

# § ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Никиткова У. О.

## ОБ ОПТИМИЗАЦИИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ПО ИМУЩЕСТВЕННЫМ НАЛОГАМ

***Аннотация.** В настоящее время отдельные скорректированные условия налогообложения приводят к возникновению споров и требуют внесения поправок в налоговое законодательство. В статье анализируются проблемы практики предоставления преференций, особое внимание уделяется вопросу эффективности налоговых льгот. Выявляется дискриминационный характер отдельных налоговых льгот предоставляемых федеральным уровнем по имущественным налогам. Отдельные положения предоставления преференций на федеральном уровне дают возможность организациям на вполне законном основании не платить налоги, что ведет к сокращению доходов бюджетов. Отдельные положения предоставления преференций на федеральном уровне дают возможность организациям на вполне законном основании не платить налоги, что ведет к сокращению доходов бюджетов. Предлагается совершенствование налогового законодательства в части установления налоговых льгот, оптимизация предоставления налоговых льгот по имущественным налогам как направление финансового укрепления бюджетов. Предлагается совершенствование налогового законодательства в части установления налоговых льгот, оптимизация предоставления налоговых льгот по имущественным налогам как направление финансового укрепления бюджетов, введение целевой направленности предоставления льгот для налогоплательщиков, развивающих экономическую деятельность территорий. Весь процесс перераспределения льгот должен быть направлен на увеличение собственных доходов бюджетов и способствовать развитию конкретных территорий, в этом случае предоставляемые льготы будут эффективными и приобретут экономический смысл.*

***Ключевые слова:** местные налоги, оптимизация, эффективность, местное самоуправление, местные бюджеты, налоговая политика, финансовая самостоятельность, налоговые льготы, преференции, налоговая база.*

***Review.** At the present new terms of taxation raise debate and therefore requires certain amendments to be made to the tax legislation. The present article deals with the problems that may arise in the process of granting preferences. Special attention is paid to the question about efficiency of tax exemptions. The author of the article describes a discriminatory nature of particular tax preferences granted by the federal government for wealth tax. Sometimes federal tax preferences allow companies*

*to avoid paying taxes on legal grounds. This reduces budget revenues. The author of the article suggests that the tax legislation should be modernized in so far as it refers to tax exemptions. The author also suggests to improve the process of granting tax preferences for wealth tax as a new way to enhance the budgets and to set up goals for taxpayers who develop local economic activity. The whole process of granting tax preferences should be aimed at increasing local budget revenues and contribute to the development of particular regions. Only in this case granted preferences and exemptions would become efficient and economically important.*

**Keywords:** local tax, optimization, efficiency, local self-government, local budgets, tax policy, financial independence, tax exemptions, preferences, taxable income.

Развитие экономики территорий и укрепление финансовой самостоятельности региональных и местных бюджетов с помощью повышения эффективности предоставления налоговых льгот является одним из важных направлений налоговой политики на современном этапе.

Одобреными Правительством РФ в мае 2013 года «Основными направлениями налоговой политики РФ на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» предусмотрено продолжить работу по оптимизации налоговых льгот по местным и региональным налогам<sup>1</sup>.

Как представляется, реформированию должны подвергнуться льготы, не имеющие экономического эффекта и не способствующие развитию налогового потенциала территорий.

Отдельные льготы, установленные федеральным законодательством, носят дискриминационный характер для местных бюджетов. Так большое количество земель, которые могли бы являться источниками доходов муниципальных бюджетов, освобождены от уплаты земельного налога в результате принятых на федеральном уровне решений, при этом часть земель не учитывается как объект налогообложения.

<sup>1</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов. Одобрены Правительством Российской Федерации 30 мая 2013 года.

В соответствии с действующим федеральным налоговым законодательством по земельному налогу предоставляется право на получение налоговой скидки, т.е. право уменьшить налоговую базу на не облагаемую налогом сумму в размере 10000 руб. для отдельных категорий налогоплательщиков определенных в п. 5 ст. 391 НК РФ. В соответствии со статьей 395 НК РФ предусмотрены налоговые освобождения для отдельных категорий плательщиков<sup>2</sup>. Например, в Рязанском регионе налоговые преференции, установленные федеральным законодательством, составляют в настоящее время около 5% всей суммы налога<sup>3</sup>.

При практическом применении налоговых льгот, предоставляемых федеральным уровнем, возникают отдельные проблемы. В частности, в соответствии с федеральным законодательством, религиозные организации полностью освобождаются от уплаты земельного налога в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного либо благотворительного назначения, независимо от нахождения на дан-

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции последующих законов).

<sup>3</sup> Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам в Рязанской области (Форма № 5-НМ) за 2009–2012 гг. // www.r62.nalog.ru

ном земельном участке зданий, строений и сооружений иного назначения. Данное положение не исключает возможности использования земельных участков, переданных указанным организациям, в коммерческих, а также в личных целях.

Полностью освобождаются от уплаты налога и общероссийские общественные организации инвалидов в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности. Такой порядок позволяет сохранять право на освобождение от уплаты налога и в случае, если расположенное на освобожденных от налогообложения земельных участках имущество передается в аренду. Кроме того, это также позволяет использовать право на освобождение от уплаты налога по земельному участку, на котором расположено здание коммерческой организации, созданной общественной организацией инвалидов.

Очевидно, что отдельные положения предоставления преференций на федеральном уровне дают возможность организациям на вполне законном основании не платить данный налог. Это ведет к сокращению доходов местных бюджетов, а также не обеспечивает равенства участников экономических отношений перед налоговым законодательством и не способствует стимулированию рационального использования земельных ресурсов.

Таким образом, необходимым является пересмотр отдельных условий предоставления федеральным законодательством налоговых преференций. В частности, на наш взгляд, следовало бы в отношении религиозных организаций отменить налоговую льготу в форме освобождения от налогообложения по земельному налогу, предоставив возможность местным органам власти снижать такие ставки налога, например, до уровня ставок для земель, занятых жилым фондом.

Относительно общероссийских общественных организаций инвалидов, возможно рассмотрение вопроса об отмене права на освобождение от уплаты земельного налога, если данным правом пользуются коммерческие организации, созданные общероссийскими общественными организациями инвалидов. Такой порядок применения преференций обеспечит, на наш взгляд, равные условия хозяйствования и вместе с тем позволит в установленных законодательством случаях компенсировать расходы указанных организаций на уплату земельного налога.

Как представляется, необходимо отменить практику предоставления льгот федеральным законодательством по местным налогам. Федеральный бюджет вправе будет в целях финансовой поддержки отдельных отраслей экономики при необходимости компенсировать льготы прямыми субсидиями за счет сокращения субсидий бюджетам субъектов федерации. Наряду с этим, реализация данного предложения будет способствовать не только увеличению собственных доходов муниципалитетов, но и укреплению их финансовой самостоятельности и снижению дотационности<sup>1</sup>.

В целях обеспечения финансовыми источниками муниципалитетов государство может платить земельный налог в бюджет муниципалитета за землю, находящуюся в государственной собственности, тем самым заменяя прямые дотации данным муниципалитетам. Такая практика, например, активно используется в зарубежных странах (Финляндии и др.) и направлена на содействие повышению эффективности муниципального управления.

Другой имущественный налог — налог на имущество физических лиц, имеет специ-

<sup>1</sup> Никиткова У.О. История и современность земельного налогообложения в России // Финансовое право и управление. 2013. № 1.

фику в правовом регулировании, выражающуюся в том, что действующий Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит отдельной главы, посвященной этому налогу, как это сделано в отношении других налогов и сборов. Основным источником федерального уровня по регулированию налога на имущество физических лиц является Закон Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц».

В соответствии со статьей 4 действующего закона РФ № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц» по налогу на имущество физических лиц предусмотрены налоговые освобождения для отдельных категорий граждан и имущества<sup>1</sup>. В Рязанском регионе налоговые льготы, установленные федеральным законодательством, составляют в настоящее время порядка 40% всей суммы налога. Кроме того, согласно п. 4. ст. 4 Закона № 2003–1, налоговые льготы и основания для их использования могут предоставляться также органами местного самоуправления. На протяжении 2009–2012 гг. налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц, установленные нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, составляли в Рязанском регионе около 1% всей суммы налога, поступившей в бюджет<sup>2</sup>.

Необходимо отметить, что законодательством не предусмотрена дифференциация предоставления льгот в зависимости от типа использования строения. В частности, согласно п. 2 ст. 4 Закона № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц», от уплаты

налога полностью освобождаются пенсионеры. Таким образом, регистрация любого имущества, в том числе производственного назначения со значительными суммами инвентаризационной оценки, на пенсионеров дает родственникам — предпринимателям ощутимые налоговые послабления, которые приводят к злоупотреблениям нормами налогового законодательства. Во всяком случае, экономия на налоге при регистрации объекта недвижимости на пенсионера очевидна. Чтобы исключить злоупотребления, на наш взгляд, следовало бы внести изменения в Закон № 2003–1, предусматривающие предоставление льготы пенсионерам не по всем принадлежащим им строениям и помещениям, а только на жилое помещение. Можно предложить введение критерия назначения для личного проживания, сдачи в аренду, коммерческого и торгового использования, промышленного использования и другого имущества. Согласно данному критерию по каждому виду назначения могут применяться различные виды льгот.

В целях поддержания и развития отрасли строительства на местном уровне следует применять освобождение новостроек в период их строительства и на определенный срок после регистрации нового объекта. Одновременно необходимо предусмотреть увеличение суммы налога на имущество (через отмену льгот, повышение ставок), которое фактически не используется. Например, муниципальным органам власти предоставить право увеличивать ставки налога в 1,5–2 раза для собственников пустующей или второй жилой недвижимости. Предложение применимо и по отношению к собственникам земельных участков. Данный порядок будет, на наш взгляд, способствовать более эффективному использованию объектов недвижимости и стимулированию заинтересованности муниципалитетов в проведе-

<sup>1</sup> О налогах на имущество физических лиц: Закон РФ от 09.12.1991 № 2003–1 (в редакции последующих законов)

<sup>2</sup> Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам в Рязанской области (Форма № 5-НМ) за 2009–2012 гг. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)

нии качественных работ по учету объектов налогообложения.

В целях оптимизации предоставления налоговых льгот считаем необходимым изменить состав льготизируемых категорий граждан, а также перечень освобождаемого от налога имущества. Действующий порядок исчисления и взимания налога позволяет применять отдельные схемы уклонения от налогообложения и приводит к значительным недопоступлениям доходов в бюджеты муниципалитетов. В частности, необоснованным является отсутствие ограничений по количеству, размеру и назначению использования льготизируемого имущества. Письмо Минфина России от 11.08.2009 г. № 03–05–06–01/73 подтверждает, что независимо от того, использует ли пенсионер льготизируемое имущество в коммерческих целях или нет, он все равно освобождается от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении таких объектов. Указанный порядок предоставления льгот действует и для других категорий собственников, перечисленных в ст. 4 Закона РФ № 2003–1, за исключением творческих мастерских и других организаций культуры, а также садовых и дачных домиков.

С целью исправления данного положения возможно введение целевой направленности предоставления льгот, которые должны предоставляться приоритетно налогоплательщикам, развивающим экономическую деятельность муниципалитета.

Следовало бы также рассмотреть и вопрос целесообразности сохранения налоговых льгот по местным налогам, установленных федеральным законодательством отрасли в целях финансовой поддержки отдельных отраслей экономики. Достичь заданной цели, если эти отрасли нуждаются в финансовой поддержке государства, можно и другим путем — прямого бюджетного финансирования соответствующих организаций из федерального бюджета. Федеральный бюджет не по-

несет в данном случае финансовых потерь, поскольку соответственно уменьшится сумма субсидий бюджетам субъектам федерации. Вместе с тем, реализация данного предложения будет способствовать не только увеличению собственных доходов муниципалитетов, но и росту их финансовой самостоятельности и снижению дотационности.

Существенной корректировки, в части предоставления льгот федеральным законодательством, требует налог на имущество организаций.

В соответствии с действующим федеральным налоговым законодательством по налогу на имущество организаций, предусмотрены налоговые освобождения для отдельных категорий плательщиков или объектов налогообложения. Так, в соответствии со статьей 381 НК РФ, полностью от налогообложения освобождаются организации и учреждения уголовно-исполнительной системы, в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций; религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности; общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов) — в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности; имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий; имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций; имущество государственных научных центров; и др. Статья Налогового кодекса, посвященная налоговым льготам по налогу на имущество организаций, включает в себя 16 пунктов<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции последующих законов).

В Рязанском регионе, например, налоговые льготы, установленные федеральным законодательством, составляют в настоящее время более 30% всей суммы налога, поступившей в региональный бюджет<sup>1</sup>.

Кроме того, согласно п. 2. ст. 372 НК РФ, налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками могут предусматриваться также законами субъектов РФ. Законом Рязанской области от 29 апреля 1998 г. № 68-ОЗ «О налоговых льготах» предусмотрено право на освобождение от уплаты налога для отдельных объектов налогообложения для 13 категорий налогоплательщиков и пониженные ставки (от 0,8 до 1,6 пункта (процента)) по отдельным объектам налогообложения для 5 категорий налогоплательщиков<sup>2</sup>. На 2009–2012 гг. налоговые льготы по налогу на имущество организаций, установленные законом субъекта, составляли в Рязанском регионе более 30% всей суммы налога, поступившей в бюджет. Таким образом, общая сумма льгот, предоставленных в регионе организациям, составляет примерно 60% всей суммы налога, поступившей в бюджет<sup>3</sup>.

На практике предоставление такого большого количества льгот по данному налогу приводит к значительным недопоступлениям сумм налога в региональный бюджет. Доля налога на имущество организаций в 2009–2012 гг. составляла в среднем 15% общего объема налоговых поступлений регионального бюджета.

Очевидно, что для эффективного развития налогообложения имущества необходимо изменение состава льгот.

<sup>1</sup> Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на имущество организаций в Рязанской области (Форма № 5-НИО) за 2009–2012 гг. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)

<sup>2</sup> О налоговых льготах: Закон Рязанской области от 29 апреля 1998 г. № 68-ОЗ (в редакции последующих законов).

<sup>3</sup> Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на имущество организаций в Рязанской области (Форма № 5-НИО) за 2009–2012 гг. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)

В частности, требуется пересмотреть вариант льготирования религиозных организаций и коммерческих организаций, созданных все-российскими общественными организациями инвалидов, которые практически полностью освобождены от налога на имущество (даже имущества, передаваемого в аренду и т.п.). В условиях широкого получения первой категорией льготников имущества в собственность значительного количества объектов имущества (в том числе в рамках возврата имущества церкви) такое положение дел не способствует эффективному их использованию и не согласуется с принципом равенства и всеобщности налогообложения. Распространенная схема минимизации налоговой базы путем регистрации объекта имущества за общественными организациями инвалидов существенно снижает эффективность применения льготы и может быть в перспективе заменена прямыми субсидиями со стороны государства.

Прямое субсидирование может использоваться для финансирования фундаментальных научных исследований и опытно-конструкторских работ (гранты), внедрения в производство новой техники и переподготовки кадров. Следует заметить, что субсидии могут поощрять развитие перспективных отраслей и поддерживать нерентабельные, но стратегически важные предприятия.

Аналогичный порядок субсидирования может быть предусмотрен для имущества специализированных протезно-ортопедических предприятий и имущества государственных научных центров.

Целесообразным было бы уточнить состав имущества, которое может освобождаться от налогообложения в коллегиях адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультациях. Причем ограничить состав лишь имуществом, предназначенным и фактически используемым для осуществления указанной деятельности.

Что же касается имущества, признаваемого памятниками истории и культуры федерального (или регионального) значения, необходимым дополнением стало бы установление условия, по которому льгота действует только в случае направления на реконструкцию и поддержку исторического облика указанных объектов (в том числе и предоставленных во временное пользование). Льгота может предоставляться в размере сумм, сопоставимых по размеру с налоговыми отчислениями при отсутствии указанной льготы. Основанием для такой корректировки служит достаточно распространенная ситуация, когда собственниками (пользователями) не выполняются требования к содержанию объекта культурного наследия, порядку и срокам проведения реставрационных и ремонтных работ, а также иные работы обеспечивающие сохранность такого объекта, оформление которых происходит до включения памятника в реестр памятников истории и культуры.

Предлагаемый порядок предоставления льгот по налогу на имущество, признанное памятниками архитектуры, истории и культуры, направлен на то, чтобы стимулировать организации к выполнению требований законодательства по содержанию объектов культурного наследия.

Кроме того, предоставление целевых налоговых льгот по налогу на имущество организаций в сочетании с пониженными налоговыми ставками ведет к росту инвестиций в развитие производства, и, следовательно, к обновлению и расширению основных фондов за счет новейших средств производства, роста производительности труда, увеличению объемов выпуска более совершенной и конкурентоспособной продукции, что в итоге приводит к наращиванию налоговой базы. Регулировать процесс обновления основных фондов проще на региональном уровне, в частности, через механизм инвестиционного налогового кредита. В этой

связи представляется возможным оставить данный налог в числе региональных налогов и закрепить НК РФ или БК РФ норматив отчислений от данного налога на постоянной основе для муниципальных образований.

Представляет интерес опыт зарубежных стран, в частности США, по привлечению инвестиций и развитию налоговой базы территорий.

Так, например, если предприятия и предприниматели наращивают свою деятельность в данном муниципалитете, местные власти могут освобождать их на несколько лет от налога на собственность, вновь образованным предприятиям предоставлять кредиты и субсидии. Для поддержания малого бизнеса на территории муниципалитетов считаем целесообразным создать льготные условия налогообложения.

Во многих зарубежных странах (Германии, Швеции, Голландии, Франции и др.) распространена практика применения уплаты имущественного налога как основы для разнообразных вычетов по другим налогам.

В российской практике налогообложения налог на имущество организаций может служить основой вычетов для целей налога на прибыль организаций. Налог на имущество физических лиц может служить основой вычетов для целей налога на доходы физических лиц, если собственность используется в коммерческих целях или сдается в аренду.

Изложенное дает основание для вывода о том, что большинство предоставляемых льгот по рассматриваемым имущественным налогам не имеют экономического эффекта, а только освобождают от уплаты налога налогоплательщиков.

Чтобы исправить данное положение, возможно введение целевой направленности предоставления льгот для налогоплательщиков, развивающих экономическую деятельность конкретных территорий.

Отмена федеральных льгот при этом должна способствовать увеличению собственных доходов бюджетов. Налогоплательщики, которым предоставлено федеральным центром право не платить налоги, могут получить субсидии на развитие своей деятельности, компенсировав отмену федеральных льгот.

Для привлечения на свои территории новых предприятий и предпринимателей местные органы власти должны иметь финансовые возможности создавать им льготные условия налогообложения. К примеру, освобождать их на несколько лет от имущественных налогов, если они активизируют свою деятельность в данном муниципалитете. Кроме того, можно предложить создание городских предпринимательских зон с льготами по налогообложению. С этой целью начинающим свою деятельность предприятиям

могут предоставляться кредиты и субсидии, оказываться активная поддержка малому бизнесу.

Следует обратить внимание на зарубежный опыт налогообложения имущественными налогами: во многих странах (США, Германия, Италия, Голландия и др.) распространенным условием корректировки установления льгот является учет фискальных потребностей государства и муниципалитетов, а также платежеспособность налогоплательщика.

Таким образом, весь процесс перераспределения льгот должен быть направлен на увеличение собственных доходов бюджетов и способствовать развитию конкретных территорий, в этом случае предоставляемые льготы будут эффективными и приобретут экономический смысл.

### Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции последующих законов).
2. О налогах на имущество физических лиц: Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 (в редакции последующих законов)
3. О налоговых льготах: Закон Рязанской области от 29 апреля 1998 г. № 68-ОЗ (в редакции последующих законов).
4. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов. Одобрены Правительством Российской Федерации 30 мая 2013 года.
5. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам в Рязанской области (Форма № 5-НМ) за 2009–2012 гг. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)
6. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на имущество организаций в Рязанской области (Форма № 5-НМО) за 2009–2012 гг. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)
7. Пансков В. Г. Налоговое стимулирование инновационной деятельности и развитие малого и среднего бизнеса // Финансы. 2012. № 10.
8. Никиткова У. О. История и современность земельного налогообложения в России // Финансовое право и управление. 2013. № 1.
9. URL: <http://ifs.org.uk>

### References (transliterated)

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast» vtoraya): Federal'nyi zakon ot 05.08.2000 № 117-FZ (v redaktsii posleduyushchikh zakonov).

2. O nalogakh na imushchestvo fizicheskikh lits: Zakon RF ot 09.12.1991 № 2003–1 (v redaktsii posleduyushchikh zakonov)
3. O nalogovykh l'gotakh: Zakon Ryazanskoi oblasti ot 29 aprelya 1998 g. № 68-OZ (v redaktsii posleduyushchikh zakonov).
4. Osnovnye napravleniya nalogovoi politiki Rossiiskoi Federatsii na 2014 god i na planovyi period 2015 i 2016 godov. Odobreny Pravitel'stvom Rossiiskoi Federatsii 30 maya 2013 goda.
5. Otchet o nalogovoi baze i strukture nachislenii po mestnym nalogam v Ryazanskoi oblasti (Forma № 5-NM) za 2009–2012 gg. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)
6. Otchet o nalogovoi baze i strukture nachislenii po nalogu na imushchestvo organizatsii v Ryazanskoi oblasti (Forma № 5-NIO) za 2009–2012 gg. // [www.r62.nalog.ru](http://www.r62.nalog.ru)
7. Panskov V.G. Nalogovoe stimulirovanie innovatsionnoi deyatelnosti i razvitie malogo i srednego biznesa // *Finansy*. 2012. № 10.
8. Nikitkova U. O. Istoriya i sovremennost' zemel'nogo nalogooblozheniya v Rossii // *Finansovoe pravo i upravlenie*. 2013. № 1.
9. URL: <http://ifs.org.uk>