

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ: ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ПРИЗНАКИ И ПРИНЦИПЫ УСТАНОВЛЕНИЯ*

В настоящее время налоговые льготы являются одним из основных инструментов налогового регулирования со стороны государства. Анализ норм налогового законодательства и имеющейся практики их применения свидетельствует о том, что не всегда установленные преимущества являются налоговыми льготами. С другой стороны, преимущества могут не иметь статуса льготы, фактически ими являясь. В статье обобщаются имеющиеся в экономической литературе трактовки понятия «налоговая льгота», а также принципы установления налоговых льгот. Дается краткая характеристика отличительных признаков налоговых льгот от иных мер налогового регулирования: законность, создание налоговых преимуществ, избирательность, целевой характер, факультативность, отступление от базовой (стандартной) структуры налога. Отмечается, что основополагающим и наиболее сложным для идентификации льгот из приведенных признаков выступает отступление от базовой структуры.

Ключевые слова: налоговые льготы; преимущества; элемент базовой структуры налога; признаки налоговой льготы; принципы установления льгот.

E. N. Orlova

PhD in Economics, Associate Professor,
Baikal State University of Economics and Law

TAX INCENTIVES: DISTINCTIVE FEATURES AND PRINCIPLES OF PROVIDING

Today tax incentives are one of the main instruments of tax regulation by the state. The analysis of tax legislation norms and of the existing practices of their application shows that tax advantages are not always tax incentives. On the other hand, tax advantages may not have the status of tax incentives, but they actually are. The article generalizes the interpretations of the concept «tax incentive» currently presented in economic studies, and principles of providing tax incentives. The author briefly describes features of tax incentives that distinguish them from other tax regulation measures, namely, their legality, generation of tax advantages, selectivity, purpose-oriented use, optionality, deviation from the basic tax structure. It is noted that, of all the other features mentioned, the latter is fundamental and the most difficult for identification of tax incentives.

Keywords: tax incentives; advantages; elements of basic tax structure; distinctive features of tax incentives; principles of providing tax incentives.

Составной частью процесса государственного регулирования экономики выступает налоговое регулирование, представляющее собой целенаправленное воздействие государства на поведение экономических агентов [8, с. 452]. Целью этого регулирования выступает решение ряда задач, связанных со стимулированием производства, инвестиций и инноваций в стране (регионе); поощрением деловой активности в отдельных сферах или регионах; регули-

* Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-60 «Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования» (номер регистрации в ФГНУ ЦИТиС 01201256015).

рованием объема потребительского спроса; созданием новых рабочих мест; рациональным использованием ресурсов; сдерживанием производства вредных товаров. При этом для достижения желаемых социально-экономических результатов могут использоваться различные методы и инструменты налоговой политики. Основным инструментом налогового регулирования со стороны государства выступают налоговые льготы.

Применение льгот по налогам имеет длительную историю. Так, некоторых граждан еще в Древнем Риме освобождали от уплаты городского налога, повинность, связанная с уплатой которого, носила название «мунис» (munis). Гражданин получал иммунную грамоту и становился свободным от повинности — «иммунисом». С этим связывают происхождение слова «иммунитет» [4, с. 54–55].

В России понятие льготы как общенаучной категории изменялось по мере развития общества. Исследователи данного вопроса выделяют несколько этапов. В период до XVIII в. льгота рассматривалась лишь в качестве некоторого облегчения жизни для отдельных категорий граждан. Затем, в течение последующих двух столетий, расширилось понятие льгот и их использование для целей решения крупных государственных проблем. Льгота в этот период подразумевает удобство условий осуществления экономических отношений между различными категориями населения. Советский период характеризуется укреплением значения льгот (установление их не только в зависимости от категории населения, но и по отдельным видам товаров) при одновременном отсутствии условий для их нормального функционирования при существовавших экономических отношениях. В период переходной экономики произошел значительный рост количества льгот при одновременном отсутствии экономических условий для их предоставления, что затрудняло реализацию налоговых льгот [10].

Этимологический анализ понятия льготы однозначно характеризует его как преимущество, включая в него такие составляющие, как освобождение, исключение, выгода, облегчение. На этом базируются мнения различных авторов, так или иначе раскрывающих содержание данной категории.

Понятие «налоговая льгота» рассматривается чаще в учебной литературе, а также ряде научных статей и диссертационных исследований. При этом фундаментальные исследования, в которых бы всесторонне рассматривались вопросы установления, применения льгот, их востребованности и оценки эффективности, практически отсутствуют. Необходимо отметить, что большинство определений, встречающихся в научной и учебной литературе, исходят из законодательно закрепленной в НК РФ формулировки. Пункт 1 ст. 56 НК РФ определяет налоговые льготы (льготы по налогам и сборам) как 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.

Таким образом, нормы законодательства о налогах и сборах относят к льготам любые преимущества одних налогоплательщиков (плательщиков сборов) перед другими (пониженные ставки, налоговые вычеты, иные сроки уплаты и т. п.). Однако анализ норм налогового законодательства и имеющейся практики их применения позволяет сделать следующие заключения:

1. Не всегда преимущество можно отождествлять с льготой. Так, например, применение пониженной ставки на дивиденды по налогу на доходы физических лиц — налоговых резидентов или по налогу на прибыль российских организаций (9 %) обусловлено сокращением двойного налогообложения, пос-

кольку дивиденды выплачиваются из прибыли, оставшейся после обложения по базовой ставке. В отношении налоговых вычетов можно привести аналогичный пример, касающийся вычета по НДС (его предоставление связано с требованием обложения именно добавленной стоимости) или профессионального вычета в размере документально подтвержденных расходов по налогу на доходы для физических лиц, занимающихся профессиональной деятельностью (его предоставление обусловлено необходимостью учета расходов, связанных с получением дохода). В этой связи, в настоящее время распространение получает подход, в соответствии с которым для признания льготой того или иного правила, влекущего за собой выгоды для налогоплательщиков, недостаточно самого лишь факта наличия выгоды. Необходимо, чтобы это правило являлось «отступлением от базовой структуры налога». Базовая структура налога, в свою очередь, представляет собой положения действующего налогового законодательства, технически (общее определение объекта налогообложения) или качественно (повышение нейтральности, справедливости и эффективности налоговой системы, в том числе упрощение администрирования и исполнения законодательства) формирующие структуру того или иного налога [7, с. 95].

2. Налоговые льготы могут быть не прописаны в налоговом законодательстве напрямую. Налоговая льгота рассматривается как самостоятельный элемент налога, и, в ряде случаев, главы Налогового кодекса РФ, законы регионального уровня и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований содержат отдельные статьи, в которых перечислены льготы по налогу. Однако преимущества могут быть и не обособлены в законе, с правовой точки зрения никак не связываться со льготами, фактически ими являясь. В частности, это имеет отношение к налогу на прибыль, при исчислении которого предусмотрен ряд стимулирующих механизмов, таких как амортизационная премия, ускоренная амортизация посредством применения повышающих коэффициентов, пониженные ставки налога на прибыль для образовательных организаций и учреждений здравоохранения, особый порядок признания расходов на НИОКР. По налогу на добычу полезных ископаемых предусмотрен налоговый вычет, в целях стимулирования расходования средств на обеспечение безопасных условий и охрану труда для угледобывающих предприятий и т. п. Несмотря на то, что перечисленные преимущества не имеют соответствующего статуса льгот, по своему фактическому проявлению они им соответствуют.

Целесообразность такого подхода обусловлена необходимостью оценки потерь налоговых доходов бюджетов. Узкое понимание льгот (тех что выделены как отдельные элементы налога в законодательстве) будет приводить к существенному занижению таких потерь, не вызывая потребности в осуществлении оценки эффективности их предоставления.

3. К числу налоговых льгот, как представляется, можно относить не только преимущества по отдельным налогам, но и существующие способы изменения сроков уплаты налогов (отсрочки, рассрочки, инвестиционный налоговый кредит) и даже, в некоторых случаях, специальные налоговые режимы (например, упрощенную систему налогообложения, которая сама по себе позволяет снизить налоговые обязательства налогоплательщиков, административные затраты, связанные с декларированием налоговых обязательств, наряду с кассовым методом, позволяющим избежать отвлечение собственных оборотных средств на уплату налога).

В этой связи, возникает необходимость определения характерных черт и отличительных признаков налоговой льготы, которые бы позволили отделить ее от других инструментов, от базовой структуры налога или же выделить из общей массы правил налогообложения.

К принципам установления льгот в литературе принято относить [6, с. 131]:

1. Факультативность — льготы, как элемент налога, не являются обязательными для его установления, но могут быть предусмотрены законодательными актами по налогам федерального и регионального уровня или нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований [2, с. 29].

2. Добровольность — налогоплательщик свободен в выборе применения льготы. Он также имеет возможность отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ. При принятии такого решения он обязан письменно уведомлять налоговый орган об отказе (приостановлении) использовать льготу. Факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде¹.

3. Принцип недискриминации — не допускается устанавливать налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (ст. 3 НК РФ).

4. Недопустимость индивидуального характера установления — нормы налогового законодательства, определяющие основания, порядок (процедуру предоставления льготы, документальное подтверждение права) и условия применения льгот по налогам и сборам (выполнение установленных для применения льготы требований или соответствие определенным критериям) не могут носить индивидуального характера (т. е. их нельзя предоставлять конкретному налогоплательщику) [9].

Выделение из представленных различными авторами трактовок понятия «налоговая льгота», ее характерных признаков и их систематизация позволяют сделать вывод о том, что наиболее распространенными признаками являются: избирательность льгот, законодательное установление льгот, создание налоговых преимуществ в различных формах (от полного или частичного освобождения от уплаты налогов до освобождения налогоплательщиков от выполнения отдельных обязанностей и правил, позволяющих сократить расходы на учет и декларирование налоговых обязательств, улучшить финансовые показатели их деятельности без изменения суммы налога). Таким образом, отличительными от иных мер налогового регулирования признаками налоговых льгот являются [1; 3; 5, с. 107–109; 6, с. 129–132; 7, с. 33; 8, с. 472–474]:

1. Законность — налоговые льготы должны устанавливаться исключительно законами федерального и регионального уровня или нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

2. Создание налоговых преимуществ — любой вид налоговой льготы предполагает снижение налоговых обязательств налогоплательщика или же издержек, связанных с уплатой или декларированием налогов и сборов по сравнению с общим порядком налогообложения.

3. Избирательность — льгота предоставляется лишь отдельным категориям, а не всем налогоплательщикам. Повсеместность предоставления льгот дискредитирует само их предназначение и трансформирует в базовые правила налогообложения.

4. Целевой характер — льгота вводится для достижения определенной цели. Устанавливаемые льготы имеют различную целевую направленность.

¹ Пленум ВАС России и Пленум ВС России в п. 16 Постановления от 11 июня 1999 г. № 41/9.

Так, например, освобождение от налога на имущество, транспортного налога, а также снижение ставки по налогу на прибыль, как правило, предоставляют-ся организациям, реализующим крупные инвестиционные проекты или участ-вующим в решении приоритетных для региона задач. Цель этих льгот состоит в стимулировании роста налогооблагаемой базы, обеспечении в перспективе прироста налоговых поступлений в бюджеты. Значительная группа льгот в виде освобождения от уплаты транспортного, земельного налога и налога на имущество физических лиц либо снижения ставок по перечисленным налогам направлена на поддержку социально незащищенных слоев населения: ветера-нов Великой Отечественной войны и труда, инвалидов, граждан, пострадав-ших в результате техногенных катастроф, многодетных семей и пенсионеров.

В этой связи, основными целями введения налоговых льгот в зависимости от категории налогоплательщиков выступают:

– в отношении налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей:

- достижение стабильной производственной, финансово-экономической деятельности;

- создание благоприятных условий для развития инвестиционной де-ятельности (стимулирование направления финансовых ресурсов на создание, расширение, обновление производства и технологий);

- улучшение условий и охраны труда;

- создание новых рабочих мест;

– в отношении налогоплательщиков — физических лиц:

- обеспечение социальной защищенности;

- повышение уровня жизни.

При этом нужно отметить, что разделение перечисленных целей в зависи-мости от категории плательщиков является весьма условным ввиду их тесной взаимной зависимости.

5. Факультативность — с точки зрения установления налога льготы носят необязательный характер, т. е. их отсутствие не освобождает организацию или физическое лицо от уплаты налога. Вместе с тем они могут быть предусмотре-ны налоговым законодательством.

6. Отступление от базовой (стандартной) структуры налога — льгота вы-ступает отклонением от нормативных требований налогообложения, его фун-даментальных принципов, которые предопределены сущностью налога и яв-ляются неотъемлемым элементом механизма его исчисления.

Таким образом, мера, предусмотренная налоговым законодательством, удовлетворяющая одновременно всем перечисленным признакам и характе-ристам, может рассматриваться как налоговая льгота. Как представляется, основополагающим из приведенных признаков выступает последний, заклю-чающийся в отклонении от нормативных требований налогообложения. Вме-сте с тем, он же является и самым сложным с точки зрения идентификации льгот, отделении их от других инструментов, от базовой структуры.

Список использованной литературы

1. Вылкова Е. С. Формирование налоговых льгот в субъектах Российской Федера-ции (на примере СЗФО) / Е. С. Вылкова, В. И. Красавин. — СПб. : Центр подготовки персонала Федеральной налоговой службы, 2011. — 272 с.

2. Глубокова Н. Ю. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / Н. Ю. Глу-бокова. — М. : Изд. центр ЕАОИ, 2009. — 78 с.

3. Киреенко А. П. Налоговая система: накопленный опыт и пути развития / А. П. Киреенко. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2004. — 242 с.

4. Колчин С. П. Налоги в Российской Федерации : учеб. пособие / С. П. Колчин. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 271 с.
5. Крамаренко Л. А. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / Л. А. Крамаренко, М. Е. Косов. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 576 с.
6. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учеб. / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. — 591 с.
7. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. — М. : Ин-т Гайдара, 2010. — 212 с.
8. Налоговая политика. Теория и практика : учебник / И. А. Майбуров, М. Д. Абрамов, Г. А. Агарков и др. ; под ред. И. А. Майбурова. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — 519 с.
9. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / Г. В. Бойцов, Г. М. Бойцова, В. В. Васильева и др. ; под ред. И. А. Феоктистова, Ф. Н. Филиной. — М. : ГроссМедиа, РОСБУХ, 2007. — 1288 с.
10. Хрешкова В. В. Льготы в финансовом праве: теоретико-правовой аспект / В. В. Хрешкова // Финансовое право. — 2007. — № 2. — С. 8–12.

References

1. Vylkova E. S., Krasavin V. I. *Formirovanie nalogovykh lgot v subektakh Rossiiskoi Federatsii (na primere SZFO)* [Creating tax incentives in constituent entities of the Russian Federation (by the example of North-Western Federal District)]. Saint Petersburg, 2011. 272 p.
2. Glubokova N. Yu. *Teoriya i istoriya nalogoblozheniya* [Theory and history of taxation]. Moscow, 2009. 78 p.
3. Kireenko A. P. *Nalogovaya sistema: nakoplennyi opyt i puti razvitiya* [The tax system: best practices and ways of development]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law, 2004. 242 p.
4. Kolchin S. P. *Nalogi v Rossiiskoi Federatsii* [Taxes in the Russian Federation]. 2nd ed. Moscow, YuNITI-DANA Publ., 2012. 271 p.
5. Kramarenko L. A., Kosov M. E. *Nalogi i nalogoblozhenie* [Taxes and taxation]. Moscow, YuNITI-DANA Publ., 2012. 576 p.
6. Maiburov I. A., Sokolovskaya A. M. *Teoriya nalogoblozheniya. Prodvinutyi kurs* [Theory of taxation. An advanced course]. Moscow, YuNITI-DANA Publ., 2011. 591 p.
7. Malinina T. A. *Otsenka nalogovykh l'got i osvobodzhenii: zarubezhnyi opyt i rossiiskaya praktika* [Valuation of tax benefits and reliefs: foreign and Russian practices]. Moscow, Gaidar Institute Press Publ., 2010. 212 p.
8. Maiburov I. A., Abramov M. D., Agarkov G. A. et al. *Nalogovaya politika. Teoriya i praktika* [Tax policy. Theory and practices]. Moscow, YuNITI-DANA Publ., 2010. 519 p.
9. Boitsov G. V., Boitsova G. M., Vasilieva V. V., Feoktistov I. A., Filina F. N. et al. *Postateinyi kommentarii k Nalogovomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii* [An article-to-article commentaries to the Tax Code of the Russian Federation]. Moscow, GrossMedia Publ., ROSBUKh Publ., 2007. 1288 p.
10. Khreshkova V. V. Benefits in financial law: a theoretical and legal aspect. *Finansovoe pravo – Financial Law*, 2007, no. 2, pp. 8–12 (in Russian).

Информация об авторе

Орлова Елена Николаевна — кандидат экономических наук, доцент, докторант, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: OrlovaEN@isea.ru.

Author

Orlova Elena Nikolaevna — PhD in Economics, Associate Professor, Candidate for Doctorate Degree, Dep-t of Taxes and Customs Regulations, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia, e-mail: OrlovaEN@isea.ru.