

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение
высшего образования
РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
и ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
при ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
УРАЛЬСКИЙ ИНСТИТУТ УПРАВЛЕНИЯ**

Специальность/направление подготовки 40.03.01. «Юриспруденция»
Образовательная программа Правовое обеспечение государственной и
муниципальной службы

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

Налоговые льготы как финансово-правовой институт
повышения инвестиционной привлекательности субъекта
Российской Федерации (на примере Свердловской области)

Автор работы:

студент группы Ю-0442
очной формы обучения
Ермакова Людмила
Константиновна

(подпись) / (ФИО)

Руководитель работы:

Доцент
кандидат юридических
наук, доцент
Миленина Наталия
Сергеевна

_____ / _____

(подпись) (ФИО)

Оглавление

Введение

..... 3

Глава 1. Налоговые льготы: понятие, виды

.....6

1.1 Налоговые льготы: правовое содержание

.....6

1.2 Виды налоговых льгот

.....11

1.3 Налоговые льготы по изменению

элемента.....19

Глава 2. Вопросы правоприменения законодательства о налоговых льготах

.....30

2.1. Теоретико-практические проблемы применения
законодательства о налоговых льготах

.....30

2.2 Налоговые меры поддержки малого и среднего
предпринимательства в новых

условиях.....36

Глава 3. Правовое регулирование налоговых льгот резидентам особых экономических зон и территорий опережающего социально-экономического развития.....41

3.1. Правовой статус особых экономических зон и территорий опережающего социально-экономического развития.....	41
3.2.ОЭЗ в Свердловской области: практика налогового льготирования.....	...49
Заключение.....	...57
Библиографический список.....	60

Введение

История развития любой страны выступает процессом последовательного поиска оптимальных способов и форм стимулирующего воздействия на экономику государства. Система общественных отношений в сфере налогообложения является одной из самых активных общественных систем. Общество постоянно развивается, соответственно развивается и налоговое законодательство, причем его изменение должно происходить на хорошем качественном уровне, и при этом должны быть обеспечены гарантии участников налоговых отношений и определенная стабильность этих отношений.

Неожиданная по своим масштабам и значению вспышка азиатского коронавируса стала основной новостной темой начала 2020 года. Неизвестная ранее инфекция в одночасье превратилась в глобальную проблему, от которой не смогли дистанцироваться отдельные государства. Известия на эту тему носят не только и не столько медицинский характер, это событие уже вызвало видимые экономические потрясения в мировом масштабе, которые будут проявляться и развиваться еще в течение нескольких ближайших кварталов.

В настоящее время мы наблюдаем весьма социально-экономический феномен, который уже оказал сильное влияние на сырьевые и фондовые рынки. Чтобы смягчить удар по экономике и бизнесу, государство предпринимает ряд мер: льготы, послабления, отсрочки, делает все, чтобы в нынешней непростой ситуации дать бизнесу шанс удержаться.

Актуальность темы дипломной работы заключается в том, что понятие льготы в налоговом праве и видов налоговых льгот характеризуются отсутствием сколько-нибудь законченного современного финансово-юридического учения о налоговых льготах, которое бы могло послужить правильному пониманию такого многосложного юридического явления как налоговая льгота. Кризис, назревающий в России в связи с распространением коронавируса, вызывает множество вопросов у юридических лиц и, прежде всего, по уплате налогов — действительно ли введена отмена по их уплате, для кого действует освобождение? Эпидемия COVID-19 пришлась на период налоговых платежей и сдачи отчетности, отменит ли Правительство РФ обязательства организаций?

Сегодня закон о налогах имеет разные формы, устанавливающие необходимые преимущества для налогоплательщиков, следовательно нужно их форму и содержание привести в соответствие, кроме этого необходимо разграничить близкие по содержанию формы и конкретно выделить из правовых норм налоговые льготы. Это разделение будет одним из главных условий для дальнейшей оптимизации всей системы налогового льготирования.

Есть опасность превращения налоговых льгот в инструмент манипулирования и злоупотребления властью, поэтому важно при регулировании налоговой политики учитывать требования законности, разумности и эффективности.

К сожалению, в Российской Федерации институт налоговых льгот не отличается системностью. В связи с этим законодательное регулирование налоговых льгот весьма проблемно и противоречиво, что неизбежно ведет к наличию большого числа правоприменительных споров в отношении налоговых льгот.

Целью данной дипломной работы является определение природы налоговых льгот, их роли, условий и порядка предоставления на современном этапе развития российской налоговой системы.

В соответствии с поставленной целью задачами дипломной работы являются:

- исследовать экономическую сущность налоговых льгот;
- рассмотреть порядок и условия предоставления налоговых льгот;
- выявить основные направления рационального использования налоговых льгот.

Объект исследования – отношения, которые формируются в процессе использования налоговых льгот.

Предмет исследования – совокупность теоретических основ применения налоговых льгот.

Степень разработанности темы. Природа налоговой льготы сегодня изучена и исследована недостаточно, поэтому вызывает много дискуссионных вопросов в налоговой теории и в юридической литературе в целом.

В существующей дискуссии представляется целесообразным выделить следующих ведущих специалистов: А.В. Брызгалин, Г.А. Гаджиев, И.В. Караваева, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, М.В. Кустова,

О.А. Ногина, С.В. Овсянников, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, В.И. Слом, Н.И. Химичева, Д.Г. Лерник, Н.А. Шевелева, которые внесли большой вклад в совершенствование и развитие теории правовых основ налогообложения России.

Структура дипломной работы отвечает логике исследования и включает в себя введение, заключение, три главы, разделенные на параграфы и список литературы, использованной для написания данной дипломной работы.

Глава 1. Налоговые льготы: понятие, виды

1.1 Налоговые льготы правовое содержание

В настоящее время в налоговом законодательстве нет конкретного определения, что можно отнести к категории налоговой льготы. Отсутствие четко сформулированной правовой дефиниции «налоговая льгота» снижает возможности проведения государством мониторинга эффективности налоговых расходов, негативно сказывается на взаимоотношениях налогоплательщиков и государства.

Льготы — прежде всего социальная мера, в этом проявляется их общественная ценность, они становятся наиболее распространенным и в какой-то мере универсальным юридическим средством выравнивания положения отдельных групп населения, способом социальной помощи и поддержки¹.

Можно предположить, что налоговые льготы устанавливают какое-то неравенство среди налогоплательщиков, но это не может быть вполне справедливым и его нельзя рассматривать, как уход от принципа равенства налогоплательщика. Как справедливо отметил судья Конституционного суда РФ М.В. Баглай: «Хотя правовое государство начинается с формального равенства, однако равенство граждан и их свободы нельзя доводить до абсурда, ограничиваясь одним формальным равенством правовых статусов. В ограничении прав одних лиц может состоять правомерная защита прав других лиц, а справедливые льготы отдельным гражданам исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами. Эта истина, признаваемая всеми демократическими государствами, сохраняет значение как в отношении свободного выбора места жительства, так и при установлении связанных с этим сборов, если они не предусматривают разумную дифференциацию»².

В соответствии со ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ)³ налоговыми льготами

¹ Проблемы теории государства и права: Учебное пособие / Под ред. М.Н. Марченко.— М.: Юристъ, 2015. С-390-391.

² Барулин С. В., Макрушин А. В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // Финансы. 2016. № 2.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ//Российская газета, № 148-149, 06.08.1998.

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. При этом налоговые льготы предоставляются для уменьшения, снижения налогового бремени, но они не могут носить индивидуальный характер, а должны касаться какой-то группы налогоплательщиков, обладающих общими признаками.

Необходимо отметить, что ст.56 НК РФ закреплено словосочетание «льготы по налогам и сборам», но в других статьях НК РФ используется термин «налоговые льготы» (в ст. 3, 12, 17, 21, 52, 80, 88, 89.2, 356, 372, 381, 387, 395, 396 НК РФ). Можно предположить, что речь идет об одном и том же, так как эти словосочетания синонимичны. Вместе с тем, соблюдая требования юридической техники в тексте НК РФ предлагается использовать единое понятие – налоговые льготы, тем более, что льгот по сборам НК РФ не предусматривает.

Поэтому возникает вопрос: если льготы, установленные ст. 56 НК РФ, на налогоплательщиков, названы «налоговыми льготами», то будут ли распространяться на них гарантии, названные в нормативном акте «льготами по налогам»?

Таким образом, закрепленная ст. 56 НК РФ дефиниция, не имеет необходимых критериев для отделения налоговых льгот от других смежных правовых явлений.

Итак, что включает в себя понятие налоговые льготы, каковы общетеоретические подходы к их пониманию?

По мнению Р. К. Костанян, правовая природа налоговых льгот основана на категории правовых преимуществ, которые представляют собой не только дополнительные (особые) права, но и освобождение от некоторых установленных законом обязанностей. С одной стороны, такие преимущества имеют отношение к тем субъектам права, интересы которых в рамках стандартной модели правового регулирования не могут быть должным образом реализованы и обеспечены в силу социально-экономических причин. С другой стороны, преимущества устанавливаются в отношении определенных субъектов, в общественно полезной деятельности которых заинтересовано само государство, побуждая, стимулируя их к занятию таковой. Автор выделяет основные подходы к категории льгот, которые рассматриваются как:

1) средство юридической дифференциации правового положения субъекта;

2) элемент специального правового статуса субъектов;

3) законное преимущество, правомерное исключение, содержащееся в нормативных актах, принимаемых компетентными органами в установленном порядке;

4) дополнительное право или освобождение от определенных обязанностей для более полной реализации интересов получателей льгот;

5) разновидность правовых стимулов.

Таким образом, налоговые льготы понимаются им в узком и широком значениях. В первом случае они являются одним из элементов юридического состава налога

(факультативного элемента). В широком значении налоговые льготы представляют собой преференции, создающие более благоприятные условия хозяйствования и, помимо уменьшения ставки налога, включают в себя предоставление отсрочек и рассрочек по уплате налогов, налоговые кредиты, возможность перехода на упрощенный порядок уплаты налогов, а также различные преимущества при определении налоговой базы⁴.

С точки зрения А.В. Брызгалина, льгота — это всегда специальная норма, которая действует в строго определенных случаях. В связи с этим налоговые льготы нельзя отождествлять с иными налоговыми механизмами, при использовании которых размер или тяжесть налоговых обязательств плательщика снижается, как, например, часто соотносят с льготами те или иные способы исчисления налогооблагаемой базы плательщика (например, если при увеличении затрат снижается сумма налога)⁵.

В.М. Зарипов, исследуя природу налоговых льгот, рекомендует дополнить статью 56 НК РФ следующей нормой: «Льготы по налогам и сборам считаются установленными лишь в том случае, когда определены объекты льготирования и основание использования льготы. При установлении льгот по налогам и сборам могут предусматриваться отдельные категории налогоплательщиков и плательщиков сборов, имеющие право на льготу (льготники), а также порядок

⁴ Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук.— М., 2018.

⁵ Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина.— М.: Аналитика-Пресс, 2016.

и условия использования льготы, размер льготирования и иные элементы налоговой льготы»⁶.

В научной литературе описываются признаки налоговых льгот, которые носят приблизительно схожий характер. Например, М.А. Гармаева выделяет следующие:

- налоговая льгота представляет собой исключение из общих правил, с помощью которого законодатель выделяет положение той или иной категории налогоплательщиков;
- налоговая льгота устанавливает преимущества для отдельных категорий налогоплательщиков;
- налоговая льгота может быть установлена только актом законодательства о налогах и сборах, к которому в соответствии со ст. 1 НК РФ относятся собственно Налоговый кодекс РФ, а также принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах, т. е. должен присутствовать формальный признак;
- налоговые льготы не могут носить индивидуальный характер;
- добровольность применения налоговых льгот, т. е. возможность свободного выбора налогоплательщиком применять или не применять установленную льготу⁷.

М.А. Гармаева пришла к выводу, что льготы рассматриваются как преимущества, привилегии, предоставляемые определенным группам граждан с целью облегчения их положения, при этом существует мнение, что для отнесения какого-либо благоприятного режима к категории льгот необходимо учитывать также цели

⁶ Зарипов В.М. Налоговая льгота: понятие и основные элементы // Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации 2017 года: По материалам VII Междунар. науч.— практ. конф. 23–24 апреля 2018 г.

⁷ Гармаева М.А. Соотношение налоговых вычетов и налоговых льгот // Право и экономика. 2018. № 7.

установления данного режима, поскольку не всякое расширение прав и освобождение от обязанностей выступает в качестве льготы. Например, освобождение от обязанности уплачивать НДС далеко не во всех случаях может рассматриваться как налоговая льгота, которая предоставляет какие-либо преимущества.

Схожие признаки категории налоговой льготы описывает также и А.П. Терехина:

1) налоговые льготы предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков, имеющим определенные признаки, отличающие их от других категорий;

2) налоговые льготы не могут носить индивидуального характера;

3) налоговыми льготами признаются преимущества, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (особый порядок установления);

4) применение налоговой льготы является правом, а не обязанностью налогоплательщика или плательщика сборов. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ⁸.

Опираясь на вышесказанное можно так определить налоговые льготы: «Налоговая льгота — это целевое преимущественное право, предоставленное налогоплательщику, или целевое исключение из налоговой базы и объекта налогообложения, введение которого в налоговую систему преследует достижение определенной

⁸ Терехина А.П. Роль и значение категории «налоговая льгота» в налоговых правоотношениях // Финансовое право. 2017. № 12.

цели, и по которому имеется возможность определить экономическую, бюджетную, фискальную или социальную эффективность». Данное определение понятия «налоговая льгота» отличается от общепризнанной трактовки, поэтому найдутся оппоненты, которые вступят в спор по этому вопросу. Это понятно, потому что в новом определении есть различные недостатки. Но, тем не менее, это определение отражает основные признаки, обосновывает и вносит конкретные критерии, которые конкретизируют деятельность налоговой льготы и отличают ее от других налоговых освобождений.

1.2 Виды налоговых льгот

Для того чтобы предоставить льготы, необходимо учитывать нормы национального налогового законодательства, и положения международных договоров Российской Федерации по налоговым вопросам. Международные правовые нормы, конечно, имеют приоритет над нормами национального законодательства. Именно по этой причине п. 1 ст. 56 НК РФ не распространяется на льготы, предоставленные иностранным лицам в соответствии с международными соглашениями Российской Федерации.

В некоторых случаях в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (п. 2 ст. 17 НК РФ). Таким образом, при установлении отдельных налогов налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком могут не предусматриваться.

Подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ установлено, что налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

В соответствии с п. 3 ст. 56 НК РФ льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются НК РФ. Примерами федеральных налогов могут служить - налог на добавленную стоимость (НДС), регулируется главой 21 НК РФ. Налоговые льготы по НДС перечислены в статье 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)». Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) регулируется главой 23. Льготы по НДФЛ предусмотрены статьей 217 «Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)». Налог на прибыль организаций регулируется главой 25 .

Льготы по региональным налогам устанавливаются НК РФ и (или) региональными законами (законами субъектов Российской Федерации о налогах). Так, например, в соответствии с п. 1 ст. 380 НК РФ ставки налога на имущество организаций устанавливаются законом субъекта РФ - Свердловской области и не могут превышать 2,2% (Закон Свердловской области от 27 ноября 2003 г. № 35-О)⁹. В отношении отдельных объектов имущества ставки устанавливаются пунктами 1.1, 3, 3.2, 3.3 статьи 380 НК РФ.

Льготы по местным налогам устанавливаются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и

⁹ Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций: Закон Свердловской области от 27.11.2003 № 35-ОЗ // Собрание законодательства РФ.2003 Ст.32.

Севастополя о налогах). Органы власти местного самоуправления (кроме органов местного самоуправления городов районного подчинения, поселков сельских округов) могут устанавливать дополнительные льготы по налогам на имущество физических лиц для категорий налогоплательщиков и предусматривать основания для их использования налогоплательщиком.

Так Решением Екатеринбургской городской Думы от 30 марта 2010 года № 31/20 «Об установлении на территории муниципального образования «город Екатеринбург» налога на имущество физических лиц»¹⁰ установлены ставки налога на имущество физических лиц в муниципальном образовании «город Екатеринбург» в зависимости от умноженной на коэффициент-дефлятор суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, принадлежащих на праве собственности налогоплательщику, с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов, и видов объектов налогообложения.

Правом отмены льгот по налогам обладают те же субъекты, которые вправе их устанавливать. При этом надо учитывать, что те льготы, которые установлены НК РФ, нельзя отменить нормативным актом регионального или местного уровня (см. Письмо Минфина России от 17.10.2012 № 03-02-08/92)¹¹.

В настоящее время наблюдается высокая степень централизации налоговых полномочий: НК РФ устанавливает

¹⁰ Об установлении и введении в действие на территории Муниципального образования «город Екатеринбург» Налога на имущество физических лиц: Решение Екатеринбургской городской Думы от 25.11.2014 № 32/24 // Официальный интернет портал правовой информации: www.consultant-so.ru

¹¹ Об установлении налоговых льгот по местным налогам: письмо Министерства финансов Российской Федерации от 17.10.2012 № 03-02-08/92 //Официальный интернет портал правовой информации: www.consultant-so.ru

все обязательные элементы налогообложения региональными налогами и определяет налогоплательщиков. Законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований определяют налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, а также налоговые льготы, основания и порядок их применения в порядке и пределах, которые предусмотрены на федеральном уровне.

Классификация налоговых льгот в теории имеет большое значение для практики, так как будет проведено серьезные исследования налоговых льгот с правовой и юридической точек зрения, появится возможность для определения важных проблем регулирования отдельных их видов, будет дана возможность для проведения анализа налоговой системы с целью выявления перенасыщения налоговыми льготами, а также определить основные проблемы регулирования отдельных их видов, провести анализ налоговой системы, чтобы выявить есть ли перенасыщение налоговыми льготами и дополнительно появится возможность для определения эффективности и целесообразности их применения, в первую очередь для государства в целом.

В кодексе предусмотрен ряд преимуществ, которыми наделены некоторые категории налогоплательщиков и по ним можно все налоговые льготы классифицировать на несколько видов, так, например:

1. В зависимости от видов налогов, по которым предоставляется льгота (п. 3 ст. 56 НК РФ):

- льготы по федеральным налогам (ст.13 НК РФ налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья);

- льготы по региональным налогам (ст.14 НК РФ налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог);

- льготы по местным налогам (ст.15 НК РФ земельный налог, налог на имущество физических лиц, торговый сбор).

2. В зависимости от уровня управления налоговыми льготами:

- федеральные льготы;
- региональные льготы;
- местные льготы.

Понятно, что эти классификации имеют много общего, так как по налогам каждого уровня есть право каждого из них устанавливать налоговые льготы согласно основаниям и порядку их применения в пределах, предусмотренных НК РФ. Однако полной взаимосвязи в этой классификации нет, потому что по налогу на прибыль организации, который является федеральным налогом, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена налоговая ставка для отдельных категорий налогоплательщиков.

3. В зависимости от налогоплательщиков, которые имеют право применять льготу:

- льготы для физических лиц (налоговые льготы ветеранам боевых действий и ВОВ, а также Героям России и Советского Союза являются следующими: отмена имущественного налога (Федеральный закон от 04.10.2014 № 284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц»¹²), предоставление стандартного вычета (согласно ст.218 НК РФ), особые условия по налогу на землю (ст.391 НК РФ));

- льготы для юридических лиц (организаций) (согласно п. 1 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели (далее – ИП) освобождаются от исполнения обязанностей по уплате на добавленную стоимость, если в течение предшествующих трех месяцев налоговая база по операциям, облагаемым данным налогом без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила 1 млн. рублей).

Кроме того, при определении целей, для которых действуют льготы, кроме определения объекта, который имеет право на получение льготы, нужно знать и лицо, которое является получателем данных преимуществ, то есть бенефициаром.

4. В зависимости от конечного выгодополучателя:

- льготы, при применении которых выгодополучателем является сам налогоплательщик (льготы по прямым налогам);

¹² О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц: Федеральный закон от 04.10.2014 № 284-ФЗ //Собрание законодательства РФ. 2014. Ст.12.

- льготы, при применении которых выгополучателем является потребитель, приобретающий товар налогоплательщика (льготы по косвенным налогам в отношении товаров, спрос на которые эластичен по цене);

- льготы, при применении которых выгополучателем является лицо, предоставляющее налогоплательщику ресурсы (льготы, которые вводятся с целью поощрения приобретения ресурса у тех лиц, которые нуждаются в поддержке государства);

- льготы, при применении которых выгополучателем является и сам налогоплательщик, и потребитель его услуг, и лицо, которое снабжает налогоплательщика ресурсами в различной степени (льготы по товарам спрос по которым не эластичен по цене);

- льготы, по которым невозможно определить конкретного выгополучателя. Принято считать, что от таких льгот положительный эффект достигается обществом в целом в результате изменения внешних факторов.

5. В зависимости от содержания льгот:

- социальные льготы необходимы для создания необходимых условий для нормальной жизни человека, через сокращение существующих неблагоприятных факторов в субъектах (возможность обеспечения бесплатной парковки работникам, компенсация оплаты жилищно-коммунальных услуг, разные выплаты многодетным семьям, опекунам, предоставления жилья военнослужащим, денежные компенсации при оплате медицинских услуг);

- экономические льготы помогают создавать благоприятные условия для развития предпринимательства,

увеличения привлекательности инвестиций (может быть установлена льготная ставка 0%, которую могут применять только впервые зарегистрированные индивидуальные предприниматели после вступления в силу соответствующих законов субъектов РФ, например, закон Тюменской области от 31.03.2015 №20, при условии, что предельный размер доходов не должен превышать 6 млн. рублей).

6. По форме предоставления:

- льготные режимы налогообложения (предоставляют более благоприятные условия налогообложения для определенной категории налогоплательщиков, отвечающих установленным критериям). Такой вид налоговых льгот также в своих трудах выделял И.А.Майбуров, он считал их не привязанным к конкретным элементам налогообложения.¹³

- льготы в виде освобождения - полный или частичный вывод из-под налогообложения конкретной категории налогоплательщиков или налогоплательщиков, соответствующих установленным критериям (в п.1 ст.4 Закона Свердловской области от 29.11.2002 № 43-ОЗ (ред. от 03.11.2017) «Об установлении и введении в действие транспортного налога на территории Свердловской области» содержится перечень лиц и организаций, освобожденных от уплаты транспортного налога);

- льготы в виде изъятия - освобождение от налогообложения некоторые части объекта налогообложения (освобождена от налога в соответствии с п. 6 ст. 6 Закона РФ № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»¹⁴ прибыль психиатрических,

¹³Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2016. С. 491.

¹⁴ О налоге на прибыль предприятий и организаций: Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1. Утратил силу. // Собрание законодательства РФ. Ст.6.

психоневрологических и противотуберкулезных учреждений в части, полученной их лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими и направленной на улучшение труда и быта больных, их дополнительное питание, а также на приобретение оборудования и медикаментов);

- льготы в виде вычетов - сокращение суммы налоговой базы (за счет возврата НДС можно возместить следующие расходы: расходы на лечение своё или своих детей и родителей. Сюда входит платное медицинское обслуживание в стационаре, поликлинике, на станции скорой помощи, в платном медицинском центре. Лечение и протезирование зубов (кроме косметического). Санаторно-курортное лечение (за свой счет, а не от профсоюза). Полный перечень услуг содержится в Постановлении Правительства РФ от 19 марта 2001 г. N 201 «Об утверждении перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета»¹⁵.

- льготы в виде скидки - использование пониженных или нулевых налоговых ставок (ст. 28.2 Федерального закона от 24.11.1995 года № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в РФ»¹⁶ описывает скидки для инвалидов. При оплате услуг ЖКХ эти граждане получают скидку на 50%, распространяющуюся на всю семью);

¹⁵ Об утверждении перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета: Постановление Правительства РФ от 19.03.2001 № 201 // Собрание законодательства РФ. Ст.15.

¹⁶ О социальной защите инвалидов в РФ: Федеральный закон от 24.11.1995 № 181-ФЗ // Собрание законодательства РФ. Ст.28.2.

- льготы в виде отсрочки, рассрочки и кредиты - позволяют отсрочить время уплаты налога (соглашение о рассрочке платежей оплаты коммунальных услуг. В соответствии с п. 72 и 77 Постановление Правительства Российской Федерации от 06 мая 2011 года № 354 «О предоставлении коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов»¹⁷ рассрочка на оплату коммунальных услуг, потребленных в жилом помещении, предоставляется потребителю, в случае если размер платы за коммунальную услугу в расчетном периоде превышает более чем на 25 процентов плату, начисленную за аналогичный период прошлого года).

Сейчас имеется более 200 налоговых льгот, которые предоставлены налогоплательщикам в Российской Федерации в различных формах; в том числе предоставляемых в форме вычетов, изъятий, освобождений около 30, в то время как в Соединенных Штатах Америки - около 100, Великобритании и Франции - 70-80.

В налоговой системе Российской Федерации действует множество различных налоговых льгот, при этом перечень налоговых льгот в последние годы имеет тенденцию к расширению. В связи с этим одним из приоритетных направлений в развитии налоговой политики является оптимизация налоговых льгот, которая должна включать в себя законодательное закрепление основных форм предоставления налоговых льгот, что в свою очередь позволит производить анализ налоговой системы на предмет

¹⁷ О предоставлении коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов: Постановление Правительства Российской Федерации от 06.05.2011 № 354 // Собрание законодательства РФ. п.72,п.77.

перегруженности теми или иными льготами, а также осуществлять различные оценки по группам льгот в сопоставлении с динамикой развития различных социальных и экономических показателей.

1.3 Налоговые льготы по изменению элемента

В НК РФ отсутствует полный перечень видов налоговых льгот. Вместе с тем в зависимости от того, на изменение какого элемента налогообложения направлены налоговые льготы, их можно условно разделить на три основных вида: налоговые освобождения, налоговые скидки, налоговые кредиты. В основе такой общей классификации лежат различия в методах льготирования и их влиянии на изменение какого-либо конкретного элемента структуры налога (объект, плательщик, ставка, налоговая база, окладная сумма налога). В первую группу налоговых льгот входят следующие налоговые освобождения:

Налоговая амнистия – это предложение со стороны государства некоторым категориям неплательщиков погасить свою просроченную задолженность по налогам в обмен на отмену наказания, которое может быть наложено за неуплату. Цель проведения такой амнистии по налогам – это пополнение бюджета за счет поступления налоговой задолженности; расширение налоговой базы путем вовлечения средств из теневого бизнеса в легальный оборот; получение дополнительных источников инвестиций в виде репатрируемых зарубежных денежных накоплений.

К примеру, в Российской Федерации в соответствии с федеральным законом «Об упрощенном порядке

декларирования доходов физическими лицами»¹⁸ с 1 марта 2007 года и по 1 января 2008 года существовала налоговая амнистия, благодаря которой можно было легализовать доходы, полученные до 1 января 2006 года, с которых подоходный налог не уплачивался. Поэтому граждане могли самостоятельно определить сумму дохода, с которого ранее не были уплачены налоги, и страховые взносы во внебюджетные фонды. И с этой суммы заплатить декларационный платеж по ставке, равной подоходному налогу, то есть 13%. К налоговикам идти не нужно, декларационный платеж можно перечислить на специальный счет в любом банке.

21 декабря 2017 года Государственной Думой был принят Закон «О внесении изменений в I и II части НК РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹⁹. В Федеральном Законе № 436-ФЗ от 28 декабря 2017 года сказано о списании налоговой задолженности, накопленной до 1 января 2015 года у физических лиц (граждан Российской Федерации), а так же индивидуальных предпринимателей. В целом, перед Министерством Финансов стояло 3 главных задачи:

1) списание просроченной налоговой задолженности гражданам и индивидуальным предпринимателям;

2) освобождение от земельного налога 6 соток для отдельных категорий граждан (инвалиды, ветераны войны, герои Российской Федерации, пенсионеры по старости).

¹⁸ Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами: Федеральный закон от 30.06.2006 № 269-ФЗ //Собрание законодательства РФ.

¹⁹ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 27.11.2018 № 425-ФЗ //Собрание законодательства РФ.

3) отказ от налогообложения возникших доходов в результате списания задолженности (и банкам, и за коммунальные платежи).

Всего было списано налоговой задолженности:

У физических лиц по имущественным налогам: около 41 миллиарда рублей (более 20 миллиона граждан).

У индивидуальных предпринимателей: 15,8 миллиарда рублей (около 3 миллионов ИП).

Никто заранее нам не скажет, будет амнистия в 2020 годах или нет, в противном случае — большая часть налогоплательщиков отказалась бы от уплаты налогов в надежде на то, что в скором времени будет проведена очередная амнистия. Очередное списание долгов маловероятно, так как при проведении повторной налоговой амнистии сложится впечатление о её некой «периодичности». Налоговая льгота в виде полного освобождения от уплаты налога отдельных категорий плательщиков (например, участников войны, инвалидов и т.д.) применяется, как правило, по отношению к личным налогам, реже от налогов могут освобождаться некоторые категории юридических лиц. Освобождения удобны тем, что, в отличие от прочих видов льгот, они более приспособлены к учету имущественного положения налогоплательщика.

Налоговые изъятия – представляют собой выведение из-под налогообложения отдельных элементов объекта налога. Например, в соответствии с подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов

в денежной форме не облагаются налогом на добавленную стоимость.

В отношении налога на имущество – изъятия сводятся к освобождению от налогообложения отдельных видов имущества. Ст. 381 НК РФ предусмотрен перечень видов имущества, освобождаемых от налогообложения. Так, например, на основании п. 15 ст. 381 НК РФ имущество государственных научных центров освобождается от налогообложения налогом на имущество организаций.

В отношении налога на прибыль изъятия выражаются в том, что прибыль изымается из состава налогооблагаемой прибыли (не подлежит налогообложению), если она была получена налогоплательщиком от определенного вида деятельности²⁰. Число изъятий по этому налогу невелико, однако они существуют и предусмотрены гл. 25 НК РФ. К примеру, в п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на имущество не учитывается имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

Кроме того, изъятия предусмотрены НК РФ при обложении доходов физических лиц. Например, не подлежат налогообложению суммы международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения, рассматриваемые в качестве поощрения. Аналогично полностью не взимается налог с сумм единовременной материальной помощи пострадавшим от стихийных бедствий, поскольку такая помощь наделяется в налоговом праве свойством экстраординарности. Виды такого рода доходов,

²⁰ Кузнеченкова В.Е. Понятие и классификация налоговых льгот // Финансовое право, 2016, № 2. – С. 111.

которые не подлежат налогообложению, вне зависимости от свойств этих доходов в налоговом праве объединяются в ст. 217 НК РФ.

С 1 января 2015 года были введены *налоговые каникулы* для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) или патентную систему налогообложения (далее - ПСН). Правила применения налоговых каникул установлены в статьях 346.20 и 346.50 НК РФ.

Законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере 0 процентов для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов субъекта Российской Федерации и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах.

Первыми в списке регионов, принявших региональный закон о налоговых каникулах, стала Челябинская область. Закон Челябинской области от 28 января 2015 г. № 101-ЗО «Об установлении налоговой ставки в размере 0 процентов для индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной системы налогообложения и патентной системы налогообложения на территории Челябинской области»²¹. Закон действует с 29 января 2015 года до 1 января 2021 года, в него внесены 22 вида деятельности по УСН и 11 видов деятельности ПСН. Для упрощенцев есть дополнительное ограничение: по итогам налогового периода доля доходов от

²¹ Об установлении налоговой ставки в размере 0 процентов для индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной системы налогообложения и патентной системы налогообложения на территории Челябинской области: Закон Челябинской области от 28.01.2015 № 101-ЗО //Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении льготных видов предпринимательской деятельности, в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) должна быть не менее 70%.

Налоговые каникулы для индивидуальных предпринимателей введены Законом Свердловской области от 20 марта 2015 г. № 21-ОЗ «О внесении изменений в Закон Свердловской области «Об установлении на территории Свердловской области дифференцированных налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов»²² и Законом Свердловской области от 20 марта 2015 г. № 22-ОЗ «О внесении изменений в Закон Свердловской области «О введении в действие патентной системы налогообложения на территории Свердловской области»²³.

По патентной системе налогообложения «налоговые каникулы» действуют по производственной, социальной сферам, а также сфере бытовых услуг — всего по 31 виду деятельности.

Индивидуальные предприниматели вправе применять налоговую ставку в размере 0 процентов со дня их государственной регистрации в качестве индивидуального

²² О внесении изменений в Закон Свердловской области «Об установлении на территории Свердловской области дифференцированных налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов: Закон Свердловской области от 20.03.2015 № 21-ОЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²³ О внесении изменений в Закон Свердловской области «О введении в действие патентной системы налогообложения на территории Свердловской области: Закон Свердловской области от 20.03.2015 № 22-ОЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

предпринимателя непрерывно не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет.

Наиболее популярными отмечаются следующие виды деятельности:

- услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ — выдано 72 патента (19 % от количества патентов, выданных по данному виду деятельности);

- парикмахерские и косметические услуги — 38 патентов (15 %);

- услуги по обучению населения на курсах и по репетиторству — 28 патентов (10 %);

- ремонт жилья и иных построек — 23 патента (12 %);

- услуги по присмотру и уходу за детьми и больными — 18 патентов (10 %);

- ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий — 16 патентов (12 %).

Лидирующие позиции по применению «налоговых каникул» по патентной системе налогообложения занимают: Екатеринбург — выдано 160 патентов, Краснотурьинск — 15 патентов, Каменск-Уральский — 14 патентов, Верхняя Пышма — 13 патентов, Нижний Тагил — 12 патентов, Первоуральск — 11 патентов.

Для *снижения налоговых ставок* можно частично или полностью освободить от уплаты налога, который был начислен по полной ставке с применением льготных размеров ставки. Исходя из этого, в соответствии со ст. 284

НК РФ товаропроизводитель сельскохозяйственной продукции, который согласно критериям, предусмотренным п. 2 ст. 346.2 НК РФ, при реализации своей продукции имеет право использовать ставку по налогу на прибыль организаций 0 % по итогам отчетного (налогового) периода. В статье 164 НК РФ отмечено, какие существуют ставки на добавленную стоимость: 0 % - для экспортируемых товаров, 10 % - для реализации продуктов питания и детских товаров, 18 % - реализация иных товаров, работ, услуг.

С различными условиями для получения права на льготы связаны **налоговые скидки** - это вторая группа налоговых льгот.

А налоговые скидки представляют собой несколько налоговых льгот, которые направлены на то, чтобы сократить налоговую базу на установленную величину каких-либо расходов в целях стимулирования их доходов, которые законодательно разрешены²⁴.

Скидки можно разделить на несколько групп: лимитированные скидки, то есть с ограниченным размером, и нелимитированные, чья база налогов уменьшается на всю сумму расходов налогоплательщика ; общие - это те скидки, которыми пользуются все плательщики и специальные, которые действуют для некоторых категорий субъектов.

Кроме того, к налоговой скидке относится и необлагаемый минимум, так называемый первоначальный вычет минимальных сумм из валовой стоимости объекта налога²⁵.

²⁴ Печенкин Ю.А. Льготы по налоговому праву России. - М., 2018.- С.103.

²⁵ Пансков В.Г. О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота» // Финансы и кредит. 2015. № 4 (580). С. 99.

Налоговые вычеты тоже считаются налоговой скидкой. Они предполагают исключение из налоговой базы отдельных текущих расходов, имущества и некоторых видов доходов. Сейчас данную налоговую преференцию можно наблюдать при подоходном налогообложении физических лиц в виде социальных, имущественных налоговых вычетов.

Если говорить о налоге на прибыль, то здесь скидки будут связаны с расходами налогоплательщика, а не с доходами. Здесь имеется в виду уменьшение той прибыли, которая подлежит налогообложению, если скидкой считается сумма расходов налогоплательщика, которую он потратил на цели, поддерживаемые государством и обществом.

Это, в первую очередь, суммы, передаваемые в благотворительные фонды, структуры здравоохранения, образования, культуры, и, конечно, затраты, связанные с охраной природы и т.д.

В самостоятельный вид скидок надо отнести инновационные скидки, так как они имеют особую целевую направленность.

Так, п. 2 ст. 262 НК РФ рассматривает для целей налогообложения расходы плательщика на исследования в области науки и техники и опытные конструкторские разработки, благодаря которым будут созданы новые товары, другие виды работ и услуг, либо изменение перечисленного в лучшую сторону, например, расходы на изобретательскую деятельность, если он выполняет работу сам либо с иными предприятиями и (размер должен соответствовать расходам) которые он выполняет самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем доле

его расходов), действуя по договору, в котором он выступает как заказчик этих разработок или исследований, а после окончания этих работ или исследований - подписание сторонами акта сдачи-приемки.

Все эти расходы налогоплательщик обязательно включает в группу расходов за один год, но при этом он должен использовать эти открытия и разработки в процессе производства и при продаже товаров (выполнении работ, оказании услуг) с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования или отдельные этапы.

Если эти затраты не оправдали надежд и не получен положительный результат, они тем не менее будут включены в статью расходов в сумме фактических затрат в течение года.

В налоговых скидках действует механизм ускоренной амортизации, который стимулирует рост инвестиций и пополнение предприятий новой техникой. При этом предприятия, у которых действует налог на прибыль и имущество, уменьшают свою налоговую базу, могут уменьшить налоги за короткий срок, собрать нужные суммы для того, чтобы заменить старое оборудование производства на новое²⁶.

И наконец, третья группа налоговых льгот – **налоговые кредиты**.

Надо понимать, что налоговые кредиты – это совокупность определенных (они должны быть обоснованы) льгот, которые предусматривают уменьшение налогового

²⁶ Кучерявенко Н.П. Налоговые льготы. Основы налогового права. Учебное пособие. Харьков: Легас, 2017.

обязательства (налогового оклада) для того чтобы финансово помочь нуждающимся предприятиям и исключить повторное обложение налогами. в действующем налоговом законодательстве есть проблема: налоговый кредит не связан с налоговыми льготами, и он считается либо отсрочкой, либо рассрочкой уплаченного налога, либо целевым (инвестиционным) кредитом.

В ст. 64 НК РФ отсрочка или рассрочка по уплате налога урегулированы. Отсрочка уплаты налогов предусматривает перенесение окончательного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок, а рассрочка уплаты налога разделяет суммы налога на конкретные части и определяет сроки уплаты этих частей.

Самой удачной формой налогового регулирования считается инвестиционный налоговый кредит. В основном данный налоговый кредит является самостоятельным, и он стимулирует инвестиционную и инновационную деятельность предприятий. О процедуре предоставления инвестиционного налогового кредита разъяснено в ст.ст. 66 и 67 НК РФ, где отмечено, что он определен как изменение срока уплаты налога, и любое предприятие вправе предоставить возможность в конкретное время и в конкретной сумме уменьшить свои платежи по налогу, а затем поэтапно уплачивать суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит обычно предоставляют на срок от одного года до пяти лет, по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и

местным налогам. Такое постановление может принять региональный финансовый орган.²⁷

Для того чтобы предоставить инвестиционный налоговый кредит, у налогоплательщика не должно быть задолженности по налогам и, кроме того, он обязан иметь бизнес-план инвестиционного проекта. Но таких организаций, которые имеют возможность для получения инвестиционных налоговых кредитов, довольно мало.

Для чего создавался инвестиционный налоговый кредит (далее -ИНК). В первую очередь для того, чтобы поддержать инвестиции различных организаций, но на самом деле этой возможностью воспользовались несколько организаций в четырех регионах (Орловская, Свердловская и Иркутская области, г. Санкт-Петербург). Этим организациям был предоставлен ИНК на сумму 219,51 млн.руб., из которых лишь 6,31 млн.руб. (что составляет менее 3 %) были предоставлены за счет федеральных налогов. Возникает вопрос: почему организации так неохотно пользуются ИНК? Ведь в 2007 году только две организации получили ИНК на общую сумму 205 млн. руб. за счет налога на имущество. На самом деле, по мнению руководителей организаций, довольно сложной является административная процедура оформления ИНК.

Таким образом, налоговые льготы включают в себя две существенные функции: они составляют часть структуры налога и являются серьезным элементом экономической политики налогового регулирования рыночной экономики.

²⁷ Парыгина В.А. Понятие и функции налогообложения // Современное право. - 2016. - № 10. - С. 120.

Налоговые льготы – это форма практической реализации регулирующей функции налогов. Меняя массу начислений по налогам, различные способы и формы их обложения, конкретизации налоговых ставок, меняя области их распространения, льготы по налогам являются важным инструментом налогового регулирования государства. То есть государство целенаправленно влияет на все элементы процесса расширенного воспроизводства с целью стимулирования. Кроме этого, оно сдерживает предпринимательскую, инвестиционную и трудовую активность, контролирует способы накопления капитала в ведущих отраслях экономики, развития прикладной науки, техники и социальной сферы²⁸.

²⁸ Гриценко В.В. Налоговые льготы как институт налогового права РФ // Финансовое право. 2015. № 3. С. 105.

Глава 2. Вопросы правоприменения законодательства о налоговых льготах

2.1 Теоретико-практические проблемы применения законодательства о налоговых льготах

О налоговых льготах сегодня много спорят, потому что это является мало изученной проблемой. До сих пор теоретически налоговые льготы не обоснованы, нет конкретных критериев расчета их эффективности применения. Поэтому важно выяснить, в чем причины слабой государственной политики в сфере налоговых льгот²⁹.

1. Обычно это не всегда ясные определения и формулировки, терминология некоторых понятий требует более четкого определения. А в налоговой политике определения должны четкими и понятными для налогоплательщиков, а иначе возможно разное толкование. Если внимательно просмотреть законы о налогах и сборах в разные периоды времени, то можно увидеть, что иногда происходит подмена одних понятий другими. Например, такие статьи, как доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, особый порядок уплаты квартальных авансовых платежей, пониженные налоговые ставки и ряд других в Законе Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-І «О налоге на прибыль предприятий и организаций» с последующими изменениями и дополнениями квалифицировались законодателем как налоговые льготы. Однако положения гл. 25 «Налог на прибыль организаций»

²⁹ Печенкин Ю.А. Льготы по налоговому праву России. – М., 2018.- С.23.

НК РФ соответствующие нормы налоговыми льготами не называют.

Вот такие несоответствия в определении понятий или их замена только мешают налогоплательщикам, потому что им сложно доказать, что их деятельность нуждается в льготном налогообложении. А бывает и так, что налоговые льготы невыгодны, но от них невозможно отказаться, и поэтому их использование малоэффективно.

Итак, поскольку в налоговом законодательстве сегодня есть разные понятия, от которых зависят преимущества для налогоплательщиков, то важнее всего привести в соответствие их формы и содержания, кроме того, необходимо четко разграничить подобные явления, так как это главное условие для оптимального решения всей системы налоговых льгот³⁰.

2. Разнообразие налоговых льгот, постоянное их изменение, добавление в них различных уточняющих дополнений только делают расчеты налогов более сложными и неудобными, поэтому вопрос об оптимизации количества налоговых льгот сегодня является очень важным.

Понятно, что такая нестабильная и неточная система налоговых льгот только мешает налогоплательщикам, так как им сложно разобраться в законодательных предписаниях, и поэтому люди часто не видят пользы в налоговых льготах. Чтобы Российскую Федерацию по праву считали правовым государством, чтобы граждане могли рассчитывать на реальную налоговую помощь, нужно чтобы каждый

³⁰ Барулин С.В., Макрушин А.В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики. Финансы // 2016. № 2. С. 135.

налогоплательщик четко представлял на что и при каких условиях он может рассчитывать.

3. Установление налоговых льгот без учета их целевой направленности и сложившихся диспропорций социально-экономического развития. Каждый регион имеет специфические особенности социально-экономического развития. Так, в регионах с высоким уровнем развития налоговые льготы прежде всего могут быть ориентированы на решение социальных задач и только потом - экономических³¹. В депрессивных регионах необходимо первоочередное внимание уделять экономическим задачам. Целью является стимулирование роста налоговой базы региона и обеспечение в перспективе роста налоговых поступлений в бюджетную систему. Поэтому, оценивая эффективность налоговых льгот для депрессивных регионов, приоритетом в принятии решения об их введении или отмене должна выступать экономическая эффективность.

На практике вопросы применения налоговых льгот с момента создания современной российской налоговой системы постоянно находятся в центре внимания как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

В 2018 г. чаще всего возникали вопросы, связанные с порядком предъявления к вычету НДС. Так, Верховный Суд РФ в Определении от 25 июля 2018 г. № 308-КГ18-2949 после отказа трех инстанций встал на сторону налогоплательщика, согласившись, что при наличии неурегулированных разногласий с контрагентом годичный срок на вычет НДС с неотработанного аванса исчисляются не с даты получения

³¹ Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. - М., 2016. С. 491.

уведомления о возврате авансов, а с даты завершения судебного разбирательства между сторонами.

Все налоговые обязательства неразрывно связаны с экономической деятельностью налогоплательщика. Основанием для применения инвесторами налоговых вычетов в отношении объектов, переданных им по окончании строительства, являются счета-фактуры, выставляемые не только подрядными организациями, но и перевыставляемые застройщиками в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 168 НК РФ (Определение ВС РФ от 17 мая 2018 г. № 301-КГ17-22967 по делу № А79-8152/2018).

В ряде дел речь идет не столько о порядке освобождения от уплаты НДС, сколько об очередном акцентировании внимания на необходимости неформального подхода со стороны налоговой инспекции.

В частности, лицам, фактически использовавшим освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, не может быть отказано в праве на такое освобождение лишь по мотиву непредставления в налоговый орган в установленный срок уведомления и документов. На основании п. 1 и 5 ст. 145 НК РФ предприниматели действительно имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщиков НДС.

Положениями п. 3 ст. 145 НК РФ также предусмотрена обязанность предпринимателей, использующих право на освобождение по НДС, по представлению в налоговый орган по месту их учета письменного уведомления и документов, подтверждающих право на такое освобождение. Однако невыполнение этой обязанности не влечет за собой утрату

права на освобождение. Налогоплательщик только информирует налоговый орган о своем намерении использовать право на освобождение. Судебная коллегия по экономическим спорам (далее – СКЭС ВС РФ) посчитала, что возможность освобождения не может быть утрачена в связи с подачей уведомления после выездной проверки, если фактически освобождение применялось (налог не исчислялся) и не истек установленный ст. 78 НК РФ срок возврата (зачета) переплаты по налогу (Определение от 31 января 2018 г. № 306-КГ17-15420 по делу № А57-25507/2018).

Другой спор был спровоцирован тем, что в гл. 21 НК РФ отсутствуют прямые нормы, устанавливающие порядок исчисления налога в случае недействительности сделки и возврата товара, а также действиями налогового органа, отказавшегося предоставить налогоплательщику информацию о порядке исчисления налога применительно к сложившейся у него ситуации. Определением СКЭС ВС РФ от 16 февраля 2018 г. № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 установлено, что для целей возврата излишне уплаченного НДС при недействительности договора не применяются правила, установленные для возврата товара.

В Обзоре правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в 2019 году по вопросам налогообложения, приведены наиболее важные судебные решения, содержащие, в частности, следующие выводы:

- арбитражные суды ошибочно полагали, что при применении ПСН по сдаче в аренду помещений для определения количества обособленных объектов имеют

значение не свидетельства о регистрации права собственности на объект недвижимости, а договоры аренды, заключенные налогоплательщиком с арендаторами. КС РФ указал, что в случае сдачи в аренду, например, здания на основании одного договора аренды - это будет считаться одним обособленным объектом. Если ИП сдаст в аренду ряд помещений в нем по отдельным договорам аренды, то налоговая нагрузка возрастет многократно при тех же самых характеристиках недвижимого имущества. Следовательно, размер налогового бремени может увеличиваться непропорционально полученному налогоплательщиком от данного вида деятельности доходу, что приводит, с учетом правоприменительной практики, к нарушению принципов равенства налогообложения и экономического основания налога;

Данные выводы содержатся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 06.06.2018 № 22-П (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 3 пункта 8 статьи 346.43, статьи 346.47 и пункта 1 статьи 346.48 Налогового кодекса Российской Федерации, а также положениями Закона Мурманской области «О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области»).

- КС РФ подтвердил возможность взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие ошибочно предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по

НДФЛ, если эта мера оказывается единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства;

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.04.2019 № 872-О (по жалобе гражданина на нарушение его конституционных прав статьями 1102 и 1109 Гражданского кодекса Российской Федерации, пунктами 1 и 3 статьи 31, подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пунктами 9 и 11 статьи 7 и статьей 9 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»).

- утрата обществом права на применение УСН в период выполнения работ по госконтракту не могла служить основанием для увеличения договорной цены. При этом для того, чтобы определить его налоговые обязательства по НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности, можно путем применения расчетной налоговой ставки 18/118;

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.04.2019 № 302-КГ18-22744 по делу № А58-9294/2017 (ООО «Север+Восток» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Саха (Якутия)).

- налоговый орган не вправе ссылаться на несвоевременность подачи налогоплательщиком уведомления о применении упрощенной системы налогообложения, если ранее им фактически признана обоснованность применения налогоплательщиком специального налогового режима.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 02.07.2019 № 310-ЭС19-1705 по делу № А62-5153/2017 (ООО Совместное предприятие «Бетула» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Смоленской области)

Налог на добавленную стоимость является налогом, который чаще всего вызывает споры при исчислении и уплате. Поэтому именно в суде разрешаются вопросы, как исчислять НДС на авансовый платеж и почему в налоговый вычет нельзя включать операции, облагаемые НДС по нулевой ставке, когда и какие нормы НК РФ нужно применить³².

Анализ решений Верховного и Конституционного Судов Российской Федерации позволяет сделать выводы, во-первых, об отсутствии единого целостного подхода к рассмотрению споров о налоговых льготах, а во-вторых, о наличии определенных противоречий в правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации в спорах о налоговых льготах. Так, на наличие проблем в правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации обращает внимание, например, К.А. Сасов, который пишет, что Конституционному Суду Российской Федерации не всегда удается выявить смысл налоговой льготы адекватно. Представляется, что если даже у самых квалифицированных судей возникают проблемы с адекватным определением содержания налоговых льгот, что говорить о простых обывателях, которым самостоятельно разобраться в этих проблемах вовсе не под силу.

³² Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. М.: Юрист, 2016. С. 66.

Арбитражным судам довольно часто приходится рассматривать различные споры, причина их возникновения состоит в том, что налоговая льгота – это известное исключение в разрешительном типе правового регулирования властных отношений по поводу установления, введения и взимания налогов и, как всякое исключение, обладает особым правовым режимом, выражающим специфическое сочетание правовых средств, предназначенных для обеспечения наиболее полного удовлетворения социально-экономических интересов налогоплательщика. Следовательно, даже в случае обращения за судебной защитой, граждане и организации не могут рассчитывать на установление однозначной истины.

2.2 Налоговые меры поддержки малого и среднего предпринимательства в новых условиях.

Перед государством в условиях сложившихся обстоятельств и вызовов стоят задачи по выработке мер по поддержке бизнеса, одними из которых становятся мероприятия по «донастройке» налоговых правил.

Российское правительство озаботилось разработкой мер поддержки малого и среднего бизнеса в связи с негативными прогнозами по развитию экономической ситуации из-за распространения нового коронавируса. С целью поддержки предпринимательства Правительство разработало ряд экстренных мер, направленных на снижение для компаний экономической нагрузки, в том числе налоговой. Льготы для бизнеса в связи с коронавирусом призваны смягчить ухудшающееся положение организаций и индивидуальных

предпринимателей. Новые законы уже опубликованы и вступили в силу.

Правительство разработало план первоочередных мероприятий по обеспечению устойчивого развития экономики в условиях распространения коронавирусной инфекции. В план в том числе включили меры поддержки малого и среднего предпринимательства:

Ввели мораторий на проверки субъектов МСП, в том числе выездные налоговые. Исключение – вопросы, которые несут риски для жизни и здоровья граждан (поручения Правительства от 18.03.2020, от 20.03.2020).

Расширили программу субсидирования доступа субъектов МСП к заемным средствам в рамках программы льготного кредитования. Для этого упростят требования к заемщику и расширят возможности реструктуризации ранее выданных кредитов.

Предоставили кредитным организациям возможность временного неухудшения оценки качества обслуживания долга вне зависимости от оценки финансового положения заемщика – субъекта МСП по ссудам, реструктурированным в связи с распространением коронавирусной инфекции.

Субсидировали кредитным организациям часть процентов по кредитам субъектов МСП при условии переноса срока уплаты процентов без начисления штрафных санкций.

Ввели мораторий на уплату арендных платежей субъектами МСП – арендаторами государственного или муниципального имущества.

Увеличили капитализацию региональных микрофинансовых организаций для охвата льготными микрозаймами субъектов МСП.

Власти РФ разрабатывают меры для сектора МСБ на случай падения экономики из-за нового коронавируса. Среди них — докапитализация Свердловского фонда поддержки предпринимательства (СОФПП).

По информации СОФПП, в 2019 г. в фонд было направлено 361 млн руб. из областного и федерального бюджетов, на сегодня его капитализация составляет 1,55 млрд руб. В прошлом году фонд выдал 316 поручительств на сумму 2,1 млрд руб., в итоге предприниматели смогли привлечь кредиты на сумму свыше 5,8 млрд руб.

Выделение дополнительных денег региональным организациям — лишь одна из мер, предлагаемых кабинетом министров для поддержки бизнеса.

Важно отметить Распоряжение Губернатора Свердловской области от 07.04.2020 г. №71-РГ «Об утверждении Плана первоочередных мер поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства в Свердловской области, оказавшихся в зоне риска в связи с угрозой распространения новой коронавирусной инфекции (2019-№CoV)».

Остановимся на тех мерах поддержки, которые касаются налогов «меры налоговой поддержки»:

- перенос срока уплаты авансовых платежей по налогу на имущество организаций в отношении организаций, осуществляющих виды экономической деятельности, определенные перечнем отдельных сфер деятельности,

наиболее пострадавших в условиях ухудшения ситуации в связи с распространением новой коронавирусной инфекции (2019-№CoV), для оказания первоочередной адресной поддержки согласно приложению к настоящему плану (далее - виды экономической деятельности),

- *установление ставки в размере 1,1% по налогу на имущество организаций за 2020 год в отношении организаций, осуществляющих виды экономической деятельности в сферах согласно строкам 1-10 приложения к настоящему плану*

- *установление ставки в размере 1% при применении упрощенной системы налогообложения для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения «доходы», за 2020 год по видам экономической деятельности в сферах согласно строкам 1-10 приложения к настоящему плану*

- *перенос срока уплаты авансовых платежей по налогам в рамках полномочий органов местного самоуправления муниципальных образований, расположенных на территории Свердловской области, в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих виды экономической деятельности в сферах согласно приложению к настоящему плану (до 30 апреля, будут приняты муниципальные нормативные правовые акты, органы местного самоуправления муниципальных образований, расположенных на территории Свердловской области (по согласованию))*

По каждой законодательной поправке нужно внимательно смотреть к какому виду деятельности она применяется, так как эти меры носят все-таки точечный характер.

Воспользоваться нормами смогут организации, у которых:

- основная деятельность (доход от деятельности не менее 70% от общей суммы доходов налогоплательщика) должна осуществляться в рамках перечня отраслей, в наибольшей степени пострадавших от распространения коронавирусной инфекции;

- уровень среднемесячной заработной платы работников, осуществляющих трудовую деятельность на территории Свердловской области, в отчетном (налоговом) периоде, за который уплачивается налог на имущество организаций, составил не менее 50% размера среднемесячной номинальной начисленной заработной платы работников по полному кругу организаций в целом по экономике Свердловской области за 2019 год;

- среднесписочная численность работников, осуществляющих трудовую деятельность на территории Свердловской области, в отчетном (налоговом) периоде, за который уплачивается налог на имущество организаций, составила не менее 90% среднесписочной численности работников этих организаций в 2019 году.

По указанным мерам в Свердловской области приняты следующие законы:

1. Закон Свердловской области №35-ОЗ от 09 апреля 2020 г., который вносит изменения в Закон Свердловской

области «Об установлении на территории Свердловской области налоговых ставок при применении УСН»³³;

2. Закон Свердловской области №34-ОЗ от 09 апреля 2020 г., который вносит изменения в статью О внесении изменений в статью 2 Закона Свердловской области «Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций»³⁴.

А также Постановление Правительства Свердловской области №217-ПП от 09.04.2020 г. о реализации отдельных положений Федерального закона №102-ФЗ от 01 апреля 2020 г. продлило сроки уплаты налога на имущество и авансовых платежей по налогу на имущество для следующих организаций, основным видом деятельности которых на 01 марта 2020 г. входят в:

группу 59.14 «Деятельность в области демонстрации кинофильмов»;

подгруппу 68.20.2 «Аренда и управление собственным или арендованным нежилым недвижимым имуществом»;

подгруппу 68.32.2 «Управление эксплуатацией нежилого фонда за вознаграждение или на договорной основе».

Поддержка бизнеса в условиях коронавируса сводится к предоставлению различных льгот, отсрочек и субсидий. Финансовая помощь оказывается адресно. Меры поддержки во многом касаются предпринимателей, оказавшихся под наиболее серьезным влиянием негативных факторов. Все эти действия позволяют предпринимателям оставаться на ходу,

³³ Об установлении на территории Свердловской области налоговых ставок при применении УСН: Закон Свердловской области от 09.04.2020 №35-ОЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³⁴ Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций: Закон Свердловской области от 27 ноября 2003 года N 35-ОЗ//Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

сохранить рабочие места, уровень доходов граждан и экономику в целом, но смогут ли эти отрасли полноценно восстановиться после завершения эпидемии – большой вопрос. Полный экономический эффект предложенных действий на настоящий момент не может быть предсказан, поэтому пакет реализуемых мер вероятно будет расширяться в случае необходимости.

3. Правовое регулирование налоговых льгот резидентам особых экономических зон и территорий опережающего социально-экономического развития

3.1 Правовой статус особых экономических зон и территорий опережающего социально-экономического развития

Внимание государства направлено на поддержку малого и среднего бизнеса, развитие которого должно способствовать повышению экономического положения страны. Для этого государство предоставляет бизнесу различные льготы. В настоящее время повышенный интерес наблюдается как со стороны государства, так и со стороны крупного бизнеса к таким институтам, как моногорода, особые экономические зоны (ОЭЗ), территории опережающего социально-экономического развития (ТОСЭР) и др.

В российском законодательстве особая экономическая зона (далее - ОЭЗ) определяется как часть территории РФ, которая устанавливается Правительством РФ и на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности, а также может

применяться таможенная процедура свободной таможенной зоны. Данная формулировка приведена в принятом в 2005 году Федеральном законе №116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации», являющемся ключевым нормативным правовым актом в исследуемой сфере. В нем же перечислены основные типы особых экономических зон. Официально закрепленная типология выглядит следующим образом: 1) промышленно-производственные ОЭЗ; 2) технико-внедренческие ОЭЗ; 3) туристско-рекреационные ОЭЗ; 4) портовые ОЭЗ.

Каждая из них выполняет свои особенные функции и создается для определенных целей. Так, промышленно-производственные особые экономические зоны характеризуются преобладанием на своей территории промышленных предприятий, для которых создаются максимально выгодные условия деятельности. Помимо ранее перечисленных льгот и привилегий, инвесторы в данном случае получают еще и доступ к развитой инфраструктуре, а также близость к необходимым ресурсам и ключевым транспортным артериям. В совокупности приведенные факторы способствуют снижению издержек производителей, повышению конкурентоспособности товаров, росту продаж и увеличению доли на рынке. На сегодняшний день в России насчитывается десять особых экономических зон промышленно-производственного типа: «Алабуга» (Республика Татарстан), «Калуга» (Калужская область), «Липецк» (Липецкая область), «Лотос» (Астраханская область), «Моглино» (Псковская область), «Ступино Квадрат» (Московская область), «Титановая долина» (Свердловская

область), «Тольятти» (Самарская область), «Центр» (Воронежская область) и «Узловая» (Тульская область).

Технико-внедренческие особые экономические зоны создаются в значимых научно-образовательных центрах с высоким потенциалом научно-технического развития. Наличие квалифицированных кадров (ученые, преподаватели, инженеры), материально-технической базы и профильной инфраструктуры (исследовательские центры, лаборатории, технологические полигоны, образовательные учреждения), системы стимулирующих льгот и привилегий – это обязательные условия, без выполнения которых привлечение резидентов затруднительно. Целями формирования особых экономических зон данного типа являются содействие инновационному развитию, поддержка высокотехнологичных и наукоемких отраслей, производство и продвижение новых типов продукции, накопление научного потенциала и коммерциализация достижений научно-исследовательской деятельности. В настоящий момент в России действуют шесть особых экономических зон технико-внедренческого типа: «Дубна» и «Исток» (оба в Московской области), «Технополис «Москва» (город федерального значения Москва), «Иннополис» (Республика Татарстан), «Томск» (Томская область) и «Санкт-Петербург» (город федерального значения Санкт-Петербург).

Туристско-рекреационные особые экономические зоны, как правило, образуются в районах, обладающих значительным рекреационным потенциалом и востребованных среди туристов. Отличительной особенностью зон данного типа является специализация на

оказании услуг населению, а не на производственной сфере, за исключением промышленного розлива минеральных вод. Основной целью их создания ставится повышение конкурентоспособности национальной туристической отрасли и формирование в регионах курортных комплексов международного уровня. В России к данному моменту созданы девять особых экономических зон туристско-рекреационного типа: «Байкальская гавань» (Республика Бурятия), «Ворота Байкала» (Иркутская область), «Бирюзовая Катунь» (Алтайский край), «Завидово» (Тверская область) и туристический кластер «Курорты Северного Кавказа», включающий в себя пять особых экономических зон на территории республик Северо-Кавказского федерального округа.

Портовые особые экономические зоны формируются вблизи ключевых транспортных путей и стратегических транспортных узлов. Данный тип в силу его сущности и назначения часто именуют логистическим. На территории портовых особых экономических зон осуществляется портовая деятельность на базе аэропорта, морского или речного порта, а также создается соответствующая инфраструктура, включая погрузочно-разгрузочные комплексы, складские помещения, железнодорожные и автомобильные подъезды. Могут размещаться и промышленные объекты таких отраслей, как судостроение, ремонт воздушных, речных и морских судов, переработка рыбы и морепродуктов. Основные цели – интеграция в глобальные транзитные коридоры, освоение транзитного потенциала, построение взаимовыгодных схем в рамках

внешнеторгового сотрудничества и заполнение ниши на динамично развивающемся международном рынке логистических услуг. В настоящий момент на территории РФ функционирует только одна особая экономическая зона портового типа – «Ульяновск» (Ульяновская область).

Таким образом, особая экономическая зона представляет собой устанавливаемую Правительством РФ обособленную территорию, на которой действует особый правовой режим и разнообразные льготы и преференции для резидентов. Ключевыми целями ее создания являются привлечение инвестиций, импортозамещение, повышение уровня социального благополучия региона и раскрытие его экономического потенциала. Важным является то, что на сегодняшний день особые экономические зоны являются одним из важнейших инструментов территориального развития и фактором привлечения инвестиций в экономическую систему отдельно взятых регионов.

Решение о создании особой экономической зоны принимается Правительством РФ и оформляется соответствующим постановлением. Основанием для принятия подобного решения служит выполнение ряда критериев, утвержденных Правительством РФ:

- 1) наличие естественных конкурентных преимуществ, заключающихся в выгодном экономико-географическом положении, способных позитивно сказаться на осуществлении инвестиционной деятельности и соотносимых с профилем формируемой экономической зоны;

2) соответствие целей учреждения особой экономической зоны ключевым документам стратегического планирования, включая стратегии социально-экономического развития РФ, макрорегионов и субъектов РФ, стратегии научно-технического и пространственного развития, а также национальной безопасности РФ, федеральные и региональные государственные программы, схемы территориального планирования субъектов;

3) положительный прогноз динамики объема дополнительных доходов всех уровней бюджетной системы, которые планируется получить в результате создания и функционирования особой экономической зоны, с детальным обоснованием данного прогноза;

4) наличие инвестиционных проектов и потенциальных инвесторов, официально (в письменной форме) подтвердивших готовность к реализации представленных проектов на территории создаваемой особой экономической зоны, с объемом запланированных инвестиций накопленным итогом за 3 года со дня образования экономической зоны не менее того объема денежных средств, который планируется потратить из бюджета на развитие инфраструктуры зоны и иные предполагаемые статьи расходов;

5) обоснованность целевых показателей развития транспортной, инженерной, инновационной, социальной и другой инфраструктуры и рациональность стоимости затрат на ее совершенствование;

6) значение и обоснованность прогнозных показателей эффективности функционирования создаваемой особой

экономической зоны, включая оценку плановых показателей доходности, рентабельности и срока окупаемости.

7) наличие как минимум одного хозяйственного общества, заявившего о намерениях принять полномочия управляющей компании и в письменной форме подтвердившего наличие у него опыта в сфере создания и обеспечения функционирования инфраструктурных объектов, а также готового заключить с уполномоченным органом исполнительной власти соглашение об управлении особой экономической зоной и взять на себя обязательство привлечь не менее половины запланированного объема внебюджетных инвестиций;

8) возможность обеспечения всех потенциальных резидентов необходимыми ресурсами для полноценного осуществления их деятельности, а в случае ограничений – наличие обоснованных предложений по их устранению;

9) наличие у региона или муниципалитета, на территории которых планируется создание особой экономической зоны, успешного опыта реализации значимых инвестиционных проектов с привлечением отечественных и иностранных инвесторов или опыта создания индустриальных парков, инновационных кластеров и технопарков с определенными стоимостными характеристиками;

10) наличие на территории создаваемой особой экономической зоны и прилегающей к ней территории объектов транспортной, инженерной, инновационной, социальной и другой инфраструктуры, которые пригодны для

использования в рамках функционирования особой экономической зоны;

11) наличие проекта планировки территории особой экономической зоны и перспективного плана ее развития;

12) наличие результатов анализа экологических рисков, сопутствующих созданию особой экономической зоны, и стратегии по их минимизации.

Система привилегий для резидентов, в первую очередь, содержит в себе налоговые льготы – то есть, снижение ставок по отдельным налогам и сборам или полная отмена некоторых из них, налоговые каникулы и выгодные инвестиционные налоговые кредиты для резидентов, защита инвесторов от негативных изменений налогового законодательства. Кроме того, по отношению к резидентам применяются также таможенные, финансовые и административные льготы и привилегии. Целями формирования особых экономических зон являются привлечение инвестиций, организация новых рабочих мест, развитие экспортоориентированных и импортозамещающих производств, совершенствование инфраструктуры, повышение конкурентоспособности отечественных товаров и раскрытие экономического потенциала региона.

Кроме того, мощным инструментом территориального развития на сегодняшний день можно назвать создание территорий опережающего социально-экономического развития (ТОР или ТОСЭР).

В законе под территорией опережающего развития понимается часть субъекта РФ, где в соответствии с

решением Правительства установлен особый правовой режим предпринимательской деятельности в целях формирования благоприятной среды для инвестиций, ускоренного развития экономики и создания комфортных условий для жизнедеятельности населения. Такие территории, в первую очередь, характеризуются уникальными условиями ведения деятельности, в частности в сфере налогообложения. Налоги для бизнеса в ТОСЭР являются самыми низкими для нашей страны. Кроме того, предприятия освобождены от уплаты налога на имущество и земельного налога, рекордно снижены страховые взносы (с 30 % до 7,6 %), обнуляется федеральная часть налога на прибыль (остается лишь 5% часть).

Таким образом, в ОЭЗ и ТОСЭР предоставляют сопоставимые налоговые льготы, однако по налогу на прибыль в ОЭЗ установлены более привлекательные и гибкие ставки (в диапазоне от 0 % до 15,5 %) по сравнению с аналогичными льготами ТОСЭР. По налогу на имущество резиденты ОЭЗ и ТОСЭР находятся примерно в одинаковом положении и могут рассчитывать на снижение ставки до 0 % на определенный период, а также на освобождение. Стоит отметить, что льготы по налогу на имущество и налогу на землю для ТОСЭР устанавливаются постановлением правительства. Значительным налоговым преимуществом ТОСЭР перед ОЭЗ являются существенные льготы по НДС и социальным взносам. Так, для резидентов ТОСЭР предусмотрена нулевая ставка по НДС в течение четырех лет, а также снижение выплат по социальным взносам до 7,6 %.

Также надо отметить, что ТОСЭР — это еще и другие беспрецедентные преференции. Здесь упрощены административные процедуры, действует облегченный порядок государственного надзора, ограничено количество и продолжительность проверок. В дополнение к этому для бизнесменов открываются возможности для привлечения льготного финансирования. Большинство услуг для запуска любого проекта, в том числе получение разрешения на строительство, предоставляются через одно окно — управляющую компанию. В субъектах РФ, которые попали в список ТОР, между государством и бизнесом действует соглашение. Бизнес реализует инвестиционный проект, развивает производство и создает рабочие места, прочную социально-экономическую основу, а государство, в свою очередь, гарантирует бизнесу льготы, послабления по проверкам, низкие арендные ставки, другие федеральные и региональные меры поддержки. Все это в конечном итоге дает возможность осуществлять актуальные и востребованные коммерческие проекты, привлекать профессиональные трудовые ресурсы из числа местного населения и реализовывать совместные проекты с действующими городскими предприятиями и с резидентами соответствующей и создаваемой инфраструктурой ТОСЭР.

Таким образом, несмотря на сниженные ставки по ряду налогов, бюджеты всех уровней получают дополнительные налоговые поступления от начавших свою деятельность резидентов и трудоустроившихся граждан. Рост доходов бюджета способствует укреплению финансовой самостоятельности регионов и муниципалитетов, позволяет

увеличить расходы на социальную сферу и поддержку малого и среднего предпринимательства. Таким образом, выгоду от создания и успешного функционирования особых экономических зон фактически получают все стороны. Деятельность резидентов становится прибыльнее за счет многочисленных льгот и преференций финансового и нефинансового характера. Для населения предоставляются новые рабочие места, что означает рост благосостояния жителей, и доступ к современной инфраструктуре. Малый и средний бизнес наращивает выручку благодаря повышению платежеспособности местных потребителей. Государство получает дополнительные доходы в бюджет и реализует стратегические направления региональной политики по комплексному развитию перспективных территорий.

Установление льгот для резидентов осуществляется на основе бюджетного законодательства РФ, вспомогательных нормативных правовых актов и соглашений. Снижение ставок на земельный налог или освобождение резидентов от его уплаты закрепляются муниципальными документами, включая акты представительного органа или главы муниципального образования. Льготы по региональным налогам – транспортному налогу и налогу на имущество организаций – устанавливаются законом субъекта РФ. Ставки по налогу на прибыль организаций и иным федеральным налогам могут быть снижены путем принятия соответствующего федерального закона или постановления Правительства РФ. Аналогична ситуация с таможенными пошлинами, уплачиваемыми в бюджет РФ. Различные преференции нефинансового характера могут быть

предложены и утверждены на любом уровне, в том числе Правительством РФ, Минэкономразвития РФ, профильным органом исполнительной власти субъекта, органами местного самоуправления и непосредственно управляющей компанией особой экономической зоны.

Можно констатировать, что ОЭЗ в своем предназначении носят отраслевой характер и ориентированы на развитие конкретных отраслей экономики. ТОСЭР имеют более комплексное предназначение, где немаловажную роль занимает также социальный аспект - создание комфортных условий жизни для местного населения.

3.2 ОЭЗ в Свердловской области: практика налогового льготирования

Свердловская область – это субъект, где сформированы условия и предпосылки, необходимые для успешной деятельности российских и иностранных инвесторов.

Можно привести пример особой экономической зоны «Титановая Долина» в г. Верхняя Салда Свердловской области, которая была образована на основании Постановления Правительства РФ №1032 от 16.12.2010 и до сих пор остается единственным в Уральском федеральном округе территориальным образованием такого типа.

Управляющей компанией ОЭЗ ППТ «Титановая долина» является открытое акционерное общество «Особая экономическая зона «Титановая долина» (далее – ОАО «ОЭЗ «Титановая долина»), заключившее с Министерством экономического развития Российской Федерации (далее –

Минэкономразвития России) 21 июля 2012 года соглашение об управлении особой экономической зоной. На основании приказа Минэкономразвития России от 27.12.2012 № 825 отдельные полномочия по управлению особой экономической зоной, включая полномочие по управлению и распоряжению земельными участками и иными объектами недвижимости, расположенными в границах особой экономической зоны и находящимися в государственной или муниципальной собственности, переданы ОАО «ОЭЗ «Титановая долина».

Финансирование создания объектов инфраструктуры ОЭЗ ППТ «Титановая долина» осуществляется за счет средств областного бюджета и внебюджетных источников.

Основной специализацией зоны является титановая промышленность, что обусловлено непосредственной близостью компании «ВСМПО-АВИСМА», имеющей статус крупнейшего производителя титана в мире. Ключевым проектом, реализуемым на территории «Титановой долины», стало совместное предприятие данной корпорации с американской авиастроительной компанией «Boeing». В качестве других приоритетных отраслей провозглашены производство строительных материалов и медицинских изделий, деревообрабатывающая промышленность.

Одним из существенных преимуществ ведения предпринимательской деятельности является льготное налогообложение.

Национальное законодательство устанавливает следующие льготы:

Финансовая поддержка проектной деятельности: льготные займы институтов развития и поддержки (займы фонда технологического развития промышленности Свердловской области, Свердловского венчурного фонда, Свердловского областного фонда поддержки предпринимательства), непосредственно субсидии за счет средств областного бюджета.

Имущественная поддержка. В Свердловской области предусмотрено заключение с инвестором договора аренды земельного участка без проведения торгов, в том числе в интересах реализации масштабных инвестиционных проектов при условии их соответствия установленным критериям.

Таблица 1.

Преимущества по уплате налогов, установленные региональными и местными нормативными правовыми актами для резидентов ОЭЗ «Титановая долина»

Налог	Нормативный акт	Общая ставка налога	Ставка, льгота для резидентов ОЭЗ «Титановая долина»	Срок действия налогового преимущества
На прибыль организаций	Закон Свердловской области от 29.11.2002г. №42-ОЗ «О ставке налога на прибыль организаций для отдельных	18% в части налога, зачисляемого в областной бюджет	2%	в течение 10 налоговых периодов, начиная с налогового периода, в котором впервые получена прибыль,

	категорий налогоплательщиков в Свердловской области»		7% 15,5%	подлежащая налогообложению на следующие 5 налоговых периодов начиная с 16 налогового периода
Транспортный налог	Закон Свердловской области от 29.11.2002г. №43-ОЗ «Об установлении и введении в действие транспортного налога на территории Свердловской области»	в зависимости от мощности и двигателя транспортного средства	освобождены от уплаты транспортного налога организации-резиденты ОЭЗ «Титановая долина», на которых после регистрации этих организаций в качестве резидентов ОЭЗ «Титановая долина» зарегистрированы транспортные	в течение 11 последовательных налоговых периодов, считая с налогового периода, в котором транспортное средство зарегистрировано на резидента ОЭЗ «Титановая долина»

			ые средства	
Земельный налог	Решение Верхнесалдинской районной Думы от 16.11.2016 №491 «Об установлении на территории МО Верхнесалдинский район земельного налога»	1,5%	освобождены от уплаты земельного налога организации-резиденты ОЭЗ «Титановая долина» в отношении земельных участков, расположенных на территории ОЭЗ «Титановая долина»	в течение 10 лет

Управление особой экономической зоной «Титановая долина», перспективы ее развития и предложения по совершенствованию законодательства Свердловской области в этой сфере.

В соответствии с пунктом 2 статьи 7 Федерального закона от 22 июня 2005 года № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации»³⁵(далее – Федеральный закон № 116-ФЗ), приказом Министерства экономического развития Российской Федерации от 18.04.2016 № 257 «О передаче Правительству Свердловской области отдельных полномочий по управлению особой экономической зоной промышленно-производственного типа,

³⁵ Об особых экономических зонах в Российской Федерации: Федеральный закон от 22.06.2005 № 116-ФЗ // Собрание законодательства РФ. Ст. 7.

созданной на территориях муниципальных образований Верхнесалдинский городской округ, Сысертский городской округ и «город Екатеринбург» Свердловской области»³⁶ между Министерством экономического развития Российской Федерации и Правительством Свердловской области заключено соглашение от 05.09.2016 № С-581-АЦ/Д14, в соответствии с которым Правительству Свердловской области переданы следующие полномочия по управлению особой экономической зоной «Титановая долина»:

1) ведение реестра резидентов особой экономической зоны;

2) выдача по требованиям резидентов особой экономической зоны или по запросам заинтересованных лиц выписки из реестра резидентов особой экономической зоны;

3) осуществление контроля за исполнением резидентами особой экономической зоны соглашения об осуществлении промышленно-производственной, технико-внедренческой, туристско-рекреационной деятельности или деятельности в портовой особой экономической зоне;

4) заключение соглашений об осуществлении технико-внедренческой или промышленно-производственной деятельности в порядке, установленном Федеральным законом № 116-ФЗ;

5) выполнение функций государственного заказчика по подготовке документации по планировке территории в

³⁶ О передаче Правительству Свердловской области отдельных полномочий по управлению особой экономической зоной промышленно-производственного типа, созданной на территориях муниципальных образований Верхнесалдинский городской округ, Сысертский городской округ и «город Екатеринбург» Свердловской области: Приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 18.04.2016 № 257 //Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

границах особой экономической зоны и созданию инженерной, транспортной, социальной, инновационной и иных инфраструктур этой зоны за счет средств федерального бюджета, бюджета субъекта Российской Федерации, местного бюджета, если иное не установлено законодательством российской Федерации;

б) обеспечение проведения экспертизы проектной документации и экспертизы результатов инженерных изысканий.

Согласно Соглашению «О передаче Правительству Свердловской области отдельных полномочий по управлению особой экономической зоной промышленно-производственного типа, созданной на территориях муниципальных образований Верхнесалдинский городской округ, Сысертский городской округ и «город Екатеринбург» Свердловской области» от 18 апреля 2016 года часть полномочий по управлению ОЭЗ «Титановая долина» передана региональному правительству.

С этого момента за Минэкономразвития остались контролирующие функции и вопросы стратегического развития ОЭЗ, за свердловским правительством — оперативное управление.

Особая экономическая зона «Титановая долина» является инвестиционным проектом федерального уровня, реализация которого осуществляется в регионе с конца 2010 года. В настоящее время ОЭЗ «Титановая долина» - это две конкурентоспособные промышленные площадки, обеспеченные необходимой инженерной инфраструктурой.

Льготы и преференции, действующие в ОЭЗ «Титановая долина», создают максимально комфортные условия для ведения бизнеса.

Планируется, что в 2020-2022 годы развитие ОЭЗ «Титановая долина» будет направлено на:

- создание и обеспечение функционирования объектов инфраструктуры на площадке «Верхняя Салда», в том числе на строительство железнодорожной инфраструктуры;

- проектирование внутриплощадочных и внеплощадочных объектов инфраструктуры площадки «Уктус»

- привлечение резидентов в ОЭЗ «Титановая долина» и сопровождение их деятельности, формирование на территории площадки «Уктус» авиационного кластера.

В рамках исполнения переданных полномочий по управлению ОЭЗ «Титановая долина» на уровне региона разработаны все необходимые правовые акты.

В январе 2020 года Министерством экономического развития Российской Федерации подготовлен и размещен на федеральном портале нормативных правовых актов проект федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» и статью 39.6 земельного кодекса Российской Федерации». Вносимые изменения устанавливают основания для увеличения площади ОЭЗ и возможность для ее уменьшения, упрощают процедуру получения (лишения) статуса резидента ОЭЗ, исключают необходимость создания и функционирования Наблюдательного совета ОЭЗ,

предполагают изменение схемы управления особыми экономическими зонами путем заключения единственного соглашения о создании ОЭЗ между Минэкономразвития России, субъектом Российской Федерации, муниципальным образованием и управляющей компанией ОЭЗ, устанавливая возможность расторжения соглашения с резидентом по соглашению сторон в связи с существенным нарушением условий соглашения и др.

По прогнозам российских экономистов спрос в нашей стране, а также в мире на производство титановой продукции будет в дальнейшем только увеличиваться, что характеризует данную отрасль как очень перспективную. Поэтому необходимо продолжать развивать свободную экономическую зону «Титановая долина» для укрепления позиций России в области титановой промышленности, в которой доля РФ среди всех импортёров титаносодержащей продукции составляет всего 1%. Также развитие данной ОЭЗ окажет благоприятное воздействие не только на состояние всей страны, но и на экономику региона, за счёт притока инвестиций.

Заключение

В результате проведенной работы можно сделать следующие выводы:

1. «Налоговая льгота — это целевое преимущественное право, предоставленное налогоплательщику, или целевое исключение из налоговой базы и объекта налогообложения, введение которого в налоговую систему преследует достижение определенной цели, и по которому имеется возможность определить экономическую, бюджетную, фискальную или социальную эффективность». Предлагаемая принципиально иная по сравнению с официальной трактовка определения понятия «налоговая льгота» наверняка найдет своих оппонентов. И это вполне естественно, поскольку в данном определении можно найти существенные или малосущественные недоработки. Вместе с тем, в данном определении сделана попытка отразить характерные признаки, обосновать и ввести в данную дефиницию определенные критерии, конкретизирующие отличительные черты налоговой льготы, благодаря которым можно было бы отделить ее от других видов налоговых освобождений.

2. В налоговой системе Российской Федерации действует множество различных налоговых льгот, при этом перечень налоговых льгот в последние годы имеет тенденцию к расширению. В связи с этим одним из приоритетных направлений в развитии налоговой политики является оптимизация налоговых льгот, которая должна включать в себя законодательное закрепление основных форм предоставления налоговых льгот, что в свою очередь

позволит производить анализ налоговой системы на предмет перегруженности теми или иными льготами, а также осуществлять различные оценки по группам льгот в сопоставлении с динамикой развития различных социальных и экономических показателей.

3. Налоговые льготы - это форма практической реализации регулирующей функции налогов. Меняя массу начислений по налогам, различные способы и формы их обложения, конкретизации налоговых ставок, меняя области их распространения, льготы по налогам являются важным инструментом налогового регулирования государства. То есть государство целенаправленно влияет на все элементы процесса расширенного воспроизводства с целью стимулирования. Кроме этого, оно сдерживает предпринимательскую, инвестиционную и трудовую активность, контролирует способы накопления капитала в ведущих отраслях экономики, развития прикладной науки, техники и социальной сферы.

4. Арбитражным судам довольно часто приходится рассматривать различные споры, причина их возникновения состоит в том, что налоговая льгота - это известное исключение в разрешительном типе правового регулирования властных отношений по поводу установления, введения и взимания налогов и, как всякое исключение, обладает особым правовым режимом, выражающим специфическое сочетание правовых средств, предназначенных для обеспечения наиболее полного удовлетворения социально-экономических интересов налогоплательщика. Следовательно, даже в случае

обращения за судебной защитой, граждане и организации не могут рассчитывать на установление однозначной истины.

5. Поддержка бизнеса в условиях коронавируса сводится к предоставлению различных льгот, отсрочек и субсидий. Финансовая помощь оказывается адресно. Меры поддержки во многом касаются предпринимателей, оказавшихся под наиболее серьезным влиянием негативных факторов. Все эти действия позволят предпринимателям оставаться на ходу, сохранить рабочие места, уровень доходов граждан и экономику в целом, но смогут ли эти отрасли полноценно восстановиться после завершения эпидемии – большой вопрос. Полный экономический эффект предложенных действий на настоящий момент не может быть предсказан, поэтому пакет реализуемых мер вероятно будет расширяться в случае необходимости.

6. Можно констатировать, что ОЭЗ в своем предназначении носят отраслевой характер и ориентированы на развитие конкретных отраслей экономики. ТОСЭР имеют более комплексное предназначение, где немаловажную роль занимает также социальный аспект - создание комфортных условий жизни для местного населения.

7. По прогнозам российских экономистов спрос в нашей стране, а также в мире на производство титановой продукции будет в дальнейшем только увеличиваться, что характеризует данную отрасль как очень перспективную. Поэтому необходимо продолжать развивать свободную экономическую зону «Титановая долина» для укрепления позиций России в области титановой промышленности, в которой доля РФ среди всех импортёров титаносодержащей продукции

составляет всего 1%. Также развитие данной ОЭЗ окажет благоприятное воздействие не только на состояние всей страны, но и на экономику региона, за счёт притока инвестиций.

Библиографический список

1.Нормативно-правовые акты

1. Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12.12.1993. // Российская газета, № 237, 25.12.1993.

2. О налоге на прибыль предприятий и организаций: Закон РФ от 27.12.1991 N 2116-1 // Собрание законодательства РФ. 1991. Ст.6. (Утратил силу).

3. О социальной защите инвалидов в РФ: Федеральный закон от 24.11.1995 № 181-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1995. Ст.28.2.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Российская газета, № 148-149, 06.08.1998.

5. Об особых экономических зонах в Российской Федерации: Федеральный закон от 22.06.2005 № 116-ФЗ // Собрание законодательства РФ.2005. Ст. 7.

6. Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами: Федеральный закон от 30.12.2006 № 269-ФЗ // Собрание законодательства РФ.2006. Ст.10.

7. О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц: Федеральный закон от 04.10.2014 № 284-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2014. Ст.12.

8. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные

законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2017. Ст. 14.

9. О предоставлении коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов: Постановление Правительства Российской Федерации от 06.05.2011 № 354 // Собрание законодательства РФ. 2011. Ст.11 п.72,п.77.

10. О передаче Правительству Свердловской области отдельных полномочий по управлению особой экономической зоной промышленно-производственного типа, созданной на территориях муниципальных образований Верхнесалдинский городской округ, Сысертский городской округ и «город Екатеринбург» Свердловской области: Приказ Министерства экономического развития Российской Федерации от 18.04.2016 № 257 // Документ не опубликован.

11. Об установлении и введении в действие транспортного налога на территории Свердловской области: Закон Свердловской области от 29.11.2002 № 43-ОЗ // Областная газета, N 250-251, 30.11.2002. Ведомости Законодательного Собрания Свердловской области, № 6(103) Ст.12.

12. Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций: Закон Свердловской области от 27.11.2003 № 35-ОЗ // Областная газета, № 274-275, 29.11.2003, "Собрание законодательства Свердловской области", 19.01.2004, № 11 (2004), Ст.32.

13. Об установлении налоговой ставки в размере 0 процентов для индивидуальных предпринимателей при

применении упрощенной системы налогообложения и патентной системы налогообложения на территории Челябинской области: Закон Челябинской области от 28.01.2015 № 101-ЗО // "Южноуральская панорама", № 12, 29.01.2015 (спецвыпуск № 4). Ст.11.

14. О внесении изменений в Закон Свердловской области ««О введении в действие патентной системы налогообложения на территории Свердловской области: Закон Свердловской области от 20.03.2015 № 22-ОЗ // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 23.03.2015. Ст.22.

15. О внесении изменений в Закон Свердловской области ««Об установлении на территории Свердловской области дифференцированных налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов»: Закон Свердловской области от 20.03. 2015 № 21-ОЗ // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 23.03.2015. Ст.13.

16. О реализации отдельных положений Федерального закона №102-ФЗ от 01.04.2020: Постановление Правительства Свердловской области №217-ПП от 09.04.2020 г. // Официальный интернет-портал правовой информации Свердловской области <http://www.pravo.gov66.ru>. Ст.34.

17. Об установлении и введении в действие на территории Муниципального образования ««город Екатеринбург» Налога на имущество физических лиц: Решение от 25.11. 2014 № 32/24-02-08/92 // "Вечерний

Екатеринбург", № 219, 27.11.2014, "Вестник Екатеринбургской городской Думы", 27.11.2014, № 281. Ст.9.

2. Литература

1. Авдеев А.А. «О порядке применения налоговых льгот». «Налоги», М., 2016.
2. Артемьева С., Калинина А., Николаев И., Шульга И. Экономика льгот. Статья 2. Налоговые льготы // Общество и экономика. – 2015. — №10.
3. Барулин С.В., Макрушин А.В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики. Финансы // 2016. № 2.
4. Брызгалина А.В., Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред..— М.: Аналитика-Пресс, 2016.
5. Гармаева М.А. Соотношение налоговых вычетов и налоговых льгот // Право и экономика. 2018. № 7.
6. Гриценко В.В. Налоговые льготы как институт налогового права РФ // Финансовое право. 2015. № 3.
7. Зарипов В.М. Налоговая льгота: понятие и основные элементы // Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации 2017 года: По материалам VII Междунар. науч.— практ. конф. 23–24 апреля 2018 г.
8. Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук.— М., 2018.
9. Крохина Ю.А. Правовой механизм налога и его элементы. Налоговое право России. Учебник / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: Норма, 2018.

10. Кузнеченкова В.Е. Понятие и классификация налоговых льгот // Финансовое право, 2016, № 2.
11. Кучерявенко Н.П. Налоговые льготы. Основы налогового права. Учебное пособие. Харьков: Легас, 2017.
12. Малько А.В. Льготы, привилегии и иммунитеты в праве; Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. Учебник. М.: Юрист, 2016.
13. Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. М.: Юрист, 2016.
14. Проблемы теории государства и права: Учебное пособие / Под ред. М.Н. Марченко. – М.: Юристь, 2015.
15. Пансков В.Г. О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота» // Финансы и кредит. 2015. № 4 (580).
16. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. - М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2017.
17. Парыгина В.А. Понятие и функции налогообложения // Современное право. 2016. № 10.
18. Печенкин Ю.А. Льготы по налоговому праву России. – М., 2018.
19. Терехина А.П. Роль и значение категории «налоговая льгота» в налоговых правоотношениях // Финансовое право. 2017. № 12.

Выпускная квалификационная работа выполнена мной самостоятельно. Все использованные в работе материалы и

концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

« ____ » _____ 2020 г.

_____ / _____

(подпись)

(ФИО)