Карп Марина Викторовна. Налоговый менеджмент в специальных налоговых режимах : Дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 : М., 2004 466 c. РГБ ОД, 71:05-8/173

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теория и методология налогового менеджмента 18

1.1. Дискуссионные вопросы теории налогов и налогообложения 18

1.2. Концепция налогового менеджмента и его роль в реализации налоговой политики 45

Глава 2. Роль налогового менеджмента в развитии специальных налоговых режимов 74

2.1. Разработка экономической концепции применения специальных налоговых режимов 74

2.2. Международный опыт использования оффшорных зон в интересах государства 96

2.3. Совершенствование специальных налоговых режимов в ЗАТО 127

Глава 3. Роль специальных налоговых режимов в развитии субъектов малого предпринимательства 156

3.1. Финансовые проблемы развития субъектов малого предпринимательства

3.2. Упрощенная система налогообложения и возможности ее совершенствования 184

3.3. Система обложения единым налогом на вмененный доход 213

Глава 4. Возможности налогового менеджмента по совершенствованию налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции 233

4.1. Финансовые проблемы заключения договоров концессии 233

4.2. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции 256

4.3. Основные направления совершенствования специального налогового режима при выполнении соглашений о разделе продукции 283

Глава 5. Налоговый контроль как функция налогового менеджмента 319

5.1. Экономическое содержание и основные формы проведения налогового контроля 319

5.2. Методика организации и проведения налоговых проверок 340

Заключение 376

Литература 396

Приложения 414

**Введение к работе**

Формирование эффективной налоговой системы Российской Федерации фактически является центральной проблемой социально-экономического развития общества. Центральные, региональные органы власти и управления для успешного выполнения поставленных перед ними социально-экономических задач должны иметь необходимую для этого финансовую базу. На сегодняшний день налоговая составляющая доходной части консолидированного бюджета России превышает 80 процентов общей суммы доходов.

Значение налогов в обеспечении стабильного социально-экономического развития страны не ограничивается выполнением ими только фискальной функции. Сейчас трудно себе представить руководителя и ведущих специалистов современного предприятия без детального знания механизмов уплаты налогов. Именно поэтому в учебные программы большинства экономических специальностей включены дисциплины, предусматривающие изучение налогов, налоговой системы и налогового менеджмента.

Современное состояние налоговой системы Российской Федерации начало формироваться начиная с 1 января 1992 г., когда был принят Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». С 1 января 1999 г. вступила в действие первая часть Налогового кодекса РФ, а через два года - вторая его часть.

С принятием Налогового кодекса было систематизировано законодательство по налогам, унифицирован понятийный аппарат. Вместе с тем подготовка и принятие законов - это лишь первый шаг в налоговой реформе. Главное состоит в создании эффективного налогового менеджмента. Без профессионального и компетентного управления налоговой системой страны не может быть успеха в налоговой политике.

Сегодня мы находимся на заключительном этапе подготовки и реализации налоговой реформы. Приняты и введены в действие главы Налогового кодекса РФ, регулирующие порядок уплаты государственной пошлины, налога на имущество организаций, транспортного налога, налогов, связанных с использованием природных ресурсов, таможенных пошлин и сборов. Приняты главы, регулирующие порядок применения специальных режимов налогообложения (в отношении субъектов малого предпринимательства и налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции) и предусматривающие отмену неэффективных налогов. За прошедший 2003 год в консолидированный бюджет страны мобилизовано 3357,7 млрд. рублей налогов, что на 72% больше объема их поступлений в предшествующем году. Экономика страны чутко реагирует на качество налогового менеджмента. Это подтверждается впечатляющими итогами сбора подоходного налога, ставка которого была радикально снижена с начала 2001 года. В результате поступления от подоходного налога уже в первом квартале года возросли на 70% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, и продолжают увеличиваться в настоящее время. Так, в консолидированном бюджете за 2003 г. налог на доходы физических лиц составил 455,6 млрд. руб. или 14% всех налоговых доходов. Соответственно растут сборы и социального налога, имеющего с подоходным налогом по сути одну и ту же налоговую базу. Суммы ЕСН, поступившего в бюджет в 2003 году составили 364,6 млрд. руб. или 9% от общей суммы доходов консолидированного бюджета.

Предпринимаемые меры по либерализации налогообложения увеличили численность налогоплательщиков. По данным Министерства по налогам и сборам России, по состоянию на 1 января 2004 г. количество организаций, стоящих на учете в налоговых органах составило 3,60 млн., а количество индивидуальных предпринимателей - 4,80 млн. Выход из теневого сектора экономики стал характерным и для налогоплательщиков -

физических лиц, состоящих на учете в налоговых органах по месту жительства и имеющих ИНН. За 2002 — 2003 годы их количество увеличилось в целом по Российской Федерации на 70,13 млн. человек и стало составлять 110,13 млн. налогоплательщиков.

Между тем, механизм сбора налогов пока остается прежним, несмотря на декларации о необходимости защиты прав налогоплательщика при повышении ответственности за уклонение от уплаты налогов. В результате одновременно с ростом налоговых поступлений у налогоплательщиков продолжает накапливаться задолженность по платежам в бюджет. По состоянию на 1 января 2004 года задолженность по налогам в консолидированный бюджет Российской Федерации увеличилась по сравнению с 2003 годом на 1,4 млрд. руб. и составила 520,4 млрд. рублей. Недоимка в консолидированный бюджет за 2003 год возросла на 13,35 млрд. руб. и составила на 1 января 2004 года 220,8 млрд. руб.

Сегодня становится очевидным, что накопление у налогоплательщиков задолженности по налогам в столь значительных масштабах это результат несовершенного управления процессами налогообложения.

Отсутствие у России собственного опыта в этой области и необходимость формировать налоговую систему страны почти с нуля привели к тому, что она создавалась в течение десяти лет непрерывного реформирования методом проб и ошибок. Часто путем механического перенесения отдельных элементов современных налоговых систем стран Восточной Европы и Южной Америки в российские условия без учета особенностей быстрого реформирования экономики в переходный период ее развития.

Фискальный характер сформированной на этапе реформ налоговой системы, ее перегруженность чрезмерным количеством налогов и слишком высокий уровень налогового бремени , запутанность законодательных и нормативных актов резко снизили управляемость налоговой системой.

Допущенные просчеты во многом могут быть объяснены тем, что проблемы перехода от централизованного государственного администрирования к рыночному методу хозяйствования являются не только актуальными для практики налогообложения, но и наименее разработанными с точки зрения экономической теории.

Особенностью данного исследования является то, что обобщение опыта построения в России эффективной налоговой системы и определение перспектив ее развития произведено с учетом современных требований налогового менеджмента.

Теоретические рекомендации и практические предложения сформулированы применительно к использованию предусмотренных Налоговым кодексом РФ перспективных, но недостаточно исследованных специальных налоговых режимов. Исследование проведено на основе базовых понятий налогового менеджмента с учетом налоговой политики, ориентированной на общегосударственные цели. Систематизирован порядок установления специальных налоговых режимов путем обобщения отечественного и зарубежного опыта их применения и выявления перспектив развития.

До недавнего времени по данным вопросам не имелось специальной литературы. Специалисты такого профиля должны обладать глубокими знаниями не только в области экономики, финансов и налогов, но и знать науку управления ими посредством использования методов налогового менеджмента.

В диссертации в обобщенной форме изложены основные научные положения, выводы и рекомендации соискателя, содержащиеся в ранее опубликованных им работах, в том числе и во впервые подготовленном и изданном учебнике для вузов «Налоговый менеджмент», а также монографии «Специальные налоговые режимы на предприятиях», в которых изложено основное содержание диссертации. Эти работы

являются результатом исследований вопросов теории и хозяйственной практики управления налоговой системой страны, выполненных автором в период 1984-2004 г.г.

**Цель и задачи исследования.***Цель диссертации состоит в  
разработке концепции налогового менедэюмента в соответствии с  
теоретическими основами общего менеджмента и определении*

*перспектив его развития на примере совершенствования специальных режимов налогообложения.*

В соответствии с поставленной целью исследования автором сформулированы и решались следующие основные задачи:

Определить экономическую сущность налогового менеджмента.

Выявить роль налогового менеджмента в разработке государственной налоговой политики.

Разработать концептуальный подход к управлению системой налогов в Российской Федерации, применительно к требованиям налогового менеджмента.

Систематизировать порядок установления специальных налоговых режимов, путем обобщения отечественного и зарубежного опыта их применения.

Разработать экономическую концепцию специальных налоговых режимов.

Проанализировать перспективы развития в интересах государства таких специальных налоговых режимов, как упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства, система налогообложения в свободных экономических зонах, система налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях, система налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции.

Обосновать практические рекомендации по усилению роли налогового контроля как функции налогового менеджмента.

Подготовить методику проведения налоговых проверок с учетом требований Налогового кодекса РФ.

**Степень разработанности проблемы.**Поиском оптимального управления налогами ученые-экономисты занимались на протяжении всей истории их существования. Однако все известные исследования касались лишь вопросов налоговой политики и давали описание техники взимания налогов.

Впервые обратил внимание на регулирование экономики посредством налогов Д.Кейнс. Он считал, что рыночная экономика не в состоянии преодолеть кризис (спады производства, безработицу и т.п.) без помощи государства.

Более глубокое понимание сущности и роли налогов стало проявляться на рубеже XIX и XX вв., в эпоху бурного развития товарно-денежных отношений.

Адаптировать налоговую политику к циклическому развитию экономики, изменяя систему налогообложения, рекомендовали представители неокейнсианского направления: А. Хансен, П.Самуэльсон -в США, Р.Харрод - в Великобритании, Ф.Нойман - в Германии. Важный шаг в раскрытии сущности налогов был сделан Д.Гэлбрейтом, отмечавшим необходимость разработки определенных критериев их использования.

Исследованием концептуальных основ налогообложения занимались также русские ученые : А.И.Буковецкий, И.М.Кулитер, И.Х.Озеров, Н.М.Соболев, С.И.Соколов, В.Н.Твердохлебов, Н.И.Тургенев, Л.В.Ходский и др. Однако их труды долгое время составляли только предмет исследования экономической истории.

В советской литературе, начиная с 1930-го года, труды русских ученых дореволюционного периода были забыты, а западные экономические

теории долгое время характеризовались как «антинаучные». И только с началом проведения социально-экономических реформ 1991 - 1992 г. г. многие отечественные экономисты приняли точку зрения зарубежных ученых на сущность налогов и роль государства в выполнении ими своих функций.

Необходимость построения новой налоговой системы в переходный  
период , обосновывается в работах И.В Горского, В.А.Кашина,  
И.А.Кравченко, Л.П.Павловой, В.Г.Панскова, Г.Б.Поляка,

В.М.Родионовой, С.Г.Пепеляева, К.А.Цветникова, Д.Г.Черника и многих других. Однако некоторые отечественные экономисты остались на прежних позициях. В своих работах они все еще признают, как это делал К.Маркс полтора века назад, только фискальную сторону сущности налогов, игнорируя их регулирующую, стимулирующую и контрольную функции. Между тем, многообразие функций налогов составляет теоретическую предпосылку для обоснования методов управления системой налогов и становления современного налогового менеджмента.

**Объект и предмет исследования.**Объектом исследования выступает система налогов Российской Федерации в разрезе ее основных подсистем: федеральные, региональные и местные налоги, по всем функционирующим видам налогов, и специальные налоговые режимы.

Предметом исследования является совокупность финансовых отношений, складывающихся в процессе функционирования специальных налоговых режимов.

Методологическую базу диссертации составляют основные положения теоретических исследований российских и зарубежных ученых в области проблем налогообложения, системный подход к изучению исследуемых социально-экономических явлений и процессов, фундаментальные положения управленческих наук, раскрывших закономерности управления сложными экономическими системами.

В работе использованы законодательные и нормативно-правовые акты, инструктивно-методические документы, материалы налоговых органов, статистические данные и специальная литература. В процессе решения поставленных в диссертации задач применялись следующие методы научного исследования: статистическое наблюдение , сравнительный анализ, классификация и группировка, научная абстракция и модели в логических формах.

**Научная новизна исследования.**Постановка и решение проблем налогового менеджмента относятся к новому перспективному направлению экономической науки. Научная новизна результатов исследования проблем управления налоговой системой состоит в теоретическом обосновании взаимосвязи и взаимозависимости основных базовых понятий налогового менеджмента (налоговая политика, налоговый механизм, налоговый контроль, управление процессом налогообложения, налоговая информация) в соответствии с положениями науки управления сложными экономическими системами.

Решение проблем налогового менеджмента в соответствии с теоретическими представлениями общего менеджмента позволило применить при разработке налогового механизма специальных налоговых режимов системный подход, ранее в данной области научных исследований не применявшийся.

Личный вклад автора в решение проблем налогового менеджмента в условиях реформирования налоговой системы на единой, предложенной в диссертации, методологической основе заключается в следующем: *1. В области теории налогового менеджмента:*Дано авторское определение экономической сущности налогового

менеджмента, в соответствии с которым, это процесс управления,

путем использования методов воздействия налогового механизма на

налоговую систему в целях реализации налоговой политики.

Обоснованы функции налогового менеджмента в соответствии с научными положениями общего менеджмента. К их числу относятся: планирование, организация, координация, стимулирование и контроль. Раскрыто специфическое содержание функций управления в сфере управления налоговой системой.

Раскрыто содержание системного подхода к характеристике взаимосвязи базовых понятий налогового менеджмента в целях принятия управленческих решений менеджерами путем обработки налоговой информации. Налоговый менеджмент, как управляющая система, может успешно функционировать только при проведении последовательной налоговой политики, ориентированной на общегосударственные цели. Конкретные способы управленческого воздействия обеспечивает налоговый механизм. Налоговый менеджмент невозможен без использования соответствующей налоговой информации.

Раскрыта сущность налогового контроля как функции налогового менеджмента, что позволило уточнить формулировку его сущности. Налоговый контроль как составная часть финансового контроля, представляет собой установленную законодательством совокупность методов и средств управления налоговых органов по проверке финансовых, налоговых и связанных с ними хозяйствующих субъектов, с целью мобилизации налоговых платежей в бюджет. Теоретически обоснованы пути совершенствования специальных режимов налогообложения исходя из интересов государства. Сформулированы характерные черты специального налогового режима и дано следующее определение понятию его экономической сущности: «специальный налоговый режим - это законодательно установленный особый порядок применения налогового механизма в целях реализации задач налоговой политики».

*2.B области практики налогового менеджмента:*

Обоснованы предложения по совершенствованию специального  
налогового режима применительно к задачам развития малого бизнеса в  
части дифференциации средней численности и величины активов  
субъектов малого предпринимательства.

Предложены пути совершенствования системы налогообложения  
закрытых административно-территориальных образований.  
Сформулирован концептуально новый подход к совершенствованию  
специального налогового режима ЗАТО, срок действия которого  
необходимо ограничить периодом, на который утверждена программа  
развития ЗАТО.

Обоснована целесообразность использования системы концессионных  
договоров с применением специальных налоговых режимов. Принятие  
закона о концессиях, на основе изложенных условий применения  
специального налогового режима, имеет принципиальное значение для  
эффективного управления государственной собственностью в разных  
отраслях экономики и сферах финансово-хозяйственной деятельности  
под контролем государства без ее передачи в частную собственность.

Сформулированы обязательные критерии налогообложения при  
специальном налоговом режиме при выполнении соглашений о разделе  
продукции, такие как неизменность налогового режима на весь срок  
действия соглашения, целевое назначение налогового режима,  
направленное на стимулирование инвестиций, льготный характер  
действия налогового механизма, конкурсная основа для предоставления  
прав на разработку месторождений, достижение баланса финансовых  
интересов между инвестором и государством, целесообразность  
применения специальных налоговых режимов к проектам на шельфе  
или на труднодоступных и малорентабельных месторождениях, где  
отсутствует инфраструктура.

Разработаны предложения и рекомендации по обоснованию ставки налога на прибыль по проектам, разрабатываемым на условиях СРП, ставки дополнительного налога на сверхприбыль, которые могут находиться в пределах 25 - 50 процентов от суммы сверхприбыли и могут дифференцироваться по 5 группам.

Подготовлена шкала дифференциации ставок дополнительного налога, учитывающего соотношение полученной сверхприбыли и суммы налогооблагаемой прибыли по базовой ставке. Коэффициент дифференциации целесообразно исчислять как отношения сверхприбыли и плановой прибыли, облагаемой по ставке 24 процента.

Обоснована целесообразность ограниченного использования бонусов в  
России по условиям специального налогового режима СРП в пределах  
взимания других платежей за пользование недрами и возможностями  
использования механизма раздела прибыльной продукции.

Предложен новый порядок взимания роялти применительно к российским социально-экономическим условиям. Рекомендуемая ставка роялти в 5 процентов должна дифференцироваться в пределах до 10 процентов в зависимости от условий месторождений.

Разработана «Методика организации проведения налоговых проверок» с учетом требований Налогового кодекса РФ. Предлагаемая Методика позволяет упорядочить налоговый контроль в области проведения налоговых проверок с учетом сущности налогового контроля как функции налогового менеджмента на основе новых норм Налогового кодекса РФ.

**Практическая значимость проведенного исследования**. Практическая значимость работы состоит в том, что на основе системного исследования налогового менеджмента в ходе реформирования налоговой системы страны применительно к целям и задачам совершенствования специальных налоговых режимов выявлены нерешенные проблемы и

намечены конкретные пути практического использования результатов исследования.

Теоретические, аналитические и методические разработки диссертанта апробированы и используются:

Государственным университетом управления, Академией народного  
хозяйства при Правительстве РФ, Учебным центром ОАО «Газпром» в  
научно-методическом обеспечении и преподавании студентам и  
слушателям профессиональной переподготовки резерва кадров  
руководителей по дисциплинам: «Налоги и налогообложение»,  
«Налоговый менеджмент», «Налоговая система» ;

Министерством образования и науки Российской Федерации при  
выполнении целевой научно-исследовательской темы: «Исследование  
взаимосвязи систем налогообложения и управления экономикой  
государства», руководителем которой являлся диссертант;

Выводы и предложения, сделанные в ходе диссертационного исследования, могут быть использованы органами законодательной и исполнительной власти при подготовке документов, связанных с разработкой механизмов введения и функционирования специальных налоговых режимов.

Главные теоретические выводы диссертационного исследования, доведенные до конкретных методологических и практических рекомендаций по разработке и применению специальных налоговых режимов с позиций налогового менеджмента, представлялись в законодательные и исполнительные органы управления, отдельные хозяйствующие структуры и были ими использованы в своей практической деятельности, в том числе: - Комитетом по бюджету и налогам Государственной Думы (1996 - 1999)

в ходе подготовки рекомендаций, экспертных заключений и проектов

по главам второй части Налогового кодекса РФ.

Правительством Нижегородской области и Администрацией г. Саров Нижегородской области при организации бюджетного процесса в инвестиционной зоне ЗАТО г. Саров Нижегородской области.

Федеральным фондом поддержки малого предпринимательства приняты к рассмотрению и используются в организации работы по обобщению опыта использования упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения единым налогом на вмененный доход для определенных видов деятельности.

Московской гильдией центров технического обслуживания контрольно-кассовой техники в организации работы по налоговому контролю. Повышению уровня контрольной работы по применению контрольно-кассовой техники будет способствовать использование на практике методики организации и проведения налоговых проверок.

Финансовой корпорацией «НИКойл» использовались результаты диссертационного исследования по усилению роли налогового контроля в организации работы по налоговому контролю в процессе налогового планирования. Разработанная методика организации и проведения налоговых проверок нашла применение в организации и проведении работ по внутреннему налоговому контролю организаций, входящих в структуру финансовой корпорации «НИКойл».

Национальной Компанией «КАЗМУНАИГАЗ» Республики Казахстан используются рекомендации по применению специальных налоговых режимов при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП) в организации работы по совершенствованию налогообложения при выполнении СРП в Казахстане.

В учебном процессе широко используется учебник для вузов «Налоговый менеджмент» 2001 года издания. Данный учебник получил общественное признание специалистов. В марте 2002 года опубликована развернутая положительная рецензия в журнале «Закон и право». В

сентябре 2002 года положительная рецензия на данный учебник была опубликована в научно-теоретическом журнале «Финансы».

Всего по теме диссертационного исследования опубликовано 49 работ объемом 588,5 п.л., из которых 149,5 п.л. принадлежит лично автору.

**Структура работы. В**диссертационной работе обобщены результаты проведенного автором научного исследования налогового менеджмента, а также изложены выдвинутые им в опубликованных материалах важнейшие положения и выводы. Структура работы определена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из трех групп проблем, включающих в форме отдельных разработок составные части темы, и списка опубликованных автором по теме диссертации работ.

## Дискуссионные вопросы теории налогов и налогообложения

Рассмотрение возможностей построения эффективной системы управления процессом налогообложения юридических и физических лиц следует начать с уточнения сущности налогов и тех функций, которые они могут выполнять в рыночной экономике. Необходимость именно такого методологического подхода вызвана не только слабой результативностью действующей в России налоговой системы, но и иными факторами.

За годы реформ практические действия государства в области налогообложения привели к известному расхождению сути принятых мер с теми методами и задачами, которые соответствовали бы сущности налогов как экономической категории.

Игнорировались труды классиков политэкономии по вопросам теории налогов, что привело к несовершенству принятого налогового законодательства, его противоречивости и нестабильности. В результате действующая система налогообложения стала не соответствовать сложившимся социально-экономическим условиям переходного этапа развитая отечественной экономики.

Достаточно сказать, что налогообложение физических и юридических лиц в настоящее время регулируется примерно 150 нормативными актами, часто противоречащими друг другу. Сюда относятся указы Президента, постановления правительства, письма, методические указания и инструкции Министерства по налогам и сборам (МНС), (в настоящее время - ФНС России - Федеральная налоговая служба). При этом нормативная база налогообложения постоянно увеличивается, вступает в противоречия с законодательством других сфер жизни общества и часто просто запутана, так как не имеет должного теоретического обоснования и системного подхода к ее изложению.

Налогоплательщик практически лишен возможности ознакомиться и разобраться с таким массивом регламентирующих документов, особенно с внутренними ведомственными актами МНС, и поэтому нередко оказывается в бесправном положении. Несмотря на деятельность в России (до 2003 г.) специальной Федеральной службы налоговой полиции (ФСНП), за 2001 - 2002 г.г. масштабы уклонения от уплаты налогов выросли в три раза, а количество налоговых преступлений и правонарушений всех видов постоянно растет, что подтверждает несовершенство налогообложения в стране. Недостаточна деятельность государства и в обеспечении законодательной базы.

Во-первых, в действующем Уголовном кодексе не предусмотрено считать налоговым преступлением, например, сокрытие прибыли, выведение имущества из-под налогообложения и многое другое. Во-вторых, законодательством о судебно-исполнительной системе отобрано у налоговых служб право взыскивать недоимки через конфискацию и продажу собственности.

Для обеспечения безопасности работников налоговых органов приняты недостаточные меры. Количество зафиксированных фактов противоправных посягательств в отношении сотрудников налоговых органов увеличивается.

Приведение действующего налогового законодательства в соответствие с экономической сущностью налогов является первым необходимым условием построения эффективной системы налогообложения физических и юридических лиц.

## Разработка экономической концепции применения специальных налоговых режимов

Согласно Налоговому кодексу РФ (ст. 18 Специальные налоговые режимы) специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке установленных настоящим Кодексом и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами. Эта емкая формулировка достаточно полно характеризует юридическое понятие специального налогового режима. Вместе с тем, в экономическом смысле она не указывает на какую-либо специфическую особенность такого порядка исчисления и уплаты налогов.

По каким критериям следует относить тот или иной порядок взимания налогов к специальным режимам налогообложения? Чем специальные налоговые режимы принципиально отличаются от общей системы налогообложения? В каких пределах эти отличия можно считать приемлемыми для достижения конечных целей управления финансовой системой страны?

Для ответа на эти и многие другие вопросы требуется дать характеристику имеющейся в этой области законодательной базы и обобщить теорию и практику применения налоговых режимов.

Установление и введение в действие специальных налоговых режимов не относится к установлению и введению в действие новых налогов. Случаи и порядок применения специальных налоговых режимов определяются актами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Законодательно не ограничена возможность вводить новые виды специальных режимов, которые в свою очередь могут полностью заменить налоги по обычной системе налогообложения. Следовательно, список налоговых режимов, приведенный в ст. 18 Налогового кодекса26 не является закрытым. Это обстоятельство может иметь как положительные, так и отрицательные последствия применения специальных налоговых режимов.

Возможность свободно вводить необходимый налоговый режим, не зависящий от действующего порядка общего налогообложения, может благоприятно сказаться на финансовой деятельности тех субъектов хозяйствования, для которых вводится специальный налоговый режим. При этом специальное законодательство по налогообложению может гибко учитывать все особенности объекта налогообложения и обеспечить развитие предпринимательской активности. В этом направлении положительным фактом следует считать принятие Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 262, 26з и 27 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, создающие льготный налоговый режим развития малого предпринимательства.

Кроме того, следует отметить, что традиционная система налогообложения находится в стадии реформирования. Поэтому она достаточно громоздкая и запутанная. Специальный налоговый режим позволяет попутно с льготным налогообложением упростить порядок взимания налогов. В конечном счете, это позволит обеспечить достижение положительного результата проведения налоговой реформы в России.

К отрицательным последствиям введения новых специальных налоговых режимов можно отнести то обстоятельство, что всякие специальные исключения из общего правила приводят к предоставлению преимуществ одним хозяйствующим субъектам за счет других. Это нарушает основополагающие принципы построения налоговой системы и часто приводит к результатам, прямо противоположным тем, ради достижения которых устанавливались эти налоговые режимы.

Отечественная практика накопила достаточно большой опыт экономически не обоснованного введения специальных налоговых режимов. В результате, часть законодательно введенных специальных налоговых режимов была отменена.

## Финансовые проблемы развития субъектов малого предпринимательства

Роль малых предприятий в рыночной экономике трудно переоценить. Это и решение проблемы занятости населения, и обеспечение конкурентной борьбы, и внедрение новаций. Кроме того, в некоторых видах деятельности крупные предприятия не могут работать или работают неэффективно, их место занимают малые предприятия, которые отличаются большей гибкостью, маневренностью, новаторством. Некоторые малые предприятия развиваясь, становятся гордостью национальной экономики (Sony, Coca-Cola и т.д.). Для государства широкий слой субъектов малого предпринимательства является серьезным источником налоговых поступлений.

Но при этом малые предприятия отличаются в своей массе низкой жизнеспособностью. Так в среднем более 50% малых предприятий закрываются в течение первого года своего существования (показатель по развитым странам). Поскольку важность данных субъектов экономической деятельности несомненна, перед государством стоит задача поддержки малого предпринимательства. Одно из основных направлений реализации данной задачи - это создание особых налоговых условий, или специальных налоговых режимов.

Законодательство об условиях налогообложения малых предприятий постоянно развивается. Налоговой политикой в России еще в 1995 году был провозглашен курс на государственную поддержку малого предпринимательства. Прогрессивным для того времени стал Федеральный закон № 88 - ФЗ от 14 июня 1995 г. «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации. В целях совершенствования системы налогообложения малого бизнеса, принят Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 104 ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

Данный Федеральный закон дополнил Налоговый кодекс РФ новыми главами 26.2 «Упрощенная система налогообложения» и 26.3 « Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности», которые были введены в действие с 1 января 2003 года.

Несмотря на солидную правовую базу малый бизнес в России не развивается в должном объеме, либо предпочитает работать «в тени». В консолидированный бюджет по сведениям Министерства финансов РФ поступает только четвертая часть потенциально возможных налогов, т.е. примерно 25 млрд. рублей, тогда как могло бы поступить - 100 млрд. рублей.