоговых льгот в РФ.

Объектом исследования выступает совокупность общественных отношений, складывающихся в процессе деятельности налогоплательщика, связанной с использованием налоговых льгот, предусмотренных действующим законодательством о налогах и сборах.

Предметом исследования является совокупность норм налогового, гражданского и иных отраслей законодательства, с помощью которых осуществляются нормативно-правовая регламентация налогообложения в Российской Федерации и определение порядка использования налогоплательщиками налоговых льгот, установленных действующим законодательством о налогах и сборах.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 Правовые основы налоговых льгот	8
1.1 Понятие, сущность и классификация налоговых льгот в соответствии НК РФ	8
1.2 Международный опыт применения налоговых льгот	17
2 Правовой анализ действующей в РФ практики применения налоговых льгот	25
2.1 Юридические характеристики федеральных и региональных налоговых льгот	25
2.2 Проблемы правового регулирования налоговых льгот и предложения по совершенствованию	38
Заключение	45
Библиографический список	48

ОПРЕДЕЛЕНИЯ, ОБОЗНАЧЕНИЯ, СОКРАЩЕНИЯ

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

НДС – налог на добавленную стоимость;

НДФЛ – налог на доходы физических лиц.

ВВЕДЕНИЕ

С момента принятия действующей Конституции РФ и провозглашения Российской Федерации социальным государством вопросы разработки, обоснования, введения, применения и эффективности налоговых льгот неизменно находятся в центре внимания как законодателя и исполнительной власти, самих налогоплательщиков и налоговых органов, так и научного сообщества. Активные дискуссии по правомерности различных налоговых льгот в основном вытекают из разного понимания целей их введения, полномочий по введению, а также правил применения¹.

Налоговое льготирование можно по праву считать одной из важнейших составляющих механизма государственной налоговой политики, которая преследует социальные, экономические, экологические и политические цели. Благодаря сокращению своих налоговых обязательств налогоплательщик получает отличную возможность привлечения дополнительных финансовых ресурсов при использовании налоговых льгот, которые имеют исключительный характер. В мировой экономической практике отсутствуют такие налоговые системы, в которых бы налоговые льготы активно не применялись. Однако в настоящее время проблема налогового льготирования является наименее исследованной и наиболее дискуссионной в теории налогообложения. Таким образом, анализ системы налогообложения представляется весьма актуальной и интересной темой с практической точки зрения использования налоговых льгот.

Цель выпускной квалификационной работы – провести анализ правового регулирования налоговых льгот.

Для реализации поставленной цели необходимо выполнить следующие задачи:

-изучить понятие, сущность и классификация налоговых льгот в со-

¹ Федосимов Б. А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации. Чебоксары: ИД «Среда», 2019. С. 82.

ответствии НК РФ;

- исследовать международный опыт применения налоговых льгот;
- рассмотреть юридические характеристики федеральных и региональных налоговых льгот;

- выделить основные проблемы и систематизировать ключевые направления совершенствования применения налоговых льгот в РФ.

Объектом исследования выступает совокупность общественных отношений, складывающихся в процессе деятельности налогоплательщика, связанной с использованием налоговых льгот, предусмотренных действующим законодательством о налогах и сборах.

Предметом исследования является совокупность норм налогового, гражданского и иных отраслей законодательства, с помощью которых осуществляются нормативно-правовая регламентация налогообложения в Российской Федерации и определение порядка использования налогоплательщиками налоговых льгот, установленных действующим законодательством о налогах и сборах.

Степень разработанности темы. Природа налоговой льготы, являясь недостаточно изученной и исследованной, относится к числу дискуссионных вопросов в налоговой теории и в юридической литературе в целом.

Методологической основой исследования выступают такие общенаучные методы, как: системный подход, эмпирический метод, анализ и синтез, индукция и дедукция, частные и специальные методы.

При написании выпускной квалификационной работы использовались: нормативно-правовые и законодательные акты, монографическая литература, научные статьи, учебники и учебные пособия, статистическая литература, налоговая отчетность, а также ресурсы интернета.

1 ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

1.1 Понятие, сущность и классификация налоговых льгот в соответствии НК РФ

Действующее налоговое законодательство (ст. 56 НК РФ) содержит определение понятия льгот по налогам и сборам, под которыми в целом понимаются законно установленные преимущества для отдельных категорий налогоплательщиков (плательщиков сборов) по сравнению с другими налогоплательщиками (плательщиками сборов)². Легально закрепленное понимание льготы включает возможность как полностью не уплачивать налог (сбор) или уплачивать их в меньшем размере.

Формулировка, предложенная законодателем в НК РФ, хотя и принята в учебной литературе, активно критикуется специалистами за отсутствие четкости «с правовой точки зрения».

Так, к примеру, А.С. Баландина полагает, что «данное определение не раскрывает сущности и содержания налоговой льготы, следовательно, требует реформирования... приведенное выше понятие является общим, а в самой статье отсутствует полный перечень налоговых льгот»³.

По мнению С.В. Барулиной, подналоговыми льготами можно понимать формы практической реализации регулирующей функции налогов и являются одним из основных инструментов проведения той или иной налоговой политики и методов государственного налогового регулирования⁴. Определенный интерес представляет точка зрения по данному вопросу И.В. Липатовой, которая раскрывает понятие налоговых льгот следующим образом: «налоговая льгота - это совокупность способов и мер поощрения налогоплательщика, которая осуществляется в соответствии с законодательством и направлена на решение определённых социально-экономических задач, стимулирование некоторых

²Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ(ред. от 29.09.2019 (с изм. от 31.10.2019) //Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³ Баландина А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского гос. ун-та. 2011. № 4 (16). С. 31.

⁴ Барулин С.В. Теория и история налогообложения. М.: Кнорус, 2014. С. 125.

видов деятельности, поддержку низкооплачиваемых слоев населения и другие цели»⁵.

В.Г. Пансков считает, что льготы по уплате налогов и сборов можно определить как разновидность правовой льготы, под которой можно понимать законное послабление положения субъекта, позволяющее в полной мере удовлетворить свои потребности, выражающиеся как в предоставлении особых прав или преимуществ согласно налоговому законодательству, так и в избавлении от налоговых обязанностей⁶. Стоит отметить, что в финансово-кредитном словаре льготы по уплатам налогам и сборам определяются как «предоставленную налоговым законодательством исключительную возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения, а также иного смягчения налогового бремени для налогоплательщика»⁷.

В доктринальном плане преобладают два основных подхода к пониманию налоговой льготы:

- содержательный – исходя из определения налоговой льготы– (ст. 56 НК РФ);
- формальный – исходя из прямого указания НК РФ на конкретное положение как на налоговую льготу.

В справочной правовой литературе льгота определяется как «частичное или полное освобождение от выполнения обязательств, преимущество, дополнительное право, предоставляемое категориям граждан или отдельным организациям, предприятиям, регионам»⁸.

В филологическом толковании⁹ «льгота» определена как право, облегчение, исключение из общих правил; предоставление преимуществ; частичное

⁵ Липатова И.В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. 2016. № 7-1 (21). С. 112.

⁶ Дюжов А.В. Особенности нормативного толкования дефиниции «налоговая льгота» // Экономика. Право. Общество. 2017. № 2 (10). С. 113.

⁷ Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2002. С. 612.

⁸ Барихин А. Б. Большой юридический энциклопедический словарь. М.: Инфра-М, 2009. 713 с.

⁹ Ожегов С. И. Словарь русского языка. М.: Российская энциклопедия, 2011. С. 187.

освобождение от выполнения установленных для всех правил, обязанностей или облегчение условий их выполнения.

В правовой литературе льгота трактуется как «правомерное облегчение положения субъекта, позволяющее ему полнее удовлетворять собственные интересы и выражающееся как в предоставлении дополнительных и особых прав (преимуществ), так и в освобождении от обязанностей»¹⁰.

В работе И.С.Морозовой правовые льготы представлены как «юридическое средство, с помощью которого создается режим наибольшего благоприятствования для удовлетворения интересов и потребностей субъектов, имеющее для последних компенсационное, стимулирующее или гарантирующее значение»¹¹.

Д.Н. Бахрах понимает правовой льготу как специальную юридическую норму, устанавливающую дополнительные права, привилегии для определенных категорий граждан и применяемую в процессе исполнительно-распорядительной деятельности.

Таким образом, можно сделать вывод об относительно однородном понимании налоговой льготы в российской правовой литературе. В целом можно сделать вывод о том, что правовая льгота – это установленное законом предоставление дополнительных (особых) прав (преимуществ) и / или освобождение (полное или частичное) от обязанностей.

Налоговые льготы – форма практической реализации регулирующей функции налогов, тогда как предоставление налоговых льгот – есть один из основных практических инструментов государственного налогового регулирования. По своей сути льготы направляют, побуждают субъекта к активизации правового поведения. Здесь льготы имеют общую цель – согласование (гармонизацию) интересов личности, социальных групп, общества и государства. В российской правовой системе льготы все более активно используются как юридический инструмент оптимизации российского федерализма и местного

¹⁰ Общая теория государства и права / под ред. А.В. Малько. М.: Юристъ, 2012. С. 61.

¹¹ Морозова И.С. Льготы в российском праве (вопросы теории и практики). Саратов, 1999. С. 64.

самоуправления.

Исходя из конституционно значимых целей налогообложения и развития экономики, цель налоговых льгот состоит в согласовании интересов личности, отдельных социальных групп и государства путем выравнивания, гармонизации прав и интересов, на удовлетворение которых направлены льготы¹²

Налоговые льготы – это форма практической реализации регулирующей функции налогов. Поэтому они должны быть зафиксированы только в специальных правовых нормах. Такие нормы всегда имеют субсидиарный характер: то есть всегда предполагают наличие общей нормы (общего правила), в отношении которой они выступают в качестве правового исключения¹³. Отметим, что в отечественной науке и практике, как свидетельствует проведенный анализ научных источников, пока еще отсутствует единое мнение относительно сущности налоговых льгот. Часть авторов трактуют налоговые льготы исключительно как факультативный элемент налога, другие полагают важным использовать их в качестве инструмента налоговой политики. Также существует мнение о налоговых льготах как косвенных расходах бюджета.

В настоящее время анализ научной литературы и соответствующих нормативно-правовых актов позволяет выделить множество различных видов налоговых льгот.

Так, к примеру, в зависимости от субъекта, являющегося получателем льготы, льготы могут быть разделены на льготы, предоставляемые физическим лицам, не осуществляющим предпринимательскую деятельность, либо индивидуальным предпринимателям, либо юридическим лицам.

Также Г.П. Комарова¹⁴ в своей работе предлагает в качестве оснований для выделения видов льгот указывает на условия их получения (условные и безусловные налоговые льготы), либо цели их предоставления (льготы компенсирующего и льготы стимулирующего характера) .

¹² Федосимов Б. А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации. Чебоксары: ИД «Среда», 2019. С. 142.

¹³ Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации. М., 2008. С. 13.

¹⁴ Комарова Г.П. Налоговые льготы и их значение. Иркутск, 2012. С.112.

В свою очередь, С.С. Быков в качестве одного из наиболее выделяемых в науке оснований для классификаций налоговых льгот указывает на такое основание, как деление льгот на виды в зависимости от того, на каком из элементов налогообложения построена схема её применения. Исходя из данного основания можно выделить следующие виды льгот:

- льготы в виде исключения из числа налогоплательщиков;
- льготы в виде исключения из объекта налогообложения;
- льготы в виде изъятий из налоговой базы, уменьшений и вычетов;
- льготы в виде укрупнения или дробления налогового периода;
- льготы в виде уменьшения налоговой ставки;
- льготы в виде упрощения порядка исчисления налога;
- льготы в виде упрощения порядка уплаты налога или изменения его сроков¹⁵.

В тоже время по указанному выше основанию налоговые льготы можно разделить и на три большие основные группы:

- налоговые освобождения, представляющие собой полное или частичное освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога;
- налоговые скидки, являющиеся совокупностью налоговых льгот, направленной на прямое сокращение налоговой базы на установленную величину законодательно разрешенных к вычету видов расходов в целях стимулирования их доходов;
- налоговые кредиты, т.е. перенос установленного срока уплаты налога или сбора на поздний срок¹⁶.

Также налоговые льготы в зависимости от уровня власти, принимающей решение о введении и регулировании льгот, в соответствии со ст. 56 НК РФ можно подразделить на следующие: федеральные налоговые льготы, региональные налоговые льготы, местные налоговые льготы.

¹⁵ Быков С.С. Классификация налоговых льгот как условие и этап оценки их эффективности // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 5. С. 22.

¹⁶ Бембеева В.Б. Налоговые льготы как инструмент стабилизации экономики региона // Экономика и управление. 2015. Т. 1 (67). № 2. С. 13.

Основанием для классификации налоговых льгот может являться и отрасль хозяйственной деятельности, в которой предоставляется та или иная налоговая льгота. Например, земельные налоговые льготы или льготы в нефтегазовой отрасли¹⁷.

Кроме того, в зависимости от формы предоставления выделяют следующие основные виды налоговых льгот:

1. Изъятия. Данная льгота позволяет вывести отдельный объект из налогообложения. Изъятие может быть предоставлено как на постоянной так и на временной основе. По числу лиц: всем плательщикам или определенному кругу лиц. В качестве примера можно привести ст. 251 НК РФ, в которой при расчете налога прибыль организации, в налоговую базу не включаются доходы, которые организация получила в качестве целевого финансирования. Другим примером может служить ст. 381 НК РФ, которой предусмотрено, что при расчете налога на имущество организации, в налоговую базу не включают федеральные автомобильные дороги общего пользования и сооружения, являющиеся их неотъемлемой технологической частью. У физических лиц также имеются льготы в виде изъятий, так например согласно ст. 217 НК РФ, не включаются в налоговую базу такие доходы как: пенсионные, стипендии, средства от благотворительных организаций¹⁸.

Статьей 149 НК РФ предусмотрены льготы по налогу на добавленную стоимость, в которой приведен ряд товаров, работ и услуг, которое не подлежат обложению данным налогом (медицинские товары, услуги по изготовлению лекарственных препаратов, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы).

2. Налоговые скидки. Данный вид налоговой льготы представлен в форме сокращений и вычетов. Налоговым кодексом предусмотрено пять налоговых вычетов для физических лиц: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные и инвестиционные.

¹⁷ Баландина А.С. Классификация отраслевых налоговых льгот на примере нефтегазовой отрасли // Социально-экономические науки и гуманитарные исследования. 2014. № 1. С. 35-39.

¹⁸ Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение. М. : Издательство Юрайт, 2019. С. 47.

Для организаций также предусмотрены вычеты: на вновь введенные основные средства, на фактические произведенные расходы, расходы на НИКОР.

В специальной литературе налоговые скидки делят на общие и специальные, лимитированные и нелимитированные.

Лимитированные – значит ограниченный размер скидок, а нелимитированные, соответственно, позволяют уменьшить налоговую базу на всю сумму расходов. Общие скидки распространяются на всех, а специальные на определенный круг лиц.

3.Налоговые кредиты. Данная льгота позволяет уменьшить сумму , которая подлежит уплате в бюджет. К данному виду льготы относят:

- установление пониженной налоговой ставки для отдельных категорий налогоплательщиков или объектов и предметов налогообложения;
- отсрочка или рассрочка подлежащего уплате налога;
- возврат ранее уплаченного налога;
- зачет ранее уплаченного налога при окончательных расчетах по налогу с бюджетом;
- налоговый кредит в узком значении данного термина;
- замена уплаты налога (или его части) натуральным исполнением¹⁹.

В России используют все перечисленные виды налогового кредита.

Так, пониженные налоговые ставки имеют место, например, по налогу на добавленную стоимость. При стандартной ставке 18%, определенный круг товаров, включающий в себя продовольственные товары первой необходимости и некоторые товары детского ассортимента, облагается по ставке 10%. Пониженные налоговые ставки по налогу на прибыль могут устанавливаться законодательными актами субъектов РФ (в интервале от 13,5 до 18%).

В некоторых случаях налогоплательщику может быть предоставлена отсрочка или рассрочка налогового платежа (см., например, ст.ст. 61, 64 и 64.1 НК РФ).

Статья 64 НК РФ устанавливает порядок и условия предоставления

¹⁹ Рубан В.А. Теория и история налогообложения. Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2010. С. 33-34.

отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов. К числу основных причин, по которым налогоплательщику может быть предоставлена отсрочка или рассрочка налогового платежа НК РФ относит:

- причинение ущерба стихийным бедствием (или иным обстоятельством непреодолимой силы);
- задержки финансирования из бюджета;
- угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога;
- если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной выплаты налога, а также некоторые другие случаи.

Возврат (возмещение) ранее уплаченного налога также предполагается в рамках отечественного законодательства. Так, например, под данную разновидность налоговых льгот подпадает возмещение налога на добавленную стоимость при вывозе товаров с территории Российской Федерации за рубеж.

Зачет ранее уплаченного налога используется, в частности, в процессе избежания двойного налогообложения доходов хозяйствующих агентов. Так, например, к зачету у физических лиц -резидентов Российской Федерации может быть принят налог, уплаченный ими за рубежом по полученным там доходам. Аналогично для юридических лиц по российскому законодательству может быть предоставлен зачет налога на прибыль, уплаченного по доходам, полученным от их деятельности за пределами страны (ст. 311 НК РФ).

Российское налоговое законодательство использует термин «налоговый кредит» в узком значении и понимает под ним предоставление налогоплательщику отсрочки по уплате налогового платежа на определенных условиях²⁰.

4. В настоящее время НК РФ допускает предоставление налогоплательщикам **инвестиционного налогового кредита** (ст. 66 НК РФ). Инвестиционный налоговый кредит²¹ в российском законодательстве представляет собой право в течение определенного срока уменьшать налоговые платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы

²⁰ Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение. М.: Издательство Юрайт, 2019. С. 48.

²¹ Козырин А. Н. Введение в российское налоговое право. М.: Институт публично-правовых исследований, 2014. С. 83.

кредита и начисленных процентов. Эта льгота может быть предоставлена налогоплательщику по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации-налогоплательщику при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ или технического перевооружения собственного производства;
- осуществление внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
- выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставления ею особо важных услуг населению;
- выполнение государственного оборонного заказа и др.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заключенного налогоплательщиком договора с уполномоченным предоставлять эту льготу органом²².

Подводя итог изложенному, хотелось бы отметить следующее. В налоговой системе Российской Федерации действует множество различных налоговых льгот, при этом перечень налоговых льгот в последние годы имеет тенденцию к расширению.

Вывод. Налоговая льгота как правовая категория представляет собой установленное нормами права преимущество, определённой категории налогоплательщиков перед всеми прочими налогоплательщиками. Налоговые льготы будучи элементами налоговой политики направлены на достижение социальных и экономических целей. Налоговые льготы следует понимать как законную форму минимизации налогообложения. Грамотное их использование налогоплательщиками дает возможность существенно снизить налоговое бремя, но в то же время, требует постоянного мониторинга эф-

²² Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение. М.: Издательство Юрайт, 2019. С. 48.

фективности применения в целях недопущения ущерба государственному бюджету. Совокупность налоговых льгот следует рассматривать как элемент правового механизма налогового регулирования, включающего формы, виды и инструменты, предназначенные для стимуляции роста эффективности и прибыльности субъектов экономики, что обусловит также и рост деловой активности, а соответственно и поступлений в бюджет. Налоговые стимулы, сокращающие финансовые обязательства субъектов рынка перед государством составляют совокупность: освобождения законодательно закрепленных категорий налогоплательщиков от налогообложения на определенный период (налоговые каникулы); а также освобождение объекта (полное или частичное) от налогообложения; льготы, в виде сокращения налоговой базы (вычеты и скидки), а также понижение налоговой ставки.

1.2Международный опыт применения налоговых льгот

Актуальность анализа зарубежного опыта применения налоговых льгот как одного из эффективных инструментов налоговой политики обусловлена важной ролью, которую налоговые стимулы играют в системе государственной финансовой поддержки экономических агентов. Развитие российской налоговой системы должно быть основано в том числе на изучении зарубежного опыта.

Изучение опыта разных стран предоставляет возможность выработать направления совершенствования налоговой политики в части предоставления налоговых льгот. В связи с вышеизложенным, актуальным представляется изучение зарубежного опыта предоставления налоговых льгот.

Все налоговые льготы условно можно разделить на две большие группы:

- социальные льготы;
- стимулирующие льготы.

Отличаются данные группы друг от друга по главному критерию – экономическому эффекту. Социальные льготы не предполагают получения какой-либо дополнительной выгоды, а предоставляются в целях поддержки социального равновесия.

Социальные налоговые льготы можно разделить на:

- льготы для физических лиц;
- льготы для юридических лиц, осуществляющих деятельность в социальной сфере.

Например, в Германии отдельным категориям граждан (слепым наемным рабочим, инвалидам) предоставляются дополнительные налоговые льготы, которые имеют фиксированный размер или ограничены определенным верхним пределом. Также в данной стране предусмотрены налоговые льготы для детей, установлены возрастные льготы, а также льготы по чрезвычайным обстоятельствам, таким как болезнь, несчастный случай²³.

В Испании социальные налоговые льготы по различным личным и семейным обстоятельствам предоставляются, в основном, в виде вычетов из налогооблагаемого дохода. Такие льготы доступны только для налогоплательщиков-резидентов²⁴.

Во многих зарубежных странах, в том числе США, льготы предоставляются предприятиям, принимающим на работу инвалидов. Используются также льготы социального характера (например, на отчисления в благотворительные фонды).

Льготы стимулирующего (мотивационного) характера вводятся с целью создания благоприятных условий для развития отдельных отраслей или видов деятельности и обычно находят проявление во всех трех видах эффектов (социальный, бюджетный и экономический), однако при этом акцент переносится на бюджетный и экономический эффект, социальный эффект является сопутствующим, но не основным.

К примеру, в США предусмотрено предоставления большого количества налоговых льгот по налогу на прибыль для предприятий. В первую очередь, льготы устанавливаются для компаний, инвестирующих свои фи-

²³ Жердева А.И. Налоговые льготы: практика применения в России и за рубежом // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2015. № 12.

²⁴ Кириенко А.П. Использование налоговых льгот в регулировании состояния окружающей среды: зарубежный опыт и перспективы России // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 1. С. 25-34.

нансовые ресурсы на определенной территории. Существенные скидки по налогам предусмотрены для компаний, деятельность которых представляет ценность в рамках налоговой политики штата. Помимо этого, предусматриваются налоговые льготы, стимулирующие предприятия к использованию альтернативных источников энергии²⁵. Соответственно, налог на прибыль для предприятий (корпораций) в США представляет из себя не столько фискальный рычаг налоговой политики, сколько инструмент воздействия правительства штата на экономическую ситуацию данной территории, развитие наиболее выгодных для штата направлений производства товаров и услуг.

Действующая в Швеции налоговая политика может быть признана как один из самых важных инструментов, направленных на повышение энергоэффективности страны. Несмотря на то, что установлены высокие налоговые ставки, они варьируются в зависимости от энергопотребителя.

В Германии налоговые льготы (снижение ставки) предусмотрены для имущества в сельском и лесном хозяйствах. Во Франции налоговыми льготами по традиции пользуется все, относящиеся к культуре.

Почти во всех зарубежных странах установлены налоговые льготы в области экспортной деятельности, для создания новых рабочих мест, повышения инвестиционной активности в определенных отраслях, для предприятий, которые образуются и функционируют в относительно менее развитых районах и т.д. Многими государствами используются следующие виды налоговых льгот - полное освобождение от налогов или отсрочка их оплаты.

К примеру, в Италии вновь созданные предприятия в определенных менее развитых регионах подлежат освобождению от налога на прибыль в течение определенного срока. В Бельгии на 10 лет освобождаются от уплаты налога малые венчурные компании в целях стимулирования их деятельности. Помимо этого предусмотрено шестилетнее освобождение от налога для

²⁵ Митрофанова И. А. Актуальность применения зарубежного опыта налогообложения предприятий в российских условиях // Молодой ученый. 2013. №9. С. 217.

предприятий, которые демонстрируют рост производительности труда одновременно с повышением занятости и улучшением использования производственных мощностей.

Одним из самых распространенных видов налоговых льгот за рубежом является сокращение ставок налога на прибыль для стимулирования малого предпринимательства. К примеру, в США при достаточно высокой ставке корпоративного налога предусмотрены пониженные ставки для малого и среднего бизнеса. В Англии применяется специальная пониженная ставка налога к малому предпринимательству.

Изучение налоговых льгот по налогу на прибыль зарубежных стран дает возможность сделать вывод, что между ними существуют достаточно большие различия, в основном, в размерах и условиях применения. Однако наблюдается одна общая черта - налоговые льготы направлены на обеспечение эффективного функционирования механизмов налогового стимулирования научно-технического развития. Анализ зарубежного опыта предоставления налоговых льгот дает возможность сделать вывод, что на сегодняшний день уже существует устоявшийся набор конкретных видов налоговых льгот, которые используются для стимулирования инвестиционного развития страны, а также для социального ее благополучия.

Зарубежная практика показывает, что в налоговом законодательстве США уже несколько десятилетий используются меры²⁶, направленные на ускорение развития инновационной деятельности посредством создания условий, основанных на инструментах льготного налогообложения. К данным мерам относятся, прежде всего, такие льготы, как порядок вычета из налогооблагаемой базы суммы расходов на инновационную деятельность в текущем году и ускоренную амортизацию сроком до 5 лет.

В Канаде налоговое стимулирование зародилось в 1960 г. Первоначально была внедрена система грантов, основанная на стимулировании ин-

²⁶ Королева Л.П. Налоговый кредит как инструмент стимулирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок: зарубежный и отечественный опыт // Бухгалтер и закон. 2015. № 4. С. 22-30.

новационной деятельности на предприятиях.

Отдельного внимания заслуживает японский опыт налогового стимулирования инновационной деятельности. В Японии насчитывается шесть различных подходов к налогообложению инновационных компаний. Данные подходы заключаются в использовании следующих налоговых льгот:

- 1) система ускоренной амортизации для приобретенного оборудования в целях научных разработок;
- 2) налоговые скидки по расходам на инновационные разработки;
- 3) специализированные льготы по расходам на приобретение иностранных научных технологий;
- 4) налоговые скидки, уплачиваемые за пользование иностранных технологий целевые налоговые скидки, связанные с покупкой нового иностранного оборудования;
- 5) налоговые льготы на инновационные затраты.

В Нидерландах налоговые льготы предоставляются на капитальные вложения, инвестиции в научно-исследовательскую работу, охрану окружающей среды, энергосберегающие технологии.

В Швеции введение налоговых льгот произошло более 45 лет назад. В данной стране 10 % расходов предприятий на инновационные цели были освобождены от налогообложения. Помимо этого, была введена 20 % скидка с суммы увеличения объемов расходов на исследовательские работы относительно прошлого года.

В таких странах, как Сингапур и Австралия, уровень объёмной скидки может достигать до двукратного размера от величины расходов на инновации.

Таким образом, в ряде случаев из дохода²⁷, подлежащего налогообложению корпорационным налогом, могут вычитаться суммы, в полтора и два раза превышающие расходы на инновационную деятельность. При этом в Нидерландах объёмная скидка имеет распространение только на

²⁷ Бельтюкова С.М. Мониторинг эффективности применения налоговых льгот в зарубежных странах и российской федерации // Политика, экономика и социальная сфера: проблемы взаимодействия. 2017. С. 71-75

заработную плату работников, которые заняты в инновационной сфере.

Однако среди мер налогового стимулирования, получивших заметное развитие в развитых странах, но не нашедших своего применения в Российской Федерации можно особо выделить следующие основные меры:

1) введение налогового режима «патентного окна», который делает акцент на конечных результатах инновационной деятельности предприятий, обеспечивая им более благоприятный налоговый режим в случае получения дохода от создания и широкомасштабного использования интеллектуальной собственности;

2) введение специального налогового режима для инновационных предприятий;

3) стимулирование с помощью налоговых льгот участия промышленных предприятий в формировании научно-исследовательских объединений для совместного решения наиболее серьезных проблем;

4) введение практики установки налоговых льгот на определенные фиксированные временные периоды (5-10 лет) с последующей оценкой их эффективности²⁸.

Существуют также стандартные направления налогового стимулирования и соответствующий им инструментарий. Однако, в зависимости от конкретных задач формы налоговых льгот в разных странах отличаются, делая их применение более эффективным²⁹. При этом в развитых странах приоритетным принципом введения налоговых льгот выступает их целевой характер. То есть налоговая политика в части предоставления налоговых льгот изначально формируется исходя их конкретных государственных целей, которые необходимо достичь, к примеру, посредством стимулирования определенных производителей.

Необходимо особенно остановиться на том, что на сегодняшний день од-

²⁸ Копина А. А. Международное налоговое право: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт, 2016. С. 243.

²⁹ Вишневская Н. Г. Налоговые методы повышения эффективности инвестиционных проектов. М.: РУСАЙНС, 2015. С. 74.

ним из самых важных направлений налоговой политики во многих странах становится налоговое регулирование состояния окружающей среды, основанное на достижении цели улучшения экологической обстановки. В развитых странах уделяется пристальное внимание экологическим и социальным аспектам налоговой политики, в силу того, что только достижение определенного уровня экономического развития и стабильности дает возможность государству усиливать централизацию финансовых средств для решения социальных и других проблем общегосударственного значения.

Практика установления налоговых льгот по экологическим налогам может быть проиллюстрирована на примере таких развитых стран, как Швеция, Германия, Великобритания, США. В указанных странах устанавливаются льготы, которые позволяют в наиболее полной степени учесть объем ущерба от загрязнений окружающей среды.

Так, в Германии для предприятий, которые используют установки совместной выработки тепла и энергии (когенерации), предусмотрены льготы. Поощрение указанных предприятий осуществляется путем установления пониженных ставок, а также полного освобождения от уплаты энергетического налога при наличии определенных условий.

В Швеции взимается экологический сбор только с крупных производителей электрической и тепловой энергии. В Великобритании применяется льготный тариф для удовлетворяющих определенным условиям предприятий, а также повышенные ставки для определенных выбросов. Пониженные ставки на электричество, которое получено из возобновляемых источников, применяются в Германии.

В зарубежных странах также установлены льготы, которые призваны стимулировать снижение негативного воздействия на окружающую среду. Например, ставки по налогу на углеводороды, который применяется в странах ЕС, дифференцированы. Автотранспортный налог зачастую зависит от экологического класса транспорта, срока его использования или вида и класса используемого топлива. К примеру, в США от уплаты налога освобождаются

владельца автомобилей с электрическим двигателем. В Германии используются меры стимулирования приобретения легкового автомобиля с низким весом и электрическим двигателем. В Швеции для сокращения применения вредных удобрений предоставляются льготы тем, кто использует более экологичные химикаты. Авиакомпании, имеющие более экологичный авиапарк, также пользуются льготной ставкой налога на воздушный трафик. А для уменьшения утечки вредных веществ из аккумуляторов установлена плата за применение батарей с определенным их содержанием.

За счет применения налоговых льгот в развитых странах политика направлена не только на снижение объема негативного воздействия на окружающую среду, но и на уменьшение зависимости от природного сырья.

Вывод. В налоговых системах развитых стран налоговые льготы широко применяются в социальной сфере, обеспечивая равенство и справедливость, в экономике – стимулируя инвестиции и инновации. Легальная оптимизация налоговых льгот принята во всем мире как допустимый инструмент и надежный механизм обеспечения баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения. Действующее российское законодательство о налогах и сборах в части установления порядка и пределов такой оптимизации находится в стадии становления. Это связано с тем, что Российская Федерация относительно недавно стала решать проблему эффективного управления объемами легальной и экономически целесообразной налоговой оптимизации.

2 ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ В РФ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

2.1 Юридические характеристики федеральных и региональных налоговых льгот

Бюджетное и налоговое законодательство РФ в настоящее время предполагает возможность предоставления налоговых льгот на всех уровнях государственного (федерального и регионального) и муниципального управления. Налоговые льготы федерального уровня регламентируются Налоговым кодексом РФ.

В соответствии с действующим законодательством налоговые льготы в Российской Федерации предоставляются по ряду федеральных налогов: НДС, НДСЛ и налогу на прибыль.

Налог на добавленную стоимость (НДС) является универсальным косвенным налогом, который широко применяется в налоговых системах европейских стран. В России НДС был введен на начальном этапе формирования современной налоговой системы на основании Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ». Порядок его применения был установлен Законом РФ от 06. 12. 1991г. № 1991-1 «О налоге на добавленную стоимость» и сохранялся с учетом изменений и дополнений к названому Закону до принятия 21 главы НК РФ, вступившей в силу с 01 января 2001 года.

В качестве льгот по НДС может рассматриваться освобождение некоторых операций от обложения налогом (ст. 149 НК РФ).

Для обоснованного применения налоговых льгот необходимо исполнение следующих требований:

- 1) отдельный учет операций, облагаемых и необлагаемых налогом на добавленную стоимость;
- 2) наличие лицензии на осуществление льготированного вида деятельности;
- 3) характер проводимых операций не должен быть связан с оказанием

посреднических услуг.

Отказ от применения льгот возможен только в отношении всех операций и всех партнеров. Минимальный срок использования отказа от освобождения составляет один год. Не допускается отказ от освобождения на меньшие сроки.

Перечень операций, освобождаемых от налогообложения, достаточно обширен. Такие операции делятся на две группы:

1) операции, по которым налогоплательщик не имеет права отказаться от применения налоговых льгот (п. 1, 2 ст. 149 НК РФ);

2) операции, по которым налогоплательщик имеет право отказаться от применения льгот (п. 3 ст. 149 НК РФ).

Налоговые вычеты - это понятие, предусмотренное ст. 171 НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 173 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по разным ставкам от величины облагаемого оборота отчетного периода, и суммой налоговых вычетов данного налогового периода.

Для принятия налоговых вычетов в отчетном периоде необходимо соблюдение четырех условий:

- наличия налоговой базы;
- предъявленные налогоплательщику затраты должны были соответствовать производственной деятельности организации;
- вычетам подлежат суммы налога, уплаченные налогоплательщиком при приобретении имущества, товаров, работ, услуг;
- имеются должным образом оформленные счета-фактуры.

То есть право на налоговый вычет не зависит от факта оплаты налога поставщику.

Вычетам подлежат:

- суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав;
- суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товара на та-

моженную территорию РФ.

Такой механизм предоставления налоговых вычетов позволил решить многочисленные проблемы, связанные с применением налоговых вычетов по НДС, которые ранее решались в различных судах (вплоть до Конституционного Суда РФ). Не имеет значения, какими средствами (собственными или заемными) покупатель расплатится с поставщиком. При покупке товаров через подотчетное лицо никого не будет волновать, погашена задолженность перед подотчетным лицом или нет. При покупке товаров за наличный расчет не важно требование о необходимости выделения НДС в кассовом чеке.

Основным документом для получения вычета теперь является счет-фактура. А документы, подтверждающие уплату налога, будут нужны только в двух случаях - при получении вычета по НДС, уплаченному на таможне при ввозе товаров, и при возмещении НДС, уплаченного налоговыми агентами³⁰.

Акциз это индивидуальный косвенный налог. В отличие от НДС он применяется в отношении определенного достаточно узкого круга товаров, называемых вследствие этого подакцизными товарами.

Главой 22 НК РФ установлен исчерпывающий перечень подакцизных товаров.

В качестве льгот по акцизам можно рассматривать освобождение отдельных операций от налогообложения.

Налоговым кодексом РФ определены операции, освобождаемые от налогообложения. К ним относятся³¹:

1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

2) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную про-

³⁰ Черник Д. Г. Налоги и налогообложение. М.: Издательство Юрайт, 2019. С.104.

³¹ Там же. С.114.

цедуру экспорта, за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории РФ, а также передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику или по его указанию другим лицам в случае реализации указанных товаров за пределы территории РФ в соответствии с таможенной процедурой экспорта с учетом потерь (в пределах норм естественной убыли). Освобождение данных операций от налогообложения применяется при выполнении требований ст. 184 НК РФ;

3) другие операции.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены налоговые вычеты, которые позволяют уменьшить сумму акциза, перечисляемую в бюджет. Вычетам подлежат только фактически уплаченные суммы акциза на основании расчетных документов, счетов-фактур и других документов. Система налоговых вычетов позволяет избежать двойного налогообложения акцизами.

Порядок применения налоговых вычетов по акцизам установлен ст. 200 и 201 НК РФ. Вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ. При этом налогоплательщики в установленном порядке должны подтверждать свое право на применение налогового вычета³².

Перечни документов, на основании которых осуществляются налоговые вычеты сумм авансового платежа по акцизу, приведены в ст. 201 НК РФ.

Налог на прибыль - входит в составе федеральных налогов и является прямым пропорциональным налогом, т. е. его сумма находится в прямой зависимости от финансового результата деятельности организации. Это означает, что теоретически организации выступают реальными плательщиками этого налога, т. е. данный налог не перекладывается на конечного потребителя продукции как при косвенном налогообложении.

³² Черник Д. Г. Налоги и налогообложение. М. : Издательство Юрайт, 2019. С.121.

Налоговый кодекс в основном сориентирован на отмену льгот по налогу на прибыль. Однако практика показывает необходимость применения некоторых налоговых льгот. Механизм налогообложения прибыли предусматривает налоговую льготу в виде переноса убытков на будущее (ст. 283 НК РФ). Это означает, что организации, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного убытка или на часть этой суммы (т. е. перенести убыток на будущее).

Подходный налог с физических лиц занимает важное место в национальных бюджетно-налоговых системах всех стран мира. В общей системе доходов государства подходный налог входит в группу бюджетобразующих налогов.

Объектом налогообложения признается доход, полученный физическими лицами – налоговыми резидентами от источников в РФ и за пределами РФ, а для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, – полученный только от источников на территории РФ.

В качестве льгот по налогу на доходы физических лиц можно рассматривать исключение из объекта обложения отдельных видов доходов и предоставление налоговых вычетов при определении налоговой базы. Целью предоставления льгот служит повышение уровня социальной защищенности населения, в том числе повышение доступности для населения таких социально значимых благ как образование, медицинская помощь, жилье и т. п., в ряде случаев льготы побуждают людей к активным способам повышения своего благосостояния, таким как создание фермерских хозяйств, получение доходов от подсобных хозяйств.

Другой формой предоставления льгот по налогу на доходы физических лиц являются налоговые вычеты, применяемые в отношении доходов, облагаемых по ставке 13%.

Налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в соответствии со ст. 218-222 НК РФ.

Налоговым кодексом РФ определено семь видов вычетов:

- 1) стандартные;
- 2) социальные;
- 3) имущественные;
- 4) профессиональные;
- 5) инвестиционные;
- 6) при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок;
- 7) при переносе убытков от участия в инновационном товариществе.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику при определении налоговой базы, облагаемой по ставке 13 %.

При введении гл. 23 НК РФ налогоплательщики получили право на стандартные вычеты в размере 3000, 500, 400 и 600 руб.

Социальные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам в соответствии со ст. 219 НК РФ и уменьшают налоговую базу, облагаемую по ставке 13 %, на суммы расходов, произведенных налогоплательщиком в этом же налоговом периоде на цели благотворительности, обучения, лечения, негосударственное пенсионное обеспечение и страхование (с 01 января 2007 г.), финансирование накопительной части пенсии (с 01 января 2009 г.).

Имущественные налоговые вычеты предусмотрены ст. 220 НК РФ по следующим основаниям:

- по суммам, полученным от продажи (реализации) имущества, находящегося в собственности налогоплательщика;
- в размере выкупной стоимости земельного участка и расположенного на нем объекта недвижимого имущества в случае изъятия ее для государственных и муниципальных нужд;
- по суммам, израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры, комнаты или долей в них; в сумме фактически уплаченных процентов на погашение целевых займов (кредитов), полученных на новое строительство (приобретения) жилья

от кредитных и иных организаций РФ.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются в соответствии со ст. 221 НК РФ следующим категориям налогоплательщиков:

- 1) индивидуальным предпринимателям;
- 2) частным предпринимателям и другим лицам, занимающимся частной практикой;
- 3) лицам, получающим доходы от выполнения работ по договорам гражданско-правового характера;
- 4) лицам, получающим авторские вознаграждения.

Размер вычета определяется как сумма произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением доходов.

Инвестиционные налоговые вычеты предоставляются в соответствии со ст. 219.1 НК РФ применительно к доходам, получаемым при реализации ценных бумаг, приобретенных после января 2014 г. на суммы денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет, а также в сумме положительного финансового результата, полученного по операциям, учитываемом на индивидуальном инвестиционном счете.

Инвестиционный налоговый вычет в соответствии со ст. 219.1 предоставляется налоговым агентом или налоговым органом при предоставлении налоговой декларации.

Размер инвестиционного вычета по разным его видам ограничен п. 2, 3, 4 ст. 219.1 НК РФ.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок регламентируются ст. 220.1 НК РФ. Вычеты предоставляются:

- в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, в предыдущие налоговые периоды в пределах налоговой базы по операциям;

- в размере сумм убытков, фактически полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке в предыдущих налоговых периодах в пределах размера налоговой базы.

Таким образом, федеральные налоговые льготы предоставляются по НДС, налогу на прибыль и НДФЛ в виде изъятий и вычетов.

Субъекты Российской Федерации обладают компетенцией в области установления региональных налогов в пределах, определенных статьей 12 Налогового кодекса РФ. Одной из составляющих региональной нормотворческой компетенции является полномочие по установлению налоговых льгот по региональным налогам. Региональные налоги -налог на имущество организаций и транспортный налог, -являясь основным доходным источником регионального бюджета, помимо фискального назначения призваны регулировать региональные экономические процессы.

Грамотное и рациональное установление налоговых льгот по региональным налогам способно повысить инвестиционную привлекательность региона, повлечет развитие малого и среднего предпринимательства, усилит предпринимательскую активность в приоритетных для субъекта Федерации отраслях экономики (производство пищевых продуктов, сельское хозяйство, добыча полезных ископаемых, переработка вторичного сырья и пр.). Согласно ч. 3 ст. 12 НК РФ, законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Федерации законами о налогах могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Налог на имущество предприятий был введен в РФ с 01 января 1992 г. на основании Закона РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий». Введение налога на имущество преследовало фискальные цели, вместе с тем устанавливаемый налог на имущество должен был стать экономическим стимулом повышения эффективности использования производственных фондов.

Льготы по налогу на имущество можно классифицировать по

следующим критериям: по уровню компетенции органов власти, по виду, типу имущества и сумме налога.

Федеральным законодательством установлены льготы в отношении имущества, используемого по прямому назначению для осуществления основных функций организаций или их уставной деятельности. Льготами пользуются религиозные организации, организации и учреждения уголовно-исправительной системы, общероссийские общественные организации инвалидов, предприятия, производящие фармацевтическую продукцию, специализированные протезно-ортопедические предприятия, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации, государственные научные центры, федеральные автомобильные дороги общего пользования, имущество участников особых экономических и производственных зон, инновационных научно-технологических центров и др.

Региональные льготы учитывают экономические особенности регионов, устанавливаются субъектами РФ и расширяют полномочия субъектов в регулировании налогового законодательства.

Налоговые льготы по налогу на имущество организаций установлены в соответствии с Законом Амурской области от 28.11.2003 №266-ОЗ «О налоге на имущество организаций на территории Амурской области»³³.

Налоговые льготы, установленные настоящим Законом, предоставляются при условии ведения отдельного учета льготированного имущества и заключения налогового соглашения между Правительством области и налогоплательщиком.

От уплаты налога на имущество организаций освобождаются следующие категории налогоплательщиков:

1) организации, реализующие на территории области инвестиционные проекты, с момента ввода в эксплуатацию объекта инвестиций до конца срока окупаемости данных проектов, но не более чем на три года, в части имуществ-

³³Закон Амурской области от 28 ноября 2003 года № 266-ОЗ «О налоге на имущество организаций на территории Амурской области». [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/961700021> (дата обращения: 20.10.2019).

ва, созданного в ходе реализации инвестиционных проектов, при условии направления высвободившихся от налогообложения средств на цели, предусмотренные данными инвестиционными проектами;

2) организации, являющиеся субъектами малого и среднего предпринимательства, с общей численностью работающих не менее 35 человек, среднесписочная численность инвалидов в которых составляет не менее 25 процентов от общей численности работающих, при условии направления высвободившихся от налогообложения средств на укрепление материально-технической базы данных организаций;

3) организации, имеющие на балансе детские железные дороги, расположенные на территории Амурской области, в части имущества детских железных дорог при условии направления высвободившихся от налогообложения средств на содержание данных дорог;

4) организации, реализующие на территории области инвестиционные проекты по строительству объектов спорта, в отношении вновь созданного имущества в виде объектов спорта (бассейн, зал спортивный, горнолыжный комплекс (центр), физкультурно-оздоровительный комплекс) в течение пяти налоговых периодов с начала отчетного периода, в котором указанное имущество учтено на балансе в качестве объектов основных средств, при условии направления высвободившихся от налогообложения средств на текущее содержание данных объектов.

Указанная налоговая льгота применяется в отношении имущества, для которого одновременно выполняются следующие условия:

- объект спорта является объектом социально-культурного назначения, признанным соответствующим критериям, установленным п. 1 ч. 1 ст.7.2 Закона Амурской области от 29 декабря 2008 г. № 166-ОЗ «О регулировании отдельных вопросов в сфере земельных отношений на территории Амурской области»;

- имущество создано без привлечения средств федерального, областного и местного бюджетов;

- имущество не передано во владение и пользование третьим лицам.

Кроме того, в Амурской области установлены налоговые льготы по налогу на прибыль организаций в виде снижения ставки налога в части, зачисляемой в областной бюджет, предусмотрены Законом Амурской области от 04.10.2010 №389-ОЗ «О пониженных ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет»³⁴. Этим же законом регулируется порядок предоставления инвестиционного налогового вычета.

Федеральным законом от 24 июля 2002 г. №110-ФЗ раздел IX НК РФ дополнен гл. 28 «Транспортный налог», которой устанавливается порядок применения транспортного налога.

Порядок исчисления и уплаты транспортного налога регулируется гл. 28 НК РФ (налогоплательщики, объект обложения, налоговая база, налоговый период, порядок исчисления, формы отчетности) и законодательными актами субъектов РФ (ставки в пределах, установленных НК РФ, льготы, отчетный период, сроки уплаты), а также специальными нормативными правовыми актами. Он является региональным налогом, обязательным к уплате на территории того субъекта РФ, где он введен соответствующим законом.

Налоговый кодекс РФ предусматривает льготы по транспортному налогу на федеральном уровне в виде освобождения отдельных объектов обложения транспортных средств и транспорта особого назначения, указанных в п. 2 ст. 358 НК РФ.

Гораздо шире льготы представлены в законодательстве регионов. Региональные льготы присутствуют во многих субъектах РФ, учитывают категорию или социальный статус плательщиков, вид, назначение и количество транспортных средств, принадлежащих владельцу.

Так, во многих регионах освобождены от налога: для юридических лиц - автотранспорт, занятый под пассажирские перевозки; для физических лиц - инвалиды I и II групп, пенсионеры, многодетные семьи, для ав-

³⁴Закон Амурской области от 04.10.2010 №389-ОЗ «О пониженных ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет».[Электронный ресурс].URL:<http://docs.cntd.ru/document/961715028> (дата обращения: 11.01.2020).

тотранспортных средств с небольшой мощностью двигателя налоговые ставки снижены вплоть до руб. и т. п.

Так, льготы по транспортному налогу установлены Законом Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области»³⁵ для отдельных категорий граждан.

Данным законом установлены льготные категории граждан, а также порядок подтверждения права на предоставление льготы.

От уплаты налога освобождаются следующие категории налогоплательщиков:

1) пенсионеры, которым назначена трудовая или страховая пенсия по старости, а также лица, соответствующие условиям, необходимым для назначения указанных видов пенсий в соответствии с законодательством Российской Федерации, действовавшим на 31 декабря 2018 года, за одно зарегистрированное на их имя транспортное средство с мощностью двигателя до 100 л. с. включительно независимо от даты выхода на пенсию в год налогового периода;

2) ветераны Великой Отечественной войны, инвалиды I и II групп независимо от даты установления инвалидности в год налогового периода за одно зарегистрированное на их имя транспортное средство с мощностью двигателя до 150 л.с. включительно;

3) родители (усыновители, опекуны), имеющие детей-инвалидов, за одно зарегистрированное на имя родителя (усыновителя, опекуна) транспортное средство с мощностью двигателя до 150 л.с. включительно;

4) родители (усыновители, опекуны), имеющие трех и более детей в возрасте до 18 лет, за одно зарегистрированное на имя родителя (усыновителя, опекуна) транспортное средство с мощностью двигателя до 150 л.с. включительно;

5) Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, Герои Со-

³⁵Закон Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области» [Электронный ресурс]. URL:<http://docs.cntd.ru/document/961700641>(дата обращения: 11.01.2020).

циалистического Труда, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

б) ветераны боевых действий, доход которых (для одиноко проживающих) или среднедушевой доход семьи которых в предыдущем налоговом периоде не превышал двукратную величину прожиточного минимума на душу населения, установленную губернатором области, за одно транспортное средство с мощностью двигателя до 150 л. с. включительно;

7) физические лица за одно зарегистрированное на их имя транспортное средство - легковой автомобиль, оснащенный только электрическим двигателем (электрическими двигателями).

Налоговая льгота предоставляется налогоплательщику в отношении одного транспортного средства по его выбору на основании письменного заявления, поданного в соответствующий налоговый орган, и документа, подтверждающего принадлежность налогоплательщика к одной из указанных выше категорий.

Налогоплательщику, имеющему право на получение налоговой льготы по нескольким основаниям, налоговая льгота предоставляется по одному из оснований по его выбору.

Вывод. Налоговые льготы предусмотрены как по федеральным, так и по региональным налогам. Налоговые льготы федерального уровня регламентируются Налоговым кодексом РФ.

В соответствии с действующим законодательством налоговые льготы в Российской Федерации предоставляются по ряду федеральных налогов: НДС, НДФЛ и налогу на прибыль.

Региональными признаются налоги, устанавливаемые Налоговым кодексом РФ и законами субъектов РФ и вводимые в действие законами субъектов РФ (п. 2 ст. 12 НК РФ). Региональные налоги обязательны к уплате только на территории соответствующих субъектов РФ. Региональные налоги - налог на имущество организаций и транспортный налог, - являясь основным доходным источником регионального бюджета.

2.2 Проблемы правового регулирования налоговых льгот и предложения по совершенствованию

Согласно подп. 3 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах³⁶. Однако из-за отсутствия однозначного подхода к пониманию и видовому содержанию налоговых льгот, их признаков на практике налогоплательщики при реализации данного права сталкиваются с определенными трудностями. Рассмотрим наиболее актуальные проблемы правового регулирования налоговых льгот в Российской Федерации.

В соответствии со ст. 56 НК РФ «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере»³⁷. Данное определение является довольно общим, в нем не приведены классифицирующие признаки, позволяющие однозначно определить, что относится к налоговым льготам.

Вместе с тем, в тексте ст. 56 НК РФ законодатель использует словосочетание «льготы по налогам и сборам», хотя в тексте иных положений НК РФ (например, в ст.ст. 3, 12, 17, 21, 52, 80, 88, 89.2, 356, 372, 381, 387, 395, 396 НК РФ) встречается термин – «налоговые льготы». При этом, в ст. 56 НК РФ отсутствует указание на то, что термины «льготы по налогам» и «налоговые льготы» являются синонимами. Данное терминологическое несоответствие ст. 56 НК РФ с большей частью других положений НК РФ может создавать неопределенность в вопросе о том, распространяются ли правовые нормы, установленные ст. 56 НК РФ, на налогоплательщиков, которые используют преимущества, названные в нормативном правовом акте не «льготами по на-

³⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146 - ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³⁷ Там же.

логам», а «налоговыми льготами».

Вопросы применения налоговых льгот неоднократно становятся предметом судебного обсуждения. В ранее действовавшем Федеральном законе Российской Федерации от 27.12.1991 № 2118 - 1 «Об основах налоговой системы» были выделены следующие виды налоговых льгот:

- необлагаемый минимум объекта;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц и категорий плательщиков;
- понижение налоговых ставок;
- вычет из налогового оклада;
- целевые налоговые льготы, включая отсрочку кредитов и отсрочку взимания налогов³⁸.

В настоящее время НК РФ не содержит систематизированного перечня налоговых льгот, поэтому на практике возникают споры о том, предусматривает ли конкретная правовая норма налоговую льготу или нет.

В НК РФ перечень налоговых льгот закреплен только по налогу на имущество организаций (ст. 381 НК РФ), земельному налогу (ст. 395 НК РФ), а также с 01 января 2015 года по налогу на имущество физических лиц, применительно к которым определены категории налогоплательщиков, освобождаемые (полностью или в установленном размере) от уплаты указанных налогов.

Поэтому, особое внимание необходимо уделить изучению налоговых льгот по тем налогам, в которых отсутствует их терминологическое обозначение. Анализ судебной практики позволил сделать вывод, что наибольшее количество спорных ситуаций возникает при применении налоговых льгот по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС). В качестве примера спорного толкования применения налоговой льготы по НДС можно рассмот-

³⁸Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» //Российская газета. 1992. № 56 (утратил силу).

реть Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.09.2012 № 4517 / 12 (далее – Постановление). В данном Постановлении приведена различная точка зрения судов в отношении налоговых льгот по НДС. Суд первой, апелляционной, кассационной инстанций считают, что главой 21 НК РФ предусмотрено предоставление налоговых льгот в виде как освобождения некоторых операций от налогообложения (статья 149 НК РФ), так и исключения в соответствии с пунктом 2 статьи 146 НК РФ ряда операций из числа операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Однако, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации с данной позицией не согласился, указав, что в пункте 2 статьи 146 НК РФ перечислены операции, которые в целях главы 21 НК РФ не признаются объектом обложения НДС. Отсутствие у налогоплательщика обязанности исчислять и уплачивать в бюджет НДС с операций по реализации земельных участков (долей в них) прямо предусмотрено нормами налогового законодательства и в силу ст. 56 НК РФ не является льготой. Такая реализация, непризнаваемая объектом обложения НДС, не учитывается при формировании налоговой базы по указанному налогу, в то время как налоговые льготы согласно ст. 56 НК РФ применяются только в отношении отдельных категорий налогоплательщиков³⁹.

Согласно положениям п. 1 ст. 38 НК РФ объектом налогообложения принято считать то или иное обстоятельство, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Таким образом, при отсутствии объекта налогообложения у налогоплательщика отсутствует обязанность исчислять и уплачивать НДС в бюджет, так как это прямо предусмотрено законодательством о налогах и сборах, а не потому, что такая обязанность появилась, но может не быть исполнена, поскольку предусмотрено освобождение от нее (налоговая льгота). Следовательно, правовые нормы, ука-

³⁹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.09.2012 № 4517 / 12 // Вестник ВАС РФ. 2013. № 1.

зывающие на то, что операции, не являющиеся объектом налогообложения, не устанавливают налоговые льготы (например, п. 2 ст. 146 НК РФ).

Вопрос о правильном толковании понятия «налоговая льгота» имеет важное значение в случае истребования документов налоговым органом у налогоплательщиков в рамках проведения налоговых проверок.

В пункте 14 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» (далее - Постановление № 33)⁴⁰ указано, что при проведении налоговой проверки налогоплательщики по требованию налоговых органов обязаны представлять документы, подтверждающие право на налоговые льготы в случае их использования. При применении указанной нормы судам необходимо принимать во внимание определение понятия «налоговая льгота», закрепленное в п. 1 ст. 56 НК РФ. Неопределенность в вопросе о том, что относится к налоговой льготе, возникает при применении статьи 149 НК РФ. При осуществлении определенных операций, являющихся объектом налогообложения по НДС, организации и предприниматели данный налог не исчисляют и не уплачивают. Перечень операций, не подлежащих налогообложению НДС (освобождаемых от налогообложения), является закрытым и установлен п. п. 1 - 3 ст. 149 НК РФ.

Конституционный Суд Российской Федерации считает, что предоставление освобождения от налогообложения операций, перечисленных в ст. 149 НК РФ, следует рассматривать как способ предоставления участникам экономических отношений льгот при уплате НДС, направленных, в том числе на создание благоприятных условий для развития той или иной сферы экономической деятельности⁴¹.

По мнению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федера-

⁴⁰ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // Вестник ВАС РФ. 2014. № 7.

⁴¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2013 № 966 - О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2014. № 1.

ции, в ст. 149 НК РФ налоговые льготы установлены в отношении столовых образовательных и медицинских организаций (п.2 ст. 149 НК РФ), религиозных организаций (пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ), общественных организаций инвалидов (пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ), коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат (пп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ). Из пункта 14 Постановления № 33 следует, что указанные в ст. 149 НК РФ специальные правила налогообложения операций не всегда признаются льготой.

В связи с этим норма, предусмотренная п. 6 ст. 88 НК РФ, предоставляющая право налоговым органам требовать документы о подтверждении правомерности использования налоговых льгот, распространяется на те, из перечисленных в ст. 149 НК РФ основания освобождения от налогообложения, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы. Вместе с тем, с учетом положений п. 6 ст. 88 НК РФ у налогоплательщиков не могут быть истребованы документы по операциям, не являющимся объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ) или освобождаемым от налогообложения на основании ст. 149 НК РФ, когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а представляет собой специальные правила налогообложения соответствующих операций.

Следовательно, правомерность действий налоговых органов по истребованию документов у налогоплательщика зависит от того, является ли освобождение от НДС, предусмотренное ст. 149 НК РФ, налоговой льготой, что еще раз подчеркивает важность грамотного законодательного закрепления данного понятия, позволяющего однозначно определить признаки налоговых льгот.

Анализ судебной практики по вопросам применения норм законодательства о налогах и сборах позволяет сделать выводы:

- во-первых, об отсутствии единого целостного подхода к рассмотрению споров о применении налоговых льгот;

- во-вторых, о наличии определенных противоречий в решениях судов по вопросу о том, что является налоговой льготой.

Актуальным является вопрос о том, являются ли понятия «отсрочка», «рассрочка» налоговой льготой. В ст. 10 Закона Российской Федерации от 27.12.1991 № 2118 - 1 «Об основах налоговой системы»⁴² отсрочка взимания налога была выделена в качестве вида налоговой льготы. В настоящее время в ст. 21 НК РФ «Права налогоплательщиков» разграничены право налогоплательщиков на использование налоговых льгот и право на получение отсрочки или рассрочки. Следовательно, законодатель не отождествляет понятия отсрочка, рассрочка с понятием «налоговая льгота». Кроме того, налоговая льгота, согласно ст. 56 НК РФ предоставляет возможность налогоплательщику не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. В то время как отсрочка, рассрочка не уменьшают сумму уплаты налога в бюджет, а в соответствии с п. 3 ст. 61 НК РФ являются формами изменения срока уплаты налога.

По мнению А.А. Ялбулганова, отсрочка и рассрочка по уплате налога не являются налоговой льготой, а относятся к налоговым кредитам, последнее не является безвозмездным. Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена в том случае, если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога⁴³.

Изложенное дает основу для вывода о том, что не любое преимущество, предоставляемое налогоплательщикам на основании законодательства о налогах и сборах, следует рассматривать в качестве налоговой льготы.

По данному вопросу интересным представляется мнение А.В. Малько, который полагает, что для отнесения какого - либо благоприятного режима к категории льгот необходимо учитывать также цели установления данного режима. Именно цели имеют первостепенное значение, ибо не всякое расширение

⁴²Закон РФ от 27.12.1991 N 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» //Российская газета. 1992. № 56 (утратил силу).

⁴³ Налог на имущество физических лиц: постатейный научно-практический комментарий главы 32 НК РФ / под ред. А.А. Ялбулганова. М., 2015.

ние прав и освобождение от обязанностей выступает в качестве льготы⁴⁴.

В Российской Федерации на законодательном уровне не закреплено требование о проверке цели налоговой льготы при ее установлении. В отсутствии указанного требования возрастает риск появления в финансовой системе государства неэффективных и неоправданных налоговых льгот, что в свою очередь приведет к сокращению доходов бюджета.

Таким образом, несмотря на широкое использование в налоговой теории и практике понятия «налоговые льготы» до сих пор не сложилось однозначного, четко определенного подхода к определению и видовому содержанию налоговых льгот. Отсутствие в НК РФ четкого и однозначного определения понятия «налоговая льгота» ведет к неправомерному использованию налоговых льгот, следовательно, к сокращению доходов бюджета, увеличению расходов государства на проведение налоговых проверок. Учитывая, что в современном законодательстве о налогах и сборах параллельно существуют различные основания установления преимуществ для налогоплательщиков, актуальным становится приведение в соответствие их формы и содержания, а также выделение из общего массива правовых норм, только те которые соответствуют понятию налоговой льготы.

⁴⁴ Теория государства и права / под ред. А.В. Малько. М.: Издательский дом «Дело» РАНХ иГС, 2011. 528с.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговая политика является одним из главных инструментов государственного регулирования экономических процессов. Она представляет собой «систему целенаправленных действий государства в области налогообложения на основе экономических, правовых и организационно-контрольных мероприятий».

Налоговые регуляторы выполняют комплекс функций, посредством которых государство воздействует на воспроизводственные процессы. В первую очередь это стимулирующая и фискальная функции. В настоящее время важнейшим инструментом налогового регулирования выступают налоговые льготы. Данную категорию следует рассматривать как комплексное понятие по причине того, что налоговые льготы одновременно выступают в двух основных качествах: как один из самых важных инструментов политики налогового регулирования рыночной экономики и как элемент налогообложения.

Налоговые льготы - это формы практической реализации регулирующей функции налогов. Вместе с изменением массы налоговых начислений, манипуляций способами и формами обложения, дифференциацией ставок налогов, изменением сферы их распространения и системой налоговых трансфертов налоговое льготирование является одним из основных инструментов проведения той или иной налоговой политики и методов государственного налогового регулирования. Последнее предполагает целенаправленное воздействие государства на все стадии процесса расширенного воспроизводства с целью стимулирования (в отдельных случаях - сдерживания) предпринимательской, инвестиционной и трудовой активности, ускоренного накопления капитала в наиболее приоритетных отраслях экономики, развития прикладной науки, техники и социальной сферы.

В соответствии с п. 1 ст. 56 НК РФ налоговые льготы трактуются как преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов по сравнению с другими налогоплательщиками или

плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

В России предусматриваются следующие виды налоговых льгот: необлагаемый минимум объекта; изъятие из налогообложения определенных элементов объекта; освобождение от уплаты налогов определенных категорий плательщиков; понижение налоговых ставок; целевые налоговые льготы, включая инвестиционные налоговые кредиты; прочие налоговые льготы.

По механизму действия налоговые льготы делятся на: форму изъятий, скидок или налоговых кредитов. Изъятие выводит из налогообложения отдельные объекты. Изъятия предоставляются и на постоянной основе и на ограниченный срок, а также применяется не только к определенной категории людей, но и ко всем налогоплательщикам. Скидки направлены на сокращение налоговой базы. В отношении налога на прибыль скидки связаны не с доходами, а с расходами налогоплательщика, а также скидки могут быть разделены на лимитированные и не лимитированные, что определяется на основе влияния налогообложения на результаты. «Налоговый кредит -это льгота, направленная на уменьшение налоговой ставки или окладной суммы, изменяющая заинтересованному лицу срок уплаты налога от трех месяцев до одного года.

У применения налоговых льгот есть ряд следующих преимуществ: роль государства в экономике снижается, налоговые льготы не имеют индивидуального характера (ст. 56 НК РФ), происходит снижение бюджетных расходов государства, оптимизируются встречные финансовые потоки.

Однако есть и существенные недостатки у данного механизма: денежные суммы, которые выпадают из бюджета, контролируются в меньшей степени, чем прямые бюджетные расходы; отсутствует механизм расчета социально-экономической эффективности; экономический эффект предоставления конкретной налоговой льготы оценивается только на стадии ее введения, не оценивая последующие потери доходов бюджета; эффективность предоставления налоговой льготы в контексте достижения цели ее введения не

анализируется или анализируется недостаточно тщательно; эффективность применения тех или иных налоговых льгот повышается в условиях стабильности налогового законодательства страны.

Предоставляя налогоплательщикам те или иные налоговые льготы, государство прежде всего активизирует воздействие налогового регулятора на различные экономические процессы.

Ввиду всего вышесказанного, можно сказать, что применение налоговых льгот для регулирования экономических и социальных процессов достаточно целесообразно. Однако, следует отметить, что их использование требует конкретного научного обоснования с позиции системного подхода в каждом индивидуальном случае, а также оценки сравнительной эффективности достижения поставленных задач в сочетании с другими инструментами государственного регулирования.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

I Правовые акты

1 Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 31. - Ст. 4398.

2 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) // Собрание законодательства РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3824.

3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 27.12.2019, с изм. от 28.01.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.01.2020) // Собрание законодательства РФ. - 2000. - № 32. - Ст. 3340.

4 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 27.12.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.02.2020) // Собрание законодательства РФ. - 2002. - № 1 (ч. 1). - Ст. 1.

5 Закон Амурской области от 28 ноября 2003 года № 266-ОЗ «О налоге на имущество организаций на территории Амурской области». [Электронный ресурс]. – Режим доступа:<http://docs.cntd.ru/document/961700021>- 20.10.2019.

6 Закон Амурской области от 04.10.2010 №389-ОЗ «О пониженных ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/961715028> - 11.01.2020.

7 Закон Амурской области от 18.11.2002 № 142-ОЗ «О транспортном налоге на территории Амурской области» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/961700641> - 11.01.2020.

II Специальная литература

8 Баландина, А. С. Классификация отраслевых налоговых льгот на примере нефтегазовой отрасли / А. С. Баландина // Социально-экономические нау-

ки и гуманитарные исследования. - 2014. - № 1. - С. 35-39.

9 Баландина, А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций / А. С. Баландина // Вестник Томского гос. ун-та. - 2011. - № 4 (16). - С. 31.

10 Барихин, А. Б. Большой юридический энциклопедический словарь / А. Б. Барихин. - М.: Инфра-М, 2009. – 713 с.

11 Барулин, С.В. Теория и история налогообложения / С. В. Барулин. - М.: Кнорус, 2014. - С. 125.

12 Бельтюкова, С.М. Мониторинг эффективности применения налоговых льгот в зарубежных странах и российской федерации / С. М. Бельтюкова // Политика, экономика и социальная сфера: проблемы взаимодействия. - 2017. - С. 71-75

13 Бембеева, В.Б. Налоговые льготы как инструмент стабилизации экономики региона / В. Б. Бембеева // Экономика и управление. - 2015. - Т. 1 (67). - № 2. - С. 13.

14 Быков, С. С. Классификация налоговых льгот как условие и этап оценки их эффективности / С. С. Быков // Известия Иркутской государственной экономической академии. - 2013. - № 5. - С. 22.

15 Вишневская, Н. Г. Налоговые методы повышения эффективности инвестиционных проектов: монография /Н. Г. Вишневская, Л. И. Гончаренко, Ю. В. Малкова. - М. : РУСАЙНС, 2015. - 172 с.

16 Дюжов, А.В. Особенности нормативного толкования дефиниции «налоговая льгота» / А. В. Дюжов // Экономика. Право. Общество. - 2017. - № 2 (10). - С. 113.

17 Жердева, А. И. Налоговые льготы: практика применения в России и за рубежом / А. И. Жердева // Экономика и менеджмент инновационных технологий. - 2015. - № 12.

18 Киреенко, А. П. Использование налоговых льгот в регулировании состояния окружающей среды: зарубежный опыт и перспективы России / А.П. Киреенко // Известия Иркутской государственной экономической академии

(Байкальский государственный университет экономики и права). - 2014. - № 1. - С. 25-34 .

19 Козырин, А. Н. Введение в российское налоговое право учебное пособие / А. Н. Козырин.- М.: Институт публично-правовых исследований, 2014. - С. 83.

20 Комарова, Г. П. Налоговые льготы и их значение / Г. П. Комарова. - Иркутск, 2012. - С.112.

21 Копина, А. А. Международное налоговое право: учебник для бакалавриата и магистратуры / А. А. Копина. - М.: Юрайт, 2016. - С. 243.

22 Королева, Л.П. Налоговый кредит как инструмент стимулирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок: зарубежный и отечественный опыт / Л. П. Королева // Бухгалтер и закон. - 2015. - № 4. - С. 22-30.

23 Костанян, Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации / Р. К. Костанян. - М., 2008. - С. 13.

24 Липатова, И.В. К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета / И. В. Липатова // Научный альманах. - 2016. - № 7-1 (21). - С. 112.

25 Лыкова, Л. Н. Налоги и налогообложение / Л. Н. Лыкова. - М. : Издательство Юрайт, 2019. - С. 47.

26 Митрофанова, И. А. Актуальность применения зарубежного опыта налогообложения предприятий в российских условиях / И. А. Митрофанова // Молодой ученый. - 2013. - № 9. - С. 217.

27 Морозова, И. С. Льготы в российском праве (вопросы теории и практики) / И. С. Морозова. - Саратов, 1999. - С. 64.

28 Налог на имущество физических лиц: постатейный научно-практический комментарий главы 32 НК РФ / под ред. А.А. Ялбулганова. - М., 2015. – С. 167-180.

29 Общая теория государства и права / под ред. А. В. Малько. - М.: Юристъ, 2012. - С. 61.

30 Ожегов, С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов; под ред. Н. Ю. Шведовой. - М.: Российская энциклопедия, 2011. - 1056 с.

31 Рубан, В.А. Теория и история налогообложения / В. А. Рубан. - Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2010. - С. 33-34.

32 Теория государства и права / под ред. А.В. Малько. - М.: Издательский дом «Дело» РАНХ иГС, 2011. - 528 с.

33 Федосимов, Б. А. Правовой режим налоговых льгот по законодательству Российской Федерации / Б. А. Федосимов. - Чебоксары: ИД «Среда», 2019. - С. 82.

34 Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой. - М.: Финансы и статистика, 2002. - С. 612.

35 Черник, Д. Г. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для вузов / Д. Г. Черник. М.: Издательство Юрайт, 2019. - С.104.

III Историко-правовые акты

36 Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. - 1992. - № 56 (утратил силу).

IV Судебная практика

37 Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // Вестник ВАС РФ.- 2 014. - № 7.

38 Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.09.2012 № 4517 / 12 // Вестник ВАС РФ. - 2013. - № 1.

39 Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2013 № 966 - О // Вестник Конституционного Суда РФ. - 2014. - № 1.