

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Юридический институт
Кафедра «Предпринимательское, конкурентное и экологическое право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Руководитель магистерской
программы,
заведующий кафедрой
_____ В.В. Кванина
_____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ: ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ

ЮУрГУ - 40.04.01.2017.242.Ю

Направление: «Юриспруденция»
Магистерская программа: 40.04.01 «Предпринимательское право; коммерческое право»

Руководитель магистерской
диссертации
Кванина Валентина Вячеславовна, профессор,
д.ю.н.
_____ 2017 г.

Автор магистерской
диссертации
магистрант группы Ю-242
Антонова Валерия Олеговна
_____ 2017 г.

Нормоконтролер,
Тихомирова Анжелика Витальевна,
доцент, к.ю.н.
_____ 2017 г.

Челябинск 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА I	ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ	
1.1	История развития института налоговых льгот.....	10
1.2	Зарубежный опыт применения налоговых льгот.....	19
1.3	Налоговая льгота как правовая категория: понятие, признаки, классификация.....	29
ГЛАВА II	ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1	Особенности правового регулирования налоговых льгот по федеральным налогам и сборам.....	41
2.2	Особенности правового регулирования налоговых льгот по региональным налогам и сборам.....	50
2.3	Особенности правового регулирования налоговых льгот по местным налогам и сборам.....	59
2.4	Оценка эффективности применения налоговых льгот как способ совершенствования механизма их применения.....	69
	ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	81
	БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	86
	ПРИЛОЖЕНИЕ № 1.....	94
	ПРИЛОЖЕНИЕ № 2.....	95
	ПРИЛОЖЕНИЕ № 3.....	96

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертации. В условиях глобального мирового финансового кризиса обозначилась высокая зависимость и уязвимость российской экономики от факторов внешнеэкономической конъюнктуры. В связи с чем, сократились доходы бюджета, под вопросом оказалось решение стратегической задачи Правительства – модернизация экономики и ее переход на инновационный путь развития. Вместе с тем, несмотря на рыночные преобразования, проводимые на протяжении последних двадцати лет, продолжает оставаться незадействованным в полной мере огромный налоговый потенциал российской экономики. Особенностью российской налоговой системы является то, что в отличие от большинства промышленно развитых стран, где система налогов в полной мере способствует стимулированию и поощрению инноваций, действующий в России налоговый механизм не способствует в достаточной степени раскрытию инновационного налогового потенциала¹. Объясняется такое положение дел непродуманной системой налоговых льгот и преференций, установленных в налоговой системе России. При этом именно через налоговое стимулирование экономики государство способно решать многие задачи, стоящие перед собой: оказывать стимулирующее воздействие на развитие бизнеса, в том числе на начальном этапе его становления, сглаживать региональную дифференциацию, усиливать социальные функции налогообложения.

В условиях рыночной экономики налоговые льготы являются одним из наиболее эффективных средств реализации государственной налоговой политики. Налоговые льготы оказывают влияние не только на участников экономического процесса, но и на государство в целом, гарантируя ему получение стабильных налоговых доходов, обеспечивая повышение конкурентоспособности отечественной продукции на мировом рынке и снижение безработицы. Несмотря

¹ Алисенов А.С. Налоговое стимулирование инноваций в экономике России. М.: Проспект. 2015. С. 3.

на широкое использование категории «налоговые льготы» в нормативно-правовых актах и в юридической литературе, до сих пор не сложилось однозначного, четко определенного подхода к общему пониманию и содержанию налоговых льгот, отсутствует развернутая классификация видов налогового льготирования как в отечественной так и зарубежной практике. До настоящего времени место налоговых льгот в налоговой системе не определено и по данному вопросу продолжают дискуссии.

По данным Минфина России в 2016 году в стране действовало более 200 видов налоговых льгот на общую сумму 1,6 трлн. рублей. По сравнению с 2015 годом их число выросло почти на 50 процентов, а расходы бюджетов всех уровней на их предоставление – на 33 процента. Не случайно, на протяжении многих лет и ученые, и уполномоченные органы власти поднимают вопрос о необходимости сокращения количества предоставляемых налоговых льгот на основе оценки их бюджетной, социальной и экономической эффективности. Вместе с тем, без тщательной оценки эффективности налоговых льгот неминуемо может произойти то, что в российской экономике зачастую и происходит: бессистемная отмена одних и появление других, новых льгот, связанных, прежде всего, с преобладанием тех или иных лоббистских интересов.

На основании изложенного полагаем, что актуальность темы обусловлена теоретической и практической значимостью вопросов, связанных с использованием налоговых льгот.

Степень научной разработанности проблемы. Государственная важность и социально-экономическая значимость вопросов, связанных с применением налоговых льгот на практике, вызвали большой интерес у ученых и юристов-практиков и обусловили рассмотрение ряда аспектов данной проблемы.

Вопросы установления, использования и применения налоговых льгот освещались в общем виде в отдельных параграфах, либо фрагментарно, по ходу исследования иных правовых проблем. Среди авторов, уделивших внимание этой проблеме, следует назвать А.С. Адвокатову, Е.В. Акимову, Ю.В. Арбатскую, С.В.

Барулина, Т.Д. Братко, Н.В. Васильеву, Т.В. Горохову, А.М. Гринкевич, В.В. Ефимова, М. Жажину, Д.Ю. Заниздра, С.А. Зеленина, Р.Н. Калакова, И.А. Майбурова, А.В. Макрушина, Т.А. Малинину, Е.Б. Мурашкину, С.Г. Пепеляева, М.В. Титову, О.А. Черкашину и др.

Признавая теоретическую значимость исследований указанных авторов, отметим, что работы позволили накопить необходимый теоретический материал и обозначить поле исследования, однако указанные исследования пока еще не привели к формированию целостного научного представления о системе налоговых льгот.

Цель и задачи исследования. Целью настоящей работы является комплексное рассмотрение института налоговых льгот в налоговой системе Российской Федерации на примере отдельных налоговых льгот. Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

- изучить историю развития института налоговых льгот;
- проанализировать опыт применения налоговых льгот за рубежом;
- определить сущность налоговых льгот, выработать понятие и выделить признаки;
- выявить виды налоговых льгот и отличия налоговых льгот от налоговых преференций;
- выявить особенности правового регулирования налоговых льгот по федеральным, региональным и местным налогам и сборам;
- выявить проблемы применения налоговых льгот на основе анализа судебной практики в области применения налоговых льгот;
- рассмотреть оценку эффективности применения налоговых льгот как способа совершенствования механизма применения налоговых льгот.

Объект и предмет диссертационного исследования. Объектом диссертационного исследования является совокупность общественных

отношений, складывающихся в процессе установления и применения налоговых льгот, предусмотренных действующим законодательством о налогах и сборах.

Предметом исследования является совокупность норм налогового законодательства, с помощью которых осуществляется нормативно-правовая регламентация налогообложения в РФ и определение порядка использования налогоплательщиками налоговых льгот, установленных федеральным, региональным и местным законодательством, доктринальные источники и правоприменительная практика.

Методологической основой диссертационного исследования выступают следующие научные методы познания: диалектический, анализ и синтез, исторический, обобщение, системный, сравнительного правоведения и другие.

Теоретическую основу исследования составляют научные труды по налоговому праву, в частности труды авторов – А.В. Брызгалина, А.В. Демина, В.М. Зарипова, Н.П. Кучерявенко, Т.А. Малининой, А.В. Толкушкина, З.М. Черниловского.

Нормативно-правовую базу исследования составили Налоговый Кодекс РФ, Бюджетный Кодекс Российской Федерации, Закон Челябинской области «О налоге на имущество организаций» от 27 ноября 2003 г., Закон Челябинской области «О транспортном налоге» от 28 ноября 2002 г., а также другие нормативные правовые акты, регулирующие установление и применение налоговых льгот.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в комплексном анализе вопросов, посвященных проблемам применения налоговых льгот и исследованию правового регулирования налоговых льгот на федеральном, региональном и местном уровнях.

Основные положения, отражающие научную новизну проведенного исследования:

1. Анализ приведенных исторических данных о развитии института налоговых льгот на разных исторических этапах позволяет сделать вывод о том, что налоговые льготы в том или ином виде всегда занимали особое место в жизни общества и являлись эффективным инструментом влияния на различные стороны жизнедеятельности государства. В истории достаточно примеров, наглядно показывающих, что чрезмерное увеличение числа налогов и уменьшение послаблений, а также ликвидация и упразднение налоговых льгот приводит к внутренним конфликтам и значительному ослаблению государства, что в свою очередь влечет ухудшение уровня жизни большинства населения.

2. Анализ зарубежного законодательства показал, что понятие «налоговая льгота» и «налоговая преференция» являются синонимичными по отношению друг к другу. Отметим, что по российскому законодательству понятие налоговая льгота и налоговая преференция не являются тождественными по отношению друг к другу. Под налоговой льготой понимать право налогоплательщика уменьшить налоговую базу, но не его обязанность. Преференцию же, в свою очередь, следует рассмотреть как обязанность налогоплательщика, которая дает ему возможность уменьшить налоговую базу. Понятие преференций целесообразно ввести в НК РФ, это устранило бы многозначность и неопределенность трактовок, имеющих на практике.

3. В работе предложено налоговую льготу рассматривать как дополнительный элемент юридического состава налога, установленный НК РФ и иными нормативно-правовыми актами о налогах и сборах для достижения определенных целей, представляющий собой право отдельных категорий налогоплательщиков на уменьшения (полного и частичного) налоговых обязательств налогоплательщика в определенный период времени.

4. В диссертации выявлены следующие признаки налоговых льгот: срочность, целевой характер, добровольность, избирательность, определенность,

формальность, налоговые льготы не могут носить индивидуализированный характер.

5. Автором предложена следующая классификация налоговых льгот:

- по отдельным категориям субъектов (налоговые льготы, предоставляемые субъектам малого и среднего предпринимательства, резидентам ОЭЗ, другим социально-уязвимым группам населения);

- по целевому характеру налоговых льгот (стимулирующие, компенсационные);

- по форме: (уменьшение налогооблагаемой базы, предоставляемой в виде изъятий и вычетов; снижение ставки налога; налоговое освобождение).

- по территориальному признаку (федеральные, региональные, местные).

6. Анализ действующего федерального законодательства позволил выявить в ряде случаев применение налоговых льгот индивидуального характера, что нарушает основные принципы налогообложения и приводит к дисбалансу интересов субъектов налогового права. В связи с этим сделано предложение о внесении изменений в НК РФ, устраняющие данные недостатки.

7. Порядок установления нормативных актов на местном уровне не единообразен. В работе предложено устанавливать налоговые льготы по определенному местному налогу только нормативным правовым актом о конкретном налоге, что позволит говорить о соблюдении принципа определенности налога и позволит налогоплательщикам в полной мере реализовать право на применение налоговых льгот.

8. Автором сформулировано понятие эффективности налоговой льготы. Предлагаем под эффективностью налоговой льготы понимать совокупность показателей, закрепленных законодателем и направленных на достижение определенных целей, а именно на то, чтобы затраты бюджета были ниже по сравнению с применением иной меры государственной поддержки. В качестве показателей рассматривать бюджетную, социальную и экономическую эффективность налоговой льготы.

9. В целях оптимизации налоговых льгот нужно проводить оценку эффективности налоговых льгот, путем постоянного их мониторинга. В работе предложены критерии подхода к оценке эффективности налоговой льготы. Оценка эффективности налоговой льготы состоит из определения того круга льгот, эффективность которых целесообразно оценивать, исходим из того, что используем классификацию налоговых льгот стимулирующего и компенсационного характера. Следующая составляющая оценки эффективности – это оценка затраченных на администрирование данной льготы ресурсов, иными словами, эффективность администрирования. И третья составляющая оценки эффективности налоговой льготы - соответствие льготы целям, ради которых она установлена, причем данные цели оцениваются исходя из конкретных параметров.

10. Для совершенствования механизма применения налоговых льгот предлагаем внести в НК РФ следующую поправку.

Дополнить пунктом 4 статью 56 НК РФ следующего содержания:

«Установление бюджетной, социальной и экономической эффективности налоговой льготы является обязательным при введении и применении налоговой льготы на федеральном, региональном и местном уровне».

Теоретическая значимость исследования. Сформулированные в работе выводы и предложения могут быть использованы в целях совершенствования законодательства, а также при дальнейших научных исследованиях в данной области.

Практическая значимость исследования. Основные положения диссертационного исследования могут быть использованы при преподавании налогового права. Основные теоретические положения работы и выработанные рекомендации нашли свое отражение в 7 научных публикациях.

Структура и объем диссертации. Работа состоит из введения, 2 глав, включающих 7 параграфов, заключения, библиографического списка и приложений.

ГЛАВА I ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

1.1 История развития института налоговых льгот

Для более детального и глубокого понимания сущности налоговых льгот необходимо изучить историю их зарождения и развития. Система обязательных платежей существовала издревле, впервые свое юридическое закрепление она нашла в Законах царя Хаммурапи и Законах Ману. Закрепленные нормы об обязательных платежах способствовали защите интересов плательщиков, однако институт льгот и привилегий не предусматривался вовсе.

Впервые термины «льгота» и «привилегия» стали известны мировому законодательству во времена Древнего Рима, и именно в римском праве институт льгот начал свое формирование как элемент налоговой системы и приобрел вид, отдаленно напоминающий современный. В Законах XII таблиц – употребляются оба этих понятия. Так, ст. 1 Таблицы III устанавливает правило 30 льготных дней, отведенных должнику «после признания им долга или после постановления против него судебного решения». В статьях первой и второй Таблицы IX понятие «привилегия» не просто употребляется в контексте, как вышеизложенный пример, но еще и определяется как «отступление в свою пользу от закона». Именно Великий Рим заложил основы привилегий и льгот как правового института, разделив их на приносящие пользу и невыгодные (например, ограничения правоспособности за уклонение от господствующей религии)¹. Позже привилегии связывались с более конкретными отношениями: со службой для короля, феодала, со статусом чужестранца и т.п.². Римские граждане, проживавшие не в Риме, в мирные времена от государственных повинностей

¹ Ефимов В.В. Догма римского права. М.: Книга по требованию, 2011. С. 34.

² Черниловский З.М. Всеобщая история государства и права. М.: Юристъ, 1995. С. 75.

освобождались в целом, коренные жители провинций от налогов не освобождались, что служило символом их подчиненного положения¹.

На ранних этапах развития экономической мысли большинство стран Европы использовали привилегии и льготы как механизм, способный упорядочить отношения между феодалами и их чиновниками. И везде, так или иначе, привилегии характеризовали статус субъекта, его служебную роль в иерархии власти. В средневековых городах принимались специальные акты, в которых данные привилегии предоставлялись и подтверждались королями и императорами.

В середине XII века известный английский юрист Г. Брактон в своем трактате «О законах и обычаях Англии» специально посвятил привилегиям отдельную главу, которую так и назвал «О привилегиях, о том, кто их может даровать и какие из них принадлежат королю». В силу своей власти над всеми, кто пребывает в его королевстве и по своему праву могущества предоставляет привилегии непосредственно сам король².

Достаточно рациональная налоговая система возникла на рубеже XVII - XVIII вв.: дворянство и духовенство от уплаты существующих налогов освобождались, а буржуазия и крестьянство несли налоговое бремя в полном объеме³.

Таким образом, мы видим, что в отдельные периоды средневековья освобождение от налога было преимущественно сословной льготой для различных категорий граждан, льготы носили дискриминационный характер и были направлены на лоббирование государственных интересов. Но постепенно роль льгот менялась. Рассмотрим этот вывод на примере России.

¹ Черник Д.Г., Починок А.П. Основы налоговой системы: учебник для вузов. 3-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. С. 39.

² Брактон Г. Трактат «О законах и обычаях Англии» [Электронный ресурс]. URL: http://drevlit.ru/docs/england/XIII/Bracton/De_legibus/text5f88.php (дата обращения 03.04.2015).

³ Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: учебное пособие для вузов. 2-е изд., М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С.54.

На Руси с момента объединения Древнерусского государства начала складываться финансовая система, и уже в конце IX в. стали проявляться зачатки системы налогообложения. Основным источником доходов княжеской казны была дань – изначально нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог.

Князь Олег первым на Руси предоставил льготы своей военной дружине за службу¹. С появлением Русской Правды привилегии оформлялись в основном как «пожалованные» государем исключительные права, как проявление его милости и «монаршей воли», как особый дар, «подать» ограниченному кругу субъектов, принадлежащих к «власти предержавшей»².

В XVI веке на Руси фактически заново начала создаваться финансовая система. Привилегии стали закрепляться в различных нормативно-правовых актах. Например, в Судебнике 1550 г. Иван IV предоставил определенные привилегии «служилому дворянству»; в Соборном Уложении 1649 г. нашли отражение феодальные привилегии; также некоторые привилегии нашли отражение в получивших широкое распространение так называемых податных привилегированных или отпускных грамотах (Двинская уставная грамота, освобождавшая купцов от уплаты определенных налогов).

В условиях феодального российского общества привилегии и льготы имели в основном сословный характер. Под привилегиями зачастую понимались необоснованные преимущества для избранных за счет одновременного ущемления прав большинства граждан.

В эпоху Петра I происходят существенные изменения в налоговой политике³. В 1718 г. финансовые службы перешли к подушному обложению населения. В результате этой акции были выделены группы сословий, которые не платили подать (дворянство и духовенство), а также были фактически уравнены в податном отношении различные группы крестьянского населения

¹ Соловьев С.М. Собрание сочинений. Кн. 2. М.: Мыслитель, 1988. С. 10, 14.

² Буланже М. Царь повелел: «Казнокрадству не быти!» // Налоговый вестник. 1998. № 1. С.11

³ Павленко Н.И. Петр Великий. М.: Мысль, 1994. С. 489.

(государственные, владельческие, посессионные, холопы)¹. «Полными» плательщиками были все разряды крестьян (зависимые, чернососшные, бобыли), посадские люди и купцы².

Новый виток развития института налоговых льгот произошел в период царствования Екатерины II. Подушная подать так и оставалась основным прямым налогом. Манифестом от 17 марта 1775 г. полностью освобождалось от этого налога все купеческое сословие в связи с введением для него особого вида налогообложения – гильдейской подати.

В 1785 г. Екатерина II в Жалованной грамоте дворянству пошла на дальнейшее расширение института льгот и привилегий дворянству и верхам городского населения – крупным купцам, заводчикам, фабрикантам. При этом увеличивались повинности и налоги для податных сословий³.

В период царствования Николая I в налоговую систему были внесены существенные для института льгот и привилегий изменения. Николаем I осуществлялась деятельность по ослаблению налогового бремени. В 1832 г. учреждается новая сословная группа – почетные граждане, которые полностью освобождались от уплаты подушной подати. На них также не распространялась рекрутская повинность, и они освобождались от телесных наказаний. В разряд потомственных граждан включались крупные предприниматели, ученые, художники, дети дворян. Личными почетными гражданами могли быть низшие чиновники и лица, окончившие высшее учебное заведение⁴.

В начале XX века для развития финансовой системы России был проведен ряд значимых реформ. Концепция льготного обложения была принята российским законодательством, но развита была еще слабо.

¹ Толкушкин А.В. История налогов России. М.: Юристъ, 2001. С. 73.

² Брокгауз Ф.А., Ефрон И.А. Энциклопедический словарь. Репринтное воспроизведение издания. Полутом 17. М.: Изд. Центр «ТЕРРА», 1890–1907. С. 233, 249.

³ Суворин А.С. Записки императрицы Екатерины II. Репринтное воспроизведение издания. пер. с подлинника, изданного Императорской Академией Наук. С.-Петербургъ.: Издание А.С. Суворина, 1907. С. 537.

⁴ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов. М.: Книжный мир, 1999. С. 23.

В соответствии с Декретом ВЦИК и СНК от 30 октября 1918 г. единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог должны были платить богатая часть городского населения и богатые крестьяне. Городская и деревенская же беднота полностью освобождалась от уплаты налога, а средние слои получали существенные налоговые льготы¹.

В 1918–1919 гг. неоднократно ставился вопрос о снижении чрезвычайного революционного налога с крестьян среднего и ниже среднего достатка, вопрос был разрешен на заседании ВЦИК, где был принят Декрет «О льготах крестьянам-середнякам в отношении взыскания единовременного чрезвычайного революционного налога»².

Налогообложение основывалось на классовых принципах и было прогрессивным. Предоставлялись льготы крестьянам, увеличивавшим площади посевов, производительность хозяйства.

Переход к новой экономической политике характеризовался введением множественности налогов и сборов и многократностью обложения торгово-промышленного оборота в различных его звеньях.

Налоги, вводимые в период Великой Отечественной войны, отличались своей новизной и чрезвычайностью (дополнительные потребности бюджета обеспечивались рядом новых налогов и сборов с населения). Цель установления – привлечение средств бездетных граждан к расходам государства на общественное воспитание и содержание детей в детских учреждениях, оказание помощи многодетным семьям и одиноким матерям.

В послевоенный период налоговая система в СССР некоторое время оставалась практически неизменной. В 1953 г. произошел коренной переворот в установленной системе сельскохозяйственного налога (подходное обложение заменяется погектарным, при котором сельскохозяйственный налог исчисляется по твердым ставкам с площади земельного участка), в результате которой была

¹ Дьяченко В.П. Финансы СССР: учебник, т. 2. М.: Гос. фин. изд-во, 1933. С. 34.

² Декрет ВЦИК «О льготах крестьянам-середнякам в отношении взыскания единовременного Чрезвычайного Революционного налога» от 10 апреля 1919 г. № 80 // Собр. Узак. Р.-Кр. Прав. 1919. № 12. Ст. 121 (утратил силу).

установлена широкая система льгот. Чтобы не обанкротить сельское хозяйство широкой системой применяемых льгот в соответствии с Указом Президиума Верховного Совета СССР от 10 апреля 1965 г.¹ был введен подоходный налог с колхозов, при этом система привилегий сохранялась².

Налоговую систему СССР в 1970–1980 гг. составляли: подоходный налог, взимаемый с кооперативных предприятий и общественных организаций, колхозов, а также с населения; налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан; сельскохозяйственный налог и местные налоги³.

От уплаты подоходного налога с кооперативных и общественных организаций освобождались организации потребительской кооперации с прибыли от реализации товаров народного потребления и изделий производственно-технического назначения. Не подлежала обложению прибыль, полученная от откорма скота, молочного животноводства, птицеводства, огородничества, реализации рыбы собственного улова⁴.

Помимо налога с кооперативных предприятий, взимался налог с владельцев строений, введенный с 1 июля 1981 г. Положением о местных налогах⁵.

В соответствии с указанным Положением, от налога с владельцев строений освобождались: колхозы, производственные объединения и межхозяйственные предприятия (организации) в сельском хозяйстве, а также межхозяйственные предприятия и организации с участием рыболовецких колхозов; а также многие граждане, хозяйства которых подлежат обложению сельскохозяйственным налогом; и другие категории граждан, которые отличились какими-либо заслугами, либо по состоянию здоровья.

¹ Указ Президиума ВС РФ «О подоходном налоге с колхозов» от 10 апреля 1965 г. // Ведомости ВС СССР. 1965. № 15. Ст. 206 (утратил силу).

² Румянцев А.М. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия. Т. 1. М.: Мысль, 1972. С. 202.

³ Пепеляев С.Г. Налоговое право: учеб. пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 76.

⁴ Буланже М. Из истории подоходного налога и налога на прибыль // Налоговый вестник. 1998. № 6. С. 147.

⁵ Указ Президиума ВС СССР «О местных налогах и сборах» от 26 января 1981 г. // Свод законов СССР. Т. 5. М., 1984. Ст. 95 (утратил силу).

К налогам, взимаемым с населения, относились: подоходный налог, сельскохозяйственный налог, земельный налог, налог с владельцев транспортных средств. Налогоплательщиками по подоходному налогу с населения являлись советские и иностранные граждане, имевшие на территории СССР источники доходов. В зависимости от источника дохода плательщики делились на несколько групп, для каждой из которых был определен особый порядок обложения, размеры необлагаемого минимума, льготы и скидки. Льготному обложению подлежала одна группа плательщиков, к которой относились рабочие, служащие и приравненные к ним лица (военнослужащие, студенты, аспиранты). Для данной группы были установлены более высокий необлагаемый минимум дохода и более низкие ставки налога, предоставлялись льготы по семейному положению¹.

При обложении подоходным налогом была установлена следующая система льгот. От уплаты полностью освобождались военнослужащие (солдаты, матросы, сержанты) со всех видов довольствия; все граждане, получавшие пенсию; лауреаты Ленинской и Государственной премий и премий ленинского комсомола с сумм этих премий; инвалиды по зрению; инвалиды Великой Отечественной войны. Участникам войны предоставлялись скидки по налогу в размере 50 процентов по всем видам получаемых доходов².

Земельный налог, введенный 1 июля 1981 г. Положением о местных налогах, являлся местным прямым налогом, взимаемым с кооперативных предприятий, учреждений и организаций, а также с граждан СССР, иностранных физических и юридических лиц и лиц без гражданства по выделенным им в установленном законом порядке земельным участкам. По земельному налогу также существовали льготы, которые предоставлялись определенным категориям населения.

Налог с владельцев транспортных средств, введенный 1 июля 1981 г. Положением о местных налогах, взимался с граждан СССР, иностранных

¹ Титов Ю.П. История государства и права России: Учебник. М.: Проспект, 1998. С. 241.

² Черкашина О.А. Налоговые льготы как правовой институт: автореф. дисс. ... канд. юр. наук. М., 2007. С. 13.

юридических и физических лиц, лиц без гражданства за принадлежащие им автомобили, мотоциклы, мотосани, моторные лодки. От налога были освобождены: инвалиды Великой Отечественной войны 1941–1945 гг., другие инвалиды из числа военнослужащих.

В начале 90-х гг. двадцатого столетия была образована Комиссия Верховного Совета СССР по вопросам привилегий и льгот, утвержденная постановлением Президиума Верховного Совета СССР от 5 декабря 1990 году¹. Комиссия сильно потрясла общественное мнение информацией о том, как живут высокопоставленные лица, какими поблажками пользуются и как злоупотребляют своим служебным положением. Общество не было готово принять такую информацию, и вскоре комиссия была расформирована.

Формирование налоговой системы России было завершено принятием Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»². Статья 10 закона определяла виды налоговых льгот: необлагаемый минимум объекта налога; 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 налоговые кредиты; прочие налоговые льготы. Льготы по всем налогам применялись только в соответствии с указанным нормативным актом. Запрещалось предоставление налоговых льгот, носящих индивидуальный характер, если иное не было установлено законодательством Российской Федерации, то есть, фактически допускалось предоставление индивидуальных налоговых льгот при выполнении определенного ряда условий.

¹ Постановление Президиума Верховного Совета СССР «О положении о комиссии Верховного Совета СССР по вопросам привилегий и льгот» от 5 декабря 1990 г. № 1816-1 [Электронный ресурс]. URL: <http://pravo.levonevsky.org/baza/soviet/sss10585.htm> (дата обращения 07.03.2015).

² Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2119-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527 (утратил силу).

В 1996 г. в Российской Федерации одним из основных направлений государственной политики в области налоговой реформы¹ было провозглашено радикальное сокращение льгот и исключение этого института из общего режима налогообложения². Такое решение аргументировалось тем, что налоговые льготы разрушают налоговую систему, исключение предположительно позволит не только компенсировать выпадающие при отмене отдельных налогов бюджетные доходы, поставить вопрос о последующем поэтапном снижении налоговых ставок, но и в определенной степени восстановить принцип равномерности и справедливости распределения налогового бремени.

Однако на практике, отказавшись от института налоговых льгот по налогу на прибыль организаций, государство лишилось эффективных механизмов стимулирования и поддержки отдельных категорий налогоплательщиков, а в налоговой системе Российской Федерации усилилась фискальная функция налогообложения за счет функции регулирующей³.

Таким образом, анализ приведенных исторических данных о развитии института налоговых льгот на разных исторических этапах позволяет сделать вывод о том, что налоговые льготы в том или ином виде всегда занимали особое место в жизни общества и являлись эффективным инструментом влияния на различные стороны жизнедеятельности государства.

В истории достаточно примеров, наглядно показывающих, что чрезмерное увеличение числа налогов и уменьшение послаблений, а также ликвидация и упразднение налоговых льгот приводит к внутренним конфликтам и значительному ослаблению государства, что в свою очередь влечет ухудшение уровня жизни большинства населения.

¹ Между тем в Послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 6 марта 1997 г. было сказано, что необходимо «жестко пресекать любые попытки наиболее сильных представителей частного бизнеса получить для себя исключительные привилегии» // Российская газета. 1997. № 47.

² Указ Президента РФ «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» от 8 мая 1996 № 685 // СЗ РФ. 1996. № 20. Ст. 2326 (утратил силу).

³ Кустова М.В., Ногина О.А., Налоговое право России. Общая часть: учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 190.

Отсутствие у определенных слоев населения налоговых льгот служило символом их подчиненного положения, и, напротив, «обладание правом на налоговые льготы» у отдельных категорий населения подчеркивало привилегированность их положения, которая зачастую не имела должного обоснования и часто приводила к злоупотреблениям со стороны «привилегированных». В связи, с чем цели налоговых льгот и преференций на отдельных этапах развития стран менялись от политических до социально-экономических.

В дореволюционной России освобождение от налога было сословной льготой для дворян. В годы становления советской власти налоговые льготы стали также применяться в государственном управлении, целевое применение налоговых льгот носило классовый политико-экономический характер. По мере становления и развития советского строя, уравнивания всех в правах и доходах в государственном управлении в большей степени преобладали административные, а не экономические инструменты и методы.

В переходный к рыночной экономике период была провозглашена необходимость использования в государственном регулировании экономических инструментов и формирования новой налоговой системы, в которой большое применение получили налоговые льготы, направленные на стимулирование отдельных отраслей экономики, не основанных на дискриминационных началах.

1.2 Зарубежный опыт применения налоговых льгот

Процесс становления налогового законодательства зарубежных стран занимает длительное историческое время, постоянно совершенствуясь и адаптируясь к новым экономическим реалиям и потребностям государства. Налоговое законодательство зарубежных стран характеризуется широким составом и сложной структурой налоговых льгот и преференций. Так как налоговые льготы являются наиболее эффективным средством реализации налоговой политики, специалистами в области налогообложения неоднократно

отмечалось, что тщательно разработанная система разнообразных налоговых льгот, действующая в развитых государствах, во многом обуславливает эффективность их налогового механизма в целом¹. Таким образом, использование зарубежного опыта льготного налогообложения представляется полезным и целесообразным при формировании рациональной налоговой системы в России.

Большой интерес представляет вопрос о конституционных основах института налоговых льгот в зарубежных странах, ведь именно конституционные нормы лежат в основе законодательного регулирования налогообложения в большинстве государств (в том числе в России).

Конституция РФ² не содержит норм, которые бы непосредственно регламентировали вопросы предоставления налоговых льгот гражданам и организациям. Между тем, в конституциях некоторых государств встречаются положения, имеющие прямое отношение к налоговым льготам. Например, согласно ст. 172 Конституции Королевства Бельгии «в области налогов не может устанавливаться никаких привилегий», при этом «любое налоговое исключение или послабление может быть установлено только законом»³. Правила о возможности освобождения от уплаты налогов исключительно на основании закона предусмотрены также ст. 101 Конституции Великого Герцогства Люксембург⁴, ст. 150 Конституции Федеративной Республики Бразилии⁵. Несколько отличается по своей конструкции норма ст. 133 Конституции Испании, хотя в ее диспозиции также употреблен термин «налоговые льготы (привилегии)», содержание которого не раскрывается: «Налоговые льготы (привилегии), относящиеся к государственному налогообложению, должны устанавливаться в

¹ Красноперова О.А. Динамика законодательства Российской Федерации в сфере налоговых льгот // Гражданин и право. 2000. № 3. С. 49.

² Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // Российская газета. 25.12.1993. № 237.

³ Систематизированная Конституция Бельгии от 17 февраля 1994 г. // Федерализм в России и в Бельгии. Материалы Бельгийско-Российского научного colloquiuma. Лейвен: Изд-во ин-та Европейской политики катол. ун-та г. Лейвена. 1996. С. 325.

⁴ Конституция Великого Герцогства Люксембурга от 17 октября 1868 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://worldconstitutions.ru/?p=146> (дата обращения 02.04.2017).

⁵ Конституция Федеративной Республики Бразилия от 5 октября 1988 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://worldconstitutions.ru/?p=206> (дата обращения 02.04.2017).

соответствии с законом»¹. Конституция Республики Польша указывает в ст. 217 лишь на необходимость определения в законе принципов предоставления льгот, а также «категорий субъектов, освобожденных от налогов»².

В отличие от положений основных законов некоторых стран, Конституция РФ не закрепляет норму о том, что предоставление каких-либо преимуществ в области налогообложения по общему правилу не допускается. В тексте Конституции РФ отдельное положение, посвященное данному вопросу, было бы избыточным, так как общее правило о недопустимости установления каких-либо преимуществ в области налогообложения вытекает из основанных на ст. ст. 19, 57 Конституции РФ принципов всеобщности и равенства налогообложения. Любые преимущества в области налогообложения рассматриваются как исключения из указанных принципов, и их предоставление всегда требует соответствующего обоснования.

Следует отметить, что предусмотренные конституциями ряда иностранных государств правила о возможности установления налоговых льгот (в частности, освобождений от уплаты налогов) только законом по сути, представляют собой дополнительные гарантии, призванные, в том числе обеспечить правовую определенность, стабильность налогового регулирования, защиту прав и интересов налогоплательщиков. Важно отметить, что хотя Конституция РФ прямо не закрепляет такого рода гарантии (они предусмотрены ст. 56 НК РФ³), возможность установления и отмены налоговых льгот только законом также во многом обусловлена конституционными положениями, а именно ст. 57 Конституции РФ, содержащей требование законного установления налога⁴. Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, «только закон в силу его

¹ Конституция Испании от 6 декабря 1978 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://worldconstitutions.ru/?p=12> (дата обращения 02.04.2017).

² Конституция Республики Польшы от 2 апреля 1997 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://worldconstitutions.ru/?p=112> (дата обращения 02.04.2017).

³ Налоговый Кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁴ Братко Т.Д. Конституционные основы института налоговых льгот в правовых системах России и зарубежных стран // Закон. 2013. № 10. С. 172.

определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности»¹. Поскольку же использование налогоплательщиком налоговых льгот непосредственно влияет на размер его налоговой обязанности, конституционное требование законного установления налога необходимо рассматривать как относящееся, в том числе к форме нормативного правового акта, которым устанавливаются или отменяются налоговые льготы.

Таким образом, можно сделать вывод, что для многих стран характерно, что гарантии установления налоговых льгот и преференций регламентируются основным законом. Конституция Российской Федерации непосредственно не закрепляет институт налоговых льгот в отличие от законодательства зарубежных стран, однако мы рассматриваем налоговую льготу как элемент налога, а исходя из положения ст. 57 Конституции РФ, полагаем, что Конституция РФ, устанавливая общие правила о налоге, непосредственно устанавливает правила и для ее отдельных элементов.

Налоговые льготы и преференции в законодательстве зарубежных стран традиционно предоставляются в следующих формах: освобождение от уплаты каких-либо налогов и (или) сборов; исключение из налоговой базы определенной части объекта и (или) отдельных видов объектов обложения; налоговые скидки (сумма, подлежащая полному или частичному исключению из налоговой базы при расчете суммы налога); уменьшение размера налоговых ставок; налоговые вычеты из налоговой базы; необлагаемый минимум по доходам и (или) стоимости имущества (капитала); изменение сроков уплаты налогов и (или) сборов; налоговые каникулы (освобождение от уплаты налога на определенный период времени); зачет и (или) возврат уплаченных налогов; упрощение порядка

¹ Постановление Конституционного суда РФ «... по делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 г. «О государственной границе РФ» в ред. от 19 июля 1997 г.» от 11 ноября 1997 г. № 16-П. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Консультант Плюс. (дата обращения 10.05.2017).

представления налоговой отчетности (изменение состава и (или) сроков)¹.

Учитывая приоритеты, стоящие перед обществом на каком-либо этапе развития, государство выбирает наиболее оптимальный состав налоговых льгот, формирующий тем самым систему льгот и преференций. Рассмотрим особенности наиболее распространенных форм налоговых льгот, применяемых за рубежом.

Среди множества налоговых преференций, предусмотренных законодательством зарубежных стран, в особую группу следует выделить налоговые кредиты, которые применяются в отношении всех категорий налогоплательщиков: физических лиц и организаций. Налоговые кредиты, как правило, устанавливаются в процентах от понесенных затрат, поэтому наряду с налоговыми вычетами из налоговой базы данные методы являются основными механизмами налогового стимулирования в мировой практике.

Налоговые кредиты в современном налоговом законодательстве России изначально были представлены: налоговым кредитом и инвестиционным налоговым кредитом. Предоставление налоговых кредитов прекращено с 1 января 2007 г. на основании Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»². Под инвестиционным же налоговым кредитом понимается такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу на прибыль с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов (п. 1 ст. 66 НК РФ). Так как под льготами НК РФ признает предоставляемые отдельным категориям

¹ Калаков Р.Н. Практика предоставления налоговых льгот в зарубежных странах // *Налоги и налогообложение*. 2010. № 9. С. 104.

² Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27 июля 2006 № 137-ФЗ // *СЗ РФ*. 2006. № 31. Ст. 3436.

налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере, можно сделать вывод, что при буквальном толковании норм законодательства инвестиционные кредиты льготами не признаются, так как они предусматривают лишь возможность переноса срока уплаты налога на более поздний срок без каких-либо результативных финансовых послаблений. Это положение равно применимо и для иных форм изменения сроков уплаты налогов и сборов (отсрочка, рассрочка). Это вносит неопределенность и затруднения в их применении на практике.

В литературе справедливо отмечается, что в России при переходе к современной системе законодательства о налогах и сборах англоязычному термину «налоговый кредит» (tax credit) придано неправильное значение, под которым фактически понимается кредитование налогоплательщиков государством (в лице налоговых органов) с соблюдением ряда условий (заключение договора, установление размера процентной ставки, суммы кредита, срока кредитования, вида обеспечения)¹. Поэтому необходимо понимать, что главным отличием понимания термина «tax credit» в зарубежных странах от понятия в российском законодательстве является то, что за рубежом «налоговый кредит» понимается как налоговая льгота в форме различных вычетов, скидок и изъятий для налогоплательщиков.

Применительно к зарубежному опыту термин «налоговый кредит» следует понимать в трех аспектах:

1) налоговые вычеты (изъятия) предоставляются в форме уменьшения налоговой базы (а в некоторых случаях, в основном в США, - и суммы налога) на определенную заранее установленную величину;

2) налоговые вычеты предоставляются в форме вычета сумм налогов, уплаченных в других налоговых юрисдикциях и (или) освобождения некоторых видов доходов (например, дивидендов, процентов, роялти) от налогообложения;

¹ Кашин В.А., Пономарева Н.В. Системный подход в налоговых отношениях // Финансы. 2009. № 12. С. 29.

3) налоговые скидки, которые предоставляются путем уменьшения (изъятия) налогового оклада. Скидки, как правило, разработаны таким образом, что устойчиво уменьшаются по мере увеличения дохода, подлежащего налогообложению.

Наиболее распространенным формой налогового кредита во всех индустриальных странах являются налоговые скидки, зарубежный опыт налогового администрирования классифицирует все налоговые скидки (вычеты) на две группы: возмещаемые (refundable) и невозмещаемые (non-refundable). Возмещаемые скидки позволяют уменьшать налоги на доходы налогоплательщика на сумму скидки, превышающую размер таких налогов. Таким образом, налогоплательщик может получить необлагаемый доход от государства. Примерами возмещаемых налоговых скидок в США являются налоговая скидка на заработанный доход, налоговая скидка на детей, а в Великобритании налоговая скидка работника.

Невозмещаемые налоговые скидки не могут доводить размер налогового оклада до отрицательной величины. Таким образом, налогоплательщики не могут получить доходы сверх своих платежей в налоговую систему. Примером невозмещаемых налоговых скидок являются налоговая скидка на пенсионные взносы в США и ранее действующая налоговая скидка на детей в Великобритании.

В зарубежных странах налоговые скидки, выплачиваемые людям с невысокими доходами ниже определенного гарантированного минимума, являются продолжением развития так называемой концепции «отрицательного подоходного налогообложения» (Negative Income Tax), которая представляет собой прогрессивную систему налогообложения, при которой люди, зарабатывающие ниже установленного размера, вместо уплаты налогов получают пособия от государства.

Например, при пропорциональной ставке 25 процентов и гарантированном выплачиваемом минимуме 10 тыс. долл. в год налогоплательщик платит налог

только с дохода, превышающего 40 тыс. долл. в год. При годовом доходе 20 тыс. долл. налогоплательщик уплачивает 5 тыс. долл. налога и получает 10 тыс. долл. гарантированного пособия.

Наиболее распространенными видами налоговых скидок, которые применяются в отношении физических лиц в зарубежных странах, являются: налоговая скидка на детей (Child Tax Credit); налоговая скидка на заработанный доход (Earned Income Tax Credit); налоговая скидка работника (Working Tax Credit); налоговая скидка на содержание ребенка или лиц, находящихся на иждивении (Child and Dependent Care Credit); налоговая скидка, предоставляемая в период отпуска по уходу за ребенком (Tax Credit for Parental Leave/Parental Tax Credit); налоговая скидка для супругов (Married Tax Credit); налоговая скидка для детей-инвалидов (Incapacitated Child Tax Credit); налоговая скидка на пенсионные взносы (Credit for Retirement Savings Contributions).

Основной идеей налоговых скидок за рубежом выступает регулирование доходов определенных групп населения и стимулирование граждан к трудовой деятельности.

Рассмотрим подробнее наиболее распространенные налоговые скидки на примере некоторых стран.

Налоговая скидка работника (Working Tax Credit) введена в действие в Великобритании в 2003 г. с целью социальной поддержки населения с низкими доходами. Налоговая скидка на детей и налоговая скидка работника в Великобритании являются выплачиваемыми, т.е. перечисляются напрямую налогоплательщику на банковский счет (счет почтового отделения) или путем выдачи чека. Налоговая скидка представляет собой разность суммы элементов скидки (например, базовой скидки и дополнительной скидки для нетрудоспособных граждан) и изъятий из налоговой скидки. Налоговая скидка работника и налоговая скидка на ребенка в расчете учитываются суммировано. Базовая часть налоговой скидки работника в 2010 г. составляет 1920 фунт. стерл. в год (5,27 фунт. стерл. в день). Конкретный размер льготы зависит от количества

часов работы в неделю, количества детей, их возраста, уровня образования детей старше 16 лет, семейного положения заявителя, уровня дохода и соответствующего периода предоставления льготы. Устанавливая размер льготы в прямой зависимости от количества часов работы в неделю, государство стимулирует граждан к трудовой деятельности.

Налоговая скидка на ребенка (Child Tax Credit). в США является возмещаемой и предоставляется родителям ребенка в возрасте не старше 17 лет (определяется на конец года, в котором предоставляется скидка). Максимальный размер льготы в 2010 г. установлен в размере 1 тыс. долл. на каждого ребенка¹.

Налоговая скидка на пенсионные взносы (Credit for Retirement Savings Contributions). Данная скидка является в США невозмещаемой и предназначена для уменьшения доходов физических лиц (старше 18 лет) на сумму пенсионных взносов, произведенных в соответствии с планом пенсионных накоплений. Максимальный размер скидки составляет 1 тыс. долл. (для супругов – 2 тыс. долл.). Размер скидки зависит от величины дохода, размера пенсионных взносов и расчетной ставки. Так, налогоплательщики с низкими доходами имеют право на получение скидки в размере от 10 до 50 процентов от своих взносов, а налогоплательщики, имеющие доходы, превышающие установленные пределы, право на получение льготы не имеют.

Налоговые преференции в зарубежных странах широко предоставляются в целях регулирования демографической политики и самым распространенным примером такого регулирования являются налоговые скидки, предоставляемые в период отпуска по уходу за ребенком (Tax Credit for Parental Leave/Parental Tax Credit).

В частности, в Нидерландах налогоплательщик имеет право получить соответствующую скидку с подоходного налога, если находится в отпуске по уходу за ребенком, оформленным в соответствии с законодательством. Максимальный размер налоговой скидки ограничен величиной, которая

¹ Князев В.Г. Черник Д.Г. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для вузов. М.: Мысль, 1997. С. 135.

определяется как разница между облагаемыми доходами за год, предшествующий получению скидки, и облагаемыми доходами за год, в котором подается заявление на скидку¹.

В большинстве зарубежных стран у налогоплательщиков есть выбор: получать пособие по уходу за ребенком через систему социального страхования или налоговую скидку. Налогоплательщики не имеют права получать обе выплаты, но, как правило, получение пособия по уходу за ребенком более выгодно для налогоплательщиков с высокими доходами (в Новой Зеландии оно составляет более 19 350 долл. в год)².

Проведенный анализ показывает, что зарубежные страны достаточно активно используют для регулирования экономической и социальной политики такие инструменты, как налоговые скидки, которые с точки зрения результативности для налогоплательщика весьма выгодны и отражают принцип равенства и справедливости налогообложения, который основан на прогрессивной системе налогообложения.

На основании вышеизложенного следует отметить, что для многих зарубежных стран характерно, что гарантии установления налоговых льгот и преференций регламентируются основным законом страны – Конституцией. Понятие «налоговая льгота» и «налоговая преференция» являются синонимичными по отношению друг к другу. Учитывая приоритеты, стоящие перед обществом на каком-либо этапе развития, государство выбирает наиболее оптимальный состав налоговых льгот. Наиболее популярной формой предоставления налоговых льгот за рубежом является налоговый кредит. В Российской Федерации налоговый кредит остался только в форме инвестиционного кредита, который при буквальном толковании норм законодательства льготой не признается.

В зарубежных странах «налоговый кредит» принято рассматривать в трех

¹ Заниздра Д.Ю. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: дисс. ... канд. юр. наук. М., 2006. С. 57.

² Орлов Г.Ю. Зарубежные налоги. М.: Эксмо, 2004. С. 289.

аспектах: налоговые вычеты (изъятия), предоставляемые в целях стимулирования инвестиционной активности; налоговые вычеты, предоставляемые в целях стимулирования притока иностранных инвестиций и исключения двойного налогообложения по налогам на доходы в виде дивидендов; налоговые скидки. Налоговые скидки в большинстве индустриальных стран являются наиболее распространенной формой предоставления налогового кредита. Основная идея налоговых скидок за рубежом – регулировать доходы определенных групп населения и стимулировать граждан к трудовой деятельности. Как правило, все виды и формы налоговых льгот четко установлены законом, и перечень налоговых льгот является исчерпывающим. Таким образом, очевидно, что налоговые системы зарубежных стран содержат положительный опыт предоставления налоговых льгот, но для его применения в Российской Федерации необходимо подготовить стабильную и достаточную законодательную базу.

1.3 Налоговая льгота как правовая категория: понятие, признаки, классификация

Вопрос о правовой природе налоговых льгот и их применении в современной науке налогового права является дискуссионным, ученым до сих пор не удалось прийти к единообразному подходу к вопросу о юридической характеристике налоговых льгот. Безусловно, определенные сложности вызывает и достаточно противоречивая судебная практика в части применения налоговых льгот. Однако обратимся изначально к теоретическим аспектам.

В соответствии со ст. 56 НК РФ налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор, либо уплачивать их в меньшем размере. При этом налоговые льготы предоставляются для уменьшения, снижения налогового бремени, но они не могут носить индивидуальный характер, а должны

касаться какой-то группы налогоплательщиков, обладающих общими признаками. Данное определение является довольно общим, в нем отсутствует полный перечень видов налоговых льгот. Несмотря на это, данное определение получило широкое распространение в работах многих ученых. С позицией законодателя, в частности, согласны О.В. Староверова, И.И. Кучеров, Д.Ю. Заниздра, А.В. Брызгалин, С.Г. Пепеляев. Они рассматривают налоговые льготы непосредственно как некие преимущества одних категорий налогоплательщиков или плательщиков сборов перед другими. На наш взгляд, определение налоговых льгот как преимущество одних перед другими является некорректным, носит дискриминационный характер и ставит участников налоговых правоотношений в неравное положение, тем самым нарушая основополагающий принцип налогового права – принцип равенства налогообложения. Налоговое законодательство устанавливает определенные требования реализации права на пользование налоговыми льготами, и этим требованиям может соответствовать любой налогоплательщик или плательщик сборов. Таким образом, льготу уже преимуществом назвать весьма затруднительно.

По мнению В.И. Гуреева, налоговая льгота – это «установленная законом составная часть системы налогообложения, обеспечивающая финансово-экономическое стимулирование предпринимательской деятельности налогоплательщиков путем облегчения бремени налоговых обязанностей»¹. Необходимо отметить, что данное определение весьма односторонне соотносит понятие налоговой льготы только с осуществлением предпринимательской деятельности, без должного внимания остается такая категория налогоплательщиков, как физические лица.

В.М. Зарипов считает, что налоговая льгота – «это установленная для отдельных категорий налогоплательщиков возможность не уплачивать налог или

¹ Гуреев В.И. Российское налоговое право: учебник. М.: Экономика, 1997. С. 383.

уплачивать его в меньшем размере, которая используется при наличии оснований, в порядке и на условиях, предусмотренных налоговым законодательством»¹.

По мнению Р.К. Костянян, правовая природа налоговых льгот основана на категории правовых привилегий, которые представляют собой не только дополнительные (особые) права, но и освобождения от некоторых установленных законом обязанностей. С одной стороны, такие привилегии имеют отношение к тем субъектам права, интересы которых в рамках стандартной модели правового регулирования не могут быть должным образом реализованы и обеспечены в силу социально-экономических причин. С другой стороны, преимущества устанавливаются в отношении определенных субъектов, в общественно-полезной деятельности которых заинтересовано само государство, побуждая, стимулируя их к занятию таковой. Автор выделяет основные подходы к категории льгот, которые рассматриваются как: средство юридической дифференциации правового положения субъекта; элемент специального правового статуса субъектов; законное преимущество, правомерное исключение, содержащееся в нормативных актах, принимаемых компетентными органами в установленном порядке; дополнительное право или освобождение от определенных обязанностей для более полной реализации интересов получателей льгот; разновидность правовых стимулов².

Таким образом, налоговые льготы понимаются им в узком и широком значениях. В первом случае они являются одним из элементов юридического состава налога (факультативного элемента). В широком значении налоговые льготы представляют собой преференции, создающие более благоприятные условия хозяйствования и, помимо уменьшения ставки налога, включают в себя возможность перехода на упрощенный порядок уплаты налогов, а также различные преимущества при определении налоговой базы.

¹ Зарипов В.М. Законные способы налоговой экономии. М.: ФБК-Пресс, 2003. С. 49.

² Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: автореф. дисс. ... канд. юр. наук. М., 2008. С. 25.

Перечисленные определения отражают сущность понятия налоговый льготы и механизм их функционирования только как элемент налогообложения, однако такое понимание сужает понимание налоговой льготы, как экономической категории. В приведенных выше определениях налоговые льготы не рассматриваются как инструмент регулирующей функции налогов.

В связи с этим, наиболее полным является определение, данное С.В. Барулиным, поскольку налоговая льгота рассматривается как совокупность способов, прав и обязанностей уменьшения (полного и частичного) налоговых обязательств налогоплательщика в той или иной законодательно установленной форме налоговых освобождений с целью государственного регулирования экономики и решения социальных задач»¹.

На наш взгляд, определяя понятие «налоговой льготы», также необходимо учитывать, что это дополнительный элемент юридического состава налога. В соответствии с п. 1 ст. 17 НК РФ перечислены обязательные элементы любого налога: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. В этой же статье в п. 2. сказано, что «в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы», поэтому и можно прийти к выводу, что налоговая льгота является факультативным, необязательным элементом налога.

Объединяя достоинства всех названных позиций, можно выделить следующие признаки налоговых льгот:

1) налоговая льгота представляет собой исключение из общих правил, с помощью которого законодатель выделяет положение той или иной категории налогоплательщиков²;

¹ Барулин С.В., Макрушин А.В. Налоговая политика России: монография. Саратов: Сателлит, 2012. С. 25.

² Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право: учеб. пособие. М.: Аналитика-Пресс, 1998. С. 145.

2) избирательность – льгота предоставляется лишь отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, требования к категориям установлены налоговым законодательством;

3) налоговая льгота может быть установлена только актом законодательства о налогах и сборах, к которому в соответствии со ст. 1 НК РФ относятся собственно НК РФ, а также принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах, т.е. должен присутствовать формальный признак;

4) налоговые льготы не могут носить индивидуальный характер;

5) добровольность применения налоговых льгот, т.е. возможность свободного выбора налогоплательщиком применять или не применять установленную льготу;

6) срочный характер – налоговая льгота применяется только в течение определенного времени, оговоренного законодательством или установленного органами власти.

7) целевой характер – льгота вводится для достижения определенной цели¹.

На основании вышеизложенного, мы можем сделать вывод, что налоговая льгота – это дополнительный элемент юридического состава налога, установленный НК РФ и иными нормативно-правовыми актами о налогах и сборах, для достижения определенных целей, представляющий собой право отдельных категорий налогоплательщиков на уменьшение (полного и частичного) налоговых обязательств налогоплательщика в определенный период времени.

Анализируя понятие и характеристику налоговых льгот по российскому законодательству, зачастую можно столкнуться с близким по значению понятием – налоговая преференция. Определение налоговой льготы, которое установлено НК РФ, сформулировано недостаточно четко с правовой точки зрения, что дает возможность в некоторых случаях отнести к налоговым льготам иные

¹ Орлова Е.Н. Налоговые льготы: отличительные признаки и принципы установления // Финансовая, налоговая и денежно-кредитная политика. 2013. № 6. С. 46.

преференциальные положения законодательства о налогах и сборах, которые не являются налоговыми льготами. Также затрудняет соотношение этих понятий факт отсутствия законодательного закрепления определения «преференции»¹.

Отсутствие в налоговом законодательстве четких характеристик и разграничений данных понятий приводит к возникновению проблем и в судебной практике. Знаковым в данном вопросе можно считать Определение Конституционного Суда РФ², в котором Конституционный Суд РФ при рассмотрении частного дела обратился к теории налогообложения и квалифицировал применение нулевой ставки по НДС не как право (т.е. налоговую льготу), а как обязанность налогоплательщика (т.е. признал ее другим элементом налогообложения – налоговой преференцией).

Для начала необходимо рассмотреть понятие налоговой преференции, под которой понимается предоставление государством льгот и приоритетов тем или иным предприятиям и организациям в целях создания благоприятных условий их деятельности³.

А.С. Баландина дает определение налоговых преференций, в котором указывает основное отличие преференций от льгот – обязательный характер: «налоговая преференция – предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств, носящие обязательный характер, на условиях встречных обязательств со стороны налогоплательщика»⁴.

¹ Зеленина С.А. Налоговые льготы и преференции // Экономика и управление. 2012. № 2. С. 23.

² Определение Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт» на нарушение конституционных прав и свобод положениями п. 1 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации» от 15 мая 2007 г. № 372-О-П. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Консультант Плюс. (дата обращения 27.03.2017).

³ Академик: словари и энциклопедии [Электронный ресурс]. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/17018 (дата обращения: 27.03.2015).

⁴ Баладина А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского государственного университета. 2011. № 4 (16). С. 105.

Отметим, что данным категориям присущи несколько общих признаков: направлены на снижение итоговой нагрузки налогоплательщика в целях стимулирования осуществления их деятельности; и налоговая льгота, и налоговая преференция по характеру применения является экономической и социальной, но преференция также носит индивидуальный характер.

Но при этом можно выделить и ряд отличительных признаков, к которым относятся: момент введения – налоговая льгота может вводиться в любой момент на определенный период времени, преференция же вводится, как правило, вместе с налогом, срок ее не ограничен. Применение налоговой льготы осуществляется по заявлению налогоплательщика, носит необязательный характер. Преференцию же, в свою очередь, следует рассмотреть как обязанность налогоплательщика, которая дает ему возможность уменьшить налоговую базу. Приостановить или не применять узаконенные преференции, в отличие от налоговых льгот, налогоплательщик не вправе. За неприменение и неправильное применение преференций предусмотрены штрафы, а вот за неприменение льгот налогоплательщик не штрафуются. Механизм применения льгот иной: налогоплательщик должен предоставить документы, подтверждающие правомерность применения льготы, в процессе налогового контроля. При отказе от применения льготы налогоплательщик не обязан информировать об этом налоговый орган. Существует еще одно значимое отличие налоговых льгот от налоговых преференций: если у хозяйствующего субъекта возникли вопросы по применению налоговой преференции, то уполномоченный орган обязан дать разъяснение на письменное заявление налогоплательщика.

Таким образом, предлагаем под налоговой льготой понимать право налогоплательщика уменьшить налоговую базу, но не его обязанность. Преференцию же, в свою очередь, следует рассмотреть как обязанность налогоплательщика, которая дает ему возможность уменьшить налоговую базу. Понятие преференций целесообразно ввести в ст. 56 НК РФ, это устранило бы многозначность и неопределенность трактовок, имеющих на практике.

Многочисленные споры о правомерности применения налоговых льгот связаны в основном с различным пониманием целей их установления, полномочий введения в действие и правил использования. Поэтому особую практическую ценность для правоприменителей представляют решения Конституционного Суда РФ, раскрывавшие назначение налоговых льгот, принципы их установления и порядок применения. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г.¹ определены следующие принципы установления налоговых льгот: принцип определенности налоговой льготы, принцип юридического равенства налогоплательщиков, принцип всеобщности и равенства налогообложения, принцип соразмерности налогового обременения, принцип справедливости в социальном государстве (ст. 17 Конституции РФ). Общеустановленное ограничение личных доходов граждан налогами может иметь отдельные исключения, обусловленные справедливым подходом к определению в каждом конкретном случае возможности гражданина уплатить тот или иной налог.

Говоря о юридической характеристике налоговых льгот, раскрыв сущность руководящих начал института налоговых льгот, нельзя не сказать о целях их введения. Налоговые льготы предоставляются либо в целях социального выравнивания материального положения различных групп налогоплательщиков, материального вознаграждения за особые заслуги перед государством, для стимулирования тех или иных отраслей, производств, направлений коммерческой деятельности, поддержки отечественного товаропроизводителя, привлечения в страну иностранных инвестиций (оффшорные зоны) и т. д.

В большинстве случаев налоговые льготы призваны выполнять стимулирующую функцию, и устанавливаются в целях развития производства, предпринимательства, фермерства, благотворительности, инвестиционной, инновационной деятельности.

¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» от 4 апреля 1996 г. № 9-П // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

Также нельзя забывать о компенсационной функции налоговых льгот. Данная функция предусматривает создание равных возможностей для субъектов при наличии неравных внешних или внутренних факторов. В качестве примера льгот, выполняющих компенсационную функцию, можно привести налоговые льготы в виде освобождения от налогообложения сумм материальной помощи, стипендии учащихся, студентов, предоставление права на повышенных стандартный налоговый вычет инвалидам детства, инвалидам I и II групп.

Рассмотрим классификации налоговых льгот. Наиболее кратким является деление, предложенное Н.П. Кучерявенко: отчисления и скидки, при этом принципиальным критерием является момент их применения – до или после определения суммы налога. Отчисления используются в ходе определения размеров налоговой базы, когда по мере ее расчета исключаются элементы, выделенные в качестве льготуемых. Скидки применяются после того, как определена сумма налога и налогоплательщик использует право на исключение из этой суммы. Под формами налоговых льгот он понимает изъятия из обложения определенных элементов объекта налогообложения; освобождение от уплаты налога отдельных лиц или категорий плательщиков; снижение налоговых ставок; целевые налоговые льготы; другие налоговые льготы¹.

А. В. Брызгалин в зависимости от субъектов и элементов налогового производства пишет о следующих четырех группах налоговых льгот: предоставляемые отдельным субъектам комбинация из перечисленных ниже льгот, налоговые каникулы; предоставляемые по объекту – изъятия, скидки; по ставкам – понижение ставки; по срокам уплаты – более поздние сроки уплаты, налоговый кредит.

При этом указанные налоговые льготы могут предоставляться в следующих формах:

- 1) освобождение от уплаты налогов отдельных категорий лиц;
- 2) изъятие из облагаемой базы определенных частей объекта налога;

¹ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2 т. Т.1: Общая часть. М.: Право, 2009.С. 463.

- 3) установление необлагаемого минимума;
- 4) вычет из налогооблагаемой базы определенных сумм, как правило, расходов плательщика;
- 5) понижение налоговых ставок;
- 6) вычет из налогового оклада;
- 7) возврат ранее уплаченного налога;
- 8) отсрочка и рассрочка уплаты налога.

В зависимости от того, на изменение какого элемента структуры налога направлена льгота (предмета (объекта) налогообложения, налоговой базы или окладной суммы), С. Г. Пепеляев делит все льготы на три группы:

изъятия (направлены на выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогов); скидки (направлены на сокращение налоговой базы); освобождения (направлены на уменьшение налоговой ставки или окладной суммы, в том числе возврат и зачет ранее уплаченного налога)¹

А. В. Демин указывает на следующие виды налоговых льгот:

- 1) освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога;
- 2) освобождение отдельных объектов от налогообложения;
- 3) понижение налоговой ставки;
- 4) налоговые вычеты².

О.Ю. Горбачева, проанализировав налоговое законодательство, предлагает классифицировать налоговые льготы следующим образом:

- 1) по адресату (например, ориентированные на малый бизнес, медицинские организации, организации инвалидов, инновационный бизнес и т.д.);
- 2) по целям (снижение себестоимости определенных видов или классов продукции, повышение квалификации работников организаций, обновление основных фондов и амортизация, стимулирование федеральных и региональных целевых программ, поддержка социально уязвимых групп населения и пр.);

¹ Пепеляев С.Г. Виды налоговых льгот. Налоговое право: учебник. М.: Юрист, 2003. С. 118.

² Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. С.162.

3) по формам (уменьшение налогооблагаемой базы, снижение налога, освобождение от налога);

4) по временным рамкам (возможности переноса налоговых льгот на прошлые или будущие налоговые периоды);

5) по срокам (льготы резидентам ОЭЗ или региональные льготы)¹.

На основании вышеизложенного, мы можем сделать вывод, что вопрос о правовой природе налоговых льгот и их применении в современной науке налогового права является дискуссионным. Не сложилось единообразного подхода к определению налоговой льготы, законодатель, а также большинство ученых рассматривают льготу, как преимущество, однако данное определение является некорректным, носит дискриминационный характер и ставит участников налоговых правоотношений в неравное положение, тем самым нарушая основополагающий принцип налогового права – принцип равенства налогообложения.

На наш взгляд, налоговую льготу необходимо рассматривать как дополнительный элемент юридического состава налога, установленный НК РФ и иными нормативно-правовыми актами о налогах и сборах для достижения определенных целей, представляющий собой право отдельных категорий налогоплательщиков на уменьшения (полного и частичного) налоговых обязательств налогоплательщика в определенный период времени. С учетом данного определения, можно прийти к выводу, что налоговым льготам присущи следующие признаки: срочность, целевой характер, добровольность, избирательность, определенность, формальность, налоговые льготы не могут носить индивидуализированный характер.

Анализируя действующее законодательство в области установления, применения, изменения и отмены налоговых льгот зачастую можно столкнуться с близким по значению понятием – налоговая преференция. Налоговую льготу следует отличать от налоговой преференции. Указанным категориям присущи как

¹ Горбачева О.Ю. Обоснование подхода к оценке эффективности налоговых льгот в РФ // Финансовое право. 2014. № 5. С. 14.

общие признаки, так и отличительные признаки. В связи с чем, предлагаем под налоговой льготой понимать право налогоплательщика уменьшить налоговую базу, но не его обязанность. Преференцию же, в свою очередь, следует рассмотреть как обязанность налогоплательщика, которая дает ему возможность уменьшить налоговую базу. Понятие преференций целесообразно ввести в НК РФ, это устранило бы многозначность и неопределенность трактовок, имеющих на практике.

Проанализировав нормы налогового законодательства и вышеизложенные теории предлагаем следующую классификацию налоговых льгот:

- по отдельным категориям субъектов (налоговые льготы, предоставляемые субъектам малого и среднего предпринимательства, резидентам ОЭЗ, другим социально-уязвимым группам населения);
- по целевому характеру налоговых льгот (стимулирующие, компенсационные);
- по форме: (уменьшение налогооблагаемой базы, предоставляемой в виде изъятий и вычетов; снижение ставки налога; налоговое освобождение).
- по территориальному признаку (федеральные, региональные, местные налоговые льготы).

Целями предоставления налоговых льгот являются социальное выравнивание материального положения различных групп налогоплательщиков, материального вознаграждения за особые заслуги перед государством; стимулирование тех или иных отраслей, производств, направлений коммерческой деятельности, поддержки отечественного товаропроизводителя, привлечения в страну иностранных инвестиций (оффшорные зоны) и т. д. При применении налоговых льгот необходимо соблюдать основополагающие принципы их установления – принцип определенности налоговой льготы, принцип юридического равенства налогоплательщиков, принцип всеобщности и равенства налогообложения, принцип соразмерности налогового обременения, принцип справедливости в социальном государстве.

ГЛАВА II ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1 Особенности правового регулирования налоговых льгот по федеральным налогам и сборам

Согласно положениям действующего законодательства, федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. При этом льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются исключительно НК РФ. Система федеральных налогов и сборов в последние годы выступает объектом постоянных уточнений. В настоящее время в Российской Федерации предусмотрен следующий перечень федеральных налогов и сборов: налог на добавленную стоимость (НДС); акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина (ст. 13 НК РФ). Также необходимо отметить, что НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, предусматривающие освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов. В юридической литературе существует точка зрения¹, в соответствии с которой специальные налоговые режимы относят к федеральным налогам. Считаем данную правовую позицию не обоснованной, так как федеральные налоги устанавливаются исключительно НК РФ и не включают специальные налоговые режимы.

Налоговые льготы как элемент юридического состава налога, в том числе федеральных налогов, должны быть прямо предусмотрены в НК РФ. При этом установление налоговых льгот не должно нарушать принципы – определенности налоговой льготы, юридического равенства налогоплательщиков, всеобщности и равенства налогообложения, соразмерности налогового обременения,

¹ Титова М.В. Налоговые льготы: дисс. ...канд. юр. наук.: М., 2005. С. 89.

справедливости в социальном государстве. Несмотря на то, что НК РФ (п. 1 ст. 56) запрещает льготы, носящие индивидуальный характер, некоторые положения действующего налогового законодательства, устанавливающие льготы, имеют близкий к индивидуальному характер¹. В частности, это касается льгот по налогу на прибыль организаций в виде ускоренной амортизации, предоставляемых по финансовому лизингу (п. 7 ст. 259 НК РФ), не включения в налоговую базу доходов государственной корпорации – Банка развития (пп. 34 п. 1 ст. 251 НК РФ), а также доходов от размещения временно свободных средств некоммерческой организации, осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с Федеральным законом «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства»² (пп. 38 п. 1 ст. 251 НК РФ). Установление налоговых льгот индивидуального характера видов деятельности приводит к дисбалансу интересов субъектов налогового права, в связи с чем считаем необходимо внести изменения в действующее законодательство, устраняющие данные недостатки.

В ходе налоговых реформ, проведенных в России в 1990–2000-х гг., были упорядочены налоговые льготы и освобождения: с целью повышения справедливости и нейтральности налоговой системы многие льготы и освобождения были отменены или ужесточены условия их применения, другие (например, нулевая ставка налога на добавленную стоимость при экспорте) вошли в общую конструкцию налогов³. Однако формирование системы налоговых льгот в РФ нельзя считать законченным. В последние годы наметилась тенденция к расширению перечня налоговых льгот по основным налогам и сегодня современная налоговая система Российской Федерации включает около 200 различных льгот и преференций – по налогу на прибыль организаций, налогу на

¹ Мясников О.А. Об индивидуальных налоговых льготах // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 3

² Федеральный закон «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» от 21 июля 2017 г. № 221-ФЗ // СЗ РФ. 2007. № 30. Ст. 3799.

³ Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений. М.: Институт экономической политики имени Е. Т. Гайдара, 2010. С. 87.

добавленную стоимость, налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на имущество организаций.

Рассмотрим более подробно правовое регулирование наиболее применяемых налоговых льгот на примере отдельных видов налогов.

Следует обратить внимание на применение налоговых льготы по налогу на прибыль организаций.

Объектом обложения налогом на прибыль организаций является полученная налогоплательщиком прибыль, то есть в общем случае – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (ст. 247 НК РФ). Соответственно положения налогового законодательства, предоставляющие льготы по налогу на прибыль организаций, могут заключаться, в частности, в невключении в налоговую базу тех или иных доходов налогоплательщика, а также в вычете из налоговой базы расходов, которые не являются необходимыми для бизнеса (в частности, не направлены на получение дохода).

Налогоплательщиками являются все российские юридические лица (ООО, ЗАО, ОАО и пр.), иностранные юридические лица, которые работают в России через постоянные представительства или просто получают доход от источника в РФ, иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения, для целей применения этого международного договора, иностранные организации, местом фактического управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, указаны в ст. 251 НК РФ. Приведенный перечень положений налогового законодательства устанавливает специальный порядок налогового учета для конкретных видов доходов (фактически это означает освобождение таких доходов от налогообложения), либо для налогоплательщиков по видам осуществляемой деятельности, либо по совокупности этих признаков.

Как было сказано выше, предоставление одним видам доходов и видам деятельности преимуществ перед другими представляет собой налоговую льготу – изъятие.

Особый интерес вызывают льготы по налогу на добавленную стоимость.

Налог на добавленную стоимость является налогом на потребление с учетом правил территориальности по принципу страны назначения¹. В соответствии с российским налоговым законодательством объектом обложения НДС признаются (п. 1 ст. 146 НК РФ): 1) реализация, а также передача на территории Российской Федерации товаров, работ (результатов работ), услуг, имущественных прав, в том числе на безвозмездной основе или для собственных нужд²; 2) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Плательщиками НДС признаются: организации (в том числе некоммерческие), предприниматели.

Таким образом, любое исключение операций, относимых к указанным, из обложения налогом на добавленную стоимость по общему правилу следует рассматривать как налоговую льготу – освобождение.

В то же время из этого общего правила существуют общепризнанные исключения, в соответствии с рекомендациями Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), которые получили название «стандартных освобождений от уплаты НДС» (standard exemptions)³. Перечень «стандартных освобождений от уплаты НДС» включает: финансовые и страховые услуги (банковские операции, страхование и перестрахование, услуги на рынке ценных бумаг и др.); общественные и квазиобщественные блага (здравоохранение, образование, телекоммуникации и связь, общественный транспорт); услуги в

¹ Бойков, О.В. Налоговые споры в практике арбитражных судов / О.В. Бойков // Российская юстиция. 2008. № 11. С. 6-12.

² Передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд признается объектом обложения НДС для тех товаров, работ, услуг, расходы на которые не учитываются (в том числе через механизм амортизации) при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

³ Рекомендации Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) «Освобождения от уплаты НДС (Standart exemptions)» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.oecd.org/> (дата обращения 20.04.2017).

области культуры и искусства; лотереи и тотализаторы; операции с недвижимостью (продажа земельных участков, зданий, сдачу в аренда недвижимого имущества); некоммерческую деятельность некоммерческих организаций, благотворительную деятельность и т.д.

Наличие «стандартных освобождений от уплаты НДС» как общепринятой практики, в частности, обусловлено тем, что по соответствующим операциям невозможно с точки зрения администрирования корректно определить налоговые обязательства, либо административные издержки при этом превышают предполагаемую выгоду.

Если обратиться к главе 21 НК РФ, то можно отметить, что перечень предоставляемых освобождений от уплаты налога на добавленную стоимость достаточно широк. Освобождения предоставляются, в частности, п. 2 ст. 146 «Объект налогообложения», где перечислены операции, не признаваемые объектом налогообложения НДС, ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» и ст. 150 «Ввоз товаров на территорию Российской Федерации, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения)».

Вместе с тем, если принять во внимание приведенный выше перечень «стандартных освобождений», окажется, что глава 21 НК РФ содержит меньшее число положений, устанавливающих налоговые льготы, не соответствующие общепринятым «стандартным освобождениям». Таким образом, перечень освобождений по налогу на добавленную стоимость, установленный российским налоговым законодательством, значительно уже, но в основном соответствует зарубежной практике. В то же время некоторые положения ст. 149 и 150 НК РФ представляют налоговые льготы, целесообразность которых требует обсуждения.

Далее рассмотрим налог на доходы физических лиц. Плательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица, которые для целей налогообложения подразделяются на две группы: лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (фактически находящиеся на территории

России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев); лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, в случае получения дохода на территории России. В соответствии со ст.217 НК РФ не все доходы физических лиц облагаются НДФЛ. К доходам, облагаемым НДФЛ, относятся доходы от продажи имущества, находившегося в собственности менее 3 лет; от сдачи имущества в аренду; доходы от источников за пределами Российской Федерации; доходы в виде разного рода выигрышей; иные доходы. Льготы, предоставляемые при исчислении НДФЛ, предоставляются в виде уменьшения налоговой базы на сумму налогового вычета (ст. 218 – 221 НК РФ). Предусматриваются стандартные, социальные, имущественные, профессиональные вычеты.

Далее остановимся на рассмотрении налога на добычу полезных ископаемых и водного налога. Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие добычу полезных ископаемых на основании лицензии на право пользование недрами. Объектом выступают полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ; полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь), добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию; полезные ископаемые, добытые за пределами территории РФ.

Плательщиками водного налога выступают организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащее лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации. Виды пользования водными объектами: забор воды из водных объектов; использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях; использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях¹.

¹ Действующие налоги и сборы в РФ. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/ndpi/> (дата обращения 20.04.2017).

Льготы по налогу на добычу полезных ископаемых (п. 2 ст. 336 НК РФ) и водному налогу (п. 2 ст. 333.9 НК РФ) предоставляются в виде налогового освобождения.

Право на льготы при налогообложении акцизами имеют организации, индивидуальные предприниматели и иные физические лица, перемещающие товары через таможенную границу РФ. Объектом налогообложения являются подакцизные товары, перечень которых установлен налоговым законодательством. Перечисленные в ст.183 НК РФ операции не подлежат налогообложения при наличии отдельного учета по производству и реализации подакцизных товаров. Данные операции можно признать налоговой льготой в виде освобождения. Также налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам в соответствии со ст. 194 НК РФ, как правило, в виде налоговых вычетов.

Несмотря на то, что предоставление налоговых стимулирующих механизмов и налоговых льгот напрямую не влечет расходования бюджетных средств, указанные меры оборачиваются сокращением доходов бюджетной системы Российской Федерации и тем самым уменьшают ресурсы государства, необходимые для решения поставленных перед ним задач. Поэтому правомерно рассматривать налоговые льготы и прочие стимулирующие механизмы в качестве «налоговых расходов» бюджетной системы Российской Федерации¹.

Необходимо учитывать целесообразность существующих и вновь вводимых налоговых льгот. В целях оптимизации налоговых льгот нужно проводить оценку эффективности налоговых льгот путем постоянного их мониторинга. Необходимо задать вектор не в сторону создания новой системы налоговых льгот, а строго на корректировку существующей, провести работу по систематизации налоговых льгот.

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Консультант Плюс (дата обращения 23.04.2017).

На сегодняшний день существует множество методик оценки экономической эффективности налоговых льгот, которые используются в различных регионах в зависимости от экономических задач, которые в них должны решаться. Большинство изученных методик оценки эффективности налоговых льгот состоят всего лишь из нескольких показателей: экономической, социальной и бюджетной эффективности налоговых льгот. Отсутствие унифицированной и обобщенной системы показателей оценки эффективности налоговых льгот, закрепленной на законодательном уровне, усложняет применение налоговых льгот, как инструмента налоговой системы¹.

Для точной оценки эффективности налоговых льгот необходим мониторинг налоговых льгот. Механизм мониторинга налоговых льгот в настоящий момент нельзя назвать полностью сформировавшимся, поскольку он не установлен четко на законодательном уровне и имеет некоторые неточности. На сегодняшний день можно выделить следующие недостатки мониторинга налоговых льгот:

отсутствие законодательно установленного механизма мониторинга налоговых льгот, который мог бы являться основой для разработки подобных механизмов в регионах страны; многообразие различных методов мониторинга налоговых льгот по регионам страны и отраслям экономики; отсутствие единого механизма мониторинга налоговых льгот для отраслей экономики в зависимости от специфики их деятельности; отсутствие единого комплекса финансовых показателей для проведения мониторинга налоговых льгот; отсутствие четкого разграничения налоговых льгот и налоговых преференций².

Вышеперечисленные недостатки не дают возможность проводить четкий мониторинг налоговых льгот, проводить его как плановое мероприятие и как элемент регулирования налоговой системы страны. В ходе исследования налоговых льгот выстроилась четкая система их функционирования, которая состоит из следующих этапов: мониторинг налоговой системы или конкретного

¹ Никитина Д.В, Савина О.А. Налоговые льготы и преференции: точка зрения // Налоговая политика практика. 2009. № 10. С. 25.

² Товгазова А.А. Практика и факторы эффективности использования налоговых льгот // Теория и практика общественного развития. 2014. № 2. С. 402.

региона, отрасли; определение направления развития региона или отрасли, или экономики в целом; разработка налоговой льготы; введение налоговой льготы; мониторинг налоговой льготы; оценка эффективности налоговой льготы; дальнейшее предоставление налоговой льготы или отмена налоговой льготы¹.

Если при выполнении этапов соблюдаются все процедуры, налоговая система страны начинает функционировать более эффективно, а, следовательно, бюджетная система будет бесперебойно получать доходы в виде налогов и сборов, также будут стимулироваться и поддерживаться различные отрасли экономики. В результате функционирование экономики всей страны станет эффективнее.

Анализ действующего законодательства позволил выявить в ряде случаев применение налоговых льгот индивидуального характера в зависимости от вида деятельности, что нарушает основные принципы налогообложения и приводит к дисбалансу интересов субъектов налогового права, в связи с чем считаем необходимо внести изменения в действующее законодательство, устраняющие данные недостатки.

Формирование системы налоговых льгот в РФ нельзя считать законченным. В последние годы наметилась тенденция к расширению перечня налоговых льгот. В отношении федеральных налогов действующим законодательством устанавливаются следующие виды налоговых льгот: налоговые освобождения, налоговые изъятия, налоговый вычет. Необходимо отметить, что некоторые положения НК РФ представляют налоговые льготы, целесообразность которых требует обсуждения.

В настоящее время при установлении налоговых льгот отсутствует система оценки эффективности налоговых льгот федеральных налогов, в связи с чем, невозможно учитывать целесообразность существующих и вновь вводимых налоговых льгот. В целях оптимизации налоговых льгот нужно проводить оценку эффективности налоговых льгот, путем постоянного их мониторинга.

¹ Никитина Д.В. Налоговые льготы и преференции [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fa.ru/projects/mnsk/5mnsk/jur/> (дата обращения 15.04.2017).

Необходимо задать вектор не в сторону создания новой системы налоговых льгот, а строго на корректировку существующей, провести работу по систематизации налоговых льгот.

2.2 Особенности правового регулирования налоговых льгот по региональным налогам и сборам

Региональные налоги и сборы наиболее подвержены динамике, поскольку зависят от нормативно-правовых актов органов власти субъектов Российской Федерации. Возможность регионам самостоятельно устанавливать ставки и производить их дифференциацию по данным налогам, регулировать порядок уплаты авансовых платежей, вводить льготы играет значительную роль при формировании бюджета субъекта Российской Федерации, становление инвестиционной привлекательности региона и его экономического развития. Региональные налоги являются одним из источников формирования доходной части бюджетов субъектов Российской Федерации¹.

В соответствии с Основными направлениями налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов важным направлением стимулирования отечественной экономики является расширение прав субъектов Российской Федерации посредством предоставления всех необходимых налоговых инструментов для проведения политики экономического развития на своей территории². В этом плане особо интересен анализ регионального опыта предоставления льгот и разработки методического инструментария оценки их эффективности.

К налоговым полномочиям в области нормотворчества на региональном и местном уровнях в российской налоговой практике можно отнести:

¹ Сапрыкина Т. В. Нормативно-правовое регулирование региональных налогов // Молодой ученый. 2014. № 3. С. 527.

² Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Консультант плюс.

- введение ставок по налогам в пределах, установленных федеральным законодательством;
- установление порядка и сроков уплаты налогов;
- отражение особенностей определения налоговой базы в установленных законом случаях;
- введение налоговых льгот¹.

Согласно положениям действующего законодательства, региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ, и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов Российской Федерации. Данные налоги зачисляются в доходы субъектов России по нормативу 100 процентов.

К региональным относятся налоги: на имущество организаций, транспортный, на игорный бизнес (ст. 14 НК РФ). Учитывая существующие ограничения в сфере игорного бизнеса и то, что каких-либо льгот по налогу на игорный бизнес на федеральном уровне не предусмотрено, возможности введения региональных налоговых льгот НК РФ не предполагает, остановимся подробнее на первых двух налогах.

Налог на имущество организаций и транспортный налог устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ, вводятся в действие в соответствии с НК РФ, региональными законами и обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов (ст. 356, п. 1 ст. 372 НК РФ).

Объектами налога на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не

¹ Игонина Л.Л., Мамонова И.В. Стимулирующие налоговые льготы как инструмент бюджетно-налогового регулирования: особенности применения и оценка эффективности на региональном уровне // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 4. С. 38.

предусмотрено ст. 378 и 378.1 НК РФ. Объектами налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество¹.

Перечень категорий компаний и объектов, освобождаемых от налога на имущество организаций, приведен в статье 374, 381 НК РФ. Кроме того, региональными законами о налоге могут быть предусмотрены льготы по нему и основания их применения (абз. 2 п. 2 ст. 372 НК РФ). Такие льготы являются дополнительными к указанным в статье 381 НК РФ. Например, в Челябинской области принят Закон Челябинской области «О налоге на имущество организаций» от 27 ноября 2003 г. № 189-ЗО². Льготы предоставляются в виде налоговых освобождений. Данный подход разделяет Минфин России, а также суды (письмо Минфина России от 14.05.2010 № 03-05-04-01/29)³.

Объектом транспортного налога признается автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты,

¹ Кольцова Т.А. О применении налоговых льгот по региональным налогам. III Всероссийская заочная электронная научная конференция «Проблемы учета, анализа, аудита и налогообложения» [Электронный ресурс]. URL: <http://econf.rae.ru/article/6666> (дата обращения 10.05.2017).

² Закон Челябинской области «О налоге на имущество организаций» от 27 ноября 2003. № 189-ЗО [Электронный ресурс]. URL: <http://oblinvest74.ru/ru/in-help-for-investor/normat/?ArticleUid=186> (дата обращения 11.04.2017).

³ Письма Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ «Об освобождении религиозных организаций от уплаты налога на имущество» от 14 мая 2010 г. № 03-05-04-01/29. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Гарант. (дата обращения 10.05.2017).

парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации (ст. 358 НК РФ).

НК РФ не содержит перечня обязательных льгот по транспортному налогу. Вместе с тем он предоставляет право введения дополнительных льгот по налогу и оснований для их использования региональным законодателям (ст. 356 НК РФ). Как правило, льготы устанавливаются в виде освобождений. Например, в Челябинской области по транспортному налогу принят Закон Челябинской области от 28 ноября 2002 г. № 114-ЗО «О транспортном налоге»¹.

Законодатели субъектов РФ порой устанавливают льготы по региональным налогам с нарушением требований НК РФ. Сразу же оговоримся, что не является ошибкой отсутствие в законе субъекта РФ о налоге на имущество организаций льгот, поименованных в ст. 381 НК РФ. Льготы, установленные НК РФ, подлежат применению на всей территории РФ независимо от того, воспроизведены они региональными законами или нет (определение ВС РФ от 5 июля 2006 г. № 74-Г06-11)². Не соответствуют НК РФ, в частности, льготы, изменяющие элементы налогообложения, которые установлены НК РФ и определять которые региональные законодатели не вправе (определения ВС РФ от 28.07.2010 № 1-Г10-14, от 12 декабря 2007 г. № 91-Г07-27, от 5 декабря 2007 г. № 16-Г07-28). Например, законодатели субъекта РФ не могут предусматривать льготы в виде изменения порядка определения налоговой базы по региональным налогам. Ведь установление налоговой базы и порядка ее формирования по ним является прерогативой федерального законодателя (п. 3 ст. 12, п. 2 ст. 53, ст. 356, 359, п. 2 ст. 372, ст. 375-376 НК РФ). Подобные выводы сделаны и в письмах Минфина

¹ Закон Челябинской области «О транспортном налоге» от 28 ноября 2002 г. № 114-ЗО [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/920304076> (дата обращения 11.04.2017).

² Определение ВС РФ «О возврате частной жалобы» от 05 июля 2006. № 74-Г06-11 // [Электронный ресурс]. URL: <http://www.lawmix.ru/vas/122365>. (дата обращения 11.04.2017).

России (письма Минфина России от 10 марта 2011 г. № 03-05-04-01/05, от 22 февраля 2011 г. № 03-05-04-01/03)¹.

Вместе с тем такие ситуации на практике встречаются. Так, Верховный Суд РФ признал противоречащими НК РФ положения закона субъекта РФ, согласно которым от налога на имущество освобождались организации «в части имущества, созданного (приобретенного, реконструированного, введенного) в рамках реализации инвестиционного проекта на период полной окупаемости, но не более 3 лет с момента ввода проекта, а для приоритетных инвестиционных проектов на период полной окупаемости затрат, но не более 5 лет». Кроме того, под льготу попадали также «организации, реализующие инвестиционные проекты с использованием расконсервированных объектов основных производственных фондов, в части имущества, созданного (приобретенного, реконструированного, введенного) в рамках реализации крупного инвестиционного проекта на период полной окупаемости, но не более 2 лет с момента ввода проекта»². Данный вывод сделан судом со ссылкой на то, что законом субъекта РФ установлен в отношении указанной категории компаний особый порядок определения базы по налогу на имущество. Ее определение для данных организаций региональным законом поставлено в зависимость от периода окупаемости, то есть от финансовых показателей их деятельности. Таких критериев НК РФ не содержит, такими полномочиями региональных законодателей не наделяет.

Еще ошибкой, которую могут допустить законодатели субъектов РФ, устанавливая региональные налоги, является некорректное определение льготизируемых лиц. Так, неправомерным может быть признано введение льгот в отношении отдельных лиц или группы лиц (определение ВС РФ от 10 января 2003 г. № 51-Г02-58). Ведь, как мы уже указывали, льготы по налогам могут

¹ Письма Министерства финансов России от 10 марта 2011 г. № 03-05-04-01/05 // [Электронный ресурс]. URL: <http://krasnodar-audit.ru/legals/minfin/pismo/2011/3/102116>. (дата обращения 11.04.2017).

² Определение ВС РФ «Заявление о признании недействующими отдельных положений Закона Амурской области «О целевых налоговых льготах в Амурской области на 2006 год» от 7 июня 2006 г. № 59-Г06-9 // [Электронный ресурс]. URL: <http://www.lawmix.ru/vas/122886> (дата обращения 11.04.2017).

устанавливаться только в отношении отдельных категорий плательщиков, а не конкретных лиц. Ситуация усугубляется тем, что НК РФ не разъясняет понятие «категория налогоплательщиков». Минфин России сформировал свой подход к толкованию данного термина. Так, он указал, что в каждой конкретной категории налогоплательщиков отражаются наиболее общие признаки и существенные свойства, характерные только для соответствующей совокупности налогоплательщиков (например, см. письма Минфина России от 2 февраля 2012 г. № 03-05-04-02/10, от 31 января 2012 г. № 03-05-06-01/03). В ряде писем к таким признакам Минфин России относит, в частности, виды экономической деятельности (промышленность, сельское хозяйство и др.), размеры предприятий (микро-, малые, средние предприятия), место их расположения (удаленные, малозаселенные, депрессивные в экономическом развитии районы), потребителей работ, услуг (государственный и муниципальный заказ, услуги для населения и др.) и др. (письма Минфина России от 29 марта 2010 г. № 03-11-06/2/44, от 2 июня 2009 г. № 03-11-11/96, от 27 февраля 2009 г. № 03-11-11/29) Признаки, по которым налогоплательщики могут быть объединены в одну категорию, названы и Верховным Судом РФ. Это может быть отраслевая принадлежность организации, численность ее работников, размер произведенных ею капитальных вложений (определение ВС РФ от 17 мая 2006 г. № 44-Г06-7). При этом в качестве такого признака нельзя рассматривать показатель прибыли за определенный период. Объясняют это судьи тем, что он носит дискриминационный характер по отношению к компаниям, которые ведут одни и те же виды деятельности, в одинаковых условиях, но с разными финансовыми возможностями¹.

Необходимо иметь в виду, что налоговая компетенция субъекта РФ ограничена полномочиями Российской Федерации в сфере налогообложения². В этой связи льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются как

¹ Басалаева Н.С. Применяем льготы по региональным налогам // Актуальная бухгалтерия. 2013. № 7. С. 42.

² Сафина С.Д. Льготы по региональным налогам: некоторые аспекты практической реализации налоговой компетенции субъектов федерации (на примере Республики Башкортостан) // ЕврАзЮж. 2011. № 11 (42). С. 79.

НК РФ, так и законами субъектов Российской Федерации о налогах (ст. 56 НК РФ).

Согласно сводным данным статистической налоговой отчетности ФНС РФ за 2016 г., сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением налогоплательщикам налоговых льгот по налогу на имущество организаций, составила 305289514 тыс. руб., в том числе 182974420 тыс. руб. по льготам, установленным федеральным законодательством.

Возможность установления льгот по региональным налогам как налоговая компетенция субъектов Российской Федерации направлена на реализацию принципа федерализма. В свою очередь, принцип федерализма, воплощаемый в федеративной форме государственного устройства, требует четкого определения компетенции публично-правовых образований с целью реализации их суверенных прав. Установление льгот по региональным налогам федеральным законодательством противоречит принципу федерализма и значительно ограничивает полномочия региональных органов по реализации принципа самостоятельности бюджетов (ст. 31 БК РФ)¹. Как представляется, необходимо отменить федеральные льготы по региональным и местным налогам и закрепить в НК РФ принцип установления налоговых льгот тем органом, в компетенции которого находится установление соответствующего налога. Бюджетным посланием Президента РФ на 2012–2015 гг. отмечается: «Возможная отмена таких льгот – это не только переход к более справедливому способу распределения собственных налоговых доходов между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями, но и способ повышения налоговой автономии региональных и местных властей, а значит – и ответственности за принимаемые ими решения».

Эффективной реализации налоговой компетенции субъектов Российской Федерации в рассматриваемой области препятствует также:

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

– отсутствие прав доступа органов государственной власти субъектов Российской Федерации к информации в отношении конкретных налогоплательщиков-льготников в соответствии с положениями п. 3 ст. 102 НК РФ. Данный пробел законодательства невосполним на уровне субъекта Российской Федерации. Поскольку финансовое регулирование отнесено к ведению Российской Федерации (ст. 71 Конституции Российской Федерации), единственным способом устранения этого пробела в законодательстве является внесение изменений в ст. 102 НК РФ с тем, чтобы законодательно предусмотреть права финансовых органов субъектов РФ на доступ к информации о налогоплательщиках (в том числе крупнейших) в рамках ст. 102 НК РФ. Аргументом в пользу необходимости федерального вмешательства служит также факт невозможности субъектов федерации возложить на налогоплательщика дополнительные обязанности, в том числе по представлению информации в финансовый орган, принявший решение о предоставлении льготы;

– отсутствие законодательно определенной обязанности налогоплательщика, получившего право на применение налоговой льготы, предоставлять информацию в финансовые органы о размерах полученных льгот и путях их фактического использования, об использовании финансового эффекта от льготного налогообложения на цели, для достижения которых предоставлялась льгота. Для минимизации рисков неправомерного использования налоговых льгот следует закрепить данную обязанность за налогоплательщиками федеральным налоговым законодательством¹.

В силу того, что предоставление налоговой льготы по региональным налогам преследует, прежде всего, регулирующие цели, любые исключения из общего режима налогообложения требуют дополнительных мер контроля со стороны финансовых органов. В этих целях субъектами РФ разрабатываются нормативные акты, определяющие порядок проведения оценки эффективности предоставленных налоговых льгот. Не сложилось единой практики в подборе

¹ Пивоварова Н.В., Стеба Н.Д. Оценка эффективности налоговых льгот, предоставляемых на субфедеральном уровне // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2011. № 4. С. 76.

критериев, на которых основывается оценка эффективности налоговой льготы, поэтому все нормативные акты имеют разное содержание, разную направленность при проведении мониторинга.

Закрепление налоговых льгот в актах законодательства о налогах и сборах позволяет государству решать самые разнообразные задачи не только экономического, но и социального характера. Экономические цели достигаются путем стимулирования определенных областей экономики, а социальные направлены на улучшение качества жизни незащищенных слоев населения и на стимулирование инвестиций в человеческий капитал¹.

Таким образом, к региональным относятся налоги: на имущество организаций, транспортный, на игорный бизнес (ст. 14 НК РФ). При этом налоговые льготы по региональным налогам устанавливаются НК РФ (обязательные льготы) и законами субъектов РФ (дополнительные льготы), в том числе перечень субъектов, в отношении которых они применяются. Региональные налоги НК РФ устанавливаются в виде налогового освобождения.

В работе было выявлено, что законодатели субъектов РФ в некоторых случаях устанавливают льготы по региональным налогам с нарушением требований НК РФ, а именно, льготы, изменяющие элементы налогообложения, которые установлены НК РФ и определять которые региональные законодатели не вправе, и льготы, которые некорректно определяют льготизируемых лиц.

В связи с чем, предлагаем при установлении региональных налогов устанавливать налоги для лиц, обладающих общими признаками и существенными свойствами, характерными только для соответствующей совокупности налогоплательщиков.

Предоставление налоговых льгот и преференций в регионах РФ является инструментом налогового регулирования, направленным на развитие доходной базы бюджета регионов, стимулирование налогоплательщика к расширению и

¹ Сафина С.Д. Льготы по региональным налогам: некоторые аспекты практической реализации налоговой компетенции субъектов федерации (на примере Республики Башкортостан). С. 81.

обновлению производства в целях увеличения его объемов, выпуска конкурентоспособной продукции, создания новых рабочих мест, а также государственную поддержку приоритетных для государства видов предпринимательской деятельности.

2.3 Особенности правового регулирования налоговых льгот по местным налогам и сборам

В современных условиях остро стоит вопрос о необходимости повышения финансовой обеспеченности муниципальных образований РФ путем наращивания их собственного доходного потенциала, в том числе налогового. Достаточное финансовое обеспечение муниципалитетов – одно из основных условий эффективного осуществления органами местного самоуправления своих полномочий. Кроме того, наличие на местном уровне собственных стабильных доходных источников позволит обеспечить большую сбалансированность в межбюджетном распределении средств, оптимизировать финансовые потоки по уровням бюджетной системы, а также создать условия для бюджетной устойчивости.

В формировании системы налогообложения органам местного самоуправления предоставлены полномочия по введению на территории муниципальных образований местных налогов, определению налоговых ставок, порядка и сроков уплаты в пределах, установленных законодательством. Одновременно представительные органы местного самоуправления наделены правом устанавливать льготы по местным налогам, определять основания и порядок их применения (ст. 12 НК РФ).

Местные налоги, представляющие собой обязательные платежи, взимаемые в безвозмездном порядке с юридических и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности муниципальных образований, в полном объеме подлежат зачислению в бюджеты муниципальных образований. В соответствии со

ст. 15 НК РФ к местным налогам относятся земельный налог и налог на имущество физических лиц.

В соответствии с анализом норм НК РФ налоговые льготы по местным налогам можно разделить на две категории – устанавливаемые соответствующей главой НК РФ (федеральные) и устанавливаемые нормативным актом представительного органа муниципального образования (местные).

В некоторых муниципальных образованиях дополнительных к федеральным налоговым льготам по местным налогам не устанавливаются. При этом в акты включается отсылочная норма о том, что по данному местному налогу применяются федеральные налоговые льготы. Например, согласно п. 7 Решения Совета депутатов Аргаяшского сельского поселения Аргаяшского муниципального района Челябинской области об установлении земельного налога, на налогоплательщиков, имеющих в собственности земельные участки, являющиеся объектом налогообложения на территории Аргаяшского сельского поселения, льготы, установленные в соответствии со ст. 395 НК РФ, действуют в полном объеме¹.

В п. 5 решения Совета депутатов Бобровского сельского поселения Троицкого муниципального района Челябинской области «Об установлении налога на имущество физических лиц»² установлено, что для граждан, имеющих в собственности имущество, являющееся объектом налогообложения на территории Бобровского сельского поселения, льготы, установленные в соответствии со ст. 4 Закона Российской Федерации от 09 декабря 1991 г. «О налогах на имущество физических лиц», действуют в полном объеме.

¹ Решение Совета депутатов Аргаяшского сельского поселения Аргаяшского муниципального района Челябинской области «Об установлении земельного налога» от 28 октября 2010 г. № 65 // Восход. 2013. № 85.

² Решение Совета депутатов Бобровского сельского поселения Троицкого муниципального района Челябинской области «Об установлении налога на имущество физических лиц» от 28 октября 2010 г. № 31. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Гарант. (дата обращения 05.04.2017).

На сегодняшний день, анализируя муниципальную практику, мы можем выделить несколько моделей правового регулирования при установлении налоговых льгот по местным налогам муниципальными правовыми актами.

Во-первых, в некоторых муниципальных образованиях приняты комплексные акты, которыми устанавливаются как местные налоги, так и льготы по ним¹ (например, в Октябрьском муниципальном районе Челябинской области, Сосновском муниципальном районе, Озерском Городском округе). Данная модель регулирования широко распространена и в других областях Российской Федерации (Каргапольском муниципальном районе Курганской области²).

В отдельных муниципальных образованиях принимаются правовые акты, которыми комплексно урегулированы льготы по всем местным налогам. Так, на сегодняшний день комплексно урегулирован вопрос о порядке предоставления по уплате местных налогов и сборов в городе Шадринске Курганской области³. В Челябинской области данная модель не нашла своего отражения в законодательных актах местных властей.

Во-вторых, как правило, при установлении дополнительных местных налоговых льгот нормы о льготах включаются в нормативные акты представительных органов муниципального образования о соответствующих налогах.

Например, в соответствии с п. 1 разд. IV постановления собрания депутатов города Снежинска Челябинской области «О земельном налоге»⁴, на территории

¹ Арбатская Ю.В. Правовое регулирование налоговых льгот по местным налогам // Экономическая политика и региональное законодательство. 2010. № 3. С. 23.

² Решение Каргапольской поселковой Думы Курганской области «Об установлении налога на имущество физических лиц на территории муниципального образования рабочий поселок Каргаполье Каргапольского района Курганской области» от 27 ноября 2014 г. № 16. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Консультант Плюс. (дата обращения 05.04.2017).

³ Решение Шадринской городской Думы Курганской области «Об утверждении положения о порядке предоставления льгот по уплате местных налогов и сборов и неналоговых платежей, поступающих в бюджет города Шадринска» от 30 ноября 2006 г. № 352 // Исеть. 2006. № 50.

⁴ Постановление Собрания депутатов города Снежинска Челябинской области «Об утверждении Положения «О земельном налоге» от 16 ноября 2005 № 114 // Известия Собрания депутатов и администрации города Снежинска. 2005. № 11.

города Снежинска налоговые льготы по земельному налогу в виде полного освобождения от налогообложения установлены следующим категориям налогоплательщиков:

1) воспитателям детских домов семейного типа в отношении земельного участка, на котором расположено жилое помещение, используемое для постоянного проживания семьи воспитателя и его воспитанников;

2) ветеранам Великой Отечественной войны и инвалидам Великой Отечественной войны в отношении земельных участков, находящихся в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении;

3) для членов многодетных семей (супруг, супруга и совместно с ними проживающие их несовершеннолетние дети).

Существует множество примеров аналогичного регулирования налоговых льгот как по земельному налогу, так и по налогу на имущество физических лиц.

В-третьих, в некоторых муниципальных образованиях льготы по каждому местному налогу регулируются отдельным актом. Так, в городе Озерске Челябинской области дополнительно к льготам, установленным положением о земельном налоге, отдельным решением установлены дополнительные льготы по земельному налогу. Отдельными актами льготы по земельному налогу установлены в Аргашином сельском поселении, Верх-Катавском сельском поселении, Дербишевском сельском поселении, Еткульском сельском поселении, Канашевском сельском поселении, Миасском сельском поселении, городе Магнитогорске, городе Миассе и многих других населенных пунктах Челябинской области.

По налогу на имущество физических лиц отдельным муниципальным правовым актом Аргаяшского сельского поселения в дополнение к установленным федеральным законодательством о налогах и сборах определена льгота в размере 50 процентов гражданам, достигших пенсионного возраста. В городе Оленегорске Мурманской области на основании решения Совета

Депутатов города Оленегорска «О предоставлении льгот физическим лицам по налогу на имущество физических лиц на 2007 год» в 2007 г. освобождались от уплаты налога на имущество физических лиц владельцы строений, помещений, сооружений, сумма налога которых к уплате не превышала 10 рублей, данная норма весьма логична и отражает суть принципа экономичности, предложенного А. Смитом.

В-четвертых, в некоторых муниципалитетах регламентируются льготы по местному налогу отдельным категориям налогоплательщиков либо в отношении определенных объектов налогообложения. Причем, в некоторых муниципальных образованиях акты так и называются – о льготах отдельным категориям налогоплательщиков.

Проведенный анализ показал, что по земельному налогу с использованием данной модели правового регулирования устанавливается множество льгот, например: освобождаются от уплаты земельного налога почетные граждане поселения (Аргаяшское сельское поселение); органы местного самоуправления в отношении земельных участков, предоставленных для обеспечения их деятельности (Аргаяшское сельское поселение, Карабашский городской округ); в Верхнеуфалейском городском округе освобождены также товарищества собственников жилья и другие подобные организации (земли общего пользования, закрепленные за садоводческими товариществами); граждане, достигшие пенсионного возраста (мужчины – старше 60 лет, женщины – старше 55 лет) освобождаются от уплаты налогов на территории Карабашского городского округа. На 50 процентов от уплаты налогов освобождаются пенсионеры в Аргаяшском сельском поселении; освобождаются от налоговых льгот также и многодетные семьи (Копейский городской округ – семья, имеющая на иждивении трех и более детей в возрасте до 16 лет; в городе Снежинске устанавливается, что налоговая льгота распространяется на многодетные семьи со

среднедушевым доходом ниже величины прожиточного минимума на душу населения, установленного Законом Челябинской области)¹.

Подобная модель правового регулирования применяется и при установлении налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц. Так, решением Челябинской городской думы «Об установлении налога на имущество физических лиц в городе Челябинске и Челябинской области» предоставление льготы по налогу на имущество физических лиц в виде освобождения от уплаты предоставляется детям-сиротам и детям, оставшимся без попечения родителей, в возрасте до 18 лет включительно².

Несмотря на то, что в соответствии с п. 1 ст. 56 НК РФ нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера, в практике муниципалитетов встречаются акты, устанавливающие индивидуальные налоговые льготы. Так, в городе Челябинске принято постановление Главы администрации Челябинской области от 10 декабря 1993 г. № 506 «О предоставлении местных налоговых льгот предприятиям автомобильного транспорта, содержащим автомобильные колонны войскового типа для Вооруженных Сил Российской Федерации»³. К данному постановлению прилагается список предприятий автомобильного транспорта, освобожденных от уплаты налогов (ЗАО «Рейс», ОАО «Челябинская автоколлона», ОАО «Ашаавтотранс» и др.).

В муниципальных образованиях принимаются также акты, регламентирующие порядок принятия решения об установлении налоговых льгот. Так, решением Горно-Алтайского городского Совета депутатов «О порядке

¹ Тексты муниципальных правовых актов исследовались с использованием СИС «КонсультантПлюс».

² Решение Челябинской городской Думы «О введении налога на имущество физических лиц в городе Челябинске» от 21 ноября 2014 г. № 2/12 // Вечерний Челябинск. 2014. № 89.

³ Постановление Главы администрации Челябинской области «О предоставлении местных налоговых льгот предприятиям автомобильного транспорта, содержащим автомобильные колонны войскового типа для Вооруженных Сил Российской Федерации» от 10 декабря 1993 г. № 506. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Гарант. (дата обращения 05.04.2017).

принятия решений об установлении на территории муниципального образования «Город Горно-Алтайск» налоговых льгот по местным налогам или их отмене» определено, что налоговые льготы устанавливаются на основании результатов оценки эффективности и потерь бюджета. Установление налоговых льгот осуществляется в случае если их эффективность превысит потери бюджета¹.

Предложения об установлении налоговых льгот по местным налогам могут инициироваться налогоплательщиками или исполнительно-распорядительным органом местного самоуправления – администрацией города Горно-Алтайска. Налогоплательщики, инициирующие установление налоговых льгот, для подтверждения своих предложений представляют в администрацию города: предложения об установлении налоговых льгот; обоснование необходимости и цели установления налоговых льгот; расчет предполагаемой эффективности от установления налоговых льгот; расчет предполагаемых потерь от установления налоговых льгот; справки налогового органа о суммах уплаченных налогов в бюджет муниципального образования «Город Горно-Алтайск» за предшествующий год; предложения о порядке введения в действие решений об установлении налоговых льгот и сроках их действия.

Представительными органами местного самоуправления принимаются также нормативные правовые акты об оценке эффективности предоставленных льгот по местным налогам. Например, в соответствии с постановлением Администрации Каратабанского сельского поселения Еткульского района Челябинской области «Об утверждении порядка ежегодной оценки бюджетной и социальной эффективности предоставляемых и планируемых к предоставлению налоговых льгот по местным налогам и мониторинга применяемых налоговых льгот»², определено, что налоговые льготы подлежат обязательной оценке на

¹ Решение Горно-Алтайского городского Совета депутатов «О порядке принятия решений об установлении на территории муниципального образования «Город Горно-Алтайск» налоговых льгот по местным налогам или их отмене» от 23 апреля 2015 г. № 23-7 // Вестник Горно-Алтайска. 2008. № 42.

² Постановление Администрации Каратабанского сельского поселения Еткульского района Челябинской области «Об утверждении порядка ежегодной оценки бюджетной и социальной эффективности предоставляемых и планируемых к предоставлению налоговых льгот по

предмет их бюджетной, экономической и социальной эффективности и устанавливаются с целью: сокращения потерь местного бюджета, связанных с предоставлением налоговых льгот; оптимизации перечня действующих налоговых льгот; повышения точности прогнозирования результатов предоставления налоговых льгот; обеспечения оптимального выбора объектов для предоставления финансовой поддержки в форме налоговых льгот.

Объектом оценки являются бюджетные и социальные последствия от предоставления налоговых льгот по местным налогам как действующим, так и планируемым к введению.

В качестве эффекта от предоставления налоговых льгот рассматриваются:

1) увеличение доходов бюджета города, полученные или планируемые налоговые доходы бюджета города, которые связаны с использованием налоговых льгот, экономия средств бюджета города (эффект, используемый при расчете бюджетной эффективности);

2) увеличение денежных средств, расходуемых отдельными категориями налогоплательщиков, на социально значимые цели в связи с предоставлением налоговых льгот (эффект, используемый при расчете социальной эффективности);

3) увеличение доходов отдельных категорий налогоплательщиков в разрезе финансово-экономических показателей хозяйственной деятельности категорий налогоплательщиков (эффект, используемый при расчете экономической эффективности)¹.

При этом под бюджетной эффективностью предоставляемых и планируемых к предоставлению налоговых льгот понимается их влияние на доходы и расходы местного бюджета; под социальной эффективностью предоставляемых и планируемых к предоставлению налоговых льгот понимаются

местным налогам и мониторинга применяемых налоговых льгот» от 2 октября 2014 г. № 38. Документ опубликован не был. [Электронный ресурс]. СИС Гарант. (дата обращения 05.04.2017).

¹ Черепанов С.А. Применение льгот по региональным и местным налогам: некоторые аспекты законодательства РФ и формирующаяся судебная практика // Российское право: образование, практика, наука. 2014. № 1. С. 79.

социальные последствия предоставляемых и планируемых к предоставлению налоговых льгот, которые выражаются в изменении уровня и качества товаров, работ, услуг для населения, оказание поддержки незащищенным категориям граждан. Подобные акты приняты и во многих других муниципальных районах Челябинской области.

В целом проведенное исследование позволяет сделать следующий вывод, что необходимо совершенствовать муниципальное правовое регулирование в области предоставления и использования налоговых льгот по местным налогам.

На сегодняшний день в соответствии с Налоговым Кодексом РФ выделяются следующие виды местных налогов: земельный налог и налог на имущество физических лиц.

Анализируя нормативные правовые акты органов местного самоуправления можно прийти к выводу, что порядок установления нормативных актов не единообразен, могут применяться: комплексные акты, устанавливающие как местные налоги, так и льготы по ним; нормы о налоговых льготах могут включаться в нормативно-правовые акты о конкретных налогах; отдельные акты о налоговых льготах; акты по отдельным категориям налогоплательщиков или по отдельным видам имущества; акты об индивидуальных налоговых льготах.

Следует отметить, что установление налоговых льгот в актах по отдельным категориям налогоплательщиков, акты по отдельным видам имущества и акты об индивидуальных налоговых льготах не соответствуют требованиям действующего законодательства. Данные положения можно назвать дискриминационными, так как нарушают принцип равенства налогообложения и ставят участников налоговых правоотношений в неравное положение, также п. 1 ст. 56 НК РФ устанавливает, что основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Существование разных подходов к порядку установления налоговых льгот в конкретном муниципальном образовании и выбору нормативно-правового акта, который определяет предоставляемые налоговые льготы, нарушает основной

принцип налогообложения – принцип определенности. Существующее положение не позволяет налогоплательщикам в полной мере реализовать свои права на использование налоговых льгот, поскольку в ряде случаев налогоплательщик не может определить даже то, какими законами субъекта Российской Федерации установлены льготы по тому или иному налогу для той категории налогоплательщиков, к которой он относится. На наш взгляд, наиболее оптимальным является установление налоговых льгот по определенному местному налогу только нормативным правовым актом о конкретном налоге, что позволит говорить о соблюдении принципа определенности налога и позволит налогоплательщикам в полной мере реализовывать право на применение налоговых льгот.

Полагаем обоснованным и оптимальным урегулирование на уровне муниципального нормативного правового акта вопросов, устанавливающих критерии эффективности предоставляемых налоговых льгот по местным налогам и порядок оценки бюджетного и социального эффекта от предоставления налоговых льгот, а также порядка принятия решения об установлении налоговых льгот. Реализуя свои полномочия в данной области, муниципальное образование своим решением определяет, каким образом будут осуществляться действия органов местного самоуправления. Кроме того, определяя до введения налоговой льготы ее бюджетную и социальную эффективность, муниципальное образование обеспечивает соблюдение баланса интересов местного бюджета и налогоплательщиков, предотвращает крупные потери местного бюджета от недополучения местных налогов.

2.4 Оценка эффективности применения налоговых льгот как способ совершенствования механизма их применения

Налоговый механизм регулирования российской экономики характеризуется излишней затратностью для бюджета, низкой эффективностью стимулирования приоритетных направлений хозяйственной деятельности¹. Размер ежегодных потерь доходов бюджетной системы, связанных с предоставлением льгот, в последние годы по разным оценкам приближается к сотням миллиардов рублей. Более 90 процентов выпадающих доходов составляют потери, связанные с применением налоговых льгот и преференций, обусловленных структурой налогов и использованием принципов налогообложения отдельных операций. По оценкам Федеральной налоговой службы, консолидированный бюджет в 2014 г. недополучил 1 трлн руб. при общих расходах 11,8 трлн руб. из-за применения различного вида льгот, в 2015 г. – 1,8 трлн руб., а в 2016 – уже 2 трлн руб. Почти 95 процентов потерь – это льготы по четырем налогам: налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость, налогу на добычу полезных ископаемых и налогу на имущество организаций².

В связи с этим возникают вопросы – есть ли в действительности необходимость их применения, являются ли они целесообразным и эффективным инструментом для стимулирования развития приоритетных отраслей экономики, не выгоднее ли с точки зрения результативности расходования средств бюджета субсидировать те или иные отрасли напрямую, сохраняя равные условия налогообложения в целом для всех хозяйствующих субъектов?

Между тем недостаточное количество налоговых льгот ведет к активизации деятельности по незаконному уменьшению налоговых обязательств и уклонению от их уплаты, что способствует сокращению налоговых поступлений в

¹ Брызгалин А.В. Значение и место современной судебно-арбитражной практики в правовом регулировании налоговых отношений // *Налоги и финансовое право*. 2002. № 11. С.17.

² Ануфриева Е.М. Критерии эффективности налоговых льгот // *Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе*. 2014. № 4 (12). С. 7.

бюджетную систему. Поэтому на современном этапе развития налоговой системы крайне актуальным становится оптимизация налоговых льгот¹.

В 2015-2016 году по поручению Президента РФ была проделана большая научно-аналитическая работа в этой сфере. В частности, на сайте Минфина РФ опубликован итоговый отчет «О результатах деятельности экспертных групп по проведению оценки эффективности расходов федерального бюджета и представлению предложений по их оптимизации», подготовленный в 2015 г. НИУ «Высшая школа экономики» совместно с ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ»². Один из разделов был посвящен вопросам оптимизации и повышению эффективности налоговых льгот. Эксперты сошлись во мнении: «большая часть мер по оптимизации и повышению эффективности налоговых льгот лежит в плоскости их учета как налоговых расходов бюджета».

В качестве основных направлений оптимизации и повышения эффективности налоговых льгот экспертным сообществом предлагается:

1) совершенствование регулярного мониторинга действующих налоговых льгот с постепенной отменой части льгот – прежде всего входящих в категорию налоговых расходов бюджета;

2) утверждение определенных правил для введения новых налоговых льгот;

3) введение в бюджетный процесс этапа оценки налоговых расходов.

На наш взгляд, одним из правильных направлений оптимизации и повышения эффективности налоговых льгот является совершенствование действующей системы применяемых налоговых льгот, ее систематизация и детальный анализ, а также постепенная отмена неэффективных льгот. Утверждать определенные правила для введения новых налоговых льгот нецелесообразно, так

¹ Савина О.Н., Жажин М.А. Налоговые льготы по налогу на прибыль организаций: актуальные вопросы оптимизации // Бухгалтер и закон. 2014. № 4. С. 85.

² Отчет о результатах деятельности экспертных групп по проведению оценки эффективности расходов федерального бюджета и представлению предложений по их оптимизации 2016 г. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Гарант. (дата обращения 20.05.2017).

как на сегодняшний день в НК РФ закреплено достаточно большое количество льгот и преференций, эффективность которых ставится под сомнение.

Для оценки целесообразности применения тех или иных льгот необходимо введение критерия эффективности налоговых льгот. Налоговые льготы эффективны, если их предоставление налогоплательщикам:

- способствует достижению поставленных макроэкономических задач, вытекающих из конкретной социально-экономической и политической ситуации в России;

- приводит к увеличению объемов инвестиций, выпуску прогрессивной и конкурентоспособной продукции;

- способствует улучшению социально-экономической ситуации в организациях и регионе¹.

На сегодняшний день на федеральном уровне методики мониторинга и оценки эффективности налоговых льгот не приняты.

В региональных и муниципальных методиках предполагается разделение эффективности налоговых льгот на бюджетную, социальную и экономическую эффективность. В этих методиках предлагаются алгоритмы расчета в числовых показателях в целях получения однозначного ответа: налоговая льгота эффективна, малоэффективна или неэффективна. Данные положения могут различаться в зависимости от региона или муниципального образования, но концепция оценки эффективности налоговых льгот применяется одна и та же.

На наш взгляд, ограничиваться только целью «отсева» тех льгот, которые не отвечают критериям эффективности мониторинга неправильно, нужно выработать предложения и рекомендации либо по их замене другими мерами государственной поддержки, либо по совершенствованию тех факторов, которые влияют на эффективность действия налоговой льготы.

¹ Антонова В.О. К вопросу об эффективности применения налоговых льгот в России // Современные проблемы юридической науки: материалы XII Международной научно-практической конференции молодых исследователей (Юридический факультет Южно-Уральского государственного университета, 13-14 мая 2016 г.) В 2-х частях. Ч. II. Челябинск: Цицеро, 2016. С. 315.

Предлагаем под эффективностью налоговой льготы понимать совокупность показателей выраженных законодателем и соответствующих определенным целям. В качестве показателей рассматривать бюджетную, социальную и экономическую эффективность налоговой льготы.

В юридической литературе под бюджетной эффективностью понимают оценку результатов хозяйственной деятельности категорий налогоплательщиков, которым предоставлены налоговые льготы, с точки зрения влияния на доходы и расходы бюджета; под социальной эффективностью – оценку степени достижения социально - значимого эффекта, которая выражается в изменении качества и объема предоставляемых услуг в результате реализации налогоплательщиками системы мер, направленных на повышение уровня жизни населения; под экономической эффективностью – оценку динамики финансово - экономических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщиков, которым предоставлены льготы¹.

Е.В. Рябова предлагает следующий подход к оценке эффективности налоговых льгот², он основан на следующих положениях (допущениях):

1) в результате предоставления налоговой льготы формируется объем выпадающих доходов бюджета. Предоставление налоговой льготы является мерой государственной поддержки, основанной на методе косвенного финансирования. В результате чего в целях оценки эффективности налоговой льготы предполагается, что объем выпадающих доходов бюджета соответствует объему «косвенных» или «налоговых» расходов бюджета;

2) с учетом первого положения возможна экстраполяция принципа эффективного использования бюджетных средств, закрепленного в ст. 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации, на отношения, возникающие в результате установления налоговых льгот.

¹ Пансков В.Г. О некоторых вопросах эффективности налоговой льготы в Российской налоговой системе // Налоговая политика и практика налогового администрирования. 2013. № 4-5 (16). С. 40.

² Рябова Е.В. Концепция подхода к оценке эффективности налоговых льгот в Российской Федерации // Финансовое право. 2014. № 4. С. 28.

При этом под эффективностью предоставления налоговой льготы предлагается понимать:

1) достижение наилучшего результата за счет предоставленной налоговой льготы, при этом результат выше по сравнению с результатом, достигаемым за счет иной меры государственной поддержки, объем затрат бюджета на реализацию которой соответствует объему затрат бюджета на предоставление налоговой льготы (результативность);

2) либо достижение заданного результата за счет предоставления налоговой льготы, при этом затраты бюджета ниже по сравнению с применением иной меры государственной поддержки (экономичность).

Вывод о том, что налоговая льгота является эффективной, возможно сделать в случае достижения в результате установления налоговой льготы результативности либо в случае достижения экономичности¹.

При оценке эффективности налоговой льготы необходимо изначально выбрать одну из двух составляющих эффективности и в зависимости от этого осуществить формирование критериев эффективности налоговой льготы.

Независимо от выбора составляющей эффективности оценка эффективности основывается на методе моделирования альтернативной меры государственной поддержки и сравнения налоговой льготы и смоделированной меры государственной поддержки;

3) развитие отраслей российской экономики в настоящее время осуществляется на основе системы стратегического планирования, предполагающей формирование иерархии документов, содержащих стратегические цели социально-экономического развития территорий (стратегии отраслей экономики, стратегии территорий). Документы стратегического планирования устанавливают целевые индикаторы и определяют комплекс мер государственной политики в той или иной сфере государственного регулирования.

¹ Горский И.В. Обоснованность стимулирующей роли налоговых льгот // Финансовый журнал. 2013. № 4. С. 168.

4) в целях достижения целевых индикаторов налоговая льгота представляет собой меру государственной поддержки в определенной сфере государственной политики. При этом налоговая льгота может являться единственной мерой государственной поддержки либо является одной из мер в комплексе мер государственной поддержки.

К мерам государственного регулирования относят:

- 1) меры государственной финансовой поддержки;
- 2) совершенствование внутреннего нормативного правового регулирования;
- 3) использование международно-правовых инструментов, заключение международных договоров и соглашений.

К мерам государственной финансовой поддержки:

- 1) прямое финансирование (субсидии, бюджетные кредиты, бюджетные инвестиции);
- 2) косвенное финансирование (налоговые, таможенные льготы).

Таким образом, динамика целевых индикаторов может зависеть от ряда факторов, обусловленных объективными макроэкономическими причинами или мерами государственного регулирования.

В целях определения влияния налоговой льготы на динамику целевых индикаторов стратегического планирования в той или иной сфере необходимо применение метода пофакторного анализа.

Пофакторный анализ представляет собой декомпозицию изменения целевых индикаторов по сравнению с базовым периодом по факторам, определившим это изменение. Он ставит целью объяснить текущую динамику целевых индикаторов исходя из текущих макроэкономических тенденций и выявить причины изменения целевых индикаторов по сравнению с базовым периодом.

В основе пофакторного анализа лежит задача моделирования динамики целевых индикаторов в зависимости от различных макро- и микроэкономических параметров.

Основой подхода к пофакторному анализу служит выявление, во-первых,

таких экономических показателей, которые оказывают объективное влияние на динамику целевых индикаторов, и, во-вторых, определение влияния мер государственной политики, в т.ч. налоговой льготы. Для количественной оценки влияния различных факторов на развитие отрасли экономики (сферы государственной политики) или территории должны использоваться современные методы статистического анализа.

5) оценка влияния комплекса мер государственной поддержки, включая налоговую льготу, на динамику целевых индикаторов должна проводиться на основе сформированных критериев эффективности налоговой льготы.

С данным подходом к оценке эффективности налоговых льгот можно согласиться, по-нашему мнению он актуален и целесообразен.

На основании изложенного предлагаем следующий примерный перечень вопросов критериев эффективности:

Вопрос 1. Обеспечена ли необходимая нормативная правовая база для применения налоговой льготы в качестве фактора положительной динамики целевых индикаторов развития отрасли (территории)?

Вопрос 2. Соответствует ли налоговая льгота как мера государственной поддержки основным направлениям государственной политики в сфере применения льготы?

Вопрос 3. Способствует ли налоговая льгота положительной динамике целевых индикаторов, установленных в документах стратегического планирования?

Вопрос 4. Способствует ли налоговая льгота увеличению налоговых поступлений в бюджет?

Решая актуальную проблему оценки эффективности налоговых льгот и ставя задачу определения сферы их конкретного применения, предлагаем использовать классификацию налоговых льгот в зависимости от целей их введения, потому что именно цели введения той или иной льготы напрямую

вливают на форму ее реализации на практике. От формы реализации конкретной льготы зависит эффект, ожидаемый от ее введения.

В зависимости от целей введения налоговой льготы ранее мы предлагали различать льготы стимулирующего характера и компенсационного. Льгота стимулирующего характера должна отвечать критериям бюджетной, экономической и социальной эффективности, а льгота компенсационного характера только критериям социальной эффективности. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 13 апреля 2010 г. № 231 «О порядке распределения и предоставления дотаций бюджетам субъектов РФ на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов субъектов РФ», под эффективностью для бюджета понимается увеличение налоговых поступлений в результате предоставления налоговых льгот; эффективность для развития экономики – стимулирование налоговой льготой экономического развития; эффективность для социальной сферы – снижение безработицы, рост заработной платы и пр¹.

Одной из льгот стимулирующего характера является ускоренная амортизация, применяемая в целях расчета налога на прибыль организаций. Формой ее практической реализации будет возможность применения повышающих (понижающих) коэффициентов к нормам амортизации, а ожидаемый эффект от предоставления данной льготы – повышение капитальных вложений в основные средства и их модернизация. Для наглядности возьмем другую льготу, установленную по тому же налогу на прибыль организаций для организаций, осуществляющих образовательную и (или) медицинскую деятельность. Формой ее реализации является установление налоговой ставки в размере 0 процентов, а ожидаемый эффект от ее введения лежит не только в экономическом интересе субъекта, занимающегося данной деятельностью, но и в реализации конституционно закрепленной обязанности государства заботиться о

¹ Постановление Правительства Российской Федерации «О порядке распределения и предоставления дотаций бюджетам субъектов Российской Федерации на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации» от 13 апреля 2010 г. № 231 // СЗ РФ. 2010. № 16. Ст. 1916.

здоровье граждан и обеспечивать равный доступ к здравоохранению и образованию (ч. 1 и 2 ст. 41, ст. 43 Конституции РФ). Поставленные в Конституции РФ цели достигаются в том числе за счет установления налоговых льгот, влекущих снижение себестоимости услуг, предоставляемых организациями – получателями данной льготы и упрощения им учета и отчетности. Также к этой категории относятся льготы, повышающие социальную ответственность работодателя, например, пониженная ставка налога на прибыль применяется с сумм расходов на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на проезд к месту учебы и обратно. То есть рассматриваемая льгота направлена на достижение государством социальных целей и поощрение налогоплательщиков, проводящих социально ориентированную политику на своих предприятиях, следовательно, она носит компенсационный характер.

Здесь необходимо отметить, что в группу компенсационных льгот относят также льготы, предоставленные определенным категориям лиц. А именно инвалидам и их общественным организациям, пенсионерам, ветеранам боевых действий, религиозным организациям и др. Однако цели установления данных льгот идентичны – реализация конституционных обязанностей государства и конституционных прав граждан.

Экономический эффект выделенных компенсационных льгот оценивать бесполезно, поскольку даже в том случае, если в процессе оценки выяснится их отрицательная эффективность, государство не сможет отказаться от их использования без того, чтобы не нарушить Основной Закон – Конституцию Российской Федерации.

В связи с изложенным следует отметить, что оценка экономической эффективности компенсационных льгот хотя и возможна с технической и методологической точек зрения, но нецелесообразна.

Обосновывая подходы к оценке эффективности налоговых льгот, необходимо остановиться на принципах, которые должны лежать в основе вырабатываемого подхода.

В первую очередь, опираясь на принципы налогообложения, выработанные Адамом Смитом, следует назвать принцип эффективности, который применительно к налогообложению означает, что издержки по изъятию налогов должны быть меньше, чем сумма самих налогов. Данный принцип тесно соприкасается с принципом удобства уплаты для налогоплательщика (максимального учета интересов налогоплательщика). То есть законодатель, устанавливая налог, должен исходить из того, что механизм его взимания и вся система налогового администрирования должна быть ориентирована на минимальное воздействие на обязанное лицо. Если мы применим все сказанное выше к налоговым льготам, то получим следующее. Налоговая льгота должна быть удобна в применении как для налогоплательщика, так и для государственных органов. То есть льгота не должна быть «дорогой» в администрировании, и налогоплательщик для ее применения или обоснования своего права на применение не должен затрачивать много времени и сил¹.

У налогоплательщика нет обязанности по предоставлению какой-либо информации о применяемых им налоговых льготах. Если такая информация и будет запрошена, то вопрос, предоставлять ее или не предоставлять, относится исключительно к доброй воле налогоплательщика. Данную проблему, связанную с затрудненным получением информации, необходимой для эффективного администрирования и в конечном итоге для оценки эффективности льготы, можно решить, не внося изменений в действующее законодательство, а путем совершенствования форм налоговой отчетности и введения в них графы об использовании налоговых льгот.

¹ Антонова В.О., Замрыга Д.В. Оценка эффективности применения налоговых льгот как способ совершенствования механизма применения налоговых льгот // Молодой исследователь: материалы 3-й научной выставки-конференции научно-технических и творческих работ студентов: в 2 т. Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ. 2016. Т. 2. С. 347-354.

Следующий принцип, которому должна удовлетворять эффективная налоговая льгота, – это соответствие целям ее установления. Исходя из этого, необходимо определить результаты, которые ожидаются от применения льготы и параметры, которые фиксируют критерии достижимости результатов. Необходимо, однако, отметить, что оценивать льготу изолированно от всего комплекса мер государственной поддержки, предоставляемой определенной отрасли либо виду деятельности, не представляется возможным, хотя бы потому, что нельзя с уверенностью сказать, какая именно из осуществляемых мер дала очевидный положительный результат¹.

На основании вышеизложенного, можем сделать вывод, что на современном этапе развития налоговой системы крайне актуальным становится оптимизация налоговых льгот. Так как в НК РФ закреплено достаточно большое количество льгот и преференций, эффективность которых ставится под сомнение, одним из правильных направлений оптимизации и повышения эффективности налоговых льгот является совершенствование действующей системы применяемых налоговых льгот, ее систематизация, детальный анализ, а также постепенная отмена неэффективных льгот.

Для оценки целесообразности применения тех или иных льгот необходимо введение критерия эффективности налоговых льгот. Налоговые льготы эффективны, если их предоставление налогоплательщикам будет способствовать улучшению социально-экономической ситуации в РФ.

Предлагаем под эффективностью налоговой льготы понимать совокупность показателей, закрепленных законодателем, и направленных на достижение определенных целей, а именно на то, чтобы затраты бюджета были ниже по сравнению с применением иной меры государственной поддержки.

В качестве показателей рассматривать бюджетную, социальную и экономическую эффективность налоговой льготы. Для совершенствования действующего законодательства в области установления, применения и

¹ Таренко Е.В., Лапина Е.Н. Теоретические аспекты содержания понятия «Налоговая льготы» // Гуманитарные науки. 2014. № 2. С. 23.

изменения налоговых льгот законодателю необходимо выработать следующие критерии подхода к оценке эффективности налоговой льготы. Оценка эффективности налоговой льготы состоит из определения того круга льгот, эффективность которых целесообразно оценивать, исходим из того, что используем классификацию налоговых льгот стимулирующего и компенсационного характера. Следующая составляющая оценки эффективности – это оценка затраченных на администрирование данной льготы ресурсов, иными словами, эффективность администрирования. И третья составляющая оценки эффективности налоговой льготы - соответствие льготы целям, ради которых она установлена, причем данные цели оцениваются исходя из конкретных параметров.

Для совершенствования механизма применения налоговых льгот предлагаем внести в НК РФ следующую поправку.

Дополнить пунктом 4 статью 56 НК РФ следующего содержания:

«Установление бюджетной, социальной и экономической эффективности налоговой льготы является обязательным при введении и применении налоговой льготы на федеральном, региональном и местном уровне».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ приведенных исторических данных о развитии института налоговых льгот на разных исторических этапах позволяет сделать вывод о том, что налоговые льготы в том или ином виде всегда занимали особое место в жизни общества и являлись эффективным инструментом влияния на различные стороны жизнедеятельности государства.

Зарубежный опыт применения налоговых льгот показал, что гарантии установления налоговых льгот и преференций регламентируются основным законом страны – Конституцией. Учитывая приоритеты, стоящие перед обществом на каком-либо этапе развития, государство выбирает наиболее оптимальный состав налоговых льгот. Наиболее популярной формой предоставления налоговых льгот за рубежом является налоговый кредит. В Российской Федерации налоговый кредит остался только в форме инвестиционного кредита, который при буквальном толковании норм законодательства льготой не признается. Основная идея налоговых скидок за рубежом – регулировать доходы определенных групп населения и стимулировать граждан к трудовой деятельности. Как правило, все виды и формы налоговых льгот четко установлены законом, и перечень налоговых льгот является исчерпывающим.

Вопрос о правовой природе налоговых льгот и их применении в современной науке российского налогового права является дискуссионным. Не сложилось единообразного подхода к определению налоговой льготы и в законодательстве. Большинство ученых рассматривают налоговую льготу, как преимущество, однако данный подход представляется некорректным, поскольку носит дискриминационный характер и ставит участников налоговых правоотношений в неравное положение, тем самым нарушая основополагающий принцип налогового права – принцип равенства налогообложения.

На наш взгляд, налоговую льготу необходимо рассматривать как дополнительный элемент юридического состава налога, установленный НК РФ и иными нормативно-правовыми актами о налогах и сборах для достижения определенных целей, представляющий собой право отдельных категорий налогоплательщиков на уменьшение (полного и частичного) налоговых обязательств налогоплательщика в определенный период времени.

Анализируя понятие и характеристику налоговых льгот зачастую можно столкнуться с близким по значению понятием – налоговая преференция. Опыт зарубежных стран показал, что понятие «налоговая льгота» и «налоговая преференция» являются синонимичными по отношению друг к другу. По нашему мнению, налоговую льготу следует отличать от налоговой преференции. Предлагаем под налоговой льготой следует понимать право налогоплательщика уменьшить налоговую базу, но не его обязанность. Преференцию же, в свою очередь, следует рассмотреть как обязанность налогоплательщика, которая дает ему возможность уменьшить налоговую базу. Понятие преференций целесообразно ввести в НК РФ, это устранило бы многозначность и неопределенность трактовок, имеющих на практике.

Формирование системы налоговых льгот в РФ нельзя считать законченным. В последние годы наметилась тенденция к расширению перечня налоговых льгот. В целом проведенное исследование позволяет сделать вывод, что необходимо совершенствовать правовое регулирование в области предоставления и использования налоговых льгот по федеральным, региональным и местным налогам.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены исключительно НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации; также установлен перечень субъектов, в отношении которых они применяются. Включение специальных налоговых режимов в перечень федеральных налогов, на наш взгляд, не обосновано, так как федеральные налоги устанавливаются исключительно ст. 13 НК РФ.

К региональным относятся налоги: на имущество организаций, транспортный, на игорный бизнес (ст. 14 НК РФ). При этом налоговые льготы по региональным налогам устанавливаются НК РФ (обязательные льготы) и законами субъектов РФ (дополнительные льготы).

К местным налогам относятся земельный налог и налог на имущество физических лиц. Устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

В отношении федеральных налогов действующим законодательством устанавливаются следующие виды налоговых льгот: налоговые освобождения, налоговые изъятия, налоговый вычет. Региональные налоги устанавливаются в виде налогового освобождения. Местные налоги устанавливаются также как и региональные в виде налоговых освобождений.

Анализ действующего законодательства и судебной практики позволил выявить в ряде случаев применение федеральных налоговых льгот индивидуального характера. Законодатели субъектов РФ в некоторых случаях устанавливают льготы по региональным налогам, изменяющие элементы налогообложения, установленные НК РФ, определять которые региональные законодатели не вправе. В данном случае при нарушении требований норм налогового законодательства, а также интересов налогоплательщиков, нормативно-правовые акты, изменяющие элементы налогообложения можно обжаловать в судебном порядке.

В работе обращено внимание на порядок установления налоговых льгот органами местного самоуправления. Порядок установления налоговых льгот в нормативных актах различен, могут применяться: комплексные акты, устанавливающие как местные налоги, так и льготы по ним; нормы о налоговых льготах могут включаться в нормативно-правовые акты о конкретных налогах; отдельные акты о налоговых льготах; акты по отдельным категориям

налогоплательщиков или по отдельным видам имущества; акты об индивидуальных налоговых льготах.

Существование разных подходов к порядку установления налоговых льгот в конкретном муниципальном образовании и выбору нормативно-правового акта, который определяет предоставляемые налоговые льготы, также нарушает принцип определенности. На наш взгляд, наиболее оптимальным является установление налоговых льгот по определенному местному налогу только нормативным правовым актом о конкретном налоге, что позволит говорить о соблюдении принципа определенности налога и позволит налогоплательщикам в полной мере реализовывать право на применение налоговых льгот.

На современном этапе развития налоговой системы крайне актуальным становится оптимизация налоговых льгот. В целях их оптимизации целесообразно проводить оценку эффективности налоговых льгот путем постоянного их мониторинга. Необходимо задать вектор не в сторону создания новой системы налоговых льгот, а строго на корректировку существующей, провести работу по систематизации налоговых льгот.

В настоящее время при установлении налоговых льгот отсутствует система оценки эффективности налоговых льгот федеральных налогов, недостаточно разработана система оценки эффективности на региональном и местном уровне.

Для оценки целесообразности применения тех или иных налоговых льгот необходимо введение критерия их эффективности. Налоговые льготы эффективны, если их предоставление налогоплательщикам будет способствовать улучшению социально-экономической ситуации в РФ.

Предлагаем под эффективностью налоговой льготы понимать совокупность закрепленных законодателем показателей, обеспечивающих более низкий уровень затрат бюджета по сравнению с применением иной меры государственной поддержки. В качестве показателей предложено рассматривать бюджетную, социальную и экономическую эффективность налоговой льготы.

В целях оптимизации налоговых льгот предложено проводить оценку их эффективности, путем постоянного их мониторинга. В работе обозначены критерии подхода к оценке эффективности налоговой льготы:

1) оценка эффективности состоит из определения того круга льгот, эффективность которых целесообразно оценивать (при использовании классификации налоговых льгот стимулирующего и компенсационного характера);

2) эффективность администрирования;

3) соответствие льготы целям, ради которых она установлена.

Для совершенствования механизма применения налоговых льгот предлагаем дополнить пунктом 4 статью 56 НК РФ следующего содержания:

«Установление бюджетной, социальной и экономической эффективности налоговой льготы является обязательным при введении и применении налоговой льготы на федеральном, региональном и местном уровне».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // Российская газета. 1993. № 237.
2. Бюджетный Кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
4. Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ // СЗ РФ. 2006. № 31. Ст. 3436.
5. Федеральный Закон «О фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ // СЗ РФ. 2007. № 30. Ст. 3799.
6. Послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 6 марта 1997 г. было сказано, что необходимо «жестко пресекать любые попытки наиболее сильных представителей частного бизнеса получить для себя исключительные привилегии» // Российская газета. 1997. № 47.
7. Постановление Правительства Российской Федерации «О порядке распределения и предоставления дотаций бюджетам субъектов Российской Федерации на поддержку мер по обеспечению сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации» от 13 апреля 2010 г. № 231 // СЗ РФ. 2010. № 16. Ст. 1916.
8. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ «Об освобождении религиозных организаций от уплаты налога на имущество» от 14 мая 2010 г. № 03-05-04-01/29. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Гарант. (дата обращения 10.05.2017).
9. Письмо Министерства финансов России от 10 марта 2011 г. № 03-05-04-01/05 [Электронный ресурс]. URL: <http://krasnodar-audit.ru/legals/minfin/pismo/2011/3/102116>. (дата обращения 11.04.2017). Письмо Минфина РФ «О применении наименьшей налоговой ставки» от 29 марта 2010 г. № 03-11-06/2/44 [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST;n=80960> (дата обращения 10.05.2017).

10. Закон Челябинской области «О налоге на имущество организаций» от 27 ноября 2003 г. № 189-ЗО // Ведомости Зак. собр. Челябинской области. 2003. № 10.

11. Закон Челябинской области «О транспортном налоге» от 28 ноября 2002 г. № 114-ЗО // Южноуральская панорама. 2002. № 134.

12. Решение Горно-Алтайского городского Совета депутатов «О порядке принятия решений об установлении на территории муниципального образования «Город Горно-Алтайск» налоговых льгот по местным налогам или их отмене» от 23 апреля 2015 г. № 23-7 // Вестник Горно-Алтайска. 2008. № 42.

13. Решение Челябинской городской Думы «О введении налога на имущество физических лиц в городе Челябинске» от 21 ноября 2014 г. № 2/12 // Вечерний Челябинск. 2014. № 89.

14. Постановление Главы администрации Челябинской области «О предоставлении местных налоговых льгот предприятиям автомобильного транспорта, содержащим автомобильные колонны войскового типа для Вооруженных Сил Российской Федерации» от 10 декабря 1993 г. № 506 [Электронный ресурс]. URL: <http://zakon-region.ru/1/147363> (дата обращения 05.04.2015).

15. Постановление Администрации Каратабанского сельского поселения Еткульского района Челябинской области «Об утверждении порядка ежегодной оценки бюджетной и социальной эффективности предоставляемых и планируемых к предоставлению налоговых льгот по местным налогам и мониторинга применяемых налоговых льгот» от 02 октября 2014 г. № 38 [Электронный ресурс]. URL: http://www.admetkul.ru/poselenie/karatabanskoe_c/ (дата обращения 15.04.2017).

16. Решение Совета депутатов Бобровского сельского поселения Троицкого муниципального района Челябинской области «Об установлении налога на имущество физических лиц» от 28 октября 2010 г. № 31 [Электронный ресурс]. URL: <http://base.garant.ru/19763953/> (дата обращения 05.04.2015).

17. Решение Совета депутатов Аргаяшского сельского поселения Аргаяшского муниципального района Челябинской области «Об установлении земельного налога» от 28 сентября 2010 г. № 65 // Восход. 2013. № 85.

18. Решение Шадринской городской Думы Курганской области «Об утверждении положения о порядке предоставления льгот по уплате местных налогов и сборов и неналоговых платежей, поступающих в бюджет города Шадринска» от 30 ноября 2006 г. № 352 // Исеть. 2006. № 50.

19. Постановление Собрании депутатов города Снежинска Челябинской области «Об утверждении Положения «О земельном налоге» от 16 ноября 2005 г. № 114 // Известия Собрании депутатов и администрации города Снежинска. 2005. № 11.

20. Конституция Великого Герцогства Люксембурга от 17 октября 1868 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://worldconstitutions.ru/?p=146> (дата обращения 02.04.2017).

21. Конституция Испании, принята всенародным голосованием 6 декабря 1978 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://worldconstitutions.ru/?p=12> (дата обращения 02.04.2017).

22. Конституция Федеративной Республики Бразилия от 5 октября 1988 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://worldconstitutions.ru/?p=206> (дата обращения 02.04.2017).

23. Систематизированная Конституция Бельгии от 17 февраля 1994 г. // Федерализм в России и в Бельгии. Материалы Бельгийско-Российского научного colloquium. Лейвен: Изд-во ин-та Европейской политики катол. ун-та г. Лейвена. 1996. С. 325.

24. Конституция Республики Польши, принята национальным собранием 2 апреля 1997 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://worldconstitutions.ru/?p=112> (дата обращения 02.03.2015).

25. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2119-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 12.03.1992. № 11. Ст. 527 (утратил силу).

26. Указ Президента РФ «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» от 08 мая 1996 г. № 685 // СЗ 1996. № 20. Ст. 2326 (утратил силу).

27. Постановление Президиума Верховного Совета СССР «О положении о комиссии Верховного Совета СССР по вопросам привилегий и льгот» от 5 декабря 1990 г. № 1816-1 [Электронный ресурс]. URL: <http://pravo.levonevsky.org/baza/soviet/sss0585.htm>. (дата обращения 07.03.2015) (утратило силу).

28. Указ Президиума ВС СССР «О местных налогах и сборах» от 26 января 1981 г. № 3819 // Ведомости ВС СССР. 1981. № 5. Ст. 121 (утратил силу).

29. Указ Президиума ВС СССР «О подоходном налоге с колхозов» от 10 апреля 1965 г. № 115 // Ведомости ВС СССР. 1965. № 15. Ст. 206 (утратил силу).

30. Декрет ВЦИК «О льготах крестьянам-среднякам в отношении взывания единовременного Чрезвычайного Революционного налога» от 10 апреля 1919 г. № 80 // Собр. Узак. Р.-Кр. Прав. 1919. № 12. Ст. 121 (утратил силу).

31. Рекомендации Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) «Освобождения от уплаты НДС (Standart exemptions)» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.oecd.org/> (дата обращения 20.04.2015).

32. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Консультант Плюс (дата обращения 23.04.2017).

33. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Консультант плюс.

34. Отчет о результатах деятельности экспертных групп по проведению оценки эффективности расходов федерального бюджета и представлению предложений по их оптимизации 2016 г. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Гарант (дата обращения 20.05.2017).

РАЗДЕЛ II ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

1. Определение Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов "Транснефтепродукт" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» от 15 мая 2007 г. № 372-О-П. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Консультант Плюс. (дата обращения 27.03.2017).

2. Постановление Конституционного суда РФ «по делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона РФ от 01.04.1993 года «О государственной границе РФ» в ред. от 19.07.1997 г.» от 11 ноября 1997 г. № 16-П. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СИС Консультант Плюс (дата обращения 10.05.2017).

3. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверки конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» от 4 апреля 1996 г. № 9-П // СЗ РФ.1996. № 16. Ст. 1909.

4. Определение ВС РФ «О возврате частной жалобы» от 05 июля 2006 г. № 74-Г06-11 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.lawmix.ru/vas/122365> (дата обращения 11.04.2015).

5. Определение ВС РФ «По делу о признании недействующими отдельных положений Закона Амурской области «О целевых налоговых льготах в Амурской области на 2006 год» от 07 июня 2006 г. № 59-Г06-9 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.lawmix.ru/vas/122886> (дата обращения 11.04.2015).

6. Решение Арбитражного суда Северо-Кавказского округа «О применении налоговых льгот» от 1 апрель 2010 г. № Ф08-4487/03-1713А // Вестник ФАС СРО. 2010. № 2. С. 119.

7. Решение Арбитражного суда Северо-Кавказского округа «О применении налоговых льгот» от 29 марта 2010 г. № Ф08-836/03-324А // Вестник ФАС СРО. 2010 г. № 2. С. 139.

8. Постановление ФАС Поволжского округа «По делу о проверке положения ст. 56 НК РФ» от 13 января 2012 г. № А12-6489/2011 [Электронный ресурс]. URL: http://taxpravo.ru/sudebnie dela/statya-174262-postanovlenie_fas_povoljskogo_okruga_ot_13012012_g_2011 (дата обращения 05.05.2017).

9. Постановление ФАС Дальневосточного округа «О некоторых вопросах, связанных с применением ч. 1 ст. 56 Налогового Кодекса Российской Федерации» от 09 февраля 2010 г. № Ф03-99/2010 [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ADV;n=45700> (дата обращения 20.05.2017).

РАЗДЕЛ III ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Академик: словари и энциклопедии [Электронный ресурс]. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/17018 (дата обращения: 27.03.2015).

2. Алисенов, А.С. Налоговое стимулирование инноваций в экономике России / А.С. Алисенов. М.: Проспект. 2015. 128 с.

3. Антонова, В.О. К вопросу об эффективности применения налоговых льгот в России / В.О. Антонова // Современные проблемы юридической науки: материалы XII Международной научно-практической конференции молодых исследователей (Юридический факультет Южно-Уральского государственного университета, 13-14 мая 2016 г.) В 2-х частях. Ч. II. Челябинск: Цицеро, 2016. С. 315-316.

4. Антонова, В.О., Замрыга, Д.В. Оценка эффективности применения налоговых льгот как способ совершенствования механизма применения налоговых льгот / В.О. Антонова, Д.В. Замрыга // Молодой исследователь: материалы 3-й научной выставки-конференции научно-технических и творческих работ студентов: в 2 т. Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ. 2016. Т. 2. С. 347-354.

5. Ануфриева, Е.М. Критерии эффективности налоговых льгот / Е.М. Ануфриева // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. 2014. № 4 (12). С. 7-13.

6. Арбатская, Ю.В. Правовое регулирования налоговых льгот по местным налогам / Ю.В. Арбатская // Экономическая политика и региональное законодательство. 2010. № 3. С. 23-34.

7. Баладина, А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций / А.С. Баладина // Вестник Томского государственного университета. 2011. № 4 (16). С. 105-110.

8. Барулин, С.В., Макрушин, А.В. Налоговая политика России: монография / С.В. Барулин, А.В. Макрушин. Саратов: Сателлит, 2012. 317 с.

9. Басалаева, Н.С. Применяем льготы по региональным налогам / Н.С. Басалаева // Актуальная бухгалтерия. 2013. № 7. С. 42-47.

10. Бойков, О.В. Налоговые споры в практике арбитражных судов / О.В. Бойков // Российская юстиция. 2008. № 11. С. 6-12.

11. Брактон, Г. Трактат «О законах и обычаях Англии» / Г. Брактон [Электронный ресурс]. URL: http://drevlit.ru/docs/england/XIII/Bracton/De_legibus/text5f88.php (дата обращения 03.04.2015).

12. Братко, Т.Д. Конституционные основы института налоговых льгот в правовых системах России и зарубежных стран / Т.Д. Братко // Закон. 2013. № 10. С. 172-181.

13. Брокгауз, Ф.А., Ефрон, И.А. Энциклопедический словарь. Репринтное воспроизведение издания. Полутом 17 / Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон М.: Изд. Центр «ТЕРРА», 1890–1907. 1233 с.

14. Брызгалин, А.В. Значение и место современной судебно-арбитражной практики в правовом регулировании налоговых отношений / А.В. Брызгалин // *Налоги и финансовое право*. 2002. №11. С.17-23.
15. Брызгалин, А.В. *Налоги и налоговое право: учеб. пособие* / А.В. Брызгалин. М.: Аналитика-Пресс, 1998. 145 с.
16. Буланже, М. Из истории подоходного налога и налога на прибыль / М. Буланже // *Налоговый вестник*. 1998. № 6. С. 147-149.
17. Буланже, М. Царь повелел: «Казнокрадству не быти!» / М. Буланже // *Налоговый вестник*. 1998. № 1. С.11-17.
18. Горбачева, О.Ю. Обоснование подхода к оценке эффективности налоговых льгот в РФ / О.Ю. Горбачева // *Финансовое право*. 2014. № 5. С. 14-20.
19. Горский, И.В. Обоснованность стимулирующей роли налоговых льгот / И.В. Горский // *Финансовый журнал*. 2013. № 4. С. 168-174.
20. Гуреев, В.И. *Российское налоговое право: учебник*. / В.И. Гуреев. М.: Экономика, 1997. 393 с.
21. Действующие налоги и сборы в РФ. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/ndpi/> (дата обращения 20.04.2015).
22. Демин, А.В. *Налоговое право России: учебное пособие* / А.В. Демин. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 424 с.
23. Дьяченко, В.П. *Финансы СССР: учебник*. т. 2. / В.П. Дьяченко. М.: Гос. фин. изд-во, 1933. 495 с.
24. Ефимов, В.В. *Догма римского права* / В.В. Ефимов. М.: Книга по требованию, 2011. 380 с.
25. Зарипов, В.М. *Законные способы налоговой экономии* / В.М. Зарипов. М.: ФБК-Пресс, 2003. 176 с.
26. Зеленина, С.А. *Налоговые льготы и преференции* / С.А. Зеленина // *Экономика и управление*. 2012. № 2. С. 23-27.
27. Иголина, Л.Л., Мамонова, И.В. *Стимулирующие налоговые льготы как инструмент бюджетно-налогового регулирования: особенности применения и оценка эффективности на региональном уровне* / Л.Л. Иголина, И.В. Мамонова // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017. № 4. С. 37-42.
28. Калаков, Р.Н. *Практика предоставления налоговых льгот в зарубежных странах* / Р.Н. Калаков // *Налоги и налогообложение*. 2010. № 9. С. 104-115.
29. Кашин, В.А., Пономарева, Н.В. *Системный подход в налоговых отношениях* / В.А. Кашин, Н.В. Пономарева // *Финансы*. 2009. № 12. С. 29-32.
30. Князев, В.Г., Черник Д.Г. *Налоговые системы зарубежных стран: учебник*. / В.Г. Князев, Д.Г. Черник. М.: Мысль, 1997. 191 с.
31. Кольцова, Т.А. *О применении налоговых льгот по региональным налогам*. III Всероссийская заочная электронная научная конференция «Проблемы учета, анализа, аудита и налогообложения» / Т.А. Кольцова [Электронный ресурс]. URL: <http://econf.rae.ru/article/6666> (дата обращения 10.05.2015).

32. Красноперова, О.А. Динамика законодательства Российской Федерации в сфере налоговых льгот / О.А. Красноперова // Гражданин и право. 2000. № 3. С. 49-53.

33. Кустова, М.В., Ногина О.А., Налоговое право России. Общая часть: учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина. М.: Юристъ, 2001. 490 с.

34. Кучерявенко, Н.П. Курс налогового права: в 2 т. Т.1: Общая часть / Н.П. Кучерявенко. М.: Право, 2009. 536 с.

35. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения: учебное пособие / И.А. Майбуров. М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 422 с.

36. Малинина, Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений / Т.А. Малинина. М.: Институт экономической политики имени Е. Т. Гайдара, 2010. 212 с.

37. Мясников, О.А. Об индивидуальных налоговых льготах / О.А. Мясников // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 3 С.47-56.

38. Никитина, Д.В. Налоговые льготы и преференции / Д.В. Никитина [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fa.ru/projects/mnsk/5mnsk/jur/> (дата обращения 15.04.2017).

39. Орлов, Г.Ю. Зарубежные налоги / Г.Ю. Орлов. М.: Эксмо, 2004. 346 с.

40. Орлова, Е.Н. Налоговые льготы: отличительные признаки и принципы установления / Е.Н. Орлова // Финансовая, налоговая и денежно-кредитная политика. 2013. № 6. С. 46-56.

41. Павленко, Н.И. Петр Великий / Н.И. Павленко. М.: Мысль, 1994. 536 с.

42. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник / В.Г. Пансков. М.: Книжный мир, 1999. 592 с.

43. Пансков, В.Г. О некоторых вопросах эффективности налоговой льготы в Российской налоговой системе / В.Г. Пансков // Налоговая политика и практика налогового администрирования. 2013. № 4-5 (16). С. 40-46.

44. Пепеляев, С.Г. Налоговое право: учеб. пособие / С.Г. Пепеляев. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. 343 с.

45. Пепеляев, С.Г. Виды налоговых льгот. Налоговое право: учебник / С.Г. Пепеляев. М.: Юристъ, 2003. 591 с.

46. Пивоварова, Н.В., Стеба Н.Д. Оценка эффективности налоговых льгот, предоставляемых на субфедеральном уровне / Н.В. Пивоварова, Н.Д. Стеба // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2011. № 4. С. 76-83.

47. Румянцев, А.М. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия. Т. 1. / А.М. Румянцев. М.: Мысль, 1972. 564 с.

48. Рябова, Е.В. Концепция подхода к оценке эффективности налоговых льгот в Российской Федерации / Е.В. Рябова // Финансовое право. 2014. № 4. С. 28-36.

49. Савина, О.Н., Жажин, М.А. Налоговые льготы по налогу на прибыль организаций: актуальные вопросы оптимизации / О.Н. Савина, М.А. Жажин // Бухгалтер и закон. 2014. № 4. С. 85-89.

50. Сапрыкина, Т.В. Нормативно-правовое регулирование региональных налогов / Т.В. Сапрыкина // Молодой ученый. 2014. № 3. С. 527-530.

51. Сафина, С.Д. Льготы по региональным налогам: некоторые аспекты практической реализации налоговой компетенции субъектов федерации (на примере Республики Башкортостан) / С.Д. Сафина // ЕврАзЮж. 2011. № 11 (42). С. 79-83.

52. Соловьев, С.М. Собрание сочинений. Кн. 2. / С.М. Соловьев. М.: Мыслитель, 1988. 810 с.

53. Суворин, А.С. Записки императрицы Екатерины II. Репринтное воспроизведение издания. пер. с подлинника, изданного Императорской Академией Наук / А.С. Суворин. С-Петербург.: Издание А.С. Суворина, 1907. 847 с.

54. Таренко, Е.В., Лапина, Е.Н. Теоретические аспекты содержания понятия «Налоговая льготы» / Е.В. Таренко, Е.Н. Лапина // Гуманитарные науки. 2014. № 2. С. 23-27.

55. Титов, Ю.П. История государства и права России: учебник / Ю.П. Титов. М.: Проспект, 1998. 544 с.

56. Товгазова, А.А. Практика и факторы эффективности использования налоговых льгот / А.А. Товгазова // Теория и практика общественного развития. 2014. № 2. С. 402-410.

57. Толкушкин, А.В. История налогов России / А.В. Толкушкин. М.: Юристъ, 2001. 432 с.

58. Черепанов, С.А. Применение льгот по региональным и местным налогам: некоторые аспекты законодательства РФ и формирующаяся судебная практика / С.А. Черепанов // Российское право: образование, практика, наука. 2014. № 1. С. 79-82.

59. Черник, Д.Г., Починок А.П. Основы налоговой системы: учебник / Д.Г. Черник, А.П. Починок. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 511 с.

60. Черниловский, З.М. Всеобщая история государства и права / З.М. Черниловский. М.: Юристъ, 1995. 576 с.

РАЗДЕЛ IV ДИССЕРТАЦИИ И АВТОРЕФЕРАТЫ ДИССЕРТАЦИЙ НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

1. Заниздра, Д.Ю. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: дисс. ...канд. юр. наук / Д.Ю. Заниздра. М., 2006. 189 с.

2. Костанян, Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: дисс. ...канд. юр. наук / Р.К. Костанян. М., 2008. 192 с.

3. Титова, М.В. Налоговые льготы: дисс. ...канд. юр. наук / М.В. Титова. М., 2005. 214 с.

4. Черкашина, О.А. Налоговые льготы как правовой институт: автореф. дисс. ...канд. юр. наук / О.А. Черкашина. М., 2007. 28 с.