Лысова, Татьяна Александровна. Налоговые инструменты регулирования развития особых экономических зон : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Лысова Татьяна Александровна; [Место защиты: Финансовый ун-т при Правительстве РФ].- Москва, 2012.- 149 с.: ил. РГБ ОД, 61 12-8/3591

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические и методологические основы налогообложения в особых экономических зонах 14**

1.1. Понятие и классификация особых экономических зон для целей налогообложения 14

1.2. Зарубежный опыт налогообложения резидентов особых экономических зон 20

1.3. Становление и развитие особых экономических зон в России 31

**Глава 2. Анализ действующей практики налогообложения в особых экономических зонах 44**

2.1. Налоговое регулирование в промышленно-производственных и технико-внедренческих особых экономических зонах 44

2.2. Сравнительный анализ налоговой нагрузки резидентов особых экономических зон России (на примере ОЭЗ «Алабуга») 66

2.3. Анализ предварительных результатов функционирования российских особых экономических зон (на примере технико- внедренческой особой экономической зоны в г. Санкт-Петербург) 70

**Глава 3. Совершенствование налоговых механизмов в особых экономических зонах 80**

3.1. Методика налогового регулирования в особых экономических зонах 80

3.2. Особенности налогового администрирования резидентов особых экономических зон 87

Заключение 98

Библиографический список использованной литературы 111

Приложения 123

* [Зарубежный опыт налогообложения резидентов особых экономических зон](http://www.dslib.net/finansy/nalogovye-instrumenty-regulirovanija-razvitija-osobyh-jekonomicheskih-zon.html#5073381)
* [Становление и развитие особых экономических зон в России](http://www.dslib.net/finansy/nalogovye-instrumenty-regulirovanija-razvitija-osobyh-jekonomicheskih-zon.html#5073382)
* [Сравнительный анализ налоговой нагрузки резидентов особых экономических зон России (на примере ОЭЗ «Алабуга»)](http://www.dslib.net/finansy/nalogovye-instrumenty-regulirovanija-razvitija-osobyh-jekonomicheskih-zon.html#5073383)
* [Особенности налогового администрирования резидентов особых экономических зон](http://www.dslib.net/finansy/nalogovye-instrumenty-regulirovanija-razvitija-osobyh-jekonomicheskih-zon.html#5073384)

**Введение к работе**

Создание особых экономических зон в России с льготным режимом налогообложения - важное направление решения задач развития российской экономики. Вместе с тем, на практике не решена проблема улучшения налогового контроля за результативностью применения резидентами налоговых льгот. Опыт создания в России территориальных образований с особым режимом налогообложения подтверждает вывод о превращении налоговых и таможенных льгот в механизм вывода оборотных средств компаний из воспроизводственного процесса. В российской и зарубежной научной литературе не предложены эффективные механизмы контроля за результативностью применения налоговых льгот. В итоге особые экономические зоны могут превратиться в так называемые «черные дыры» по утечке капитала из российской экономики через механизмы получения необоснованной налоговой выгоды. Систематизация налоговых и таможенных льгот, анализ целесообразности и эффективности их применения, разработка системы налогового контроля за применением резидентами особых зон налоговых льгот в целях выработки механизмов по вовлечению оборотных средств от применения налоговых льгот в воспроизводственный процесс является актуальным, что определило выбор цели, предмета, объекта исследования и постановку задач.

Целью диссертации является разработка методических подходов и практических рекомендаций по совершенствованию налоговых инструментов регулирования развития особых экономических зон. Достижение поставленной цели предопределило постановку и решение следующих задач: - провести классификацию особых экономических зон в целях налогообложения для раскрытия содержания налоговых инструментов регулирования развития особых экономических зон; обобщить зарубежный опыт предоставления налоговых льгот резидентам особых зон в целях определения направлений его использования в России, в частности, определить возможность применения подходов к обоснованию направлений использования высвобождаемых оборотных средств от применения налоговых льгот; систематизировать налоговые льготы, предоставляемые резидентам особых зон в России по отдельным налогам, выявить проблемы их применения и предложить комплекс мер по совершенствованию налогообложения резидентов особых зон; проанализировать целесообразность использования на финансирование капитальных вложений средств амортизационного фонда резидентами особых экономических зон в целях воспроизводства основного капитала; разработать методику проверки обоснованности применения резидентами налоговых льгот в целях повышения качества налогового регулирования развития особых экономических зон; разработать подходы к оценке эффективности льготного режима налогообложения резидентов особых зон.

Для решения поставленных задач используется метод сравнительного анализа, метод группировок, системный анализ, экономико-статистические методы, а также математические методы, позволяющие оценить результативность тех или иных налоговых преференций. Использование методов качественной оценки неизбежно в связи с тем, что количественные методы определенным образом ограничены в сфере их применения.

Объектом исследования являются отношения между резидентами особых экономических зон и государством в области налогового регулирования развития особых экономических зон.

Выбор объекта исследования обусловлен необходимостью социально-экономического, системного и сравнительного анализа процессов по введению и использованию налоговых льгот, оптимизации расходов государства на стимулирование предпринимательской деятельности резидентов особых экономических зон.

Предметом исследования являются налоговые инструменты стимулирования предпринимательской деятельности резидентов особых экономических зон.

Теоретическую и методологическую базу исследования составили работы отечественных и зарубежных авторов, посвященные налоговым льготам как инструменту стимулирования предпринимательской деятельности, результативности введения налоговых льгот, как с точки зрения государства, так и с точки зрения отдельных хозяйствующих субъектов. Вопросу оценки результативности налоговых льгот и эффективности их применения посвящены работы П. Бергера, Ф. Мейер-Крамера, Э. Мэнсфилда, М. Надири, К. Свенсона. Возможность и целесообразность использования налоговых льгот как инструмента стимулирования предпринимательской деятельности затрагивается в работах СВ. Валдайцева, А.Г. Гранберга, В.И. Гуреева, О.П. Караваевой, В.Г. Панскова.

Проблемам налоговых систем, их особенностям и оценке направленности на стимулирования предпринимательской деятельности посвящены работы A.M. Басенко, П.В. Борзаева, М.С. Гуцериева, А.З. Дадашева, А.Т. Измайлова, А.Ю. Ильина, И.В. Караваевой, А.Г. Кару, В.Я. Кожинова, Д.И. Кокурина, Л.П. Королева, Д.Ю. Мельника, Р.А. Митрофанова, О.В. Мотовилова, В.В. Никитина, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, В.В. Петрунина, А.Т. Перонко, О.В. Савиной, Е.Е. Смирновой, Л.Г. Ходова, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и других.

Нормативную базу исследования составили Конституция Российской Федерации, Федеральные законы, Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, нормативно-правовые акты министерств и ведомств.

Эмпирическую базу исследования составили статистические данные Госкомстата России, данные бухгалтерской отчетности резидентов особых экономических зон, данные проверок, проведенных в отношении резидентов особых экономических зон Счетной палатой Российской Федерации.

Степень разработанности проблемы. Создание особых экономических зон в России началось с 2006 года. По этой причине закономерным представляется отсутствие специальной монографии по проблематике целесообразности и эффективности использования налоговых льгот резидентами особых экономических зон. В свою очередь территории с льготным режимом налогообложения, фактически превратившиеся в «черные дыры» по утечке российского капитала, существовали в России на всем протяжении 90-х годов XX века. Данный период рассмотрен в работах некоторых ученых, где неоднократно подчеркивалась неэффективность применения налоговых льгот на соответствующих территориях, развитие системы злоупотреблений . Вместе с тем специальные исследования проблем налогового контроля за результативностью и эффективностью применения резидентами данных образований налоговых льгот отсутствуют. Работы сводятся к систематизации способов утечки капитала, которые применялись на данных территориальных образованиях. Проблемы деятельности в России особых экономических зон исследованы в работах Васяевой Е.С., Горбуновой Ю.Н., Гордеевой О.В., Денисовой Я.В., Егорова А.И., Ильина А.Ю., Казаряна А.А., Королева Л.П., Кунакова Д.А., Клепиков А.П., Мушаевой О.В., Никитиной В.В., Панскова В.Г., Сидоренко Ю.А., Смирновой Е.Е., Тухтаева Т.М., Шиганова А.В. и других авторов. В работах приведенных авторов обобщены проблемы налогообложения резидентов особых экономических зон в России, проведено сравнение практики организации деятельности особых зон в России и в зарубежных странах,

Пансков В.Г. О некоторых назревших проблемах налогового законодательства//Налоговый вестник. -1999, N 6; Пансков В.Г. О налоговых преференциях/ЛЧалоговый вестник. - 2002, N 5. систематизированы налоговые преференции, предоставляемые резидентам особых зон по отдельным налогам. В работе Королева Л.П. проведено обобщение налоговых льгот, предоставляемых резидентам особых экономических зон по отдельным налогам, систематизированы проблемы правового регулирования налогообложения резидентов особых экономических зон. Вместе с тем в работе не исследуются проблемы применения таможенного режима свободной таможенной зоны, а также налогового контроля за эффективностью применения налоговых льгот.2 В работе Маркова В.В. обобщены методики оценки бюджетной результативности налоговых льгот, предложена авторская методика оценки результативности налоговых льгот . В работе Тухтаева Т.М. предложена модель налогового регулирования4. В работе Минаковой И.В. и Коровиной К.Е. обобщены проблемы, связанные с функционированием особых экономических зон в России, в частности, проблема сочетания предоставления налоговых льгот с жестким контролем их целевого использования . В целом комплексное исследование проблем формирования и регулирования налогового механизма регулирования и стимулирования в особых экономических зонах, контроля за его эффективностью отсутствует.

Научная новизна результатов исследования. Научная новизна работы состоит в обосновании направлений совершенствования налоговых инструментов регулирования развития особых экономических зон. 2 Королева Л.П., Васяева Е.С. Проблемы правового регулирования налогообложения резидентов особых экономических зон в России // Финансовое право. 2011. N 8. С. 26 - 29.

Марков В.В. Налоговые льготы как способ стимулирования инновационной деятельности: оценка целесообразности и бюджетной результативности их применения// Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.05 и 08.00.10. Санкт-Петербург, 2010 г. с.34. 4 Тухтаев Т.М. Налоговое регулирование социально-экономического развития особых экономических зон России//Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности-08.00.05 и 08.00.10 Москва, 2006 г. 1 Минакова И.В., Коровина К.Е. Регулирование инвестиционной деятельности посредством налоговых механизмов// Право и экономика. 2011. N 10. С. 55 - 60.

Новыми являются следующие научные положения, выносимые на защиту: уточнена классификация особых экономических зон в целях налогообложения, что позволяет разграничить особые зоны в зависимости от видов налоговых льгот, предоставляемых их резидентам в виде снижения налоговых ставок или полного освобождения от налогов; предложена авторская трактовка понятия «особая экономическая зона в целях налогообложения», под которой понимается определенная часть территории государства, на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности, сопровождаемый предоставлением резидентам особых экономических зон налоговых и таможенных льгот при контроле со стороны государства за эффективностью применения данных налоговых инструментов регулирования развития особых экономических зон; определены возможные направления использования зарубежного опыта налогообложения резидентов особых зон в России, а именно: из опыта Венгрии предложена налоговая льгота в виде освобождения от налога на прибыль резидентов особых зон при условии направления их прибыли на развитие производства; из опыта Филиппин предложено оценивать эффективность применения резидентами налоговых льгот по показателям занятости, объема инвестиций и экспорта; из опыта Китая предложен подход к обоснованию направлений использования высвобождаемых оборотных средств от применения налоговых льгот, включающий следующие этапы: первый этап - расчет резидентом налоговой нагрузки до регистрации на территории особой зоны и после такой регистрации; второй этап -определение объема высвобождаемых оборотных средств от применения налоговых льгот; третий этап - предоставление налоговому органу обоснования направлений использования высвобождаемых оборотных средств на территории особой экономической зоны;

4. предложен комплекс мер по совершенствованию практики налогообложения резидентов особых зон по отдельным налогам, а именно: в части совершенствования налогового инструмента в виде освобождения от НДС по статье 145 НК РФ предложено отменить условие об утрате освобождения при превышении выручки в объеме двух миллионов рублей; по режиму свободной таможенной зоны предложено обязать резидентов особых зон направлять 30 процентов сумм от возмещения НДС на развитие промышленно-производственной деятельности на территории зоны; по налогу на прибыль организаций предложено распространить коэффициент увеличения нормы амортизации в размере «2» на резидентов технико- внедренческой особой зоны; обоснована необходимость возврата к инвестиционной льготе по налогу на прибыль; предложено ввести целевой характер использования средств амортизационного фонда для воспроизводства основного капитала резидента; предложен механизм совершенствования налоговой оговорки, согласно которой акты налогового законодательства, ухудшающие положение резидентов особых зон, не применяются в течение срока действия соглашения с резидентами особой зоны;

5. обоснована необходимость использования средств амортизационного фонда резидентами особых экономических зон на финансирование капитальных вложений в форме нового строительства, реконструкции, расширения и технического перевооружения в целях воспроизводства основного капитала резидента;

6. разработана методика проверки обоснованности применения резидентами налоговых льгот в целях повышения качества налогового регулирования развития особых экономических зон, определены подходы к оценке эффективности льготного режима налогообложения резидентов особых зон.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

Теоретическая значимость работы состоит в систематизации и развитии положений по совершенствованию налогообложения резидентов особых экономических зон. Практическая значимость заключается в том, что основные предложения, выводы и рекомендации ориентированы на широкое использование в практической деятельности резидентами особых экономических зон при использовании налоговых инструментов регулирования в виде налоговых льгот, налоговыми органами при оценке обоснованности применения данных льгот, законодательными органами при выработке предложений по совершенствованию налогового законодательства, учебными заведениями России в образовательном процессе. Практическую значимость содержат следующие положения диссертации:

Уточнена классификация особых экономических зон в целях налогообложения, что позволит разграничить данные зоны в зависимости от видов налоговых льгот, предоставляемых их резидентам в виде снижения налоговых ставок или полного освобождения от налогов;

Определены возможные направления использования зарубежного опыта налогообложения резидентов особых зон в России, а именно: из опыта Венгрии предложена налоговая льгота в виде освобождения от налога на прибыль резидентов особых зон при условии направления их прибыли на развитие производства; из опыта Филиппин предложено оценивать эффективность применения резидентами налоговых льгот по показателям занятости, объема инвестиций и экспорта; из опыта Китая предложен подход к обоснованию направлений использования высвобождаемых оборотных средств от применения налоговых льгот. Использование зарубежного опыта позволит улучшить практику применения налоговых инструментов регулирования развития особых экономических зон;

Предложен комплекс мер по совершенствованию практики налогообложения резидентов особых зон по отдельным налогам, что позволит решить проблемы налогообложения резидентов особых экономических зон по отдельным налогам;

Обоснована необходимость использования средств амортизационного фонда резидентами особых экономических зон на финансирование капитальных вложений в форме нового строительства, реконструкции, расширения и технического перевооружения, что позволит направить средства амортизационного фонда на воспроизводство основного капитала;

Предложены способы отбора резидентов особых экономических зон в целях совершенствования проверки обоснованности применения налоговых льгот;

Определены подходы к оценке эффективности льготного режима налогообложения резидентов особых зон, представляющие собой процедуры сопоставления результатов применения налоговых льгот резидентами особых зон с учетом показателей бюджетной и социальной эффективности в разрезе видов деятельности на территории особой зоны, что позволит налоговым органам проводить мониторинг эффективности налоговых льгот.

Апробация и внедрение результатов исследования.

Диссертация выполнена в рамках научно-исследовательских работ ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт», проводимых в соответствии с темами: «Результативность налогового контроля», «Налогообложение в особых экономических зонах как фактор устойчивого развития территорий», «Налоговые льготы и преференции в механизме реализации налоговой политики».

Основные положения и результаты исследования докладывались и обсуждались на следующих конференциях:

Международная научно-практическая конференция на тему: «Инновационный путь развития РФ как важнейшее условие преодоления мирового финансово-экономического кризиса» (21-22 апреля 2009 года, г. Москва, ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт»);

Конференция Финансового университета при Правительстве Российской Федерации совместно с Российским отделением Международной налоговой ассоциации (Рос ИФА) на тему: «Налоговая политика Российской Федерации: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса» (25 октября 2010 года, г. Москва, Финансовый университет);

Международная научно-практическая конференция на тему: «Экономика, наука, образование: проблемы и пути интеграции» (26 октября 2010 года, г. Москва, ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт»);

Научно-практическая конференция на тему: «Финансы и налоги, их влияние на развитие экономики, науки и образования» (27 октября 2010 года, г. Москва, ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт»).

Результаты диссертации используются в учебном процессе Негосударственного образовательного учреждения дополнительного профессионального образования «Учебно-методический центр «Голицыне» (справка о внедрении №126 от 20.06.2012 г.) при проведении семинарских занятий на тему: «Налогообложение резидентов особых экономических зон» и семинарских занятий для сотрудников налоговых органов.

Результаты диссертации используются в учебном процессе Государственного образовательного учреждения дополнительного профессионального образования «Московский областной учебный центр «Нахабино» (справка о внедрении № 324 от 19.06.2012 г.) при разработке материалов для проведения практических занятий в форме деловых игр для слушателей программы повышения квалификации «Налоги и налогообложение», «Юридический минимум для бухгалтеров», а также семинара «Изменения в бухгалтерском учете, отчетности и налогообложении государственных (муниципальных), казенных бюджетных и автономных учреждений».

Результаты диссертации используются Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы №22 по Московской области (справка о внедрении № 112 от 03.07.2012 г.) в части совершенствования процедур налогового контроля. Разработанная концепция налогового контроля использована при подготовке аналитических справок для сотрудников налогового органа, что позволило повысить качество планирования выездных налоговых проверок.

Публикации по теме исследования. Основные положения диссертации опубликованы в шести публикациях общим объемом 1,93 п.л., в том числе авторский объем 1,93 п.л. (четыре работы авторским объемом 1,43 п.л. опубликованы в изданиях и журналах, определенных ВАК).

Структура и содержание работы. Работа сформирована исходя из целей и задач исследования, и состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 117 наименований и 3 приложений.

## Зарубежный опыт налогообложения резидентов особых экономических зон

Обобщение и анализ зарубежного опыта налогообложения резидентов особых экономических зон является важным в части решения проблем эффективности применения налоговых льгот. В настоящем параграфе обобщен зарубежный опыт налогообложения резидентов особых зон.

Интересен опыт Китая, так как именно в этой стране особые зоны получили широкое развитие. Так, в 1996 году особых экономических зон в Китае насчитывалось около пятисот, тогда как уже в 2003 году количество таких зон достигло двух тысяч семисот. В зонах работает около 30 миллионов человек. Экономические зоны Китая можно разделить на три большие категории: - специальные экономические зоны; - промышленные экономические зоны; - экономические зоны льготного предпринимательства. В территориальном разрезе все три категории особых зон объединяют провинции, города с провинциальной юрисдикцией. Примером является особая зона Шэньчжэнь, получившая статус с принятием Закона «Регулирование специальных экономических зон в провинции Гуандун». Данная особая зона является самой быстроразвивающейся в Китае, занимает площадь в 327,5 кв.км, огибает район Гонконга.

С 1980 по 2001 гг. средний ежегодный прирост ВВП на территории особой зоны составил 29,5%, промышленной продукции - 45% и внешней торговли - 39%, а ежегодный рост реальных иностранных инвестиций за этот период находился на уровне 28% .

Предоставление налоговых льгот является основным инструментом государственной поддержки резидентов зон. В частности, по торговым операциям применяется пониженная ставка таможенной пошлины на торговые сделки: с 33% до 15%. Вновь созданные резиденты особых зон, финансируемые иностранным капиталом, освобождены от национального налога на торговые сделки во время первых двух бюджетных годов. В последующие три года такие предприятия облагаются пошлиной в размере 15%. Также данные резиденты на пять лет освобождены от местных налогов с момента регистрации в качестве резидента. В Китае особые экономические зоны решают проблему безработицы. В частности, с 1998 по 2003 гг., экспортные поставки городов и деревень увеличились на 15,5 % в год в среднем. Для Китая это означает, что 3 миллиона рабочих мест было создано каждый год в секторе городов и деревень, стимулирующий быстрый рост экспорта . Для России опыт Китая интересен системой оценки эффективности налоговых льгот, которая внедрена в целях прогнозирования результатов предоставления налоговых льгот. В данной системе применяются такие понятия, как бюджетная и социальная эффективность19. Бюджетная эффективность - оценка результатов хозяйственной деятельности резидентов зон, которым предоставлены налоговые льготы с точки зрения влияния на доходы и расходы бюджета.

Социальная эффективность - социальные последствия предоставления налоговых льгот, которые выражаются в изменении уровня и качества товаров, работ, услуг для населения в результате осуществления деятельности резидентов зон - получателей льгот. Оценка бюджетной и социальной эффективности производится государственным органом в отношении каждой из предоставленных льгот и по каждому резиденту.

При проведении оценки эффективности используются следующие показатели: - налоговая база по налогу на начало и конец отчетного периода; - ставка налога; - льготная ставка налога (при предоставлении льготы по пониженной ставке); - сумма сокращения базы налога (при полном или частичном освобождении базы налога от налогообложения) за истекший период отчетного года; - сумма задолженности по уплате налогов; - сведения об отказах резидентов пользоваться налоговой льготой; - направления использования средств, высвободившихся в результате предоставления налоговых льгот или полученных в счет налоговых льгот, строго по целевому назначению. Можно выделить четыре этапа оценки эффективности налоговых льгот. Первый этап - инвентаризация предоставленных резидентам особой экономической зоны налоговых льгот, по результатам которой составляется реестр предоставленных льгот. Второй этап - определение суммы недополученных доходов бюджета, обусловленные предоставлением налоговых льгот. Третий этап -оценка бюджетной и социальной эффективности предоставления налоговых льгот. Четвертый этап - оценка эффективности налоговых льгот путем сопоставления суммы потерь (суммы недополученных доходов) бюджета, обусловленных предоставлением льгот, с суммой бюджетной или социальной эффективности от предоставления налоговых льгот. В случае низкой эффективности налоговых льгот они не предоставляются, а предоставленные подлежат отмене. Результаты оценки эффективности льгот используются для своевременного принятия мер по отмене неэффективных налоговых льгот и разработке предложений по совершенствованию мер поддержки резидентов особых зон. В Китае применяется мониторинг эффективности налоговых льгот, под которым понимается направление запросов получателям налоговых льгот по показателям мониторинга: фонд оплаты труда на начало и конец отчетного периода; стоимость основных фондов на начало и конец отчетного периода; сумма начисленных налогов в бюджет; сумма уплаченных налогов в бюджет; сумма задолженности по уплате налогов в бюджет; сведения об отказах налогоплательщиков пользоваться предоставленной льготой; использование средств, высвободившихся в результате предоставления налоговых льгот или полученных налогоплательщиками в счет налоговых льгот, строго по целевому назначению; иные сведения, необходимые для оценки эффективности налоговых льгот. Полученная информация используется уполномоченным органом для оценки эффективности применения предоставленных налоговых льгот резидентам особых зон. Венгрия.

В Венгерской Республике имеются следующие типы зон: промышленные зоны (промышленные парки), предпринимательские зоны, свободные таможенные территории торгового (складского) и промышленного типов. Создание особых зон направлено на решение проблемы безработицы. Налоговые льготы применяются для венгерских и иностранных инвесторов и включают: - освобождение от местных налогов сроком на 10 лет; - освобождение (на 50-100%) от таможенных пошлин на ввоз импортного производственного оборудования; - освобождение от налога на общества (аналог российского налога на прибыль), если прибыль реинвестируется в развитие производства и увеличивается число занятых на предприятии. Применяется сокращение платы за коммунальные услуги. Венгерский опыт интересен тем, что особые экономические зоны создаются не только в регионах с мощным научно-техническим потенциалом. Предпринимательские зоны создаются с целью стимулирования отсталых в экономическом отношении районов с высоким уровнем безработицы. В России план создания особых экономических зон в России не предусматривает задействовать экономические отсталые районы с высоким уровнем безработицы.

## Становление и развитие особых экономических зон в России

В начале и середине 90-х годов XX века в России сделаны первые шаги по созданию особых режимов ведения предпринимательской деятельности в целях стимулирования развития обрабатывающих отраслей экономики, высокотехнологичных отраслей, производства новых видов продукции, транспортной инфраструктуры.

В первой половине 90-х годов XX века особыми экономическими зонами являлись зона экономического благоприятствования «Ингушетия» и зона льготного налогообложения в Республике Калмыкия. Позднее особые зоны образованы в Алтайском крае, Республике Бурятия, городах Центральной России - Угличе, Курске, Шаховском районе Московской области, районах Новгородской и Калужской областей. Особенность данного периода создания особых зон - отсутствие единой общегосударственной налоговой политики в отношении данных территориальных образований, федерального закона, определяющего понятие особой экономической зоны, подходы к налогообложению в особых экономических зонах, принципы льготного налогообложения. Предоставление налоговых льгот превратилось в простую раздачу данных преференций, что привело к невосполнимым потерям бюджетных средств. В 2001 г. на территории Российской Федерации действовали 43 ЗАТО, 18 СЭЗ и 28 территорий с льготным налогообложением. По результатам проверки Счетной палаты РФ в Республике Калмыкии установлено, что в результате предоставленных законодательными актами дополнительных льгот по налогу на прибыль суммарный объем поступлений этого налога увеличился в этой Республике по сравнению с предшествующим годом в 3,3 раза. Сама прибыль, полученная организациями, зарегистрированными на территории Республики, - в 15,9 раза .

Компании получали налоговые льготы не по месту своей фактической экономической деятельности, а по месту регистрации на соответствующей территории с льготным налогообложением. Условия получения преференций в виде обязательных отчислений на социально - экономическое развитие зон не выполнялись, что нанесло ущерб бюджету. Например, в свободной экономической зоне «Алтай», созданной в соответствии с региональным законодательством, было зарегистрировано более 600 (шестисот) компаний, подавляющее большинство которых осуществляли свою деятельность в других субъектах Российской Федерации. Сумма предоставленных этим предприятиям налоговых льгот превысила 150 млн. руб., тогда как во внебюджетный фонд социально - экономического развития СЭЗ «Алтай» перечислено всего 11 млн. руб., или около 7 процентов от суммы предоставленных льгот .

В зоне льготного налогообложения на территории Угличского муниципального округа Ярославской области в 2001 г. на налоговом учете состояли 1,4 тыс. юридических лиц, из них 1,3 тыс. (92,8%) осуществляли свою деятельность за пределами области. Данные организации получили налоговые льготы в сумме 435 млн. руб., тогда как в целевой внебюджетный фонд социальной поддержки и развития муниципального округа они перечислили всего 85 млн. рублей . В Российской Федерации прослеживаются следующие этапы создания специальных зон с льготным режимом налогообложения.

Первый этап - вторая половина восьмидесятых годов XX века. В 1988 г. правительство поддержало предложение руководителей Приморского края и Ленинградской области о создании экономических зон «Находка» и «Выборг».

Второй этап - 1990-1991 гг. В июле-сентябре 1990 г. Верховный Совет РСФСР принял ряд документов, объявлявших об открытии тринадцати свободных зон, в которых был установлен льготный, по сравнению с общим, режим хозяйственной деятельности для иностранных инвесторов и предприятий с иностранными инвестициями. За один год: с июля 1990 г. по июнь 1991 г., статус СЭЗ был закреплен за 11 регионами общей площадью 1 млн. кв. км. (7 % всей российской территории) с 13 % населения (18,5 млн. человек) России. По каждой зоне Совет Министров РСФСР утвердил отдельное положение, закреплявшее ее хозяйственно-правовой статус в качестве либо зоны свободного предпринимательства (Ленинград, Выборг), либо свободной экономической зоны (Находка, Калининград).

Третий этап - 1991 - 1994 гг. Принимались многочисленные решения о создании особых зон, но лишь единицы из них начали функционировать. В июне 1992 г. вышел Указ Президента РФ от 04.06.1992 г. № 548 «О некоторых мерах по развитию свободных экономических зон на территории Российской Федерации» (ред. от 16.05.1997 г. и 29.08.2001 г.)24, который стал важным пополнением к нормативным актам о статусах первых особых зон. Постановлением Правительства РФ от 19.06.1994 г. № 740 была учреждена особая экономическая зона «Ингушетия», в соответствии с которым ингушскому правительству предоставлялась бюджетная ссуда в размере налогов и обязательных платежей, не имеющих целевого характера, уплачиваемых в федеральный бюджет вновь образуемыми и регистрируемыми предприятиями в период действия данной зоны и в течение одного года с момента их регистрации. Принято совместное письмо Минфина РФ и ГНС РФ, в соответствии с которым органы государственной власти и местного самоуправления Республики Ингушетия устанавливали перечень и размеры ставок региональных и местных налогов, а также льготы по этим налогам25. Приняты решения об установлении льготного режима налогообложения (освобождение от уплаты указанных налогов и сборов) предприятий и организаций, вновь созданных в зоне «Ингушетия».

Территориальному руководству Республики Ингушетия была предоставлена полная свобода в вопросах взимания федеральных, региональных и местных налогов с зарегистрированных в особой экономической зоне предприятий. В дальнейшем Республика Ингушетия стала своеобразной «черной дырой», в которую устремились бюджетные средства многих российских регионов, прежде всего соседних с республикой Ставропольского и Краснодарского краев. В частности, предприятия из этих регионов, стремясь в максимальной степени уйти от налогов, регистрировались в Ингушетии без осуществления производственной деятельности на территории Республики. Система контроля за эффективностью использования высвобождаемых средств от предоставления налоговых льгот отсутствовала полностью. В результате бюджеты российских регионов недосчитывались солидных сумм в течение всех 5 лет существования данной зоны. В первый год существования зоны бюджет Ингушетии получил более 500 млрд. рублей доходов от зарегистрированных компаний. Однако общий итог деятельности данной зоны оказался, скорее, негативным, что связано с большими потерями для федерального бюджета и бюджетов регионального уровня. В итоге к 1999 г. льготы по федеральным налогам упразднены.

## Сравнительный анализ налоговой нагрузки резидентов особых экономических зон России (на примере ОЭЗ «Алабуга»)

Основополагающей обязанностью резидента особой зоны является уплата налогов. Несоблюдение обязанности по уплате налогов, а также при наличии других нарушений налогового законодательства (двух и более существенных нарушений) резидент особой зоны может быть лишен своего статуса по результатам рассмотрения судом заявления органов управления особыми экономическими зонами. Лишение статуса резидента особой зоны влечет за собой прекращение действия соглашения об осуществлении промышленно-производственной, технико-внедренческой деятельности. В настоящем параграфе предложена методика расчета уровня налоговой нагрузки на резидента промышленно-производственной особой экономической зоны (ОАО «Северсталь-Авто») и нерезидента особой экономической зоны (ОАО «Север Плюс»). ОАО «Северсталь-Авто является резидентом промышленно-производственной экономической зоны «АЛАБУГА» (г. Елабуга, Республика Татарстан) . На территории зоны расположен завод данной компании по производству автомобилей FIAT. Проектные производственные мощности предприятия составляют около 75 000 автомобилей в год54. ОАО «Север Плюс» находится вне территории особой экономической зоны. По отдельным экономическим показателям ОАО «Северсталь-Авто» следует сделать пояснения. В частности, данные по себестоимости, налогу на прибыль, НДС являются расчетными. Себестоимость продаж определена как разность выручки и валовой прибыли организации. Сумма налога на прибыль определена как произведение прибыли до налогообложения и ставки налога на прибыль, то есть между данными бухгалтерского и налогового учета расхождения в виде постоянных и временных разниц отсутствуют. Сумма прибыли до налогообложения при известной сумме чистой прибыли рассчитывается по формуле: прибыль до налогообложения = чистая прибыль/( 1-0,20). Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между начисленной суммой налога и условной величиной налоговых вычетов (50% от суммы НДС).

Методика расчета уровня налоговой нагрузки имеет ряд ограничений: расчет проведен только по налогу на прибыль организаций и НДС (данные о налоговой базе по страховым взносам во внебюджетные фонды не представлены в отчетности). Несмотря на наличие широкого спектра методик расчета налоговой нагрузки, в большинстве из них показатель налоговой нагрузки является относительным. В числителе показателя приводится сумма начисленного налога. В знаменателе выступает ряд экономических показателей: выручка, прибыль, чистая прибыль и пр. Проведем расчет налоговой нагрузки в следующей таблице.

В соответствии с приведенным расчетом имеет место явное превышение налоговой нагрузки на нерезидента особой экономической зоны по сравнению с резидентом особой зоны. Данный рост объясняется применением обычной налоговой ставки в отношении нерезидента особой экономической зоны в размере 20% вместо 15,5% в отношении резидента55. За основу в приведенной методике расчета налоговой нагрузки взят опыт Китая, в котором путем расчета налоговой нагрузки определяется объем высвобождаемых оборотных средств от применения налоговых льгот. Далее определяются направления использования высвобождаемых оборотных средств. Сама методика расчета налоговой нагрузки включает следующие этапы: первый этап - расчет резидентом налоговой нагрузки до регистрации на территории особой зоны и после такой регистрации; второй этап - определение объема высвобождаемых оборотных средств от применения налоговых льгот; третий этап - предоставление налоговому органу обоснования направлений использования высвобождаемых оборотных средств на территории особой экономической зоны.

Учитывая опыт Китая, по нашему мнению в Федеральный закон «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» следует ввести норму, согласно которой резидент особой экономической зоны обязан вести обособленный учет оборотных средств, высвобождаемых от применения налоговых льгот, а также обязан сообщать налоговому органу и управляющей компании информацию о направлениях использования высвобождаемых средств. После проведения расчета высвобождаемых оборотных средств от применения налоговых льгот резидент особой экономической зоны в специальном бланке перечисляет нормы налогового законодательства, которыми он воспользовался для применения налоговых льгот. Затем резидент особой зоны предоставляет налоговому органу финансовое обоснование возможных направлений использования данных высвобождаемых средств. Налоговый орган рассматривает данное обоснование и принимает решение о направлениях использования высвобождаемых оборотных средств

## Особенности налогового администрирования резидентов особых экономических зон

В работе нами систематизированы и проанализированы налоговые и таможенные льготы, применяемые резидентами особых зон. Налоговые льготы предоставляются резидентам особых экономических зон, преимущественно, в виде освобождений от уплаты налогов, снижения налоговых ставок и прочих преференций без какого-либо последующего контроля за эффективностью использования высвобождаемых средств.

На федеральном уровне вопрос оценки эффективности применения налоговых льгот поднят в бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 29 июня 2010 года «О бюджетной политике в 2011-2013 годах», в котором поставлена задача проведения инвентаризации и оценки экономической и социальной эффективности предоставляемых налоговых стимулирующих механизмов. Комитет по бюджету Совета Федерации Федерального Собрания РФ провел 14 апреля 2011 года совещание «Налоговые льготы: анализ практики применения и методика оценки эффективности действия». На совещании констатировано, что налоговые льготы связаны с большим объемом выпадающих доходов бюджетов от их предоставления. За 2009 год, отношение суммы льгот к сумме начислений по налогу на прибыль организаций составило 7,5%, по НДС - 119,4%, по налогу на имущество организаций- 71,8%, по транспортному налогу - 7,1%, по земельному налогу - 46,1 %69. На совещании было отмечено, что оценка эффективности налоговых льгот -важный этап при введении новой льготы или при проведении инвентаризации действующих льгот.

Одной из проблем, осложняющей мониторинг использования налоговых льгот и проведение оценки их эффективности, является отсутствие доступа к информации о суммах предоставленных налоговых льгот по налогам в разрезе конкретных резидентов особых экономических зон. Это связано с необходимостью соблюдения налоговой тайны, доступ к которой согласно статье 102 НК РФ не имеют органы государственной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления. Органы государственной власти субъектов Российской Федерации, предоставляя налоговые льготы резидентам особых экономических зон, например, в виде пониженных налоговых ставок по отдельным налогам, не имеют информации о путях использования эффекта от этих льгот70. Резиденты особых экономических зон не обязаны отчитываться относительно направлений использования высвобождаемых оборотных средств от использования налоговых льгот.

В распоряжении органов власти субъектов РФ имеются только данные об общих обезличенных объемах льгот. Именно на основе приведенных данных на региональном уровне предпринимаются попытки оценки эффективности налоговых льгот. Проведенный нами анализ показывает, что многие региональные методики оценки эффективности налоговых льгот носят декларативный характер, не обеспечивают точность оценки. Целесообразно разработать единую методику оценки эффективности налоговых льгот, которая учитывала бы опыт субъектов Российской Федерации. В настоящей работе предложен авторский подход к разработке такой методики.

Особое значение имеет проблема учета высвобождаемых средств от предоставления налоговых льгот резиденту особой экономической зоны. На практике спрогнозировать и проследить путь налоговой льготы от ее образования до ее использования практически невозможно. Рассчитать стоимостное выражение налоговой льготы не вызывает затруднений. Вместе с тем в действующей системе бухгалтерского и налогового учета стоимость льготы (то есть ресурсы, условно полученные или сэкономленные налогоплательщиком в результате льготного налогообложения) не имеют своего отражения, то есть являются условными величинами. В своей учетной политике организации не прописывают порядок учета таких величин, что обусловлено отсутствием методологии их учета на государственном уровне. Результат предсказуем: не будучи отдельно отраженными на счетах бухгалтерского учета, суммы высвобождаемых средств от предоставления налоговых льгот не находят отражения в отчетности ].

К числу проблем оценки эффективности налоговых льгот следует отнести бессрочный характер самих льгот. В таких условиях сравнение экономических, социальных и бюджетных показателей деятельности резидента особой экономической зоны - пользователя льготы для выявления эффекта от ее применения становится невозможным.

Эффективность налоговых льгот можно определить путем сравнения экономических, социальных, бюджетных и иных показателей деятельности резидента до и после предоставления льгот, либо путем сравнения показателей деятельности резидентов - льготополучателей с показателями деятельности налогоплательщиков, не имеющих налоговых льгот и оценки влияния налоговых льгот на увеличение или сокращение того или иного показателя деятельности налогоплательщика. По нашему мнению, налоговые льготы резидентам особых экономических зон следует предоставлять на временной основе с тем, чтобы решение о продлении действия льготы принималось только по результатам проведенного анализа ее эффективности.

Одна из проблем предоставления налоговых льгот резидентам особых зон заключается в том, что органы государственной власти при предоставлении резидентам налоговых льгот не могут возложить на них никаких дополнительных обременении в виде предписаний использовать финансовый эффект от льготного налогообложения на реализацию тех или иных целей, либо в виде обязанности представлять отчетность о размерах полученных льгот и путях их фактического использования. Получив налоговую льготу, резидент особой экономической зоны фактически свободно распоряжается высвобождаемыми оборотными средствами от ее использования. Фактически по некоторым налогам объемы налоговых льгот превышают объемы налоговых поступлений. Так, в сфере налога на имущество организаций объем федеральных и региональных льгот и объемы фактически поступающего в бюджет налога во многих субъектах Российской Федерации соотносятся как 55:45. Таким образом, исключением становятся сами налоги, а не налоговые льготы. Во многом это связано с такой серьезной проблемой для бюджетов субъектов Российской Федерации как льготы по региональным и местным налогам, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации. Они составляют около 50% от общей суммы льгот, предусмотренных законами субъектов Российской Федерации и актами органов муниципальных образований. В 2008 году сумма налоговых льгот, установленных федеральным законодательством по региональным и местным налогам, составила 153,3 млрд. рублей, а в 2009 году - 181,9 млрд. рублей, то есть увеличилась на 20 процентов . В этих суммах не учитываются предусмотренные федеральным законодательством изъятия из объекта налогообложения. Таким образом, региональные и местные бюджеты ежегодно теряют весьма значительные суммы, которые могли бы явиться дополнительным резервом наполнения их доходной части.

Важной проблемой, вытекающей из порядка применения налоговых льгот, является решение вопроса о том, является ли механизм льготного налогообложения правом или обязанностью резидента особой экономической зоны. Полагаем, что применение налоговой льготы во всех случаях должно быть правом резидента особой зоны.

По нашему мнению, при предоставлении налоговых льгот резидентам особых экономических зон необходимо четко представлять цели, которые требуется достичь при применении той или иной льготы, а также последствия для бюджета и экономики на федеральном, региональном и местном уровнях. Одновременно следует учитывать, что любые исключения из общего режима налогообложения требуют дополнительных мер контроля со стороны налоговых органов, так как существуют риски их неправомерного использования. Зарубежный опыт подтверждает необходимость проведения контрольных процедур в части предоставления налоговых льгот и оценки эффективности их применения. Для России из зарубежного опыта целесообразно внедрить систему оценки эффективности налоговых льгот в виде сопоставления результатов предоставления налоговых льгот резидентам зон с учетом показателей бюджетной и социальной эффективности.