

УДК 336.2

Система регионального налогообложения: правовой и экономический анализ

ЛИПАТОВА ИННА ВЛАДИМИРОВНА,

кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента «Налоговая политика и таможенно-тарифное регулирование», Финансовый университет, Москва, Россия
lipinna@land.ru

Аннотация

Региональные налоги играют важную роль в формировании доходной части бюджетов субъектов Российской Федерации. Федеративное устройство государства всегда вызывает необходимость решения проблемы, связанной с разделением полномочий федерального центра и субъектов федерации. Частью общей проблемы разграничения полномочий между федеральным и региональным уровнями власти является определение налоговой компетенции.

В России как в федеративном государстве с высокой дифференциацией регионов по количеству и качеству производственных ресурсов, где необходимо соблюдать баланс решения двух основных задач: сохранение единства экономического пространства страны и стимулирование регионального развития с учетом специфики субфедеральных образований, — проблема налоговых полномочий органов власти разных уровней относится к числу приоритетных для налоговой политики. Наиболее значимым среди региональных налогов (как собственный источник доходов бюджетов субъектов Российской Федерации) является налог на имущество организаций.

В работе рассмотрен круг вопросов, освещающих законодательное закрепление полномочий субъектов Российской Федерации в иерархии нормативно-правового регулирования налоговых отношений. Прежде всего, рассмотрены конституционные положения в части регламентации правовых форм регулирования.

Целью данной работы является исследование объема, содержания и пределов полномочий субъектов Российской Федерации по правовому регулированию региональных налогов на примере налога на имущество организаций.

Ключевые слова: полномочия субъектов Российской Федерации; разграничение налоговых полномочий; законодательство о налогах и сборах; региональные налоги; налог на имущество организаций; Конституция Российской Федерации; Налоговый кодекс Российской Федерации.

The System of Regional Taxation: Legal and Economic Analysis

LIPATOVA I. V.,

Ph. D., Associate Professor of the Department "Taxation policy and customs and tariff regulation",
Financial University, Moscow, Russia
lipinna@land.ru

Abstract

The regional taxation plays a major role in the formation of budget income part of the sub-federal units of the Russian Federation. The federal structure of the state always causes the need to deal with the main problem of any federation: the separation or delegation of the powers of the federal center and the territorial subjects. One of the parts of the general problem of the division of powers between the federal and regional levels of government is the definition and the determination of the tax jurisdiction.

Due to the fact that Russia is a federal state with a high differentiation of her regions by the quantity and the quality of the capital or production resources, where it is necessary to keep balance while solving two main problems: to preserve the unity of the economic space of the country and to promote the regional development, taking into account the specifics of the sub-federal entities – the problem of the taxation powers scale of the authorities at various levels is one of the priorities for the tax policy. The most important of the regional taxes (as its own source of budget incomes of the economic subjects of the Russian Federation) is the property tax imposed on organizations.

The article examines the whole range of issues covering the legislative consolidation of authoritarian powers of the entities of the Russian Federation. First of all, there were considered the constitutional provisions regarding the regulation of the legal forms of control related to the approval and the introduction of tax framework of reference of the Russian Federation and its subjects. There were also issues analyzed regarding how the general constitutional principles of the distribution of the tax competence are implemented in the federal legislation, especially in the Tax Code of the Russian Federation describing the property tax of the organizations. One can fairly state that once the sub-federal units of the Russian Federation are granted the authority to control and monitor all the elements regarding the regional taxation basing on the example of the property tax of the organizations, the sub-federal units of the Russian Federation will be secured with the constitutional rights and the real chances to conduct their own taxation policies.

The purpose of this research is to study the scope, content and the limits of authority of the sub-federal units of the Russian Federation in terms of the legal regulation of regional taxes on the example of the property tax of the organizations.

Keywords: the powers of the sub-federal units of Russian Federation; the distinction of tax powers; the legislation regarding taxes and fees; regional taxes; property tax of the organizations; the Constitution of the Russian Federation; the Tax Code of the Russian Federation.

Правовые формы разграничения налоговых полномочий между Российской Федерацией (РФ) и ее субъектами заложены в Конституции РФ¹.

Конституция РФ предусматривает институт разграничения предметов ведения и полномочий в ч. 3 ст. 5 в качестве одного из принципов федеративного устройства, а в ч. 3 ст. 11 закрепляет, что указанное разграничение осуществляется Конституцией РФ, Федеративным и иными договорами о разграничении предметов ведения и полномочий.

Так, в Конституции РФ разграничение полномочий федеральных органов государственной

власти и органов государственной власти субъектов РФ в налоговой сфере закреплено следующим образом: согласно п. «з» ст. 71 в ведении РФ находятся федеральные налоги и сборы, а установление общих принципов налогообложения и сборов в РФ согласно подп. «и» ч. 1 ст. 72 отнесено к совместному ведению РФ и субъектов РФ. По предметам совместного ведения принимаются федеральные законы и соответствующие им законы субъектов РФ (ч. 2 ст. 76 Конституции РФ).

В ч. 3 ст. 75 Конституции РФ также оговаривается, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в РФ устанавливаются федеральным законом.

Из этого положения следует, что субъекты РФ не вправе определять налоговые изъятия

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (в ред. от 21.07.2014).

произвольно, в нарушение принципов, закрепленных Конституцией РФ и федеральным законом.

Следует отметить, что прямо не сформулированные в Конституции РФ, Налоговом кодексе РФ (НК РФ)², а также в других федеральных законах принципы налогового права в полной мере не позволяют создать основу реализации соответствующих вопросов на практике, что, в свою очередь, восполняется иным правовым регулированием, в том числе и посредством толкования Конституционным Судом РФ положений Конституции РФ. Так, еще до принятия НК РФ Конституционный Суд РФ сформулировал важнейшие принципы установления и взимания налогов и сборов, которые были учтены и получили закрепление в НК РФ и фактически стали его базовыми основами.

В связи с тем, что вопросы правового регулирования региональных налогов и компетенции субъектов РФ в этих правоотношениях недостаточно полно регламентировались в Законе РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в ред. от 11.11.2003)³, они стали предметом рассмотрения правоприменительной практики. Так, в постановлении Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П⁴ впервые были сформулированы конституционные подходы правовой регламентации этой сложной темы, в последующем нашедшие свое воплощение как в нормах ч. 1 НК РФ, так и в правовых позициях самого суда, оформленных соответствующими судебными актами.

В этом постановлении Конституционного Суда РФ были сделаны важные выводы в отношении полномочий субъектов РФ. Так, регулирование федеральными законами региональных налогов носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых

институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется законодателем субъекта РФ. Установление налога субъектом РФ означает его право самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории соответствующий налог, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает право, но не обязанность установить налог. Установление регионального налога означает также конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил предоставления льгот, способы исчисления конкретных ставок и т.д. Принятие федерального закона о региональном налоге порождает право субъектов РФ самостоятельно принять и оформить в законодательном порядке решение о введении данного налога на своих территориях.

Данное положение с 1997 г. получило свое дальнейшее качественное развитие в судебной практике Конституционного Суда РФ. Как было указано в постановлении Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П⁵, перечень региональных налогов, внесение в него изменений и дополнений, круг налогоплательщиков, а также существенные элементы каждого регионального налога (в том числе объект налогообложения, налоговая база, предельная ставка налога) должны регулироваться федеральным законом, с тем чтобы не допускать излишнего обременения налогоплательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемыми законами субъектов РФ о региональных налогах, формирования доходной части бюджетов одних субъектов РФ за счет других, нарушения конституционных положений о единстве

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1: Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 28.12.2016).

³ Данный закон утратил силу с 01.01.2005 в связи с принятием Федерального закона от 29.07.2004 № 95-ФЗ.

⁴ По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П.

⁵ По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации „Об основах налоговой системы в Российской Федерации“», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами Общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан: постановление Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П.

экономического пространства, равенстве прав человека и гражданина, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств. В настоящий момент это положение закреплено в п. 6 ст. 12 НК РФ, в соответствии с которым не могут устанавливаться региональные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

Из производного характера полномочий субъекта РФ на установление налога (как реализация его права решать, вводить или не вводить на своей территории соответствующий налог) вытекает и его право конкретизировать общие правовые положения федеральных законов, в том числе детально определять субъекты и объекты налогообложения, способы исчисления конкретных ставок и т.д.⁶

Другой вывод, сделанный Конституционным Судом РФ в постановлении от 21.03.1997 № 5-П, касался того, что законодатель субъекта РФ может осуществлять правовое регулирование регионального налога при условии, что такое регулирование не увеличивает налоговое бремя и не ухудшает положение налогоплательщиков по сравнению с тем, как это определяется федеральным законом.

Кроме того, как было указано в последующих актах Конституционного Суда РФ, независимо от того, каким является налог: федеральным или региональным, федеральный законодатель обязан при его установлении определить максимальную налоговую ставку, поскольку «законно установленными» могут считаться только такие налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов РФ в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, определенными федеральным законом; существенные элементы каждого регионального налога, в том числе предельная ставка, должны регулироваться федеральным законом⁷.

⁶ По жалобе гражданки Шуклиной Л.В. на нарушение ее конституционных прав положением пункта 1 статьи 3 Закона Магаданской области «О введении в действие на территории Магаданской области единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности»: определение Конституционного Суда РФ от 10.07.2003 № 342-О.

⁷ См., например: По жалобе гражданина Игнатьичева М.В. на нарушение его конституционных прав положениями статей 2, 4 и 5 Федерального закона «О налоге на игорный бизнес», Законом Нижегородской области «О ставках налога на игорный бизнес» и Законом Ивановской области «О ставках налога на

Таким образом, законодательство субъектов РФ по региональным налогам может действовать только в рамках той компетенции, которая органам власти субъекта прямо предоставлена федеральным законодательством о налогах и сборах.

Следующий уровень нормативно-правового регулирования налоговых полномочий — НК РФ.

Правовое регулирование отношений, возникающих в сфере налогообложения, как следует из положений гл. 1 НК РФ, осуществляется законодательством о налогах и сборах и нормативными правовыми актами о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 14 НК РФ к региональным относятся три налога: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог.

В этой связи необходимо отметить, что согласно п. 2 ст. 12 НК РФ в российской налоговой системе региональными признаются налоги, устанавливаемые НК РФ и законами субъекта РФ и вводимые в действие законами субъектов РФ. Региональные налоги обязательны к уплате только на территории соответствующих субъектов РФ. Прекращение действия региональных налогов на территории субъектов РФ также осуществляется в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах.

В НК РФ определены следующие полномочия законодательных (представительных) органов субъектов РФ в сфере правового регулирования налога на имущество организаций:

- установление (введение в действие) и прекращение действия налога на имущество организаций на территории субъекта РФ в соответствии с НК РФ;
- установление (изменение) налоговой ставки в пределах установленных гл. 30 НК РФ;
- установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со ст. 380 НК РФ;
- установление порядка и срока уплаты налога и авансовых платежей по налогу;
- право предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков не исчислять и не

игорный бизнес»: определение Конституционного Суда РФ от 09.04.2002 № 69-О.

уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода;

- право не устанавливать отчетные периоды;
- установление особенностей определения налоговой базы;
- предоставление налоговых льгот и определение оснований, порядка и условий их применения и отмена льгот;
- установление дополнительных оснований и иных условий предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налога (кроме установленных федеральным законодательством в ст. 64 НК РФ);
- установление иных оснований и условий предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита (кроме установленных федеральным законодательством в ст. 67 НК РФ)⁸.

На уровне субъектов РФ законодательство о налогах и сборах состоит из единственных правовых актов — законов субъекта РФ. Для анализа действующего законодательства субъектов РФ использовалась база документов «Информация о действующих налогах и сборах в Российской Федерации» на сайте ФНС России, в которой представлены законы всех субъектов РФ, регулирующие взимание региональных налогов⁹.

Законами субъектов РФ налог на имущество организаций введен во всех субъектах РФ. В большинстве субъектов РФ с целью правового регулирования взимания налога на имущество организаций приняты специальные законы. Кроме того, в ряде регионов приняты законы о налоговых льготах по налогу на имущество организаций для отдельных категорий налогоплательщиков. В 9 субъектах РФ действуют законы, которые в пределах компетенции регулируют отношения в сфере региональной налоговой политики и регламентируют отношения по особенностям взимания всех налогов и сборов на территориях того или иного субъекта РФ, в том числе и налога на имущество организаций.

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 28.12.2016).

⁹ Сайт Федеральной налоговой службы. База документов «Информация о действующих налогах и сборах в Российской Федерации». URL: <http://nalog.garant.ru/fns/inf/> (дата обращения: 28.12.2016).

Анализ действующего законодательства субъектов РФ свидетельствует о том, что все вышеперечисленные полномочия субъектов РФ в сфере правового регулирования налога на имущество организаций представлены в законодательстве субъекта РФ в том или ином сочетании.

В некоторых законах предусмотрено лишь правовое регулирование в части, отнесенной НК РФ к ведению субъектов РФ, и не дублируются положения федерального законодательства. Например, в Республике Тыва законом субъекта¹⁰ определяется только ставка, порядок и сроки уплаты налога на имущество организаций, в Алтайском крае, кроме вышеназванного, устанавливаются законом¹¹ особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества.

По-разному реализуется в законодательстве субъектами РФ полномочие по установлению размера ставки по налогу на имущество организаций, а также установлению дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Например, в Псковской области налоговая ставка установлена в размере 1,9%, в подавляющем же большинстве субъектов РФ ставка налога на имущество организаций — 2,2%.

Законами 38 субъектов РФ установлены налоговые ставки в отношении имущества, база по которому исчисляется как кадастровая стоимость, причем в 14 субъектах РФ ставки снижены по сравнению с предельными значениями, установленными п. 1.1 ст. 380 НК РФ. Например, в Томской области в 2015 г. — 0,5%, в 2016 г. — 1,0%, в 2017 г. — 1,5%, в 2018 г. и последующие годы — 2,0%, в Республике Бурятия — 0,5% с 2015 г., 2,0% — с 2020 г.

Наряду с налоговыми ставками в законах субъектов РФ установлены особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества. Так, в Законе Республики Бурятия от 26.11.2002 № 145-III «О некоторых вопросах налогового

¹⁰ О налоге на имущество организаций: Закон Республики Тыва от 27.11.2003 № 476 ВХ-I (в ред. от 06.11.2015).

¹¹ О налоге на имущество организаций на территории Алтайского края: Закон Алтайского края от 27.11.2003 № 58-ЗС (в ред. от 29.06.2015).

регулирования в Республике Бурятия, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации» (в ред. от 07.05.2016) была введена ст. 1.4:

«1. Налоговая база определяется как кадастровая стоимость имущества в отношении видов недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения, установленных пунктом 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

2. Налоговая база в отношении объектов недвижимого имущества, указанных в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, в 2015 и 2016 годах уменьшается на величину кадастровой стоимости 300 квадратных метров площади объекта недвижимого имущества или 100 квадратных метров площади помещения.

Уменьшение налоговой базы производится в отношении одного объекта или одного помещения по выбору налогоплательщика».

Достаточно широкие полномочия имеют субъекты РФ в части установления налоговых льгот и дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения. В то же время не все регионы используют предоставленное им федеральным законодательством право: в ряде субъектов РФ (республики Дагестан, Ингушетия, Тыва, Алтайский край, Калининградская область и др.) дифференцированные налоговые ставки по налогу на имущество организаций не предусмотрены. Не установлены региональные налоговые льготы по налогу на имущество организаций в республиках Алтай, Тыва, Алтайском крае, Пензенской области [1].

Предоставление налоговых льгот и преференций направлено на стимулирование социально-экономического развития регионов, поддержку приоритетных направлений производственной сферы, обеспечение реализации инвестиционных проектов. В системе региональных льгот можно выделить льготы инвесторам и товаропроизводителям, льготы, установленные организациям, полностью или частично финансируемым из региональных бюджетов (в целях сокращения встречных финансовых потоков), льготы

социального характера, предоставляемые в целях оказания государственной поддержки.

В ряде субъектов РФ с целью правового регулирования льготного налогообложения приняты специальные законы, определяющие порядок, условия установления и отмены на территории субъекта льгот не только по региональным налогам, а также по иным налогам и сборам, по которым субъектам РФ предоставлено право устанавливать налоговые льготы, например Закон Республики Коми от 10.11.2005 № 113-РЗ «О налоговых льготах на территории Республики Коми и внесении изменений в некоторые законодательные акты по вопросу о налоговых льготах» (в ред. от 16.12.2016), Закон Ивановской области от 13.05.2009 № 50-ОЗ «О порядке и условиях установления, продления срока действия и отмены налоговых льгот по региональным налогам и пониженных налоговых ставок по федеральным налогам в части, зачисляемой в областной бюджет».

Анализ законодательства свидетельствует о том, что в субъектах РФ применяются различные подходы к установлению льгот, основанию и порядку их применения и оценке эффективности.

Дифференцированные налоговые ставки (вплоть до нулевой) в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения, освобождение от уплаты налога и налоговые льготы во многих субъектах РФ применяются в отношении организаций-инвесторов, субъектов инновационной деятельности, организаций, созданных для реализации инвестиционных проектов, органов государственной власти местного самоуправления, определенных бюджетных учреждений, жилищно-строительных, гаражных кооперативов, товариществ собственников жилья, объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, религиозных организаций, а также имущества садоводческих и подобных товариществ. Пониженные налоговые ставки устанавливаются в отдельных субъектах РФ для ряда автономных учреждений, организаций народных художественных промыслов, определенных общественных объединений и ассоциаций, организаций воздушного транспорта, определенных объектов физической культуры и спорта, культуры и искусства, организаций почтовой связи, дошкольного образования и др.

Многие преференции и льготы отражают специфику соответствующего субъекта. В части установления дифференцированных налоговых ставок, например, в Карелии ставка 0,5% установлена для организаций, занимающихся лесозаготовками, обработкой древесины и производством изделий из дерева, организаций, занимающихся производством машин и оборудования для изготовления бумаги и картона, в Мурманской области и Камчатском крае снижена налоговая ставка для организаций, основными видами деятельности которых являются вылов и (или) переработка рыбы и морепродуктов.

Во многих регионах льготы предоставляются в отношении имущества организаций, оказывающих социальную детскую помощь, организаций Общероссийской общественной организации «Российский Красный Крест», организаций, оказывающих предоставление социальных услуг. В целях обеспечения социальной справедливости необходимо закрепить льготы по налогу на имущество подобных организаций в НК РФ в ст. 381, предварительно проведя инвентаризацию указанных льгот по субъектам РФ.

В законах всех субъектов РФ, так или иначе, определены условия предоставления льгот, причем среди них можно выделить две группы: устанавливаемые в отношении какой-либо отдельной категории налогоплательщиков и устанавливаемые для всех организаций, которым предоставлены льготы [2]. Например, Законом Удмуртской Республики от 27.11.2003 № 55-РЗ «О налоге на имущество организаций в Удмуртской Республике» (в ред. от 04.07.2016) предоставлены льготы налогоплательщикам, осуществляющим лизинговые операции, в отношении имущества, которое приобретается для реализации инвестиционных проектов организациями — победителями конкурсов инвестиционных проектов.

Содержатся в законодательстве субъектов РФ также положения об оценке бюджетной и (или) социальной эффективности налоговых льгот, об утрате права на применение установленных льгот. Например, в Законе Чувашской Республики от 23.07.2001 № 38 «О вопросах налогового регулирования в Чувашской Республике, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации» содержатся положения об

обязательной оценке социально-экономической эффективности налоговых льгот и не допускается внесение на рассмотрение в законодательный орган республики проектов законов об установлении налоговых льгот без оценки их социально-экономической эффективности [3].

Одним из важнейших направлений налоговой политики в последние годы в нашей стране является оптимизация налоговых льгот [4]. Сокращение установленных законодательством РФ льгот по налогу на имущество организаций происходит как на федеральном, так и на региональном уровнях. Разработана методика оценки эффективности льгот, установленных законодательством РФ о налогах и сборах, учитывающая наряду с выпадающими доходами бюджетов бюджетной системы создание благоприятных условий для инвестирования, а также результаты реализации налогоплательщиками полученных преимуществ.

Исследование регионального законодательства свидетельствует о том, что в большинстве регионов приняты нормативные акты, регламентирующие порядок и методику оценки эффективности налоговых льгот. Из всех регионов оценка бюджетной эффективности проводится в 15 из них, оценка экономической эффективности — в 12 регионах, оценка социальной эффективности — в 16 регионах. В нормативных актах закреплена как оценка вновь вводимых льгот, так и оценка действующих льгот, однако есть регионы, в которых оценка присутствует только на одном этапе (в Московской области проводится оценка только по предоставленным льготам, а в Ленинградской области и Якутии — по планируемым к предоставлению льготам). Оценка эффективности налоговых льгот на региональном уровне проводится по налогу на прибыль организаций (в части суммы, поступающей в региональный бюджет), налогу на имущество организаций, транспортному налогу и реже упрощенной системе налогообложения (Ярославская, Сахалинская и Волгоградская области). В городах федерального значения, в частности в Москве, проводится оценка также и по местным налогам, что обусловлено налоговыми полномочиями данного субъекта РФ. Для организаций-инвесторов в отдельных регионах предусмотрены специальные методики оценки эффективности налоговых льгот (Республика Татарстан,

Ярославская, Кировская, Волгоградская области). При этом в некоторых регионах [Липецкая, Московская, Калининградская области, Республика Саха (Якутия)] предусмотрено предоставление или возможность требования о предоставлении отчета (аналитической записки) об использовании налоговых льгот (направлениях использования высвобожденных средств), а некоторыми регионами производится размещение результатов оценки эффективности налоговых льгот в средствах массовой информации (Ярославская область) или сети Интернет (Калужская, Калининградская области). В целом методики оценки эффективности налоговых льгот в регионах часто повторяются по некоторым показателям, а в отдельных случаях одинаковы. В целях проведения оценки эффективности органам исполнительной власти (как правило, министерствам и департаментам экономического блока правительства субъекта РФ) требуется большой массив информации, получаемой из территориальных управлений ФНС России, Росстата, финансовых управлений, а также самих налогоплательщиков на основании нормативных документов. При этом обязанностей по представлению какой-либо информации о налоговых льготах и результативности их использования в НК РФ не установлено, что порождает поводы для признания указанных нормативных документов не соответствующими НК РФ. Поэтому для обеспечения стабильности налоговой системы необходимо внести в законодательство о налогах и сборах обязанность налогоплательщиков представлять информацию о суммах налоговых льгот, а также о результатах их использования налоговым органам (в отношении льгот инвестиционного характера). Существует еще другая, не менее острая проблема. Получая информацию из территориальных управлений ФНС России о суммах предоставленных льгот и других преференций, региональный орган власти, занимающийся оценкой эффективности льгот, не имеет возможности определить точный их размер по конкретному налогоплательщику, так как указанная информация отнесена в соответствии со ст. 102 НК РФ к налоговой тайне. В настоящее время налоговые органы представляют финансовым органам субъектов РФ сведения о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам в целом по субъекту РФ и по

муниципальным образованиям без конкретизации по отдельным налогоплательщикам. Представляется, что для устранения данной проблемы необходимо исключить сведения (информацию) о сумме предоставленных льгот и преференций из состава налоговой тайны (аналогично налоговым санкциям) или внести обязанность налогоплательщиков по раскрытию суммы льгот и преференций по каждому основанию.

Претерпевает соответствующие изменения и законодательство субъектов РФ о налогах и сборах. В ряде регионов по результатам проведенной инвентаризации налоговых льгот по региональным налогам в целях оптимизации льготного налогообложения имущества организаций отменены льготы в отношении автомобильных дорог общего пользования и сооружений на них (Республика Марий Эл, Белгородская область).

В Законе Республики Саха (Якутия) от 07.11.2013 № 1231-З N 17-V «О налоговой политике Республики Саха (Якутия)» (в ред. от 20.12.2016) порядку установления, применения и отмены налоговых льгот посвящена отдельная глава, согласно которой:

- налоговые льготы устанавливаются исключительно в отношении категорий налогоплательщиков;
- вновь вводимые налоговые льготы устанавливаются на определенный период;
- пролонгация установленных и введение новых налоговых льгот возможны только в случае положительной оценки их эффективности [под эффективностью понимается совокупность экономических, бюджетных и социальных результатов предоставления льготы, оцениваемых в динамике в соответствии с порядком, утверждаемым Правительством Республики Саха (Якутия)];
- налоговые льготы, признанные неэффективными, подлежат отмене;
- организация, претендующая на применение налоговой льготы, должна дать согласие на представление налоговыми органами в адрес органов государственной власти республики сведений об объемах фактически использованных налоговых льгот, а налогоплательщики, использующие налоговые льготы, должны представлять информацию о результатах использования налоговых льгот по форме и в порядке, утвержденным Правительством Республики Саха (Якутия).

Предложение о пролонгации действующей или предоставлении новой налоговой льготы оформляется в виде заявки на разработку проекта закона о внесении изменений в настоящий закон, с приложением обоснования, которое должно содержать наряду с общими характеристиками льготы следующую информацию:

- примерную оценку доходов всех уровней бюджетной системы РФ, выпадающих в результате введения налоговой льготы, на весь период ее действия;
- предполагаемые направления использования средств, высвобождающихся у налогоплательщиков в результате предоставления налоговой льготы, с указанием экономического, бюджетного и социального эффекта в разбивке по налоговым периодам на весь период действия льготы;
- данные о финансовом состоянии налогоплательщиков, предположительно подпадающих под действие налоговой льготы;
- план уплаты налогов налогоплательщиками, предположительно подпадающими под действие налоговой льготы, в разбивке по налоговым периодам на весь период действия налоговой льготы;
- целевое направление использования высвобождаемых средств (для отдельных категорий налогоплательщиков).

Надо отметить, что положения упомянутой заявки являются наглядным воплощением самых последних тенденций в сфере оптимизации налоговых льгот, пока еще не нашедших закрепления в законодательстве о налогах и сборах на федеральном уровне.

В соответствии с п. 6 ст. 382 НК РФ законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода. Это право было реализовано рядом субъектов РФ.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу являются обязательными элементами при установлении налога на имущество организаций законодательными (представительными) органами субъекта РФ.

В ряде субъектов также предусмотрены отдельные сроки уплаты авансовых платежей по

налогу для отдельных категорий налогоплательщиков. Например, Закон Курганской области от 26.11.2003 № 347 «О налоге на имущество организаций на территории Курганской области» (в ред. от 24.11.2015) устанавливает: «Организациями, у которых за предшествующий календарный год (налоговый период) доля выручки (доходов) от выполнения механизированных полевых работ и (или) от продажи произведенной ими продукции растениеводства составляет не менее 70 процентов в общей сумме выручки (доходов), уплата авансовых платежей по налогу производится в следующие сроки: исчисленных за первый квартал и полугодие — не позднее 5 ноября текущего налогового периода; исчисленных за девять месяцев — не позднее 20 декабря текущего налогового периода».

Также этим законом не устанавливаются отчетные периоды для организаций, которые не имеют в налоговом периоде объектов налогообложения, и для религиозных организаций.

Следует отметить, что в НК РФ не указано прямо на возможность законодательному (представительному) органу субъекта РФ устанавливать порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей, а также не устанавливать отчетные периоды для отдельных категорий налогоплательщиков, в отличие от предоставления права не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода, которое предусмотрено только для отдельных категорий налогоплательщиков, или, например, установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категории налогоплательщика.

Систематизировав налоговые полномочия субъектов РФ по данным вышеприведенного анализа, их можно классифицировать:

- по уровню нормативно-правового закрепления:
 - 1) установленные Конституцией РФ;
 - 2) определенные в актах судебного толкования;
 - 3) установленные законодательством о налогах и сборах, в том числе:
 - а) федеральными законами;
 - б) законами субъектов РФ;
- с учетом правовой самостоятельности, предоставленной федеральным законодательством:

1) полномочия, в которых субъектам РФ не предоставлено право участия в нормативном регулировании предмета совместного ведения (например, установление общих принципов налогообложения и сборов);

2) полномочия, осуществляемые в пределах, ограниченных федеральным законодательством (например, установление налоговой ставки, особенностей определения налоговой базы);

3) самостоятельные полномочия (например, порядок и сроки уплаты, льготы).

Надо отметить, что налоговая компетенция субъекта РФ является динамичным явлением. Ее объем может меняться в зависимости от принятых федеральных актов. Так, например, Федеральным законом от 02.11.2013 № 307-ФЗ «О внесении изменений в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (ред. от 03.07.2016) с 01.01.2014 региональному законодателю

предоставлено право в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, устанавливать особенности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций.

Обобщая результаты анализа, приходится констатировать, что полномочия субъектов РФ в правовом регулировании регионального налогообложения весьма ограничены. Все определяющие элементы налогообложения установлены федеральным законодательством, а региональное законодательство о налогах вправе лишь конкретизировать налоговую ставку в установленных федеральным законодательством пределах, дополнить перечень льгот, определить порядок и сроки уплаты по соответствующему налогу. Предоставление субъектам РФ прав по регулированию всех элементов по региональным налогам обеспечит конституционные права и реальную возможность регионов в проведении самостоятельной налоговой политики.

Литература

1. Баладина А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций // Вестник Томского государственного университета. 2011. № 4 (16). С. 45–60.
2. Липатова И.В. Налоговое стимулирование экономического роста // Развитие современной России: проблемы воспроизводства и созидания: сборник научных трудов / под ред. Р.М. Нуреева, М.Л. Альпидовской. М.: Финансовый университет, 2015. С. 2106–2110.
3. Липатова И.В. Сущность и основные признаки социально ориентированной экономики в контексте налогов и налогообложения // Экономические и гуманитарные науки. 2015. № 3 (278). С. 65–75.
4. Смирнов Д.А. Направления развития налогообложения объектов имущества в России: монография. М.: ВивидАрт, 2009. 249 с.

References

1. Baladina A.S. Analiz teoreticheskikh aspektov nalogovykh l'got i nalogovykh preferentsii [The Analysis of the theoretical aspects of tax incentives and tax preferences]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta — The Bulletin of the Tomsk State University*, 2011, no. 4 (16), pp. 45–60 (in Russian).
2. Lipatova I.V. Nalogovoe stimulirovanie ekonomicheskogo rosta [Tax stimulation of the economic growth]. *Razvitie sovremennoi Rossii: problemy vosпроизводства i sozidaniia: sbornik nauchnykh trudov / pod red. R.M. Nureeva, M.L. Al'pidovskoi* [The development of modern Russia: the problems of reproduction and creativity: a collection of scientific works, under the editorship of R.M. Nureev, M.L. Albinowski]. Moscow, Finansovyi universitet — Financial University, 2015, pp. 2106–2110 (in Russian).
3. Lipatova I.V. Sushchnost' i osnovnye priznaki sotsial'no orientirovannoi ekonomiki v kontekste nalogov i nalogoblozheniia [The essence and the main features of the socially-oriented economy in the context of “taxes and taxation”]. *Ekonomicheskie i humanitarnye nauki — Economic and Humanitarian Sciences*, 2015, no. 3 (278), pp. 65–75 (in Russian).
4. Smirnov D.A. *Napravleniia razvitiia nalogoblozheniia ob»ektov imushchestva v Rossii: monografiia* [The development directions of the taxation of the property items in Russia. A monograph]. Moscow, VividArt — VividArt, 2009, 249 p. (in Russian).