**План**

Введение

Глава 1. Экономическая сущность налоговых льгот и вычетов

1.1 Порядок и условия предоставления налоговых льгот

1.2 Роль налоговых льгот в стимулировании деятельности малого бизнеса

1.3 Роль и значение налоговых льгот в зарубежных странах

Глава 2. Анализ применения налоговых льгот и вычетов в РФ

2.1 Механизм применения налоговых льгот для организаций и их влияние на экономическое развитие страны.

2.2 Оценка и эффективность применения инвестиционных налоговых льгот

Глава 3. Основные направления рационального использования налоговых льгот

Заключение

Список литературы

**Введение**

История развития любого государства представляет собой процесс последовательного поиска оптимальных способов и форм стимулирующего воздействия на экономику. Система общественных отношений в сфере налогообложения является одной из самых динамичных общественных систем. Вместе с развитием общества меняется и налоговое законодательство, любое изменение которого должно происходить на высоком качественном уровне, и при этом должны быть обеспечены гарантии участников налоговых отношений и определенная стабильность этих отношений.

Принятие Налогового Кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) ознаменовало собой очень важный этап развития не только российского налогового законодательства, но и российской налоговой системы в целом. В ряду основных направлений налоговой реформы, проходящей в настоящее время в России, на данном этапе можно выделить такие, как снижение налоговой нагрузки на товаропроизводителей; сокращение общего числа налогов; уменьшение количества и упорядочение налоговых льгот.

Необходимость сокращения налоговых льгот вызвана обилием экономически необоснованных и неэффективных налоговых льгот, содержащихся в ранее действовавшем налоговом законодательстве как на федеральном, так и на региональном уровне. Идеология Налогового кодекса РФ направлена в целом на то, чтобы исправить данную ситуацию. $ Часть вторая НК РФ демонстрирует явное желание законодателя практически полностью отказаться от использования института налоговой льготы при установлении конкретных налогов. Но при этом следует отметить, что текст основного налогового закона РФ зачастую отражает лишь терминологическую подмену одних понятий другими, а суть таких явлений остается прежней. Так, например, по действовавшему до принятия Налогового кодекса РФ налоговому законодательству статьи законов, в которых указывались доходы, операции, прибыль, не подлежащие налогообложению либо освобождаемые от налогообложения, квалифицировались законодателем как налоговые льготы. Налоговый кодекс также выводит из-под налогообложения определенные доходы, операции, прибыль, но при этом он не называет соответствующие нормы налоговыми льготами. Таким образом, учитывая то, что в современном налоговом законодательстве параллельно существуют разные явления, устанавливающие определенные преимущества для налогоплательщиков, актуальным становится приведение в соответствие их формы и содержания, а также разграничение схожих явлении, и, в частности, выделение из общего массива правовых норм налоговых льгот. Такое разграничение становится необходимым условием для дальнейшей оптимизации всей системы налогового льготирования. Что и обусловило актуальность данной курсовой работы

Целью данной курсовой работы является определение природы налоговой льготы и вычета, их роли, условий и порядка предоставления на современном этапе развития российской налоговой системы.

Соответственно поставленной цели задачами курсовой работы являются:

1. исследование экономической сущности налоговых льгот и вычетов;

2. рассмотреть порядок и условия предоставления налоговых льгот;

3. определить роль налоговых льгот в стимулировании деятельности малого бизнеса;

4. выявить роль и значение налоговых льгот в зарубежных странах

5. проанализировать применение налоговых льгот и вычетов в РФ

6. и наконец выявить основные направления рационального использования налоговых льгот

Природа налоговой льготы недостаточно исследована в юридической литературе. Поскольку налоговое законодательство для постсоветской России явилось достаточно новой отраслью, для формирования понятийного аппарата налогового права был большей частью использован зарубежный опыт. При этом параллельно с развитием налогового законодательства, начиная с Федерального закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» 1991 года, начинает развиваться и доктринальное толкование правовых категорий и институтов, установленных налоговыми законами. Немалый вклад в развитие отечественной теории правовых основ налогообложения внесли такие специалисты, как АВ.Брызгалин, Г.А.Гаджиев, И.В.Караваева, М.В.Карасева, АН.Козырин, М.В.Кустова, О.А.Ногина, С.В.Овсянников, СГЛепеляев, Г.В.Петрова, В.И.Слом, Н.И.Химичева, Д.ГЛерник, НА.Шевелева и другие.

Налоговая льгота в силу своего несомненного воздействия на экономические процессы представляет немалый интерес для экономистов, что обусловило появление в экономической литературе ряда теоретических исследований. Российское законодательство до принятия части первой Налогового кодекса Российской Федерации не содержало какого-либо определения налоговой льготы, что побуждало специалистов предлагать свои определения данного правового явления.4 Появление ст. 56 НК РФ, содержащей легальное определение налоговой льготы, в настоящее время также не привело к выработке цельного, признаваемого большинством ученых, доктринального определения налоговой льготы.

Структура работы определена логикой и задачами курсовой работы. Курсовая работа состоит из введения, трех глав, включающих четыре параграфа, заключения, списка использованных нормативных актов и научной литературы.

**ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И ВЫЧЕТОВ**

**1.1 Порядок и условия предоставления налоговых льгот**

Формирование в России нового экономического уклада предопределило становление модели государственного регулирования, включающей эффективные методы и инструменты воздействия на трансформационные процессы. Одним из наиболее действенных инструментов, способствующим развитию рыночного механизма выступает система налогового стимулирования инновационной предпринимательской деятельности, направленная на снижение налоговой нагрузки субъектов малого и среднего бизнеса, для создания которой необходимо совершенствование механизма налогообложения, минимизация негативно воздействующих на него внутренних и внешних факторов. В специальной литературе отмечается, что «основными внешними факторами, оказывающими воздействие на развитие и содержание такого сложного социального института, как налоговая система, являются: изменения бюджетной и налоговой политики государства, реформирование вертикали государственной власти, позитивное реформирование межбюджетных отношений, формирование и совершенствование правовой базы налогообложения, динамика социально-экономической ситуации в стране, развитие принципов и методов ведения эволюционирующего малого, среднего и крупного отечественного бизнеса, различные дестабилизирующие налоговую систему региональные и отраслевые факторы»[[1]](#footnote-1). Более того, налоговая система выступает одним из факторов роста эффективности экономической системы, достижение которого «проявляется лишь при условии согласования экономических интересов налогоплательщиков и государства»[[2]](#footnote-2).

Следует специально подчеркнуть, что приоритетным направлением современной системы налогообложения выступает реализация ее стимулирующей функции, как базового инструмента проводимой государством промышленной и инвестиционной политики. В этой связи важнейшей составляющей налоговой реформы должно стать формирование эффективной системы налогового стимулирования субъектов предпринимательства.

В настоящее время главным фактором, препятствующим развитию предпринимательства в нашей стране, является нестабильность системы налогообложения, высокая степень налоговой нагрузки на бизнес. Как справедливо отмечается в специальной литературе, «острота вопроса о реформировании системы налогообложения в России продиктована во многом тем, что российская налоговая система, формирующаяся с 1992 года, зачастую не отвечает принципам построения оптимальных налоговых систем. О какой равномерности и определенности может идти речь, если в Налоговый кодекс изменения вносятся 2-3 раза в год, часто задним числом... О простоте и удобстве налоговой системы говорить тоже сложно, так как происходит постоянное усложнение даже форм налоговых деклараций»[[3]](#footnote-3).

В сложившихся условиях дефицита инвестиций и высоких рисков создание адекватной системы налоговых стимулов, компенсирующих эти риски, является одним из наиболее сильных инструментов инвестиционного и инновационного развития. Как подчеркивается в литературе, «большая часть инвестиций в настоящее время делается самими предприятиями. А потому и следует законодательно расширить возможности инвестиционной деятельности за счет самих предприятий. В настоящее время эти возможности рассматриваются только в плане осуществления налоговой реформы»[[4]](#footnote-4).

В этой связи необходимо создание эффективной системы стимулирования инвестиций, включающей два основных направления:

совершенствование системы налогов, механизма начисления амортизации и использования амортизационных отчислений; установления субъектам инвестиционной деятельности специальных налоговых режимов, не носящих индивидуального характера[[5]](#footnote-5).

В рамках сложившейся в последние годы налоговой системы, основным элементом стимулирования деятельности субъектов хозяйствования выступает установление льгот по налогам и сборам, которые представляют собой предусмотренные законодательством преимущества при формировании налогового обязательства по сравнению с другими налогоплательщиками[[6]](#footnote-6). Налоговая льгота является эффективно действующим инструментом побуждения субъектов хозяйствования к инвестированию прибыли в развитие собственной производственной базы, внедрению новых технологий, что, в свою очередь, ведет к увеличению налоговой базы и поступлений налога на прибыль в бюджете будущем. Это подтверждает опыт многих стран мира, которые через реализацию механизма налоговьщ льгот стимулировали развитие экономики.

Предусмотренные законодательством многих зарубежных стран налоговые льготы выступают инструментом проведения государством эффективной экономической политики, способствуя развитию приоритетных отраслей общественного производства. Позитивный опыт налогообложения в экономически развитых странах свидетельствует о том, что в системе налогового стимулирования механизм предоставления дополнительных льгот используется значительно шире, чем в России.

Несмотря на широкое использование в налоговой теории и практике понятия "налоговые льготы", до сих пор не сложилось однозначного, четко определенного подхода к общему пониманию и видовому содержанию налоговых льгот, отсутствует развернутая классификация видов налогового льготирования в отечественной и зарубежной практике. В последние годы сложилось также неоднозначное отношение российских экономистов к оценке места, роли и направлений использования налоговых льгот в современной политике налогового реформирования.

Налоговые льготы одновременно выступают в двух основных ипостасях: как элемент налогообложения (структуры налога) и как важнейший инструмент политики налогового регулирования рыночной экономики.

В налоговом законодательстве должны быть четко определены элементы структуры налога (в НК РФ - элементы налогообложения), то есть все основные внутренние составляющие условия и правила его взимания. Неопределенность, двусмысленность и недостаточная четкость трактовки всей совокупности элементов налога и налогообложения могут привести, во-первых, к созданию условий для уклонения (обхода) от налога его плательщиками на законных основаниях; во-вторых, к толкованию отдельных положений закона налоговыми органами в свою пользу и в ущерб для налогоплательщика. Значимость элементов налога (налогообложения) выражается в том, что в случае неопределения или нечеткого определения хотя бы одного из них нельзя считать окончательным правовой факт установления обязательства для налогоплательщика по уплате налога (сбора).

Налоговые льготы - это формы практической реализации регулирующей функции налогов. Вместе с изменением массы налоговых начислений, манипуляций способами и формами обложения, дифференциацией ставок налогов, изменением сферы их распространения и системой налоговых трансфертов 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 (в отдельных случаях - сдерживания) предпринимательской, инвестиционной и трудовой активности, ускоренного накопления капитала в наиболее приоритетных отраслях экономики, развития прикладной науки, техники и социальной сферы.

В НК РФ (ст. 56) дается определение налоговых льгот. При этом, в отличие от ранее действовавшего Закона об основах налоговой системы, в котором запрещается предоставление льгот, носящих индивидуальный характер, в Кодексе предусматривается в исключительных случаях возможность установления нормативными актами законодательства Российской Федерации, субъектов Федерации и представительных органов местного самоуправления индивидуальных льгот в части, соответственно, федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

В НК РФ отсутствует полный перечень видов налоговых льгот, а также, если следовать логике его разработчиков, не признаются таковыми общие для многих налогоплательщиков налоговые вычеты и скидки, что противоречит общепринятому подходу к понятию налоговых льгот как инструменту налогового регулирования. Общие налоговые вычеты и скидки, так же как и другие виды налоговых льгот, в том числе специальные или частные, имеют ту или иную регулирующую направленность (стимулирующую, инвестиционную, социальную и т.д.). Кроме того, разработчики Кодекса и законодатели не связывают с налоговыми льготами ни отсрочку (рассрочку) налогов, ни налоговый кредит, включая инвестиционный, они рассматривают их лишь как возможные способы изменение срока исполнения налогового обязательства, лишая эти льготы своей регулирующей функции. Результатом такого ошибочного, на наш взгляд, теоретического подхода явилось законодательное ограничение стимулирующих возможностей отсрочек, налоговых и инвестиционных налоговых кредитов как форм налогового льготирования. К тому же на определенный период времени и отсрочка (рассрочка) платежа, и налоговый кредит предполагают для пользователя уменьшение налогового обязательства, что вполне соответствует понятию налоговой льготы, согласно Кодексу.

Все налоговые льготы можно разделить на 3 основные укрупненные группы: налоговые освобождения, налоговые скидки и налоговые кредиты. В основе такой общей классификации лежат различия в методах льготирования, в результате их влияния на изменение какого-либо конкретного элемента структуры налога (объект, плательщик, ставка, налоговая база, окладная сумма налога). Кроме того, все налоговые льготы можно классифицировать по ряду признаков на следующие группы:

1) личные и для юридических лиц;

2) общие для всех налогоплательщиков льготы и специальные (частные) налоговые льготы для отдельных категорий плательщиков;

3) безусловные и условные налоговые льготы;

4) общеэкономические и социальные налоговые льготы.

Рассмотрим более подробно экономическое содержание, характерные особенности и состав названных выше 3-х основных укрупненных групп налоговых льгот.

Несмотря на большое разнообразие своего состава, первую группу льгот можно объединить под общим названием налоговых освобождений, в которую входят:

Налоговая амнистия - это освобождение лица, совершившего налоговое правонарушение, от соответствующих штрафных санкций за эти нарушения. Они применяются, как правило, в отношении плательщиков, допустивших налоговые правонарушения по небрежности и добровольно заявивших об этом в налоговые органы.

Налоговая льгота в виде полного освобождения от уплаты налога отдельных категорий плательщиков (участники войны, инвалиды и т.д.) применяется в основном по отношению к личным налогам, реже от налогов могут освобождаться и некоторые категории юридических лиц.

Возврат ранее уплаченных налогов, например авансовых платежей сверх суммы, превышающей фактический платеж, или излишне уплаченных налогов в связи с техническими ошибками в расчетах. Как налоговая льгота также предполагает определенное налоговое освобождение от части будущих платежей или уплата в счет предстоящих взносов налога в размере излишне внесенных сумм.

Налоговые изъятия представляют собой выведение из-под налогообложения отдельных элементов объекта налога.

Налоговые каникулы - это полное освобождение налогоплательщика от уплаты налога на определенный период времени.

Понижение налоговых ставок предполагает частичное или полное освобождение от уплаты налога, исчисленного по полной ставке, путем применения льготных размеров ставки.

Образование консолидированных групп налогоплательщиков также можно считать одной из разновидностей налоговых льгот, поскольку направлено на уменьшение налоговых обязательств по группе в целом, по сравнению с суммарными налоговыми обязательствами, исчисленными по каждому участнику в отдельности.

Образование консолидированной группы налогоплательщиков необходимо рассматривать с разных сторон, а не только с позиций текущих интересов бюджета. Во-первых, право на консолидацию (сложение доходов и убытков, зачет как внутрифирменный оборот передачи доходов и товаров между материнским и дочерними предприятиями) действительно широко используется в рыночно развитых странах в качестве налоговой льготы инвестиционного характера. Во-вторых, это эффективный рыночный метод концентрации капитала и санации малорентабельных и убыточных предприятий при условии рационального и целевого использования финансовых ресурсов, высвободившихся в результате экономии на налогах. Для того чтобы механизм консолидации эффективно работал, необходимо установить на первых порах, что право на образование консолидированной группы налогоплательщиков может возникнуть только в результате слияния или привлечения в холдинговую компанию (концерн и т.п.) убыточных и низкорентабельных предприятий при двух обязательных условиях: первое - доля участия головного предприятия в каждом дочернем предприятии - более 50%; второе - направление высвободившихся от экономии на налогах средств на экономическую санацию убыточных предприятий и на производственное развитие предприятий - участников консолидированной группы. Со временем права на образование таких групп могут быть расширены путем снятия или смягчения ограничений[[7]](#footnote-7).

Согласно действующему в Российской Федерации налоговому законодательству, к числу налоговых льгот относятся: необлагаемый минимум объекта налога; изъятие из обложения определенных элементов объекта налога; освобождение от уплаты налогов отдельных категорий плательщиков; понижение налоговых ставок; вычет из налогового платежа за расчетный период; целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налога); прочие льготы.

Практика налогообложения в Российской Федерации показывает, что до принятия Налогового кодекса в налоговом законодательстве были закреплены только последние два вида льгот, которые имели очень узкую сферу применения. Основными методами налогового стимулирования являлись метод ускоренной амортизации, а также предоставление «налоговых каникул» по налогу на прибыль.

В Налоговом кодексе РФ нашли отражение некоторые меры стимулирующего воздействия на развитие экономики. В частности, предусмотрено начисление амортизации нелинейным методом, а также введение системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, согласно которой устанавливается специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности при выполнении соглашения.

Развитию предпринимательства способствует такая форма налогового стимулирования как снижение ставки налога на прибыль до 24%, однако отмена одновременно с ее понижением льготы по уменьшению налогооблагаемой прибыли до 50% на сумму произведенных капиталовложений является, на наш взгляд, не эффективной, поскольку препятствует стимулированию инвестиций и развитию инновационного потенциала отечественных предприятий. Более того, исключив льготы при налогообложении прибыли, государство фактически самоустранилось от стимулирования инвестиций налоговыми методами.

Вместо инвестиционной льготы в Налоговом кодексе предусмотрен ускоренный режим амортизации, который регламентирует порядок ее начисления не от первоначальной, а от остаточной стоимости амортизируемого имущества, что снижает налоговую нагрузку за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли в первые годы эксплуатации основных средств. Вместе с тем, большинство исследователей проблем налогообложения настаивают на восстановлении инвестиционной льготы по налогу на прибыль[[8]](#footnote-8).

**1.2 Роль налоговых льгот в стимулировании деятельности малого бизнеса**

Правительственные агентства во всем мире предоставляют различные виды стимулирования делового развития для создания благоприятных условий и поддержки деятельности предприятий. Предоставляемые льготы направлены на обеспечение диверсификации экономики, создание рабочих мест и увеличение налоговой базы.

Многие компании ищут пути уменьшения издержек на реализацию новых проектов. Поэтому стимулирование развития бизнеса часто является важным фактором в определении места расположения компании. На принятие этого решения также влияют такие факторы, как доступность рабочей силы, отношение к бизнесу властей и общественности и суммарные затраты на ведение бизнеса в данной области.

Региональная налоговая политика напрямую зависит от налоговой политики, проводимой Правительством Российской Федерации, и полномочий, которыми наделяет Федеральный центр органы государственной власти субъектов Российской Федерации, среди которых предоставляется возможность установления налоговых льгот отдельным категориям налогоплательщиков. Мировой опыт и отечественная практика свидетельствуют о том, что предоставление налоговых преференций субъектам малого предпринимательства в те или иные периоды экономического развития активно используется как действенный инструмент финансового регулирования данного сектора экономики.

Пониженные ставки при налогообложении прибыли малых предприятий применяются в Японии (действует шкала ставок подоходного налога, дифференцируемых в зависимости от величины уставного капитала предприятия), Великобритании и США (действует шкала ставок подоходного налога, дифференцируемых в зависимости от подлежащей налогообложению прибыли предприятия).

В России с 1992 по 2001 года включительно, в соответствии с Законом Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» предусматривалось освобождение от налога на прибыль в первые два года работы малых предприятий, занимающихся приоритетными видами деятельности (производство и переработка сельскохозяйственной продукции, производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники и др.), а в третий и четвертый год – уплата налога в неполном объеме (25% и 50% от установленной ставки налога на прибыль).

В ходе широкомасштабной налоговой реформы Правительство Российской Федерации отказалось от использования налоговых льгот как инструмента финансового регулирования малого предпринимательства.

К настоящему времени сложилось три параллельно действующих системы налогообложения предприятий малого бизнеса: общая для всех предприятий, упрощенная и система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Причем упрощенная система налогообложения является действительно льготной, так как позволяет организациям, ее применяющим, снижать налоговую нагрузку в два – три раза[[9]](#footnote-9), но при этом имеет существенные ограничения в части ее применения субъектами малого предпринимательства. Единый налог на вмененный доход получил большее распространение, чем упрощенная система налогообложения, что обусловлено обязательным характером его применения в тех субъектах Российской Федерации, которые приняли соответствующее законодательство.

Авторы работ, посвященных исследованию преимуществ и недостатков применяемой в России системы налогообложения субъектов малого предпринимательства, отмечают, что налоги как инструмент регулирования предпринимательской деятельности в должной мере не учитывают специфику именно малого предпринимательства и, как следствие, не стимулируют его развитие.

Так, делая вывод о низкой эффективности общей системы налогообложения в отношении малых предприятий, Е.В. Хлыстова указывает на то, что «многочисленные налоги и сборы нередко оставляют предприятию лишь 5-10% полученной прибыли»[[10]](#footnote-10).

Н.И. Малис рассматривая упрощенную систему налогообложения и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход как концептуально разные режимы, отмечает, что «в первом случае в законодательство заложена идея непосредственно упрощения механизма отчетности и уплаты налога при некотором снижении налогового бремени, но сохраняется связь величины налоговых изъятий с результатами деятельности налогоплательщика, во втором – эта связь полностью утрачивается»[[11]](#footnote-11).

Таким образом, для формирования условий, стимулирующих предпринимательскую активность широких слоев населения и способствующих развитию действующих малых предприятий, использование такого инструмента финансового регулирования в масштабах региональной экономики как налоговые льготы становится все более злободневным.

В соответствии с действующим региональным законодательством субъекты малого предпринимательства к отдельной категории налогоплательщиков, которым предоставляются льготы по налогам, зачисляемым региональный бюджет, не отнесены. Однако, малый бизнес, наряду со средними и крупными предприятиями, как субъект инвестиционной деятельности, имеет возможность воспользоваться льготами по налогу на прибыль организаций, в части подлежащей зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, налогу на имущество организаций и транспортному налогу.

Так, по налогу прибыль, при условии осуществления капитальных вложений в необходимом законодательно установленном объеме, на получение льготы в регионе могут претендовать лишь 37-40% малых предприятий от общего числа организаций – субъектов малого предпринимательства, функционирующих в автономном округе.

По налогу на имущество доля малых предприятий, имеющих потенциальную возможность воспользоваться установленными льготами, не превышает 7%, из которых: льготой в размере 50% от суммы налога могли бы воспользоваться не более 4% малых предприятий от общего числа организаций – субъектов малого предпринимательства, осуществляющих свою деятельность в регионе, а льготой в размере 40% от суммы налога (при условии осуществления капитальных вложений в необходимом законодательно установленном объеме) – не более 3% малых предприятий, осуществляющих свою деятельность в отраслях топливно-энергетического комплекса. При этом отметим, что с 1 января 2008 года размер льготы по налогу на имущество для организаций ТЭК снижен до 20% (вместо ранее установленных 40%) и введено ограничение на период ее действия до 31 декабря 2008 года. А, начиная, с 2009 года льгота по налогу на имущество для предприятий данного сектора региональной экономики будет упразднена.

Потенциальную возможность применять льготы по транспортному налогу имеют не более 0,3% малых предприятий.

Таким образом, создаваемая в регионе система предоставления налоговых льгот оказывает стимулирующее воздействие на развитие ограниченного числа субъектов малого предпринимательства строго определенной сферы, причем, наравне со средними и крупными компаниями, что в определенной степени понижает эффективность данной налоговой преференции именно в отношении малого бизнеса.

Необходимо учитывать, что возможности органов власти субъектов Российской Федерации в сфере налоговой политики сегодня весьма ограничены, поскольку, во-первых, основную долю доходов региональных бюджетов составляют именно налоги с предприятий и заменить их нечем; во-вторых, Налоговый кодекс Российской Федерации жестко регламентирует все действия органов государственной власти в налоговой сфере и устанавливает закрытый перечень налогов и сборов на территории нашей страны; в-третьих, «как показал опыт бюджетного планирования в условиях перевода экономики на рыночные рельсы, у государства в современных условиях нет реальных путей сокращать бюджетные расходы»[[12]](#footnote-12).

В связи с этим предлагаемая схема налогового регулирования направлена на совершенствование системы налогообложения субъектов малого предпринимательства, функционирующих в различных сферах деятельности и позволяющая оптимизировать усилия по финансовой поддержке и стимулированию развития данного сектора региональной экономики.

Суть предложения заключается в следующем. Сумма налоговых платежей в региональный бюджет прошедшего года каждого малого предприятия принимается за базисную. В течение следующего за базисным года субъект малого предпринимательства производит все необходимые авансовые платежи в бюджет, а к концу года производится расчет налоговых обязательств текущего года. В случае если сумма налоговых обязательств превышает сумму налоговых платежей базисного года, то субъект малого предпринимательства, а также инвестор/кредитор, предоставивший финансовые ресурсы данному субъекту малого бизнеса, получают право на налоговую льготу по платежам в региональный бюджет[[13]](#footnote-13).

Существующее в России правовое пространство для осуществления деятельности субъектами малого предпринимательства определяется, прежде всего, федеральными органами власти (закреплено в Налоговом кодексе РФ), а вся тяжесть по созданию экономического пространства для ведения бизнеса в большей степени лежит на региональных органах власти. Предлагаемые меры не меняют действующей в России системы налогообложения, а дают возможность использовать внутренние финансовые резервы малого бизнеса для дальнейшего развития данного сектора региональной экономики и увеличения его социальной значимости. И именно налоговые льготы выступают тем инструментов финансового регулирования, применение которого способно обеспечить стимулирование предпринимательства (в соответствии с приоритетными направлениями социально-экономического развития территории) в условиях высокого уровня дифференциации экономического потенциала различных субъектов Российской Федерации.

При этом необходимо учитывать, что налоговые преференции в виде освобождения от уплаты налога либо его части, или снижения ставки по налогу, устанавливаемые для субъектам малого предпринимательства не должны ослаблять или искажать конкуренцию как в данном секторе экономики, так и по отношению к крупным и средним организациям. Льготы малому бизнесу оправдываются той экономией бюджетных средств, которую он обеспечивает региону сокращением объемов выплат пособий по безработице (в связи с самозанятостью населения и предоставлением дополнительных рабочих мест различных категориям граждан), уменьшением вложений в инфраструктуру (в связи с приближением мест работы к зонам расселения и сокращением средней дальности перевозок), снижением экологической нагрузки на территорию (на основе рассредоточения производства), более полным использованием местных ресурсов, включая отходы и т.д[[14]](#footnote-14).

**1.3 Роль и значение налоговых льгот в зарубежных странах**

Налоговые льготы в основном направлены на стимулирование инвестиций. Первый и основной тип льгот - увеличение амортизационных отчислений, уменьшающих облагаемый доход корпорации (к сожаление не достаточно эффективен для предприятий, использующих ручной труд, где нет фондоемких производств - применительно к предприятиям малого бизнеса). Второй - полное или частичное вычитание из облагаемого дохода затрат на инвестиции, а также создание инвестиционных резервов, налогообложение которых откладывается. Третий тип льгот - введения налоговых каникул или снижение налоговых ставок для предприятий развивающихся отраслей и регионов, а также для новых корпораций, малых предприятий, холдинговых и оффшорных компаний. Четвёртый тип - относительно распределяемых дивидендов, в частности, применение системы приписаний и льготного участия.

Наряду с уклонением от уплаты налогов, наличие льгот приводит к заметному расхождению между отношением налоговых поступлений к валовому внутреннему продукту (ВВП) и эффективной ставкой налогов и платежей.

Статистические данные по зарубежным странам за 1988 год показывают, что относительные показатели по зарубежным странам за последние 5-7 лет изменились в пределах 1-2 пунктов, характеризуя тем самым стабильность налоговой политики.

Отношение налоговых поступлений к ВВП по анализируемым зарубежным странам колеблется от 28,9 % в США до 55,3 в Швеции, в среднем по Западной Европе - 39,9 %. Отношение налоговых поступлений к ВВП в России оценивается в 36,2 % в 1992 году и 31,6 % в 1993.

По всем развитым странам произошел сдвиг в сторону увеличения подоходного налога и взносов в фонды социального страхования. Общепринятое деление налогов на прямые и косвенные подразумевает, с одной стороны, обложение доходов, а с другой - расходов. Граница между ними условна и зависит от возможностей переложения этих налогов. Изменения в налоговой структуре обусловлены тем, что из-за прогрессии в налогообложении экономический рост и инфляция оказывают более сильное влияние на доходы от прямых, а не косвенных налогов. Основной налоговой проблемой является поиск дальнейшего увеличения налогового изъятия государством национального дохода.

Сравнение ставок отдельных налогов и платежей не даёт представления о тяжести общего налогового бремени в различных странах и не позволяет оценить влияния системы налогов и платежей на хозяйственную активность населения.

В зарубежных странах налоговые вопросы давно уже занимают почетное место в финансовом планировании предприятий. В условиях высоких налоговых ставок неправильный или недостаточный учет налогового фактора может привести к весьма неблагоприятным последствиям или даже вызвать банкротство предприятия. С другой стороны, правильное использование предусмотренных налоговым законодательством льгот и скидок может обеспечить не только сохранность полученных финансовых накоплений, но и возможности финансирования расширения деятельности, новых инвестиций за счет экономии на налогах или даже за счет возврата налоговых платежей из казны.

Снижение высоких “нормальных” налоговых ставок до пониженных “эффективных” в западных странах в принципе доступно для всех компаний, хотя и носит порой избирательный характер. Практически во всех этих странах существуют значительные налоговые льготы (или даже прямые субсидии и компенсации) для экспортной деятельности, для инвестиций в новые промышленные мощности, в создание новых рабочих мест, для предприятий, создаваемых в относительно менее развитых районах, и т.д. Поэтому в отношении реальной производственной и коммерческой деятельности налоговые режимы развитых стран вполне конкурентоспособны с режимами “налоговых гаваней”, особенно если учесть, что для реальных деловых операций важны состояние инфраструктуры, доступность источников сырья, близость рынков сбыта, наличие квалифицированной рабочей силы.

Компании с международным масштабом деятельности могут пользоваться особыми существенными льготами, предусмотренными международными соглашениями об устранении двойного налогообложения; страны – “налоговые гавани” таких соглашений, как правило, не имеют.

Таким образом, база налогов на добавленную стоимость охватывает фонд заработной платы и чистую денежную выручку от деятельности предприятия, что резко упрощает налоговый контроль и ограничивает возможности для злоупотреблений налоговыми льготами.

Система налогообложения в зарубежных странах носит ярко выраженный социальный характер, формирующийся на системе льгот для слоев населения с низкими доходами.

Так как в России разрыв между наиболее обеспеченными и наименее обеспеченными слоями значительно больше, чем в ведущих индустриальных странах, то в российских условиях безусловно должна быть сохранена прогрессивная шкала взимания налогов с населения[[15]](#footnote-15).

**Глава 2. Анализ применения налоговых льгот и вычетов в РФ**

**2.1 Механизм применения налоговых льгот для организаций и их влияние на экономическое развитие страны**

В налоговом законодательстве налоговая льгота определяется следующим образом. В соответствии с п. 1 ст. 56 "Установление и использование льгот по налогам и сборам" части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) 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. Каков общий порядок установления налоговых льгот? Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога (п. 1 ст. 17 "Общие условия установления налогов и сборов" Кодекса). В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (п. 2 ст. 17 Кодекса). Таким образом, при установлении отдельных налогов налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком могут не предусматриваться. Подпунктом 3 п. 1 ст. 21 "Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)" установлено, что налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. В соответствии с п. 1 ст. 12 "Виды налогов и сборов в Российской Федерации. Полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов" Кодекса в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены Кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено п. 7 указанной статьи (п. 2 ст. 12 Кодекса). Пунктом 3 ст. 12 Кодекса установлено, что региональными налогами признаются налоги, которые установлены Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации, если иное не предусмотрено п. 7 указанной статьи. Пунктом 7 ст. 12 Кодекса предусмотрено, что Кодексом устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 Кодекса, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. 13 - 15 Кодекса. Согласно ст. 13 "Федеральные налоги и сборы" Кодекса к федеральным налогам и сборам относятся: 1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизы; 3) налог на доходы физических лиц; 4) единый социальный налог; 5) налог на прибыль организаций; 6) налог на добычу полезных ископаемых; 7) налог на наследование или дарение; 8) водный налог; 9) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; 10) государственная пошлина. Статьей 14 "Региональные налоги" установлено, что к региональным налогам относятся: 1) налог на имущество организаций; 2) налог на игорный бизнес; 3) транспортный налог. В свою очередь, ст. 15 "Местные налоги" установлено, что к местным налогам относятся: 1) земельный налог; 2) налог на имущество физических лиц. Согласно п. 3 ст. 12 Кодекса региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены Кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов, если иное не предусмотрено п. 7 указанной статьи. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах. Так какие же налоговые льготы по налогу на прибыль организаций предоставлены налогоплательщикам в настоящее время? В соответствии с п. 14 ст. 1 Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации дополняется гл. 25 "Налог на прибыль организаций". После вступления в силу гл. 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Кодекса (с 1 января 2005 г.) продолжают применяться (не утратили силу) некоторые налоговые льготы по налогу на прибыль, введенные в действие ранее (в первую очередь Законом Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций"). В этой связи возникает следующий вопрос: предоставлены ли налогоплательщикам какие-либо налоговые льготы по налогу на прибыль организаций в соответствии с актами законодательства о налогах, вступившими в силу после 1 января 2005 г.? Согласно ст. 2.1 названного Федерального закона налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в следующих порядке и размере: в 2004 - 2005 гг. - 0%; в 2006 - 2008 гг. - 6%; в 2009 - 2011 гг. - 12%; в 2012 - 2014 гг. - 18%; начиная с 2015 г. - в соответствии с п. 1 ст. 284 Налогового кодекса Российской Федерации. Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке, установленной в 2006 - 2008 гг., зачисляется: в размере 1% налоговой ставки - в федеральный бюджет; в размере 5% налоговой ставки - в бюджеты субъектов Российской Федерации. Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке, установленной в 2009 - 2011 гг., зачисляется: в размере 2% налоговой ставки - в федеральный бюджет; в размере 10% налоговой ставки - в бюджеты субъектов Российской Федерации. Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке, установленной в 2012 - 2014 гг., зачисляется: в размере 3% налоговой ставки - в федеральный бюджет; в размере 15% налоговой ставки - в бюджеты субъектов Российской Федерации. Законами субъектов Российской Федерации предусмотренная указанной статьей налоговая ставка может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации. Распределение сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты, устанавливается в соответствии с законами субъектов Российской Федерации.

В связи с вышеизложенным, а также учитывая, что ст. 2.1 названного Федерального закона отдельной категории налогоплательщиков (сельскохозяйственным товаропроизводителям, не перешедшим на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, т.е. единый сельскохозяйственный налог) предоставлено по законодательству о налогах (названным Федеральным законом) преимущество по сравнению с другими налогоплательщиками (уплата налога на прибыль по меньшей ставке), следует признать, что ст. 2.1 названного Федерального закона введена льгота по налогу на прибыль. Это означает, что указанная льгота введена Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. N 147-ФЗ "О внесении изменений в главу 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации", т.е. уже после вступления в силу Федерального закона от 6 августа 2001 г. N 110-ФЗ. Какие еще положения части первой Кодекса связаны с общим порядком установления налоговых льгот? В соответствии со ст. 52 "Порядок исчисления налога" Кодекса налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуальный характер (п. 1 ст. 56 Кодекса). Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Кодексом (п. 2 ст. 56 Кодекса).

Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются Кодексом. Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются Кодексом и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах.

Неправомерное применение указанной льготы приводит к занижению соответствующей налоговой базы. В связи с этим речь может идти об ответственности, предусмотренной не п. 1 и 2, а п. 3 ст. 120 Кодекса.

Согласно п. 1 ст. 122 "Неуплата или неполная уплата сумм налога" Кодекса неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога

Занижение налоговой базы происходит, в частности, при неправомерном применении налоговых льгот. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, налогоплательщик должен нести ответственность в соответствии со ст. 122 Кодекса[[16]](#footnote-16).

**2.2 Оценка и эффективность применения инвестиционных налоговых льгот**

Основной проблемой развития инновационного предпринимательства в России является то, что налоговая система носит преимущественно, не стимулирующий, а фискальный характер. И хотя в результате 6-летнего реформирования в стране действуют лишь 15 налогов и сборов и четыре специальных налоговых режима, уменьшено число малоэффективных налогов, заметно снижена налоговая нагрузка на производителей, есть позитивные подвижки в эффективности налогового администрирования делать вывод об успешном завершении налоговой реформы преждевременно, а может быть в определенной степени даже опасно .

Некоторые меры в отношении развития именно стимулирующей функции налогообложения предприняты в 2005 году. К ним относятся, в первую очередь снижение базовой ставки единого социального налога и упрощение доступа к регрессивной шкале налогообложения (ставка снижена с 35,6% до 26%; порог регрессии увеличен до 280000 руб. годового дохода на одного работника, вместо 4-х ступенчатой введена 3-х ступенчатая шкала), отмена НДС на реализацию земельных участков жилой недвижимости, отмена налога на рекламу и налог на операции с ценными бумагами (они заменяются государственной пошлиной в меньших размерах и с верхним пределом). Кроме того, отменяется сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация», а также введен земельный налог, базирующийся на кадастровой стоимости земли.

Стимулированию деятельности акционерных обществ должно способствовать повышение ставок дивидендов - с 6 до 9%, при неизменности схемы их уплаты (налоги на дивиденды, уплаченные на предыдущих этапах, могут быть зачтены при определении сумм налогов, которые впоследствии уплачиваются акционерами компании, получившей доход в виде дивидендов).

Тем не менее, для создания эффективной системы стимулирования инвестиционно-инновационного предпринимательства необходимо формирование комплексного механизма льготного налогообложения, определение направлений его реализации в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Оценка эффективности инвестиционных налоговых льгот по налогам производится в целях оптимизации перечня действующих налоговых льгот и их соответствия общественным интересам, повышения точности прогнозирования результатов предоставления налоговых льгот, обеспечения оптимального выбора объектов для предоставления финансовой поддержки в форме налоговых льгот, сокращения потерь бюджета города.

Порядок проведения оценки эффективности инвестиционных налоговых льгот налогам определяет объекты предстоящей оценки эффективности налоговых льгот по налогам, условия предоставления налоговых льгот, перечень и последовательность действий при проведении оценки эффективности налоговых льгот, а также требования к применению результатов оценки.

В отдельных случаях социальная эффективность может равняться сумме экономии бюджетных средств на прямое финансирование выполнения категориями налогоплательщиков социальных задач, трансфертные издержки или выделение средств на поддержку социально незащищенных категорий граждан.

Установление налоговых льгот осуществляется с соблюдением следующих основных принципов:

а) налоговые льготы устанавливаются в пределах полномочий органов местного самоуправления, установленных федеральным законодательством;

б) налоговые льготы устанавливаются отдельным категориям налогоплательщиков.

Основными целями предоставления налоговых льгот являются:

а) обеспечение экономической заинтересованности хозяйствующих субъектов в расширении приоритетных для города видов хозяйственной деятельности;

б) стимулирование использования финансовых ресурсов, направляемых на создание, расширение и обновление производств и технологий по выпуску необходимой городу продукции (товаров, услуг) и реализацию программ социально-экономического развития города;

в) создание необходимых экономических условий для развития инвестиционной и инновационной деятельности в городе;

г) создание благоприятных экономических условий для деятельности организаций, применяющих труд социально незащищенных категорий граждан;

д) оказание экономической поддержки организациям в решении приоритетных для города социальных задач;

е) оказание поддержки социально незащищенным категориям граждан.

Объектом предстоящей оценки является бюджетная и социальная эффективность от предоставления инвестиционных налоговых льгот по земельному налогу и налогу на имущество физических лиц.

Оценка производится уполномоченным органом в разрезе отдельно взятых видов налогов, в отношении каждой из предоставленных льгот и по каждой категории их получателей в разрезе отдельных отраслей экономики (видов деятельности).

Оценка эффективности налоговых льгот производится в следующие сроки:

а) по планируемым к предоставлению налоговым льготам - в течение месяца со дня поступления предложений о предоставлении налоговых льгот;

б) по предоставленным налоговым льготам по состоянию на конец отчетного года - в срок до 1 июня года, следующего за отчетным.

Источником информации для расчетов оценки эффективности налоговых льгот служат данные налоговой отчетности (отчет о задолженности по налоговым платежам в бюджетную систему РФ по форме 4-НМ, отчет о базе налогообложения по основным видам налогов по форме 5-НБ), а также иная достоверная информация. При отсутствии необходимых данных в этих видах отчетности (или их недоступности) используется статистическая отчетность, представляемая органами статистики и Финансовым управлением администрации городов, и иные виды информации, включая оценки экспертов и данные, представленные получателями налоговых льгот или претендующими на их получение по запросу уполномоченного органа.

При проведении оценки эффективности налоговых льгот уполномоченным органом используются следующие показатели:

а) налогооблагаемая база по налогу на начало и конец отчетного периода;

б) ставка налога;

в) льготная ставка налога (при предоставлении льготы по пониженной ставке);

г) сумма сокращения базы налога (при полном или частичном освобождении базы налога от налогообложения) за истекший период отчетного года;

д) фонд оплаты труда на начало и конец отчетного периода;

е) стоимость основных фондов на начало и конец отчетного периода;

ж) сумма начисленных налогов в бюджет города;

з) сумма уплаченных налогов в бюджет города;

и) сумма задолженности по уплате налогов в бюджет города;

к) сведения об отказах налогоплательщиков пользоваться предоставленной льготой;

л) использование средств, высвободившихся в результате предоставления налоговых льгот или полученных налогоплательщиками в счет налоговых льгот, строго по целевому назначению.

Оценка эффективности налоговых льгот производится уполномоченным органом в 4 этапа.

По результатам инвентаризации составляется реестр предоставленных налоговых льгот.

При предоставлении новых налоговых льгот по налогам, отмене льгот или изменении содержания льготы в реестр вносятся соответствующие поправки.

На втором этапе определяются потери (суммы недополученных доходов) бюджета города, обусловленные предоставлением налоговых льгот.

Сводная оценка потерь бюджета при использовании налоговых льгот осуществляется по форме.

На третьем этапе производится оценка бюджетной и социальной эффективности предоставления налоговых льгот.

Бюджетная эффективность каждой из предоставленных налоговых льгот по виду налога и по каждой категории налогоплательщиков определяется по формуле:

дельта Р = (дельта Н)Х1 + (дельта Т)Х2 + Э,

где дельта Р - сумма бюджетной эффективности налоговых льгот, тыс. руб.;

дельта Н - увеличение налогооблагаемой базы по каждому виду налоговых льгот и по каждой категории налогоплательщиков;

дельта Т - увеличение фонда оплаты труда;

X (1, 2) - соответствующая ставка налога (соответствующий коэффициент межбюджетного регулирования);

Э - снижение расходов бюджета.

Сводная оценка бюджетной эффективности предоставления налоговых льгот осуществляется по форме согласно приложению 3 к настоящему Порядку.

На четвертом этапе производится оценка эффективности налоговых льгот путем сопоставления суммы потерь (суммы недополученных доходов) бюджета города, обусловленных предоставлением льгот, с суммой бюджетной или социальной эффективности от предоставления налоговых льгот.

Эффективность предоставленной (планируемой к предоставлению) налоговой льготы определяется по формуле:

Эфф = дельта С / Спб,

где дельта С - сумма бюджетной или социальной эффективности предоставления налоговых льгот, тыс. рублей;

Спб - сумма потерь бюджета города по данному налогу, тыс. рублей.

Сводная оценка эффективности налоговых льгот осуществляется по следующей форме согласно приложению 4 к настоящему Порядку.

Если значение графы 5 меньше 1, то эффективность предоставленной налоговой льготы имеет низкое значение, если больше 1 - эффективность высокая.

Превышение суммы эффективности от предоставления налоговых льгот над суммами потерь бюджета города означает высокую эффективность оцениваемых налоговых льгот.

**Глава 3. Основные направления рационального использования налоговых льгот**

Опыт зарубежных стран свидетельствует о. широком применении налоговых льгот в самых различных целях. Льготы активно используются в таких развитых рыночных странах как GUIAyv Великобритания, Германия, Франция. Причем, если социальные льготы носят более постоянный характер и призваны обеспечивать равенство и справедливость, то льготы, стимулирующие экономическое развитие, инвестиционную деятельность, гибко изменяются в зависимости от приоритетного направления развития отраслей производства

В России практика использования налоговых льгот развивалась скорее революционным путем. На первоначальном этапе формирования современной налоговой системы существовало большое число льгот, которые не носили целенаправленного характера. Такое положение приводило к тому, что льготы не реализовывали стимулирующую функцию налога, а использовались лишь для снижения налогового бремени. Результатом такого использования налоговых льгот стало широкомасштабное их сокращение, что не самым лучшим образом повлияло на развитие экономики. В связи с вышесказанным можно отметить, что в России не было периода рационального и эффективного регулирующего использования налоговых льгот как инструмента налоговой политики, что делает изучение именно такого их аспекта наиболее актуальным и полезным.

Часть авторов рассматривают налоговые льготы только \*как; факультативный элемент налога, другие считают важным их использование в качестве инструмента налоговой политики. Также существуют мнения о налоговых льготах как косвенных расходах бюджета. Недостаточная теоретическая разработанность принципов установления и их классификации приводит к противоречиям в законодательстве и нарушению принципов. налогообложения. Непроработанность механизмов отдельных видов льгот влечет за собой их неэффективное использование, что лишает данный инструмент истинного регулирующего смысла.

Налоговые льготы являются одним из элементов налоговой политики и преследуют социальные и экономические цели.

Во внешнеэкономической сфере налоговые льготы наиболее широко применяются для поощрения иностранных инвестиций.

Чаще всего такие льготы устанавливаются для благотворительных организаций, инвалидов, пенсионеров, детских и образовательных учреждений; предприятий, осуществляющих деятельность крайне необходимую в интересах государства; предприятий и предпринимателей в сфере малого бизнеса; предприятий, оказавшихся в крайне тяжелом финансовом положении по не зависящим от них причинам.

Однако, поскольку получение налоговых льгот сулит существенную дополнительную прибыль, их предоставление иногда фальсифицируется и используется в корыстных целях[[17]](#footnote-17).

**Заключение**

В настоящее время определение налоговой льготы дано в статье 56 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ): это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, возможность не уплачивать налог или уплачивать его в меньшем размере. До 1999 года налоговое законодательство не содержало даже такого общего определения данного института налогового права. В этой связи высокую практическую ценность для правоприменителей представляли решения Конституционного Суда Российской Федерации, которые раскрывали назначение налоговых льгот, принципы их установления и порядок применения.

Таким образом, в заключении данной курсовой работы хотелось бы сделать следующие выводы:

1. Действующее законодательство о налогах и сборах не позволяет сделать однозначный вывод о том, какие явления законодатель относит к категории налоговой льготы. Подробное изучение налоговых норм позволило выявить два существующих в налоговом законодательстве подхода к пониманию налоговой льготы -содержательный и формальный.

В настоящее время вторая часть Налогового кодекса РФ содержит лишь два примера формально установленных налоговых льгот - статья 239 НК РФ (глава 24 «Единый социальный налог) и статья 381 НК РФ (глава 30 «Налог на имущество организаций»).

2. Существование налоговых льгот обусловлено социально-экономической функцией налога. Целью любой налоговой льготы является предоставление некоего преимущества, которое в первую очередь имеет определенное имущественное выражение. Содержательный подход к пониманию налоговой льготы опирается на сущность правовых явлений, а не на их законодательное оформление. Использование такого подхода при анализе части второй Налогового кодекса приводит к выводу о том, что законодатель не ликвидирует, а трансформирует налоговые льготы, определенным образом «встраивая» их в любые используемые им при установлении конкретных налогов конструкции, характеризующие либо субъект налога, либо любой из его элементов. С одной стороны, содержательный подход выявляет бесконечное разнообразие форм данного правового явления. Такая многовариантность форм не позволяет сконструировать какой-либо единый правовой режим налоговой льготы, поскольку каждая «встроенная» форма приобретает свойства соответствующего элемента налога. С другой стороны, следуя тому же содержательному подходу, ныне действующее налоговое законодательство обнаруживает три вида налоговых льгот: 1) явления, являющиеся по сущности и по форме (названию) налоговыми льготами; 2) явления, являющиеся по сущности налоговыми льготами, но таковыми не названные, при этом схожие с ними по своему правовому регулированию; 3) явления, являющиеся налоговыми льготами только по сущности, так называемые «встроенные» налоговые льготы.

3. Налоговая льгота, признаваемая в соответствии со ст. 17 НК РФ & одним из самостоятельных элементов налога, предполагает наличие собственного статуса и, в силу этого статуса, определенных формальных признаков. Данный тезис соответствует формальному подходу к пониманию налоговой льготы. Содержательный подход более емок и охватывает собой и налоговые льготы, выдержанные в формальном отношении, и «встроенные» налоговые льготы. Последние при этом теряют статус самостоятельного элемента налога, ибо они предстают перед нами в качестве составной части тех элементов налогообложения, в которые они оказываются «встроенными», и, соответственно, подпадают под правовой режим соответствующих элементов.

4. Законодатель своим высокой степени абстракции определением налоговой льготы (ст. 56 НК РФ) создает универсальный инструмент для «встраивания» налоговой льготы в структуру налога. Использование такого инструмента в свою очередь позволяет законодателю достигать любых требуемых целей при установлении кошфетных налогов - регулирующих, стимулирующих, социальных.

5. Действующее законодательство о налогах и сборах содержит несколько форм реализации налогоплательщиком предоставленных ему законодателем преимуществ: по умолчанию (самим налогоплательщиком) или в заявительном порядке. В обоих случаях бремя доказывания права на льготу должно лежать на налогоплательщике. В отношении права на отказ или приостановление использования плательщиком налоговой льготы, представляется, что данное право налогоплательщика должно быть ограничено определенной нормативной процедурой, в частности, обязательной подачей налогоплательщиком соответствующего заявления в налоговый орган. Заявительный порядок в данном случае необходим, поскольку только он позволит отграничить умышленные действия налогоплательщика от неумышленных, которые, в свою очередь, предполагают возможное дальнейшее восстановление налогоплательщиком своего неиспользованного права на налоговую льготу.

6. Налоговые льготы могут рассматриваться в качестве одной из форм бюджетных расходов. Исходя из этого, а также учитывая принципы межбюджетных отношений, субъекты РФ и органы местного самоуправления должны иметь право устанавливать налоговые льготы в части любых налогов, поступающих в их бюджеты, при условии отсутствия выделяемых им дотаций на выравнивание уровня бюджетной обеспеченности. При этом для субъектов РФ и муниципальных образований должны быть установлены единые порядок и условия предоставления: налоговых льгот. Одним из таких обязательных условий должно быть законодательное регулирование компенсационных мероприятий, обеспечивающих восполнение соответствующих потерь бюджета, которые могут выражаться как в дополнительных расходах, так и в недополученных доходах бюджета.

**Список литературы**

1. Авдеев А.А. "О порядке применения налоговых льгот (на примере налоговых льгот по налогу на прибыль организаций)". "Налоги", М., 2006, N 25
2. Барулин С.В., Макрушин А.В.. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики. Саратов, 2007г.
3. Гордеева Е.С. Упрощенная система налогообложения: оптимизация налогообложения / Сб. материалов Междунар. науч.-практ. конфер. «Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства». Челябинск : Изд-во ЮУрГУ, 2006. – Т.2.
4. Горобинская В. Процесс налогового регулирования как процесс реализации экономических интересов / В сб. Государственное регулирование трансформационных экономик. Ростов-на-Дону.: Изд-во РГУ. 2003.
5. Дуканич Л. Налоги и налогообложение. Ростов-на-Дону.: ФЕНИКС. 2003.
6. Коновалова Т., Кузьмина Н. Налоговое регулирование инвестиционной деятельности // Финансы. №6. 2005.
7. Майданская А.Н.. Налоговые льготы как инструмент финансового регулирования малого предпринимательства: региональный аспект. Нижневартовский экономико-правовой институт (филиал) ТюмГУ, г. Нижневартовск, 2008г.
8. Майданская А.Н. Поддержка малого бизнеса на региональном уровне // Финансы. 2007. №6.
9. Малис Н.И. Малый бизнес имеет налоговый потенциал // Финансы. 2006. № 7.
10. Малышев В. Актуальная проблема инвестиционной политики России // Экономическая наука современной России. №1. 2006.
11. Маслова Д. Налоговый кодекс и налогообложение прибыли //Известия высших учебных заведений: Северо-Кавказский регион. №2. 2006.
12. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997.
13. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь.-5-е изд., перераб. и доп.-М., 2006
14. Румянцев А.В.Налоговое регулирование в зарубежных странах. М., 2007г.
15. Скорик Т. Основные направления совершенствования налогового администрирования в переходной экономике современной России // В сб. Экономика развития региона: проблемы, поиски, перспективы. Волгоград. 2004
16. Хлыстова Е.В. Развитие малого предпринимательства в современной российской экономике / Сб. материалов VI Междунар. науч.-практ. конфер. «Финансовые проблемы и пути их решения: теория и практика». СПб. : Изд-во Политех. ун-та, 2005.

1. Скорик Т. Основные направления совершенствования налогового администрирования в переходной экономике современной России // В сб. Экономика развития региона: проблемы, поиски, перспективы. Волгоград. 2004. С.ЗОЗ. [↑](#footnote-ref-1)
2. Маслова Д. Налоговый кодекс и налогообложение прибыли //Известия высших учебных заведений: Северо-Кавказский регион. №2. 2006. С.46. [↑](#footnote-ref-2)
3. Горобинская В. Процесс налогового регулирования как процесс реализации экономических интересов / В сб. Государственное регулирование трансформационных экономик. Ростов-на-Дону.: Изд-во РГУ. 2003. С. 12. [↑](#footnote-ref-3)
4. Малышев В. Актуальная проблема инвестиционной политики России // Экономическая наука современной России. №1. 2006. С. 101. i [↑](#footnote-ref-4)
5. Коновалова Т., Кузьмина Н. Налоговое регулирование инвестиционной деятельности // Финансы. №6. 2005. С.40. [↑](#footnote-ref-5)
6. Дуканич Л. Налоги и налогообложение. Ростов-на-Дону.: ФЕНИКС. 2003. С.89. [↑](#footnote-ref-6)
7. С.В. Барулин, А.В. Макрушин. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики. Саратов, 2007г. [↑](#footnote-ref-7)
8. Коновалова Т., Кузьмина Н. Налоговое регулирование инвестиционной деятельности // Финансы. №6.2005. С..42. [↑](#footnote-ref-8)
9. Гордеева Е.С. Упрощенная система налогообложения: оптимизация налогообложения / Сб. материалов Междунар. науч.-практ. конфер. «Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства». Челябинск : Изд-во ЮУрГУ, 2006. – Т.2. – С.14. [↑](#footnote-ref-9)
10. Е.В. Хлыстова Развитие малого предпринимательства в современной российской экономике / Сб. материалов VI Междунар. науч.-практ. конфер. «Финансовые проблемы и пути их решения: теория и практика». СПб. : Изд-во Политех. ун-та, 2005. – С.537. [↑](#footnote-ref-10)
11. Малис Н.И. Малый бизнес имеет налоговый потенциал // Финансы. 2006. № 7. – С.30. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – С.10. [↑](#footnote-ref-12)
13. Подробнее см. Майданская А.Н. Поддержка малого бизнеса на региональном уровне // Финансы. 2007. №6. [↑](#footnote-ref-13)
14. А.Н. Майданская. Налоговые льготы как инструмент финансового регулирования малого предпринимательства: региональный аспект. Нижневартовский экономико-правовой институт (филиал) ТюмГУ, г. Нижневартовск, 2008г. [↑](#footnote-ref-14)
15. Румянцев А.В.Налоговое регулирование в зарубежных странах. М., 2007г. [↑](#footnote-ref-15)
16. А.А. Авдеев "О порядке применения налоговых льгот (на примере налоговых льгот по налогу на прибыль организаций)". "Налоги", М., 2006, N 25 [↑](#footnote-ref-16)
17. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь.-5-е изд., перераб. и доп.-М., 2006 [↑](#footnote-ref-17)