

Понятие и виды налоговых льгот в Российской Федерации

© 2010 О.В. Уакиева

Российский государственный социальный университет

E-mail: saxsax81@mail.ru

Основным элементом стимулирования деятельности субъектов хозяйствования выступает установление льгот по налогам и сборам. В Налоговом кодексе РФ отсутствует полный перечень налоговых льгот. В зависимости от того, на изменение какого элемента налогообложения направлены налоговые льготы, их можно условно разделить на три основных вида: налоговые освобождения, налоговые скидки, налоговые кредиты.

Ключевые слова: налоги, льготы, стимулирование, освобождение, скидки, кредиты.

Государство является одним из важнейших экономических субъектов рыночных отношений и играет основополагающую роль регулятора функционирования экономической системы, позволяя ей своевременно реагировать на возникающие противоречия в социально-экономическом развитии, что придает данной системе дополнительную устойчивость, делает ее социально более безопасной, а зачастую и более эффективной.

Одним из методов государственного регулирования деятельности хозяйствующих субъектов является создание благоприятного налогового режима путем предоставления им определенных налоговых льгот. Налоговые льготы представляют собой один из элементов налогообложения, который присутствует в различных налогах и принимает множество форм. Согласно п. 1 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере»¹.

Таким образом, налоговая льгота - совокупность способов и мер поощрения налогоплательщика, осуществляемых в соответствии с законодательством и направленных на решение определенных социально-экономических задач, стимулирование некоторых видов деятельности, поддержку низкооплачиваемых слоев населения и иные аналогичные цели.

В НК РФ отсутствует полный перечень видов налоговых льгот. Вместе с тем в зависимости от того, на изменение какого элемента налогообложения направлены налоговые льготы, их можно условно разделить на три основных вида: налоговые освобождения, налоговые скидки, на-

логовые кредиты. В основе такой общей классификации лежат различия в методах льготирования и их влиянии на изменение какого-либо конкретного элемента структуры налога (объект, плательщик, ставка, налоговая база, окладная сумма налога).

В первую группу налоговых льгот входят следующие **налоговые освобождения**.

Под *налоговой амнистией* обычно понимают предложение со стороны государства определенным категориям неплательщиков погасить свою просроченную задолженность по налогам в обмен на отмену наказания, которое может быть наложено за неуплату. Целями проведения налоговой амнистии обычно являются: пополнение бюджета за счет поступления налоговой задолженности; расширение налоговой базы путем вовлечения средств из теневого бизнеса в легальный оборот; получение дополнительных источников инвестиций в виде репатрируемых зарубежных денежных накоплений.

Например, в Российской Федерации в соответствии с федеральным законом «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» с 1 марта 2007 г. и по 1 января 2008 г. действовала налоговая амнистия, согласно которой можно было легализовать доходы, полученные до 1 января 2006 г., с которых ранее не был уплачен подоходный налог. Гражданин мог самостоятельно определить сумму дохода, с которого ранее не были уплачены налоги, и страховые взносы во внебюджетные фонды. И с этой суммы заплатить декларационный платеж по ставке, равной подоходному налогу, т.е. 13%. К налогоплательщикам идти не нужно, декларационный платеж можно перечислить на специальный счет в любом банке.

Налоговая льгота в виде *полного освобождения* от уплаты налога отдельных категорий плательщиков (например, участников войны, инвалидов и т.д.) применяется, как правило, по отношению к личным налогам, реже от налогов

могут освобождаться некоторые категории юридических лиц. Освобождения удобны тем, что, в отличие от прочих видов льгот, они более приспособлены к учету имущественного положения налогоплательщика. Так, в соответствии с гл. 2 закона Московской области "О льготном налогообложении в Московской области" (принят Постановлением Московской областной думы от 24 ноября 2004 г. □ 10/118-П) освобождаются от уплаты транспортного налога, кроме водных и воздушных транспортных средств, общественные организации инвалидов, некоммерческие организации, бюджетные учреждения; освобождаются от уплаты налога на имущество организаций в отношении имущества, не относящегося к имуществу, используемому ими для осуществления религиозной деятельности, религиозные организации; и т.д.

Налоговые изъятия представляют собой выведение из-под налогообложения отдельных элементов объекта налога. Например, в соответствии с подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме не облагаются налогом на добавленную стоимость.

В отношении налога на имущество изъятия сводятся к освобождению от налогообложения отдельных видов имущества. Статьей 381 НК РФ предусмотрен перечень видов имущества, освобождаемых от налогообложения. Так, например, на основании п. 15 ст. 381 НК РФ имущество государственных научных центров освобождается от налогообложения налогом на имущество организаций.

В отношении налога на прибыль изъятия выражаются в том, что прибыль изымается из состава налогооблагаемой прибыли (не подлежит налогообложению), если она была получена налогоплательщиком от определенного вида деятельности. Число изъятий по этому налогу невелико, однако они существуют и предусмотрены гл. 25 НК РФ. К примеру, в подп. 14 п. 1 ст. 251 при определении налоговой базы по налогу на имущество не учитывается имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

Кроме того, изъятия предусмотрены Налоговым кодексом при обложении доходов физических лиц. Например, не подлежат налогообложению суммы международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения, рассматриваемые в качестве поощрения. Аналогично полностью не взимается налог с сумм единовременной материальной помощи пострадавшим от стихийных бедствий, поскольку такая

помощь наделяется в налоговом праве свойством экстраординарности. Виды такого рода доходов, которые не подлежат налогообложению, вне зависимости от свойств этих доходов в налоговом праве объединяются в ст. 217 НК РФ.

Налоговые каникулы - это полное освобождение налогоплательщика от уплаты налога на определенный период времени. Так, в течение первых пяти лет резиденты как промышленно-производственных, так и технико-внедренческих экономических зон освобождаются от уплаты налога на имущество и земельного налога. При этом льгота по налогу на имущество действует с момента постановки его на учет, а для земельного налога - с момента получения права собственности.

Понижение налоговых ставок - предполагает частичное или полное освобождение от уплаты налога, исчисленного по полной ставке, путем применения льготных размеров ставки. Так, например, в соответствии со ст. 284 НК РФ сельскохозяйственный товаропроизводитель, отвечающий критериям, предусмотренным п. 2 ст. 346.2 НК РФ, в отношении реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции может применять ставку по налогу на прибыль организаций 0 % по итогам отчетного (налогового) периода. В соответствии со ст. 164 НК РФ установлены различные ставки налога на добавленную стоимость: 0 % - для экспортируемых товаров, 10 % - для реализации продуктов питания и детских товаров, 18 % - реализация иных товаров, работ, услуг.

Вторая группа налоговых льгот - *налоговые скидки* - сопряжена, как правило, с разнообразными условиями для получения прав на них. Налоговые скидки - это совокупность налоговых льгот, направленных на прямое сокращение налоговой базы на установленную величину законодательно разрешенных к вычету видов расходов в целях стимулирования их доходов. Скидки подразделяются: на лимитированные (размер скидок ограничен) и нелIMITированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика); общие (ими могут пользоваться все плательщики) и специальные (действующие для отдельных категорий субъектов).

В понятие налоговой скидки входит необлагаемый минимум - это первоначальный вычет минимальных сумм из валовой стоимости объекта налога.

Другой налоговой скидкой являются налоговые вычеты - исключение из налоговой базы отдельных текущих расходов, имущества и некоторых видов доходов. В настоящее время та-

кая налоговая преференция установлена, например, при подходе к налогообложению физических лиц в виде социальных, имущественных налоговых вычетов.

В отношении налога на прибыль скидки связаны не с доходами, а с расходами налогоплательщика. В данном случае речь идет о таком уменьшении прибыли, подлежащей налогообложению, когда в качестве скидки засчитывается сумма произведенных налогоплательщиком расходов на цели, поощряемые обществом и государством. Например, сюда относятся перечисления в благотворительные фонды, учреждения образования, здравоохранения, культуры, затраты на природоохранные мероприятия и т.д.

Инновационные скидки можно выделить в самостоятельный вид в силу их особой целевой направленности. Так, п. 2 ст. 262 НК РФ предусматривает для целей налогообложения расходов плательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, осуществленные им самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем доле его расходов), равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки.

Указанные расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования или отдельные этапы.

Указанные расходы, не давшие положительного результата, также включаются в состав прочих расходов в сумме фактических затрат в течение года.

Своеобразной формой налоговых скидок, преследующей цель стимулирования роста инвестиций и внедрения новой техники, выступает механизм ускоренной амортизации. Это позволяет предприятиям уменьшить налоговую базу при обложении налогом на прибыль и на имущество, снизить налоги в более короткий промежуток времени, накопить необходимые финансовые ресурсы для замены устаревшего производственного оборудования новым.

Так, к примеру, для амортизируемых основных средств, которые являются предметом дого-

вора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга), вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3.

Также к инвестиционной налоговой скидке можно отнести так называемую амортизационную премию. Эта норма прописана в п. 1.1 ст. 259 НК РФ, где сказано, что при расчете налога на прибыль можно признавать в качестве расходов текущего периода сумму в 10 % от затрат фирмы на завершение капитальных вложений. Если это вложение в приобретение или создание основных средств, то на основании п. 3 ст. 372 НК РФ премию в 10 % от их первоначальной стоимости можно будет списывать в уменьшение налогооблагаемой прибыли в том периоде, в котором фирма начинает их амортизировать в налоговом учете. Действует 10%-ная премия и в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

И наконец, третья группа налоговых льгот - *налоговые кредиты*.

В широком понимании налоговые кредиты - это группа условных (требующих дополнительных оснований) льгот, предполагающих непосредственное сокращение налогового обязательства (налогового оклада) с целью оказания нуждающимся предприятиям финансовой поддержки, стимулирования пользователей в производственном и социальном развитии предприятий и территорий, а также исключения двойного налогообложения.

В действующем налоговом законодательстве налоговый кредит оторван от налоговых льгот и под ним подразумевается отсрочка, либо рассрочка уплаченного налога, либо целевой (инвестиционный) кредит.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога регламентированы ст. 64 НК РФ. Отсрочка уплаты налогов - это перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок; рассрочка уплаты налога - распределение суммы налога на определенные части с установлением сроков уплаты этих частей.

Инвестиционный налоговый кредит является наиболее перспективной формой налогового регулирования. Это самостоятельный вид целевого налогового кредита, связанный исключительно со стимулированием инвестиционной и инновационной деятельности предприятий. Понятие, порядок и условия предоставления инве-

стиционного налогового кредита регламентируются ст. 66 и 67 НК РФ, где он определен как изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии соответствующих оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет, по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам. Решение о предоставлении инвестиционного кредита по налогу на прибыль в части, поступающей в бюджет субъекта РФ, принимается региональным финансовым органом. Условием предоставления инвестиционного налогового кредита должно быть отсутствие налоговой задолженности и, конечно, наличие бизнес-плана, инвестиционного проекта.

Количество организаций, реализовавших возможности получения инвестиционных налоговых кредитов, крайне мало. По сути, действовавший до 1 января 2007 г. порядок предоставления отсрочки (рассрочки), налогового кредита или инвестиционного налогового кредита так и не был реализован на практике. Инвестиционный налоговый кредит (ИНК) так и не стал действенным инструментом инвестиционной поддержки организаций: в 2006 г. всего лишь пять организаций в четырех регионах (Орловская, Свердловская и Иркутская области, г. Санкт-Петербург) получили ИНК на сумму 219,51 млн. руб., из которых лишь 6,31 млн. руб. (что со-

ставляет менее 3 %) были предоставлены за счет федеральных налогов. В 2007 г. всего двум организациям предоставили ИНК на общую сумму 205 млн. руб. за счет налога на имущество. Основная причина, по которой использование инвестиционного налогового кредита на практике затруднено, заключается в излишне сложной административной процедуре его применения.

Итак, налоговые льготы одновременно имеют две основные сущности: они являются элементом структуры налога и выступают важнейшим инструментом экономического политики налогового регулирования рыночной экономики. Налоговые льготы - это форма практической реализации регулирующей функции налогов. Вместе с изменением массы налоговых начислений, манипуляций способами и формами обложения, дифференциации ставок налогов, изменением сферы их распространения налоговое льготирование является одним из основных инструментов проведения той или иной налоговой политики и методов государственного налогового регулирования. Последнее предполагает целенаправленное воздействие государства на все стадии процесса расширенного воспроизводства с целью стимулирования, а в отдельных случаях сдерживания предпринимательской, инвестиционной и трудовой активности, ускоренного накопления капитала в наиболее приоритетных отраслях экономики, развития прикладной науки, техники и социальной сферы.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. URL: <http://base.garant.ru/10900200>.

Поступила в редакцию 07.07.2010 г.