

ФИНАНСЫ

УДК 336.201

А.С. Баландина**АНАЛИЗ ТЕОРЕТИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И НАЛОГОВЫХ ПРЕФЕРЕНЦИЙ**

Построение рациональной налоговой системы с целью интеграции в мировое сообщество является одной из актуальных и важных проблем государственного регулирования. Нельзя забывать, что одна из основных функций налогов – стимулирующая. Поэтому в настоящем исследовании поставлена проблема разграничения понятий «налоговая льгота» и «налоговая преференция», посредством которых и реализуется стимулирующая функция налогов.

Ключевые слова: налоги, налоговая льгота, налоговая преференция.

Современная система налоговых льгот и преференций требует реформирования. Об этом говорил Президент России Д.А. Медведев в своем Бюджетном послании на 2010–2012 гг. [1], поставив задачу провести инвентаризацию и оптимизацию установленных федеральным законодательством льгот по региональным и местным законам.

Нередко не только в научных изданиях, но и в практической работе как синоним понятия «налоговые льготы» используется понятие «налоговые преференции». Однако необходимо разграничивать данные экономические термины, так как они несут различные последствия для налогоплательщиков при их применении.

Несмотря на частое упоминание в теории и практике понятий «налоговые льготы» и «налоговые преференции», до настоящего времени не сложилось единое определение данных терминов.

В п. 1 ст. 17 НК РФ [2] 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». Таким образом, налоговую льготу можно отнести к факультативным, необязательным элементам налога.

В соответствии со ст. 56 НК РФ [2] «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». На наш взгляд, данное определение является довольно общим, в нем отсутствует полный перечень видов налоговых льгот.

Финансово-кредитный словарь определяет налоговую льготу как «предоставленную налоговым законодательством исключительную возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика» [3. С. 227]. Несмотря на то, что это определение дает достаточно точную характеристику налоговых льгот в соответствии с признаками, установленными законодательством, т.е. определяет внешние формы проявления, экономическая суть понятия не раскрыта в полном объеме.

В учебном пособии под редакцией А.В. Брызгалина [4. С. 296] указано, что «налоговая льгота – это предоставленная законодательством исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика».

С.Г. Пепелев [5. С. 65] не давал определения налоговой льготы, но выделял три большие группы налоговых льгот: изъятие, скидки и налоговые кредиты, объединяя их в одну общую цель – сокращение размера налогового обязательства налогоплательщика.

В.И. Дымченко предлагает следующее определение: «Налоговые льготы – это предусмотренные действующими правовыми актами возможности полного или частичного освобождения от того или иного налога. Такое освобождение может быть постоянным или временным и связано с наличием условий, обязанность подтверждения которых возлагается на самого налогоплательщика» [6. С. 161].

А.В. Перов считает, что налоговые льготы – «это какие-либо исключения из общего правила налогообложения, предоставляемые в установленном законом порядке для отдельных категорий налогоплательщиков» [7. С. 170].

При этом автор для определения «отдельных категорий» налогоплательщиков предлагает использовать такое понятие, как «квалифицирующий фактор льготы (квалификационный фактор или определяющий момент льготы)», т.е. то условие (или ряд условий), которое законодатель назвал обязательным для отнесения того или иного плательщика к той или иной категории. Такими факторами, по мнению А.В. Перова, могут быть: вид деятельности, количество занятых, особенности персонала, отрасль производства, виды продукции и услуг, время, прошедшее от начала деятельности (регистрации), размер уставного капитала, фонд заработной платы, размеры определенных видов расходов (на НИОКР, инвестиции, защиту окружающей среды) или их удельный вес в общих расходах, размеры отчислений в различного рода государственных и негосударственных фонды и проч.

Е.Н. Евстигнеев считает, что налоговые льготы используются для сокращения размера налогового обязательства налогоплательщика и для отсрочки или рассрочки платежа [8. С. 23].

Л.П. Павлова полагает, что налоговая льгота – полное или частичное освобождение налогоплательщика от уплаты налога в соответствии с действующим законодательством [9. С. 33].

Таким образом, при всем многообразии определений налоговой льготы мнения всех авторов сходятся в одном – что налоговые льготы всегда подра-

зумевают под собой то, что наряду с общим порядком налогообложения существует и специальный порядок, направленный на то, что налоговое обязательство плательщика, подлежащее исполнению, т.е. уплате, снижается или уменьшается. Однако, на наш взгляд, такое понимание налоговой льготы сужает экономическую характеристику данного понятия, так как основным предназначением налоговой льготы является не только снижение налогового бремени, но и достижение при этом определенных задач.

То есть в узком понимании сущности налоговой льготы признаются такие нормы законов, которые ведут к снижению самого налогового изъятия. При более широком подходе налоговые льготы представляют собой любое преимущество отдельных категорий налогоплательщиков перед другими.

Также, на наш взгляд, необходимо выделить основные характеристики налоговых льгот, которые отличают данное понятие от других элементов налога:

1. Срочность – налоговая льгота может применяться только в течение определенного времени, оговоренного законодательством или установленного органами власти.

2. Избирательность – льгота предоставляется лишь отдельным категориям, а не всем налогоплательщикам.

3. Добровольность – применение льготы носит добровольный, а не обязательный характер и не может быть предписано в обязательном порядке.

4. Снижение налогового бремени – любой вид льготы предполагает снижение налогового бремени по сравнению с общим порядком налогообложения.

5. Целевой характер – льгота вводится для достижения определенной цели.

В экономической литературе встречается также определение функций налоговых льгот [10. С. 123]. В частности, выделяют компенсационную и стимулирующую функции. Компенсационная функция предусматривает создание равных возможностей для субъектов при наличии неравных внешних или внутренних факторов. Стимулирующая функция направлена на развитие отдельных видов деятельности с помощью создания для них благоприятных условий.

Мы полагаем, что каждая из этих функций благотворно сказывается на экономической конъюнктуре и может влиять на увеличение налоговых поступлений в консолидированный бюджет. Несмотря на то, что налоговые льготы не обладают фискальной функцией, сложно согласиться с мнением И.В. Горского [11. С. 161], что льготы противодействуют реализации фискальной функции налогов и оказывают лишь отрицательное воздействие на налоговые поступления в бюджет. На первоначальном этапе введения льгот, возможно, они и являются причиной выпадения части бюджетных доходов по конкретному налогу, но рост общих доходов хозяйствующих субъектов, а также стимулирования развития отдельных территорий и отраслей приводит к увеличению налоговой базы, а следовательно, и увеличивает поступление налогов в бюджет в будущем.

К сожалению, в экономической литературе редко встречается определение такого понятия, как «налоговая преференция». Поэтому чаще всего между налоговой льготой и налоговыми преференциями ставят знак равенства.

Однако преференции (от лат. *praeferentis* – предпочтение) – это преимущества, льготы, предоставляемые отдельным государствам, предприятиям, организациям для поддержки определенных видов деятельности; осуществляются в форме снижения налогов, скидок с таможенных пошлин, освобождения от платежей, предоставления выгодных кредитов. Преференции предоставляются государством и носят адресный характер [12. С. 126].

Таким образом, сравнивая понятия «налоговая льгота» и «налоговая преференция», можно сформулировать следующие авторские определения:

Налоговая льгота – это преимущества в возможности неуплаты всей или части суммы налога, предоставляемые на ограниченный отрезок времени, носящие необязательный характер.

Налоговая преференция – это предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств, носящие обязательный характер, на условиях встречных обязательств со стороны налогоплательщика.

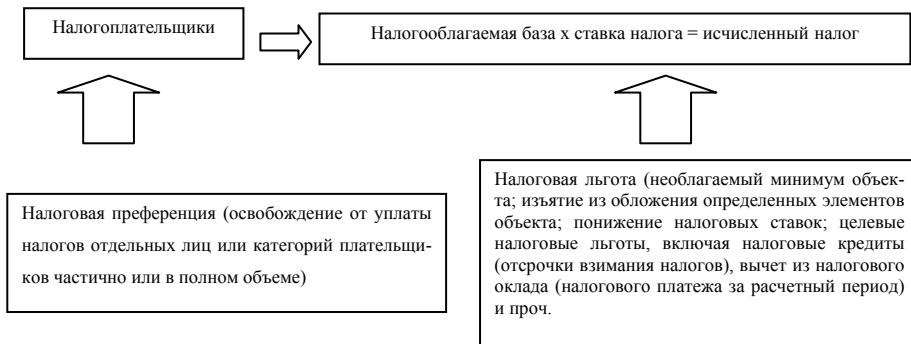


Рис. 1. Механизм действия налоговых преференций и налоговых льгот

Цель предоставления льгот и преференций одна – снижение итоговой налоговой нагрузки налогоплательщика. Однако механизм действия различен (рис. 1).

Преференции, так же как и льготы, могут носить экономический характер (например, когда они направлены на развитие инновационных отраслей экономики или видов деятельности организации, при этом реализуется стимулирующая функция) или социальный (например, когда они направлены на поддержку некоммерческих видов деятельности, создание новых рабочих мест или компенсации части расходов налогоплательщика).

Следует подчеркнуть, что приостановить или не применять узаконенные преференции, в отличие от налоговых льгот, налогоплательщик не вправе. За неприменение и неправильное применение преференций предусмотрены штрафы, а вот неприменение льгот не штрафуются (таблица). Да и сам механизм применения льгот иной: налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие правомерность применения льготы, в процессе налогового контроля. При отказе от применения льготы налогоплательщик не обязан информировать налоговый орган.

Далее приведем сравнительную характеристику налоговых льгот и налоговых преференций.

Сравнительные характеристики налоговых льгот и налоговых преференций

Характеристики	Налоговая льгота	Налоговая преференция
Цель введения	Снижение итоговой налоговой нагрузки налогоплательщика	Снижение итоговой налоговой нагрузки налогоплательщика
Момент введения	В любой момент	Вводится вместе с налогом
Применение	Не обязательно, по желанию налогоплательщика	Обязательно
Возможность приостановить применение на один или несколько налоговых периодов	Есть	Нет
Штрафы за неприменение	Не взимаются	Взимаются
Отмена	В любой момент	Не ранее начала следующего налогового периода
Характер применения	Экономический, социальный	Экономический, социальный

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.

Особенность налоговых льгот проявляется в несимметричности отношения «налогоплательщик – налоговые органы».

Согласно п. 2 ст. 22 НК РФ права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов. Налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы (подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ), но у налоговых органов нет обязанности разъяснять применение льгот, хотя другие права налогоплательщиков зеркально отражены в обязанностях налоговых органов, как того требует ст. 22 НК РФ («Обеспечение и защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов)») [13. С. 20].

Обобщая некоторые взгляды на природу и экономическую сущность налоговых льгот и налоговых преференций, можно выделить несколько общих черт, таких как:

- освобождение от уплаты налоговых обязательств;
- способ уменьшения налогового бремени налогоплательщика;
- составная часть системы налогообложения;
- исключительная возможность сокращения налогового обязательства;
- система специальных мер налогового регулирования.

В Налоговом кодексе предусмотрены следующие виды льгот: необлагаемый минимум объекта; изъятие из обложения определенных элементов объекта; понижение налоговых ставок; целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочки взимания налогов), вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период) и прочие налоговые льготы.

И в ряде глав можно найти налоговые преференции – освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков.

Однако законодатель не закрепил понятие «налоговые преференции» в налоговом законодательстве.

Отсутствие в налоговом законодательстве четких характеристик налоговых преференций приводит к возникновению налоговых рисков у хозяйствующих субъектов. Знаковым в данном вопросе можно считать Определение Конституционного суда РФ от 15 мая 2007 г. № 372-О-П «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», в котором Конституционный Суд РФ при рассмотрении частного дела обратился к теории налогообложения и квалифицировал применение 0 ставки по НДС не как право (т.е. налоговую льготу), а как обязанность налогоплательщика (т.е. признал ее другим элементом налогообложения – налоговой преференцией).

В связи с чем инвентаризация и оптимизация установленных федеральным законодательством льгот по региональным и местным налогам в соответствии с Бюджетным посланием Президента России должны проводиться в рамках налогового законодательства, поэтому необходимо более четко определить параметры как налоговых льгот, так и налоговых преференций.

Использование предложенных теоретических основ позволит избежать путаницы в трактовке законодательства как налогоплательщиками, так и органами государственной власти, что приведет к повышению эффективности администрирования данных видов элементов налогообложения.

Литература

1. Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2010–2012 годах (25 мая 2009 г.) .URL: [http:// www. expert. irkutsk.ru/goszakaz/2009/06/07/290/](http://www.expert.irkutsk.ru/goszakaz/2009/06/07/290/)
2. Налоговый кодекс РФ. URL: <http://base.garant.ru/10900200/>
3. Финансово-кредитный словарь. М.: Госфиниздат, 1961. 665 с.
4. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1998. 574 с.
5. Основы налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. Г. Пепелева. М.: Инвестфонд, 1995. 601 с.
6. Дымченко В.И. Правовое значение налоговых льгот // Журнал российского права. 1998. №4–5. С. 161–165.
7. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. М.: Юрист, 2000. 306 с.
8. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: Учеб. пособие. М.: Инфа-М, 2000. 120 с.
9. Павлова Л.П., Пинская М.Р. Налоги и воспроизводство: сущность и значение. М., 2001. Ч. 2. 156 с.
10. Николаев И., Шульга И. Экономика льгот. Статья 2 // Общество и экономика. 2003. № 10. С. 122–137.
11. Горский И.В. Сколько функций у налога? // Налоговый вестник. 2002. №3. С. 161–163.
12. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2006. 495 с.
13. Тютюрюков Н.Н., Тернопольская Г.Б., Тютюрюков В.Н. Налоговые льготы и преференции: цель – одна, а механизм – разный // Налоговая политика и практика. 2009. № 10(82). Октябрь. С. 18–20.