

Е.Р. МИНГАЗИНОВА

Проблемы использования категории «льгота» в налогообложении

Рассмотрены противоречия, возникающие при определении пониженной налоговой ставки как льготы, и связанные с ними сложности налогового администрирования. Проведено сопоставление понятий «льгота» и «преференция». Результаты могут быть использованы для совершенствования понятийного аппарата налогового законодательства.

Ключевые слова: льгота, ставка, преференция, налоговое администрирование, налоговое законодательство.

Problems of use of the category «privilege» in the taxation. E.R. MINGAZINOVA.

The contradictions arising at definition of the lowered tax rate as privileges, and the related difficulties of tax administration are considered. Comparison of the concepts «privilege» and «preference» is carried out. Results can be used for improvement of a conceptual framework of the tax legislation.

Key terms: privilege, rate, preference, tax administration, tax legislation.

Как отмечено в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг., одобренных Правительством РФ 30 мая 2013 г., в настоящее время в российской налоговой системе действует около 200 различных льгот и преференций – по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость, налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на имущество организаций, земельному и транспортному налогам.

Актуальным для налогового администрирования является вопрос, будет ли тот или иной способ уменьшения суммы налога, подлежащей перечислению в бюджет, считаться льготой либо иной формой преференций. Пунктом 6 ст. 88 «Камеральная налоговая проверка» НК РФ [2, 3] предусмотрено, что налоговые органы вправе истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков документы, подтверждающие право на налоговые льготы. Эта процедура позволяет своевременно выявить налоговые правонарушения, выраженные в неправомерном снижении обязательств перед бюджетом, и как следствие, в полной мере обеспечить налоговые доходы бюджетов различных уровней. Данной статьей также определено, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе запрашивать

у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если не предусмотрено иное. Таким образом, если те или иные способы снижения обязательств перед бюджетом не будут признаны налоговой льготой, то правомерность уменьшения сумм налогов, начисленных к уплате, сможет быть проверена только в ходе выездной налоговой проверки. Статьей 56 «Установление и использование льгот по налогам и сборам» НК РФ определено, что «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».

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера».

Следует отметить, что в соответствии со ст. 17 НК РФ «Общие условия установления налогов и сборов» льгота является необязательным элементом налогообложения, а к обязательным элементам относятся объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

В Докладе об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) отмечено, что в 2012 г. существенно возросло количество споров по методологическим вопросам налогообложения, в частности применению налоговых льгот.

Неоднозначность толкования понятия «льгота» вызывает противоречия при установлении преимуществ и контроле над их использованием. Спорно отнесение к льготе пониженной ставки по налогу на прибыль в части налога, зачисляемого в региональный бюджет, что предусмотрено ст. 284 «Налоговые ставки» НК РФ.

В ряде регионов понижение ставки возможно для налогоплательщиков, осуществляющих инвестиции в основной капитал (Республика Татарстан [4], Кировская область [9], Самарская область [8], Санкт-Петербург [6] и др.), приоритетные для региона или социально-значимые виды экономической деятельности (Ямало-Ненецкий автономный округ [5], Санкт-Петербург [6], Самарская область [8], Ханты-Мансийский автономный округ – Югра [10] и др.), т. е. эта процедура имеет стимулирующий характер. Региональными законами предусмотрена обязанность подтверждать право на применение такого преимущества (например, в Санкт-Петербурге, Ямало-Ненецком автономном округе).

Однако если опираться на разъяснения Министерства финансов РФ, то понижение налоговой ставки по налогу на прибыль нельзя считать налоговой льготой. При этом в документах Минфина РФ содержится ряд противоречий.

В письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики от 27 августа 2010 г. № 03-05-04-01/42 по вопросу применения пониженной налоговой ставки по налогу на имущество организаций отмечено, что в соответствии с п. 6 ст. 3, п. 1 ст. 17 НК РФ налоговая ставка является обязательным элементом налогообложения, который должен быть определен при установлении каждого налога. При исчислении налога налогопла-

тельщик не вправе изменять установленную налоговую ставку. Налоговая ставка и налоговая льгота являются самостоятельными элементами налогообложения.

В письме от 5 августа 2011 г. № 03-03-06/1/455 по вопросу применения пониженной ставки по налогу на прибыль организаций сказано, что налоговая ставка в силу ст. 17 НК РФ является самостоятельным и обязательным элементом налогообложения. Согласно ст. 56 НК РФ налоговые льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ. При этом следует учитывать, что налоговые льготы гл. 25 НК РФ не предусмотрены. Указано также, что аналогичной позиции придерживаются и суды – определения Верховного Суда Российской Федерации от 07.06.2006 № 59-Г06-9, от 28.06.2006 № 16-Г06-15, от 17.05.2006 № 44-Г06-7. Отметим, однако, что согласно упомянутым документам снижение ставки налога на прибыль признано незаконным не потому, что это обязательный элемент налогообложения и его снижение не может считаться льготой, а по другим основаниям: неправомерное выделение категории налогоплательщика по размеру налоговой базы (№ 44-Г06-7), превышение полномочий законодательными органами власти региона (№ 16-Г06-15), особый порядок формирования налоговой базы (№ 59-Г06-9). Значит, ссылка на определения Верховного Суда РФ как подтверждение противоправности рассмотрения понижения ставки налога в качестве налоговой льготы некорректна.

В рассмотренных письмах Минфина РФ говорится о ставках по разным налогам, а т.к. речь идет об обязательном элементе налогообложения, подход к возможности применения пониженной ставки можно считать общим для всех налогов. Следовательно, обязательный элемент налогообложения не подлежит изменению. С нашей точки зрения, это противоречит положениям ст. 56 «Установление и использование льгот по налогам и сборам» НК РФ, не ограничивающей способы предоставления преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков, том числе путем уменьшения налоговых платежей. А льготы, предусмотренные НК РФ и законодательно-нормативными актами, предоставляются чаще всего именно в форме уменьшения того или иного обязательного элемента налогообложения.

Таким образом, если не расценивать снижение налоговой ставки, в частности по налогу на прибыль организаций, как льготу, то это не позволит в процессе проведения камеральной налоговой проверки потребовать документы, подтверждающие право на ее применение, что может повлечь налоговые правонарушения, предусмотренные ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)» НК РФ.

Как видно из данных о потерях консолидированного бюджета Российской Федерации в результате понижения ставки по налогу на прибыль организаций (см. таблицу), доля налога на прибыль и доля потерь практически не изменяются, а сумма недополученного консолидированным бюджетом Российской Федерации налога на прибыль организаций за счет введения в регионах пониженной ставки по налогу, зачисляемому в бюджеты субъекта, растет. За период с 2009 по 2012 г. она увеличилась на 24,61 млрд руб. (с 38,45 млрд руб. до 63,06 млрд руб.). В соответствии с Федеральным законом от 13.12.2010 № 357-ФЗ (ред. от 06.11.2011) «О федеральном бюджете на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» было запланировано дотаций на 2012 г. на поддержку мер по обеспечению сбалансированности

бюджетов субъектов Российской Федерации 19,82 млрд руб., субсидий бюджетам субъектов Российской Федерации на 2012 г. на денежные выплаты в медицинскому персоналу фельдшерско-акушерских пунктов, врачам, фельдшерам и медицинским сестрам скорой медицинской помощи – 10,15 млрд руб. По данным, опубликованным Федеральной службой государственной статистики, дефицит консолидированных бюджетов субъектов в 2011 г. составил 34,9 млрд руб., а в 2012 г. – 278,5 млрд руб. [12]. Таким образом, потери бюджета, безусловно, являются существенными. Ряд социально-экономических проблем регионы России могли бы решить без помощи федерального бюджета, а за счет недополученных в результате установления пониженных ставок по налогу на прибыль организаций средств.

**Потери консолидированного бюджета Российской Федерации
в результате установления пониженной ставки налога
на прибыль организаций, зачисляемого в бюджет субъекта**

Показатель	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г., 1-е полугодие (справочно)
Сумма недопоступления налога на прибыль, тыс. руб.	38450296	50688812	63723023	63061812	22417782
Доходы по налогу на прибыль консолидированного бюджета РФ, тыс. руб.	1379410113	1730409119	2097518511	2100524389	819529239
Доля налога на прибыль организаций в доходах консолидированного бюджета РФ, %	10,14	10,79	10,05	10,04	-
Доля недополученного налога на прибыль организаций в доходах консолидированного бюджета РФ, %	0,28	0,31	0,31	0,31	-

Примечание. Составлено по данным Росстата и ФНС России.

В решении Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 1 марта 2013 г. № 11К (902) «О результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления и применения налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций»» также отмечается, со ссылкой на разъяснения Минфина РФ, что пониженная ставка не является льготой по налогу на прибыль организаций. В данном документе, как и в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов, Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов, а также в исследованиях проблем налогообложения [13] используется термин «преференции». При этом НК РФ для налогообложения он не установлен.

Понятие «преференции» закреплено в таможенном законодательстве в целях исчисления таможенных платежей. В соответствии со ст. 74 «Льготы по уплате таможенных платежей» Таможенного кодекса Таможенного союза ЕврАзЭС к льготам по уплате таможенных платежей отнесены тарифные преференции. Под преференциями (от лат. *praefere* – предпочитать) в международной торговле понимаются льготы, предоставляемые одним государством другому на началах взаимности либо в одностороннем порядке без распространения на третьи страны, т. е. таможенное законодательство идентифицирует преференции со льготами.

Если рассматривать толкование, приведенное в экономическом словаре, то «преференции (от лат. *praefere*ntis – предпочтение) – 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...» [11]. Таким образом, ученые определяют преференции как более широкое понятие, включающее в себя в том числе и льготы.

Однако, возвращаясь к трактовке льготы ст. 56 НК РФ, где она определяется именно как преимущество для отдельных категорий налогоплательщиков при исчислении и определении сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, можно сделать вывод о том, что льгота является формой преференции. При этом отметим, что в соответствии со ст. 11 НК РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе» институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено кодексом. То есть понимание льготы как преференции в таможенном законодательстве может использоваться и для налогообложения.

Одновременно не следует забывать, что применение льготы является правом налогоплательщика (пп.3 п. 1 ст. 21 «Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)»). Специалисты считают, что в связи с этим содержание рассматриваемого понятия должно быть максимально адекватно существующим правоотношениям, наилучшим образом соотноситься с нормами специальной части НК РФ [1].

Налоговым кодексом РФ устанавливаются льготы по федеральным налогам (ст. 56). Ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, в соответствии со ст.

284 НК РФ законами субъектов может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. Анализируя региональное законодательство, можно отметить, что возможность применения пониженной ставки по налогу на прибыль организаций предоставлено именно категориям налогоплательщиков и определено как право (например, в Санкт-Петербурге [6], Ямало-Ненецком автономном округе [5], Пермском крае [7] и в большинстве других).

Таким образом, возможность применения пониженной налоговой ставки, в частности по налогу на прибыль организаций, соответствует понятию налоговой льготы, предусмотренному ст. 56 НК РФ:

- установлена Налоговым кодексом РФ,
- предоставляется отдельным категориям налогоплательщиков,
- представляет собой преимущество по сравнению с другими налогоплательщиками, позволяющее уплачивать налог в меньшем размере,
- является правом налогоплательщика и применяется в добровольном порядке (в отличие от ставки 0 или 10 % по НДС).

Следует также отметить, что аналогичный подход к трактовке понижения налоговой ставки по иным налогам использует и ФНС России. Например, в соответствии с Приказом ФНС России от 20.02.2012 № ММВ-7-11/992 (ред. от 26.10.2012) «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронном виде и Порядка ее заполнения» по строке 210 указывается код налоговой льготы в виде снижения налоговой ставки (20230), а по строке 220 – ее сумма. Однако, как было отмечено выше, гл. 28 «Транспортный налог» НК РФ не определяет льготы федерального уровня и форму региональных льгот. При этом данный приказ зарегистрирован в Минюсте РФ 29.03.2012 № 23657, следовательно, не противоречит законодательству, что позволяет сделать вывод о возможности отнесения понижения ставки для отдельных категорий налогоплательщиков к налоговой льготе. Аналогично в качестве налоговой льготы отражается по строке 200 код налоговой льготы, установленный в виде понижения налоговой ставки в декларации по налогу на имущество организаций, утвержденной Приказом ФНС РФ от 24.11.2011 № ММВ-7-11/895 «Об утверждении форм и форматов представления в электронном виде налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и порядков их заполнения» (вместе с Порядком заполнения налоговой декларации по налогу на имущество организаций, Порядком заполнения налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций), зарегистрированным в Минюсте РФ 12.12.2011 № 22542. Также как и по прочим налогам, по данному налогу в гл. 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ льгота в форме понижения обязательного элемента налогообложения – ставки, не предусматривается.

Однако и в форме № 5-НЛО налоговой статистической отчетности с 2011 г. в качестве льготы по коду 2012400 учитываются дополнительные льготы по налогу на имущество организаций, устанавливаемые законами субъектов РФ в виде понижения налоговой ставки для отдельных категорий налогоплательщиков в соответствии с п.2 ст. 372 НК РФ. В 2011 г. потери консолидированного бюджета России за счет введения в регионах такой льготы составили 16,56 млрд руб., а в 2012 г. уже 19,09 млрд руб., что также является существенным для экономики регионов.

Контроль правомерности применения налогоплательщиками пониженных ставок по налогам при существующем подходе к их трактовке, как уже отмечалось, затруднителен. К сожалению, в общем доступе отсутствует статистическая информация о количестве правонарушений, связанных с применением налоговых льгот и доначисленных сумм налогов, штрафов и пени в связи с их незаконным применением.

Подводя итог, можно сказать, что споры о правомерности рассмотрения снижения ставок налогов в качестве налоговой льготы связаны с неточностью формулировок положений Налогового кодекса РФ, и выделить именно налоговые льготы из всех налоговых преференций проблематично. При этом мы считаем, что любые преференции, предоставляемые на добровольной основе отдельным категориям налогоплательщиков, установленные Налоговым кодексом РФ (либо в нем предусмотрен порядок их установления), являются налоговой льготой. А возможность налоговых органов истребовать при проведении камеральной проверки документы, подтверждающие право налогоплательщиков на льготы, обеспечивает соблюдение публичных интересов и своевременное пресечение правонарушений в налоговой сфере.

Литература

1. Архипцева Л.М., Волков Д.Б. О реформировании налоговых льгот // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 31. СПС «Консультант Плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 07.10.2013).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 23.07.2013). Ч. 1. СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 07.10.2013).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.09.2013). Ч. 2. СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 07.10.2013).
4. Об установлении налоговой ставки по налогу на прибыль организаций для отдельных категорий налогоплательщиков: закон Республики Татарстан от 02.08.2008 № 53-ЗРТ (ред. от 29.11.2012). СПС «Консультант Плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 14.10.2013).
5. Об установлении пониженной ставки налога на прибыль организаций отдельным категориям налогоплательщиков: закон Ямало-Ненецкого автономного округа 25.09.2008 № 77-ЗАО. СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 14.10.2013).
6. О налоговых льготах: закон Санкт-Петербурга от 28.06.1995 № 81-11 (ред. от 23.11.2012). СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 14.10.2013).
7. О налогообложении в Пермском крае: закон Пермской области от 30.08.2001 N 1685-296 (ред. от 11.12.2012). СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 14.10.2013).
8. О пониженных ставках налога на прибыль организаций, зачисляемого в областной бюджет: закон Самарской области от 07.11.2005 № 187-ГД (ред.

- от 13.06.2012). СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 15.10.2013).
9. О пониженной налоговой ставке налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков: закон Кировской области от 08.10.2012 № 199-ЗО (ред. от 13.12.2012). СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 14.10.2013).
 10. О ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры: закон автономного округа от 30.09.2011 № 87-оз. СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 15.10.2013).
 11. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. М.: ИНФРА-М, 2006. (дата обращения 13.10.2013).
 12. Россия 2013: статистический справочник. Режим доступа: <http://www.gks.ru/> (дата обращения 01.12.2013).
 13. Савина О.Н. Барьеры в нормативном правовом обеспечении механизма предоставления и применения налоговых льгот и преференций в России // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 19. СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения 10.10.2013).

References

1. Arkhiptseva L.M., Volkov D.B. O reformirovanii nalogovykh lgot [About reforming of tax privileges]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*. 2013. no. 31. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 07.10.2013).
2. *Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii* [Tax code of the Russian Federation]. Of 31.07.1998, no. 146-FZ (edition of 23.07.2013). P.1. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 07.10.2013).
3. *Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii* [Tax code of the Russian Federation]. Of 05.08.2000, no. 117-ФЗ (edition of 30.09.2013). P.2. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 07.10.2013).
4. *Ob ustanovlenii nalogovoy stavki po nalogu na pribyl organizatsiy dlya otdelnykh kategoriy nalogoplatelshchikov: zakon Respubliki Tatarstan* от 02.08.2008 № 53-ZRT (red. от 29.11.2012) [About establishment of a tax rate on a profit tax of the organizations for separate categories of taxpayers]. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 14.10.2013).
5. *Ob ustanovlenii ponizhennoy stavki naloga na pribyl organizatsiy otdelnykh kategoriyam nalogoplatelshchikov: zakon Yamalo-Nenetskogo avtonomnogo okruga* 25.09.2008 № 77-ZAO [About establishment of the lowered rate of a profit tax of the organizations to separate categories of taxpayers]. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 14.10.2013).
6. *O nalogovykh lgotakh: zakon Sankt-Peterburga* от 28 .06. 1995 № 81–11 (red. от 23.11.2012) [About tax privileges]. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 14.10.2013).
7. *O nalogooblozhenii v Permskom krae: zakon Permskoy oblasti* от 30.08.2001 N 1685–296 (red. от 11.12.2012) [About the taxation in Perm Krai]. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 14.10.2013).

8. *O ponizhennykh stavkakh naloga na pribyl organizatsiy, zachislyаемого v oblastnoy byudzhete: zakon Samarskoy oblasti ot 07.11.2005 № 187-GD (red. ot 13.06.2012)* [About the lowered rates of a profit tax of the organizations enlisted in the regional budget]. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 15.10.2013).
9. *O ponizhennoy nalogovoy stavke naloga na pribyl organizatsiy, podlezhashchego zachisleniyu v oblastnoy byudzhete, dlya otdelnykh kategoriy nalogo-platelshchikov: zakon Kirovskoy oblasti ot 08.10.2012 № 199-ZO (red. ot 13.12.2012)* [About the lowered tax rate of a profit tax of the organizations which are subject to transfer in the regional budget, for separate categories of taxpayers]. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 14.10.2013).
10. *O stavkakh naloga na pribyl organizatsiy, podlezhashchego zachisleniyu v byudzhete Khanty-Mansiyskogo avtonomnogo okruga – Yugry: zakon avtonomnogo okruga ot 30.09.2011 № 87-oz* [About rates of a profit tax of the organizations which are subject to transfer in the budget of Khanty-Mansi Autonomous Area]. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 15.10.2013).
11. Rayzberg B.A., Lozovskiy L.Sh., Starodubtseva E.B. *Sovremennyy ekonomicheskyy slovar* [Modern economic dictionary]. Moscow: INFRA-M, 2006. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 13.10.2013).
12. *Rossiya 2013: statisticheskiy spravochnik* [Russia 2013]. Available at: <http://www.gks.ru/>. (accessed 01.12.2013).
13. Savina O.N. Barery v normativnom pravovom obespechenii mekhanizma predostavleniya i primeneniya nalogovykh lgot i preferentsiy v Rossii [Barriers in standard legal support of a procedure for granting and application of tax privileges and preferences in Russia]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët*. 2013. no. 19. Available at: <http://www.consultant.ru/>. (accessed 10.10.2013).