Каирова Фатима Асламбековна. Налоговые льготы в налоговой системе Российской Федерации : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Владикавказ, 2006 161 с. РГБ ОД, 61:07-8/92

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1.Налоговая система как регулятор экономических процессов

1.1 . Теоретические предпосылки использования налогов для регулирования экономических процессов 11

1.2.Экономическое содержание и виды налоговых льгот 30

1.3. Мировой опыт использования налоговых льгот 42

Глава 2. Анализ действующей в РФ практики применения налоговых льгот

2.1 . Анализ существующих форм и методов налогового льготирования 55

2.2.Особенности использования региональных налоговых льгот в Российской Федерации 70

2.3.Система региональных налоговых льгот в РСО-Алания 88

Глава 3. Совершенствование механизма функционирования налоговых льгот

3.1. Изменение порядка предоставления инвестиционных налоговых льгот.. . 101

3.2. Модели налогового стимулирования инвестиций 111

Заключение 129

Список литературы 134

Приложения 149

**Введение к работе**

**Актуальность исследования**обусловлена возможностью и необходимостью использования налоговых льгот как инструмента налоговой политики.

Финансы, как известно, являясь составной частью экономического базиса общества, оказывают существенное влияние на экономический рост, инвестиционную активность в стране. Неотъемлемой частью финансовых отношений, способствующей реализации долгосрочных задач экономической политики государства, являются налоги.

Налоговая политика реализуется через налоговый механизм на основе налогового права. Основными инструментами налогового механизма являются налог и его элементы, такие как ставка, порядок и срок уплаты, налоговая база, налоговые льготы. Последние позволяют реализовать одну из важнейших функций налога -регулирующую, поэтому налоговое льготирование используется в качестве метода государственного регулирования экономики и социальной сферы.

Проблема функционирования налоговых льгот в российской экономике стоит достаточно остро. В последние годы сложилось неоднозначное отношение российских экономистов к оценке места, роли и направлений использования налоговых льгот в современной политике налогового реформирования.

По мнению некоторых экономистов (Д.С. Денисова, Е.А. Коломак, А.О. Никонова) налоговые льготы «разъедают» нашу налоговую систему, приводят к коррупции и другим негативным последствиям, и одним из стратегических направлений совершенствования налоговой политики должно стать всемерное их сокращение. Показателен в этой связи опыт Грузии, законодательно отменивший все налоговые льготы ради спасения бюджета и в целях борьбы с криминализацией экономики.

Другие (А.С. Никитин, В.О. Потапов) определяют налоговые льготы как инструмент, призванный осуществлять полезную дискриминацию. Нельзя полностью отрицать налоговые льготы, так как это не соответствует принципу справедливости.

4 Однако государство должно обладать информацией о «цене» налоговых льгот для бюджета.

Формирование системы налоговых льгот, как известно, является важной частью налоговой политики государства. Однако, современная российская налоговая практика содержит примеры налоговых льгот, которые не приводили к тем результатам, на которые при их введении рассчитывали законодатели. В то же время опыт некоторых регионов показал, что предоставление льгот оказалось более эффективным не на федеральном уровне, а на уровне субъектов РФ, поскольку здесь можно более точно выявить перспективные предприятия, более адресно разработать для них систему налоговых стимулов, а соответственно, более эффективно задействовать резервы использования рассматриваемого инструмента налогового механизма.

Государство нуждается в эффективных рычагах регулирования экономического роста и инвестиционной деятельности. Для обеспечения достаточного уровня инвестиционной активности необходима поддержка инвестиционных процессов на всех уровнях управления. Эта поддержка может осуществляться посредством предоставления и обеспечения гарантий и прав инвесторов, а также создания льготного режима инвестиционной деятельности, в том числе в налоговой сфере. В этих условиях значение научного исследования налоговых льгот заключается в поиске стимулирующих резервов использования данного инструмента.

**Степень разработанности проблемы.**Теоретическим вопросам построения рациональной налоговой системы, анализу основных принципов налогообложения посвящены труды многих зарубежных экономистов прошлых столетий: А. Смита, В. Петти, А. Вагнера, Ж.Б. Сэя, Ж. Сисмоди, Д.С. Милля, Ф.Нитти, К. Эеберга.

Среди российских ученых-экономистов дореволюционного периода в этой связи следует назвать Н.И. Тургенева, В.Н. Твердохлебова, И.Х. Озерова, И.М. Кулишера, И.И. Янжула.

В XX веке существенный вклад в решение вопросов налогообложения и взаимодействия между всеми участниками налоговых отношений внесли Д.М. Кейнс, А. Лаффер, А. Маршалл, П.А. Самуэльсон, Б. Селигман, ДЖ. Стиглиц, Ф. Хайек и Л. Эрхард.

Сущность, функции и роль налоговых льгот относятся к числу недостаточно изученных и дискуссионных вопросов в налоговой теории. Среди отечественных ученых, посвятивших свои работы проблемам налоговых льгот, следует отметить А.В. Брызгалина, И. В. Горского, И.В. Караваеву, В.Г. Пепеляева, В.М. Пушкаревой, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткину, Л.И. Якобсона.

Несмотря на широкое использование в налоговой теории и практике понятия «налоговые льготы» до сих пор не сложилось однозначного, четко определенного подхода к определению и видовому содержанию налоговых льгот, в отечественной и зарубежной практике отсутствует развернутая классификация видов налогового льготирования.

В экономической литературе не уделяется должного внимания проблемам воздействия налоговых льгот на деятельность хозяйствующих субъектов. Многие рекомендации носят общий характер, причем в основном вносятся предложения о дальнейшем снижении налоговой нагрузки.

Наличие вышеуказанных проблем, необходимость их теоретического осмысления и разработки практических рекомендаций по использованию налоговых льгот обусловили выбор темы исследования.

**Цель и задачи исследования.**

Целью данной работы является развитие теоретических подходов к сущности налогового льготирования и определение путей совершенствования механизма функционирования налоговых льгот.

Для достижения намеченной цели в работе решаются следующие задачи:

обобщение теоретических подходов к использованию налогов для регулирования воспроизводственных процессов;

исследование экономического содержания и структуры налоговых льгот;

изучение мирового опыта использования налоговых льгот в многоуровневых налоговых системах и определение способов их адаптации к условиям «незрелой» рыночной экономики;

анализ существующей практики применения налоговых льгот в Российской Федерации и выделение основных форм налогового льготирования;

выявление специфики функционирования специальных налоговых зон;

рассмотрение особенностей применения налоговых льгот в Республике Северная Осетия-Алания и выявление основных тенденций развития налогового льготирования в данном субъекте РФ;

исследование моделей налогового стимулирования инвестиций;

разработка предложений по оптимизации системы налоговых льгот и совершенствование механизма их предоставления в целях сокращения бюджетных потерь и повышения эффективности регулирующего и стимулирующего воздействия налоговых инструментов на экономику.

**Предметом исследования**являются финансовые отношения по поводу перераспределения ВВП между государством, предприятиями и населением, возникающие в процессе установления и использования налоговых льгот.

**Объектом исследования**является система налоговых льгот Российской Федерации.

Область исследования по паспорту специальности 08.00.10:

2.9. Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования российской налоговой системы.

**Теоретические и методологические основы исследования.**

Методологической основой исследования являются совокупность положений современной экономической теории и теории государственного регулирования в сфере налогообложения, принципы логического и системного анализа и синтеза, методы экономического анализа и статистических группировок, метод табличного представления данных.

**Информационно-статистическую базу**исследования составили данные Управления Федеральной налоговой службы России по Республике Северная Осетия-Алания и Министерства экономики РСО-Алания, Министерства финансов РСО-Алания, Государственного комитета по статистике РСО-Алания, материалы информационных систем «Консультант плюс: Профессиональная версия», «Консультант плюс: Региональное законодательство», «Гарант».

В работе использованы законодательные акты РФ, Указы Президента РФ, постановления правительства РФ, регулирующие вопросы налогообложения,

7 инструкции УФНС по РСО-Алания, законодательные акты РСО - Алания, материалы научных конференций и периодических изданий.

**Концепция диссертационного исследования.**Сложившаяся система предоставления налоговых льгот изобилует недоработками, которые, в свою очередь, являются одной из основных причин нестабильности бюджетного процесса. В настоящее время требуется разработка научно обоснованной стратегии формирования налоговой системы государства в целом и системы налоговых льгот, в частности. Преобразования в данной сфере должны быть не хаотичными, а подчиненными стратегической линии на создание цивилизованного налогового механизма как составной части хозяйственного механизма, присущего государству с рыночной экономикой.

Ожидаемый народнохозяйственный эффект от предоставления льгот может быть получен только на основе усиления налогового контроля за правильным и целевым использованием льгот налогоплательщиками. Это может быть достигнуто только благодаря взаимодействию налоговых органов с налогоплательщиками на всем протяжении процедуры налогового льготирования - от оценки правомерности предоставления льготы до различных форм контроля за обоснованностью ее использования.

**Положения, выносимые на защиту:**

1. Налоговая система государства представляет собой совокупность налогов, взимаемых в государстве, форм и методов их построения, методов исчисления и налогового контроля. Важнейшими инструментами налогового регулирования экономики являются налоговые льготы.
2. Налоговые льготы представляют собой форму практической реализации регулирующей функции налогов. Их следует рассматривать в двух аспектах: и как налоговые доходы и как налоговые расходы государства (для минимизации встречных потоков,«доходы - расходы бюджета»).

3. В налоговых системах развитых стран имеется ряд положительных моментов  
использования налоговых льгот, которые при соответствующей адаптации могут быть  
применены в российской практике налогообложения.

4. Налоговый механизм регулирования российской экономики характеризуется  
излишней затратностью для бюджета, низкой эффективностью стимулирования  
приоритетных в условиях трансформационной экономики направлений  
хозяйственной деятельности. Для преодоления сложившейся ситуации необходимо  
провести тщательную ревизию применяемых в России налоговых инструментов,  
устранить неэффективные налоговые льготы. Однако процесс реформирования не  
должен завершиться полной ликвидацией налоговых льгот, а лишь привести к  
повышению их экономической эффективности.

5. Предоставление региональных налоговых льгот переходит от стихийного  
характера к более организованному, и основной проблемой налоговой политики в  
сфере предоставления региональных налоговых льгот в РФ является отсутствие  
системы компенсации фактически выпадающих доходов. РСО-Алания не является  
исключением

6. Совершенствование механизма использования налоговых льгот требует безотлагательного решения ряда практических вопросов функционирования налогового механизма в России. Для введения в действие необходимых изменений,в частности, конкурсно-экспертного порядка предоставления налогоплательщикам налоговых льгот, во избежание коллизий и противоречий между законодательными и нормативно-правовыми актами по налогообложению, необходимо внести дополнения в статьи НК РФ.

7. В основе налогового стимулирования инвестиций должен лежать показатель предельной налоговой нагрузки.

**Научная новизна результатов исследования**состоит в обосновании теоретических и методических подходов к формированию эффективной системы налогового льготирования и разработке практических рекомендаций по ее оптимизации. Элементы научной новизны состоят в следующем: а уточнено экономическое содержание налоговых льгот и их роль в системе

налогового регулирования экономики и социальной сферы; в соответствии с критерием функциональной направленности, определяющим

направления использования высвобождающихся средств, конкретизирована

структура налоговых льгот;

а выявлены недостатки действующих в РФ налоговых льгот с точки зрения их

влияния на воспроизводственный процесс, обоснована целесообразность и

направления повышения эффективности налогового администрирования в сфере

налоговых льгот;

дополнительно аргументирована необходимость оптимизации налоговых льгот с учетом финансового состояния налогоплательщика; предложены конкретные направления совершенствования практики применения налоговых льгот по налогу на прибыль, налогу на имущество, налогу на добавленную стоимость;

уточнена методика определения предельной налоговой нагрузки на товаропроизводителей;

а выработаны практические рекомендации по совершенствованию механизма налогового стимулирования инвестиций на региональном уровне.

**Теоретическая значимость исследования**определяется развитием теоретических подходов к использованию налогов и возможностью использования налогов для регулирования воспроизводственных процессов.

**Практическая значимость работы**состоит в возможности использования основных положений и выводов диссертации в процессе разработки экономической политики на региональном уровне; при формировании бюджетно-налогового механизма субъектов федерации; в учебном процессе в высших учебных заведениях.

**Апробация результатов исследования.**Результаты исследования были представлены на международной научно практической конференции «Социально-экономические технологии в повышении потенциала современного общества: российский и зарубежный опыт» (г. Пенза, 2006г.), на ежегодных конференциях Северо-Кавказского горно-металлургического института (государственного технологического университета) (г. Владикавказ в 2004, 2005, 2006 гг.),

По материалам диссертации опубликовано 7 работ общим объемом 2,1 печатных листа (вклад автора 2,01 п.л.).

**Структура работы.**Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, насчитывающей 231 наименование, 7 приложений. Основной текст изложен на 132 страницах, включает 16 таблиц и 5 рисунков.

**Аннотация работы.**Во введении обосновывается актуальность темы исследования, формулируется цель и задачи, предмет и объект исследования, его теоретические и методологические основы. Приводятся сведения о научной новизне, теоретической и практической значимости работы, о степени ее апробации.

Первая глава «Налоговая система как регулятор экономических процессов» посвящена изучению теоретических предпосылок использования налогов для регулирования экономических процессов, В ней рассмотрено экономическое содержание и виды налоговых льгот, а также мировой опыт использования налоговых льгот.

Во второй главе «Анализ действующей в РФ практики применения налоговых льгот» анализируются существующие формы и методы налогового льготирования, определяются особенности использования региональных налоговых льгот в РФ, выявляется специфика системы региональных налоговых льгот в Республике Северная Осетия-Алания.

В третьей главе «Совершенствование механизма функционирования налоговых льгот» рассмотрены возможности изменения порядка предоставления инвестиционных налоговых льгот, предложены модели налогового стимулирования инвестиций.

В заключении обобщены основные выводы и предложения, сформулированные в работе.

## Теоретические предпосылки использования налогов для регулирования экономических процессов

Исследования в области налогов и налогообложения проводятся экономистами разных стран уже в течение нескольких столетий. Это обусловлено тем, что в реальной жизни природа налога проявляется своими различными сторонами: экономической, хозяйственной, политической. Ученые, изучавшие это явление, акцентировали свое внимание то на одной, то на другой из сторон, что вызвало к жизни множество разных определений данной экономической категории.

Сформированное на сегодняшний день понятие налога и как предмета изучения экономической науки, и как элемента финансовой политики, является плодом изысканий в данной области экономистов многих поколений. Основоположниками теории налогов считают А. Смита, Д. Рикардо, Сисмонди и других. Наряду с зарубежными учеными определенный вклад в разработку первоначальных основ теории и принципов налогообложения внесли и отечественные экономисты, такие как Н. Тургенев, А. Тривиус, В. Твердохлебов и др.

« Государство, или, точнее сказать, правительство, ничего не может сделать для граждан, если граждане ничего не делают для государства» - отмечал Н.И. Тургенев в книге «Опыт теории налогов» (1818г.) [189, с.37]. Подданные государства, должны давать «средства к достижению цели общества или государства» каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, порядок взимания), удобным для плательщика. Однако возникает вопрос, каков предел налогового бремени, который можно считать справедливым и предпринимателю и гражданину? Н.И. Тургенев увязывал ответ на этот вопрос с образованностью народа: «Успехи образованности, по мере их благодетельного влияния на нравы и обычаи народов, действовали и на усовершенствование системы налогов ... налоги начали быть распределяемы и собираемы с большей справедливостью и платимы с большей готовностью» [189, с.37].

Один из выдающихся представителей классической экономической теории Давид Рикардо в своем определении налога, приведенном в труде «Начала политической экономии и податного налогообложения», указывает на сущность налога через описание источников его формирования: «Налоги составляют ту долю продукта земли и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства; они всегда уплачиваются, в конечном счете, или из капитала, или из дохода страны» [160, с.96].

Значительный вклад Д. Рикардо и А. Смита в науку о финансах состоит в том, что они впервые (по мнению ряда российских и зарубежных ученых [197, с. 16]) подняли и развили до уровня экономической концепции вопрос о связи финансов с государством как необходимой материальной базы для содержания государственного аппарата. Они также разработали отдельные положения о сущности финансов буржуазного государства.

Советская финансовая наука в 20-е гг. придерживалась определений налога, господствовавших в западной финансовой науке. «Налогами называются, - писал Соболев М.Н., - принудительные сборы, взимаемые государством или уполномоченными им публично-правовыми органами в силу права верховенства, без какого-либо эквивалента со стороны государства, на основании изданного закона и идущие на покрытие общегосударственных потребностей» [156, с.61]. Более поздние изыскания советских экономистов в области финансов были направлены, в первую очередь, на исследование природы налога как системы экономических отношений: "...можно сказать, что с зарождением государства начали зарождаться и налоги, которые по мере возвышения и усиления публичной власти получали все более широкое применение как денежные отношения, имеющие императивную форму, выражающие процесс образования денежных фондов для содержания государства и обеспечения его деятельности. Но в своей развитой форме финансы как система денежных отношений начинают выступать только на высшей стадии развития капитализма» [202, с.28].

## Анализ существующих форм и методов налогового льготирования

Налоговый механизм регулирования российской экономики характеризуется излишней затратностью для бюджета, низкой эффективностью стимулирования приоритетных в условиях трансформационной экономики направлений хозяйственной деятельности. Размер ежегодных потерь доходов бюджетной системы, связанных с предоставлением преференций, по разным оценкам, приближается в последние годы к нескольким сотням миллиардов рублей ежегодно [47, С.1]. Значительный размер недопоступления бюджетных доходов явился причиной фискального прессинга «непривилегированных» налогоплательщиков как способа восполнения бюджетных потерь.

Для преодоления сложившейся ситуации необходимо провести тщательную ревизию применяемых в России налоговых инструментов, устранить неэффективные льготы, создающие «лазейки» для уклонения от налогообложения. Однако, на наш взгляд, процесс реформирования налоговой системы страны не должен завершиться полной ликвидацией налоговых льгот, а лишь привести к повышению их экономической эффективности. Для выработки соответствующей связи требуется всесторонне проанализировать существующую практику предоставления налоговых преференций, в частности следующих действующих федеральных льгот:

1. Освобождение от налогов доходов от деятельности налогоплательщиков, находящихся в собственности общественных организаций инвалидов или использующих труд инвалидов.

2. Налоговые каникулы по налогу на прибыль зарегистрированным малым предприятиям, ведущим деятельность в определенных сферах.

3. Вычет из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль суммы расходов на осуществление капитальных вложений.

4. Льготы производителям и переработчикам сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции.

5. Льготирование организаций, содержащих объекты социально-культурной сферы, находящиеся на их балансе и организаций, осуществляющих природоохранные мероприятия.

6. Частичное или полное освобождение от обложения НДС выручки от реализации медицинских и социально-культурных товаров, услуг, потребителями которых являются широкие слои населения, в том числе и малообеспеченные.

7. Льготы по налогу на прибыль для экпортеров продукции машиностроения, получаемые от ее реализации на экспорт.

8. Освобождение от экспортных таможенных пошлин стоимости экспортируемых товаров (работ, услуг).

На наш взгляд, льготы, перечисленные в пунктах 4-6, в настоящее время должны быть сохранены в неизменном виде, поскольку они отвечают заложенной в них идее решения конкретных социально-экономических задач. Кстати, следует заметить, что сохранению подлежит также и освобождение от взимания косвенных налогов (НДС, таможенные пошлины) (пункт 8) со стоимости экспортируемых товаров, в том числе сырьевых (нефть и продукты ее переработки, газ, лес, металлы и др.). По нашему мнению, это является обоснованным, во-первых, потому, что такая мера необходима для сохранения их конкурентоспособности на мировом рынке, ибо налоги (НДС, акцизы, таможенные пошлины), уплачиваемые экспортерами сырьевых ресурсов составляют значительную долю доходной части бюджета. Во-вторых, на указанные товары установлены экспортные таможенные пошлины, что само по себе обеспечивает пополнение доходов федерального бюджета на стадии вывоза данных товаров.

## Изменение порядка предоставления инвестиционных налоговых льгот

Поиск путей совершенствования механизма использования налоговых льгот связан с рассмотрением ряда практических вопросов функционирования налогового механизма в России.

Использование налоговых стимулов для направления предприятиями собственных средств на развитие производственной базы, модернизацию и техническое перевооружение основных фондов должно основываться на соответствующих положениях налогового законодательства. В этой связи, необходимо рассмотреть, какие требуются изменения действующего налогового законодательства в целях повышения стимулирующей роли налоговых инструментов. В первую очередь, необходимо отметить, что реализация любых предложений по усовершенствованию системы налогов и сборов невозможна без внесения соответствующих изменений в Налоговый Кодекс РФ как основополагающий документ в области налогообложения.

Изменение и дополнение статей НК РФ имеет ключевое значение, поскольку в соответствии с Федеральными Законами № 147-ФЗ от 31.07.1998 года «О введение в действие части первой Налогового Кодекса РФ» и №118-ФЗ от 5.08.2000 года «О введении в действие части второй Налогового Кодекса РФ» установлено, что «федеральные законы и иные нормативные правовые акты, действующие на территории Российской Федерации... действуют в части, не противоречащей Кодексу, и подлежат приведению в соответствие с Кодексом».

Для введения в действие предлагаемого автором конкурсно-экспертного порядка представления налогоплательщикам налоговых льгот, во избежание коллизий и противоречий между нормативными актами по налогообложению и Налоговым Кодексом РФ необходимо внести следующие дополнения в соответствующую статью НК РФ. А именно, статью 56 НК РФ части 1 «Установление и использование льгот по налогам и сборам», в которой вводится запрет на предоставление льгот индивидуального характера, следует дополнить введением обязательной оценки эффективности преференций для бюджета, проведенной по установленному законодательством порядку. Также, на наш взгляд, в данной статье должно быть закреплено положение о конкурсно-экспертном порядке получения льгот в противовес существующему заявительному способу. Последний заключается в том, что налогоплательщик может уменьшить сумму своих налоговых обязательств на величину льготы лишь путем представления в налоговой орган налоговой декларации.

Указанные дополнения, как нам представляется, укладываются в понятие селективного метода предоставления льгот по налогам и сборам. Суть его сводится к предоставлению налоговых преференций на основании выборочного подхода, исходя из системы научно обоснованных критериев и оценки экономического эффекта по каждому случаю льготирования для бюджетных доходов. Отличие селективного метода от индивидуальных налоговых льгот, которые практикуются, несмотря на запрет, содержащийся в Налоговом кодексе, состоит в следующем. При селективном методе отправным моментом решения вопроса о предоставлении конкретному налогоплательщику на определенных условиях льгот по отдельным налогам являются текущие показатели его финансово-хозяйственной деятельности и технико-экономическое обоснование проекта, в связи с реализацией которого будут предоставлены льготы. При получении же индивидуальных преференций решающее значение имеет конкретная кандидатура предприятия и спектр решаемых им задач местного и регионального значения. Следовательно, именно селективный метод позволит преодолеть недостатки льгот, предоставляемых в индивидуальном порядке.