

ФИНАНСЫ

УДК 336.201

А.С. Баландина**АНАЛИЗ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ПО НАЛОГУ
НА ПРИБЫЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Налогообложение прибыли организаций находится под пристальным вниманием государства. Большое внимание уделяется созданию эффективной и современной системы налогообложения для инновационных предприятий. В настоящем исследовании проведен анализ существующих налоговых льгот по налогу на прибыль.

Ключевые слова: *налоги, налоговые льготы, налоговая реформа.*

В современном государстве налоги обеспечивают основную долю доходной части бюджетов всех уровней. Помимо фискальной функции, налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса. Через налоговую систему стимулируется рост производства.

Стимулирующая подфункция налогов реализуется через систему льгот и преференций, увязываемых с льготообразующими признаками объекта налогообложения. В правовом поле льготы являются разновидностью правовых стимулов, побуждающих субъекта к более высокому уровню активности в правомерном поведении.

В свете налоговой реформы последних лет в России наметился переход от простой поддержки научных организаций налоговыми льготами к стимулированию инвестиций в исследования и разработки. В частности, были отменены прямые льготы, освобождающие государственные научные организации от уплаты земельного налога, налога на имущество. В то же самое время за последние пять лет были внесены достаточно существенные изменения во вторую часть Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [1], направленные на стимулирование расходов на исследования и разработки, предоставляющие определенные налоговые преференции инновационно-ориентированным компаниям.

Согласно Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации, утвержденной Правительством РФ 1 октября 2008 г., налоговые льготы отдельно выделены как перспективный инструмент для стимулирования развития инновационной активности хозяйствующих субъектов.

Однако активность государства в настоящее время не приводит к каким-либо заметным результатам. Например, как отмечается в статистическом исследовании, выполненном по заказу Комитета экономического развития,

промышленной политики и торговли администрации Санкт-Петербурга в 2009 г., только 3% опрошенных руководителей организаций, осуществляющих НИОКР, считают, что данная льгота способна быть стимулом для дополнительных исследований и разработок и, как следствие, стимулировать инновации.

Также отметим, что достаточно большой объем изменений, вносимых в налоговое законодательство в последнее время и направленных на предоставление дополнительных преференций компаниям, связанным с высокотехнологичным сектором, сопряжен с различными пробелами законодательного регулирования, что также может снижать результативность льготы как инструмента экономической политики государства. То есть в результате льгота, которая в целом доказала свою целесообразность в одних странах, в других, например в Российской Федерации, может быть нецелесообразной.

В российском законодательстве можно выделить следующие основные признаки налоговых льгот:

1. Законность установленных налоговых льгот (ст. 56 НК РФ). Согласно п. 3 ст. 56 Налогового кодекса РФ основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам определяются налоговым законодательством. Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются Кодексом. Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом РФ и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах. Льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются Кодексом и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

2. Недопустимость индивидуального (персонифицированного) характера установления льгот (ст. 56 НК РФ). Согласно п. 1 ст. 56 Налогового кодекса нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуальный характер.

3. Недопустимость дискриминационного характера установления льгот (ст. 3 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 3 Налогового кодекса РФ налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

4. Добровольность применения льгот (ст. 56 НК РФ). Подпунктом 3 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

5. Отсутствие срочности применения льгот (ст. 56 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 56 Налогового кодекса РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

6. Создание налоговых преимуществ (ст. 239, 395 НК РФ и т.д.). Налоговые льготы имеют очень большое значение как с теоретической, так и с прак-

тической точки зрения. С одной стороны, это элемент налогообложения, благодаря которому налогоплательщики получают право уменьшить свое налоговое бремя на законном основании. Полное отсутствие льготного налогообложения при достаточно высоких ставках налога, недостаточное количество налоговых льгот создают предпосылки для незаконного уменьшения налоговых обязательств либо уклонения от уплаты налогов.

В экономической литературе встречается также классификация функций налоговых льгот [2]. 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.

В зависимости от того, на изменение какого элемента налогообложения направлены налоговые льготы, они разделяются на три вида:

- 1) изъятия;
- 2) скидки;
- 3) налоговые кредиты.

Следует также отметить, что нормы налогового законодательства, создающие более благоприятные условия для определенных категорий налогоплательщиков, не всегда выделяются в налоговом законодательстве как налоговые льготы. В частности, гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» не содержит статей, посвященных налоговым льготам, однако положения, по сути представляющие собой налоговые льготы, «скрыты» в других статьях указанной главы кодекса. Так, ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы», содержит как положения, которые по общему правилу относятся к базовой структуре налога (например, имущество, полученное в залог, в виде вноса в уставной капитал), так и льготные положения (например, имущество, полученное российской организацией безвозмездно от организации, владеющей более чем 50% ее уставного капитала) [3].

Проведя анализ гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций», можно выделить следующие налоговые льготы в виде изъятия на постоянной основе и на ограниченный срок как всем налогоплательщикам, так и отдельным категориям:

1) освобождаются от уплаты налогоплательщики организации, являющиеся иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи (п. 2 ст. 246 НК РФ);

2) не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся официальными вещательными компаниями в соответствии со ст. 3.1 указанного федерального закона, в отношении доходов от определенных операций, осуществляемых в соответствии с договором, заключенным с Международным олимпийским комитетом или уполномоченной им организацией (п. 2 ст. 246 НК РФ);

3) освобождается от исполнения обязанностей налогоплательщика организация, получившая статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов (ст. 246.1 НК РФ).

Налоговые скидки – это льготы, сокращающие налоговую базу. Они подразделяются на: а) лимитированные скидки (размер скидок ограничен) и нелимитированные скидки (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщикам); б) общие скидки и специальные скидки (действующие для отдельных категорий субъектов).

Лимитированная скидка и общая скидка, применяемая при исчислении налога на прибыль в рамках гл. 25 НК РФ:

1) налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода:

– расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30 % – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 настоящего Кодекса (п. 9 ст. 258 НК РФ);

– расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абзацах втором - четвертом настоящего пункта, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 (п. 4 ст. 264 НК РФ);

– представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период (п. 2 ст. 264 НК РФ);

– расходы на приобретение права на земельные участки (пп. 1 п. 3 ст. 264.1 НК РФ);

– расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (п. 3 ст. 267 НК РФ);

– расходы на формирование резервов предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов (п. 3 ст. 267.1 НК РФ);

2) особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств:

– если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то убыток, полученный налогоплательщиком при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, налогоплательщик вправе перенести на срок, не превышающий десять лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов деятельности (ст. 275.1 НК РФ);

3) перенос убытков на будущее:

– налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток (п. 2 ст. 283 НК РФ);

4) применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации (ст. 259.3 НК РФ).

Налоговые кредиты – это льготы, уменьшающие налоговую ставку или налоговый оклад (сумму налога). Существуют следующие формы предоставления налоговых кредитов:

- 1) снижение ставки налога;
- 2) вычет из налогового оклада (валового налога);
- 3) отсрочка или рассрочка уплаты налога;
- 4) возврат ранее уплаченного налога, части налога (налоговая амнистия);
- 5) зачет ранее уплаченного налога;
- 6) целевой (инвестиционный) налоговый кредит.

С целью исчисления налога на прибыль в соответствии со ст. 284, 284.1, 284.2 НК РФ предусмотрены следующие налоговые кредиты в виде снижения ставки налога по налогу на прибыль организаций:

1) ставка 0%:

– к налоговой базе, определяемой организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность, применяется налоговая ставка 0% с учетом особенностей, установленных ст. 284.1 НК РФ;

– для организаций – резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций – резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет;

– к налоговой базе, определяемой по доходам от операций по реализации или иного выбытия (в том числе погашения) долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций российских организаций с учетом особенностей, установленных ст. 284.2 настоящего Кодекса;

– по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов;

– по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации (ст. 284);

2) ставка 15%:

– по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями;

– по доходу в виде процентов по государственным ценным бумагам государств – участников Союзного государства, государственным ценным бумагам субъектов Российской Федерации и муниципальным ценным бумагам;

3) ставка 10%:

– от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок;

4) ставка 9%:

– по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, не указанными в пп. 1 п. 3;

– по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Следует отметить, что все льготы, предоставляемые налогоплательщику с целью исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, не носят системный и инвестиционный характер.

Основным препятствием для внедрения льгот в инновационном секторе, на наш взгляд, является потенциальная возможность использования льгот в целях получения необоснованной налоговой выгоды компаниями, не имеющими отношения к инновационным процессам экономики, т.е. возможность использования преференций хозяйствующими субъектами, на которых данные преференции не рассчитаны. Это явление может значительно снизить результативность применения налоговых льгот с точки зрения их результативности, так как последние могут быть использованы для целей ухода от налогов.

Кроме того, далеко не всегда очевидно, что конкретные налоговые льготы будут именно дополнительно стимулировать инновационную активность, а не просто экономить налоговые платежи инновационным компаниям (даже допуская, что все они законно пользуются льготой).

То есть налоговая политика государства привела к тому, что в настоящий момент не наблюдается наличие специального налогового механизма, создающего благоприятный инвестиционный климат в российской экономике. Снижение налоговой нагрузки посредством уменьшения налоговых ставок или освобождение от уплаты налога предоставляется без каких-либо обязательств со стороны предприятий направлять высвободившиеся финансовые ресурсы на модернизацию производства или обновления технологий.

Следовательно, при совершенствовании налогового законодательства надо больше внимания уделять формированию научно обоснованной налоговой политики, направленной на повышение инвестиционной активности, что является одним из важнейших факторов воздействия федеральных органов

власти, а в их лице государства на формирование и принятие решений по развитию приоритетных отраслей экономики с помощью стимулирующей функции налоговых льгот и преференций.

Литература

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ: принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г. (редакция от 28.07.2012 г.) (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 30.08.2012 г.) // КонсультантПлюс: справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. Электрон. дан. М., 2012. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.*

2. *Николаев И., Шульга И. Экономика льгот. Статья 2 // Общество и экономика. 2003. № 10. С. 123.*

3. *Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений [Электронный ресурс] // Информационно-аналитический ресурс. Электрон. дан. URL:http://www.cfin.ru/taxes/tax_expenditures_analysis.shtml (дата обращения: 12.09.2012).*