Зиновьев Илья Викторович. Специальные налоговые режимы: сущность и перспективы совершенствования : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2004 203 c. РГБ ОД, 61:04-8/4470

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава I. Специальные налоговые режимы как инструмент налоговой политики 8

1.1. Понятие и роль специальных налоговых режимов в современной налоговой политике 9

1.2. Характеристика специальных налоговых режимов, их экономическое и социальное значение 24

Глава II. Особенности специальных налоговых режимов территориального типа 38

2.1. Развитие и текущее состояние свободных экономических зон 39

2.2. Рассмотрение опыта создания и функционирования свободных экономических зон в Китае 60

2.3. Эволюция свободных экономических зон в Российской Федерации и перспективы их совершенствования 65

2.4. Перспективы совершенствования системы налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях 85

Глава III. Особенности специальных налоговых режимов субъектного типа 95

3.1. Налогообложение малого предпринимательства в России и за рубежом .98

3.2. Результаты и перспективы развития специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства 119

3.3. Необходимость введения и направления совершенствования системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) 139

Заключение 152

Список использованной литературы 170

Приложения 180

**Введение к работе**

Данные официальной статистики первых лет нового века показали, что российская экономика вышла из кризиса и перешла в фазу роста. В соответствии с происходящими в экономике переменами изменились задачи социально-экономической политики государства, а также задачи налоговой политики, что нашло отражение в ежегодных Посланиях Президента РФ Федеральному Собранию РФ и Посланиях Президента о бюджетной политике за период 2001-2004гг.

Для реализации новых задач в области налогообложения государству необходим обновленный инструментарий, который позволит реализовывать задачи налоговой политики, направленные на стимулирование развития бизнеса. Важная роль при решении задач стимулирования развития экономики страны через регулирующую функцию налогов принадлежит и специальным налоговым режимам как наиболее оперативному направлению налоговой политики.

В результате налоговой реформы, проводимой в 2000-2004гг., были осуществлены преобразования российской налоговой системы, принято более четкое и понятное налоговое законодательство, в обществе начала формироваться налоговая культура. На фоне общих позитивных изменений стало возможным формирование действенной налоговой политики как важного направления социально-экономической политики. Вследствие этих процессов налоги стали рассматриваться государственной властью не только с позиций фискальных целей.

Термин «налоговая политика» был впервые употреблен Президентом РФ только в Послании Федеральному Собранию РФ на 2003 г. Если ранее вопросы налогообложения рассматривались как элементы бюджетной политики, то в современных условиях налоговая политика стала отдельным направлением деятельности государственной власти.

Одной из важных задач налоговой политики является обеспечение определенности и стабильности налоговой системы. Но хорошо отстроенная налоговая система должна предусматривать в ее четких и стабильных положениях возможность решения оперативных задач налоговой политики — возможность введения специальных налоговых режимов.

Согласно Налоговому кодексу РФ специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных

4 Налоговым кодексом и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами.

К специальным налоговым режимам относятся: упрощенная система налогообложения, система налогообложения для отдельных видов деятельности в виде единого налога на вмененный доход, система налогообложения в свободных экономических зонах, система налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях, система налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Изменение налоговой системы в результате проводимых реформ предполагает необходимость решения множества новых вопросов, носящих как более комплексный, так и более детальный характер. Требуется продолжение научных исследований в отношении налоговой системы России с целью ее доработки и улучшения. Естественно, для правильного и обоснованного использования специальных налоговых режимов требуется развитие теоретических основ этого вновь формируемого инструмента налоговой политики, а также разработка механизма их работы, учитывающего особенности российской налоговой системы и результаты накопленного опыта.

В настоящее время проблема введения, применения и разработки специальных налоговых режимов вызывает оживленные дискуссии как в правительственных, так и в научных кругах. Налоговый кодекс Российской Федерации лишь обозначил данный инструмент налоговой политики. Разработка и совершенствование соответствующих глав Налогового кодекса и отдельных федеральных законов требуют много времени. Некоторые виды специальных налоговых режимов до сих пор не регулируются Налоговым кодексом РФ и действующим федеральным налоговым законодательством. Нормы законодательства, существующие на данный момент, требуют тщательной доработки с учетом накопленного российского и зарубежного опыта.

Вопросы построения налоговой системы и осуществления эффективной налоговой политики в отношении субъектов малого бизнеса, сельскохозяйственных товаропроизводителей, хозяйствующих субъектов в свободных экономических зонах и закрытых административно-территориальных образованиях отражены в работах таких российских ученых-экономистов, как Павлова Л.П., Пансков В.Г., Черник Д.Г., Авдокушин Е.Ф., Ашарин М.В., Коваль Л.В., Дубнов А.П., Макеенко С.Г., Ушаков

5 Д.Л., Кратт О.В., Морозова Т.В., Гуцериев М.С., Данько Т.П., а также в работах зарубежных ученых — Пеппера Д., Аббота Д., Курье Д., Гинсберга А., Потзиориса П.

Вместе с тем остаются открытыми вопросы разработки комплексной теоретической концепции специальных налоговых режимов как инструмента налоговой политики и применения ее для совершенствования как действующих, так и проектируемых положений налогового законодательства.

Отдельные специальные налоговые режимы существовали и ранее —до объединения их под одним понятием в Налоговом кодексе РФ. Они были определены в законодательстве и по отдельности выступали объектами научных исследований. Необходимо отметить, что цели и задачи таких исследований достаточно отличались от целей и задач настоящего исследования, так как они формулировались исходя из ранее существовавших предпосылок построения налогового механизма каждого такого режима и налоговой системы в целом. Поэтому объект исследования в том виде, в котором он рассматривается в диссертации, может считаться малоизученным.

Необходимо отметить, что в работе не ставилось целью подробно рассматривать такой специальный налоговый режим, как система налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции, так как этот режим в настоящее время достаточно широко и детально изучается и является отдельной темой исследования.

Новые специальные налоговые режимы разрабатываются в соответствии с Налоговым кодексом РФ в рамках действующей налоговой системы. Они должны вводиться исходя из необходимости решения определенных стимулирующих задач налоговой политики, зависящих от текущей экономической ситуации и целей социально-экономической политики государства, являться реальным действенным инструментом налоговой политики с учетом накопленного российского опыта. Поэтому исследование специальных налоговых режимов как с теоретической, так и с практической стороны является актуальной задачей.

Целью исследования является разработка комплекса теоретических положений о сущности специальных налоговых режимов и практических рекомендаций по их совершенствованию. Исходя из данной цели, при проведении исследования ставились следующие задачи:

- определить роль, назначение и место специальных налоговых режимов в налоговой политике и налоговой системе с учетом положений теории налогов и налогообложения в условиях совершенствования налогового законодательства,

-провести анализ российского и зарубежного опыта развития специальных налоговых режимов,

разработать теоретическую концепцию специальных налоговых режимов как инструмента налоговой политики,

провести анализ соответствия предусмотренных Налоговым кодексом РФ специальных налоговых режимов данной концепции,

-разработать предложения о перспективах развития и совершенствования механизма функционирования специальных налоговых режимов в России.

Объектом исследования являются специальные налоговые режимы как специфическое направление и инструмент налоговой политики в современных условиях. Предметом исследования является методология формирования специальных налоговых режимов.

В основу исследования положен диалектический метод познания, предполагающий изучение экономических отношений и явлений в развитии и взаимосвязи. В ходе исследования применялся сравнительный анализ и системный подход к изучению специальных налоговых режимов. Для определения эффективности специальных налоговых режимов использовался простейший математический анализ. Выводы, полученные в ходе исследования, базируются на общенаучных методах познания: анализе, синтезе, индукции и дедукции.

Для исследования сущности и перспектив совершенствования специальных налоговых режимов были использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации и зарубежных стран, статистические экономические данные и отчеты о работе Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и Счетной палаты Российской Федерации, а также монографии и исследования российских и зарубежных ученых, материалы периодической печати и официальных сетевых ресурсов.

Работа выполнена в рамках пункта 2.9 паспорта специальности 08.00.10 -«Финансы, денежное обращение и кредит».

Научная новизна исследования заключается в следующем:

- установлены место специальных налоговых режимов в налоговой системе и  
их роль в налоговой политике;.

- определены сущность и значение специальных налоговых режимов как  
метода налогового воздействия на воспроизводственный процесс с целью  
стимулирования развития экономики страны;

-дана специфическая характеристика и сформулированы принципы построения специальных налоговых режимов;

- предложена классификация специальных налоговых режимов по целям и  
специфике функционирования налогового механизма;

7 -даны научно обоснованные рекомендации по организации специальных налоговых режимов в свободных экономических зонах;

разработаны налоговые льготы, способствующие решению экономических и социальных задач в свободных экономических зонах и закрытых административно-территориальных образованиях;

сформулированы научно обоснованные предложения по внесению изменений в действующее налоговое законодательство, направленных на совершенствование специальных налоговых режимов для субъектов малого бизнеса и сельскохозяйственных товаропроизводителей;

-предложено формализованное представление взаимосвязи основных экономических факторов эффективности введения специального налогового режима.

Первая глава диссертации посвящена теоретическим вопросам, в ней, главным образом, решается задача определения теоретической концепции специальных налоговых режимов как инструмента налоговой политики, а также дается их классификация. В соответствии с классификацией специальных налоговых режимов во второй главе проводится анализ отечественного и зарубежного опыта введения, принципы функционирования и перспективы совершенствования специальных налоговых режимов территориального типа: систем налогообложения в свободных экономических зонах и закрытых административно-территориальные образованиях. В качестве примеров функционирования свободных экономических зон в России во второй главе рассмотрен опыт Калининградской области и Ингушетии. В третьей главе диссертации проводится анализ специальных налоговых режимов субъектного типа и формируются выводы о перспективах совершенствования упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход и единого сельскохозяйственного налога.

## Понятие и роль специальных налоговых режимов в современной налоговой политике

Налоговая система современной России формировалась в сложных условиях: экономический кризис и вызванный им спад производства обострил проблему мобилизации доходов в государственный бюджет, приватизация и отсутствие налоговой культуры в обществе лишили государство важнейших источников финансовых накоплений, рост внешней задолженности требовал отвлекать огромные суммы государственных средств на ее обслуживание. Все эти факторы привели к тому, что налоговая политика была и продолжает быть направленной главным образом на достижение фискальных целей. Но в условиях криминализации общественной жизни1 ориентация на ужесточение налогового режима обычно приводит к результатам, обратным ожидаемым. Как следствие, теневой сектор в российской экономике достиг значительных масштабов, массовое уклонение от уплаты налогов стало обыденной характеристикой нормального функционирования экономики, наметились тенденции к сокращению налоговой базы. По некоторым оценкам, в теневом (т.е. укрываемом от налогов) секторе экономики сосредоточено до 40% всей коммерческой деятельности российского бизнеса2. Власти были вынуждены задуматься о проведении налоговой реформы, пойти на некоторое ослабление налогового бремени. Но, несмотря на то, что ставки по отдельным налогам и были снижены, о подлинном реформировании налоговой системы говорить пока преждевременно.

Налоговая система должна строиться и реформироваться исходя из целей, лежащих во главе грамотной, взвешенной налоговой политики. Для реализации налоговой политики необходимо наличие работающих инструментов: полновесная единая система налогового законодательства, эффективно работающие налоговые органы и, конечно, специальные налоговые режимы, придающие налоговой политике гибкость.

И хотя российская налоговая система в результате проводимых в последние годы реформ приобретает единый комплексный характер, начинает воздействовать на все стороны в жизни общества , при всем внешнем ее приближении к западным образцам разрыв между пониманием задач, целей и принципов налогообложения в странах Запада и России никак не сокращается. Если в первых считается неоспоримым, что налоги не должны подавлять производственную активность предприятий, подрывать покупательную способность населения и препятствовать накоплениям (как источнику внутренних инвестиций), то в нашей стране факты доказывают обратное.

Применяя позитивный, проверенный временем западный опыт проведения налоговой политики и реформирования налоговой системы, необходимо учитывать и разницу между Западом и нами. Цели и принципы устоявшихся, давно сформированных налоговых систем Запада принципиально отличаются от нашей ситуации. Как верно считают отдельные авторы, одним из ключевых условий преодоления кризиса нашей экономики является создание рациональной налоговой системы4. Налоговая политика в России, являясь частью экономической политики, должна активно способствовать преодолению переходного экономического кризиса и построению рыночной экономики. То есть, российская налоговая политика должна одновременно обеспечивать формирование стабильной налоговой системы и активно в рамках общей экономической политики воздействовать на экономику, оперативно отслеживая направления такого воздействия.

## Развитие и текущее состояние свободных экономических зон

Одним из важных составных элементов стратегии экономического развития многих стран в условиях либерализации международных связей и повышения эффективности международного разделения труда являются свободные экономические зоны (СЭЗ). Они стали играть заметную роль в международных экономических отношениях со второй половины XX века. Для экономики страны свободные экономические зоны предстают, в основном, как фактор ускорения экономического роста за счет мобилизации инвестиций, обмена технологиями и информацией, активации международного товарооборота, углубления интеграционных экономических процессов.

Однако эти образования не являются изобретением XX века. Еще древние финикийцы, египтяне и китайцы использовали свободные экономические зоны для развития внешней торговли. В ту эпоху зоны выступали в форме свободных гаваней и портов. Первым свободным портом стал Карфаген в 814 г. до н.э. В XIII веке стали функционировать зоны свободной торговли. Например, прообраз свободной экономической зоны — берега реки Западная Двина. Эта река стала в раннем средневековье одним из важнейших торговых путей, соединивших Арабский Халифат и Хазарию с восточнославянским и скандинавским миром. Двина и сухопутные дороги вдоль нее объявлялись свободным торговым путем. В торговых соглашениях неизменно подчеркивалось, что ни с ливонской, ни с литовской стороны никаких таможенных границ нет2 .

Современные свободные экономические зоны отличаются от подобных исторических образований большей комплексностью из-за усложнения системы функционирования мировой экономики. Их создание и развитие в большей степени направлено на либерализацию и активизацию внешнеэкономической деятельности. Экономика таких зон имеет высокую степень открытости мировому рынку, а специальный налоговый режим устанавливает благоприятные условия расчета и уплаты таможенных и налоговых платежей для национальных и зарубежных инвесторов.

Открытость мировому рынку, либеральные нормы государственного регулирования и льготное налогообложение делают свободные экономические зоны привлекательными для транснациональных компаний, направляющих в экономику таких зон свои инвестиционные и коммерческие потоки. Международные корпорации в поисках благоприятных условий для своей деятельности рассматривают СЭЗ как весьма эффективные с точки зрения сокращения расходов и ограничения уровня рисков юрисдикции, на которых основывается стратегия транснационального расширения их бизнеса.

Свободные экономические зоны являются международными экономическими формированиями. В силу своей специфики они приобрели глобальный характер, охватив многие страны мира, включая богатые и бедные. С их помощью происходит интенсивная интеграция целых регионов в систему международных экономических отношений.

Свободные экономические зоны выступают в качестве территорий с очень высокой концентрацией торговых, финансовых, производственных, технологических связей. Они являются очагами развития рыночных отношений высокого уровня, предпринимательства, местом совершенствования технологий и: управления. СЭЗ представляют собой своеобразные центры, ускоряющие мировой товарооборот и стимулирующие внешнюю торговлю.

## Налогообложение малого предпринимательства в России и за рубежом

Предпринимательство — неотъемлемая характеристика рыночного хозяйства, главной отличительной чертой которого является свободная конкуренция; это разновидность трудовых усилий по организации и управлению производством с целью достижения фирмой наилучших результатов. Данное положение было принято лишь на рубеже XIX и XX вв., до этого времени отношение к предпринимательству было негативное. Предпринимательство считалось противоположностью идеалу человеческого существования — спокойной жизни и деятельности старательного земледельца и философа с его внутренней умиротворенностью. Характерно, что даже основоположники классической политэкономии не видели особого смысла в существовании предпринимателя, так как, по их мнению, экономические процессы осуществляются сами по себе, по принципу «невидимой руки». Согласно их убеждениям предприниматель может выступать либо в качестве собственника (А. Смит), либо в роли инвестора (Д. Рикардо). Иных функций; за предпринимателем они не признавали. Лишь в книге А. Маршалла7 к трем классическим факторам производства - труду, земле, капиталу, был добавлен четвертый - организация. В: 1912г. этому фактору было дано современное его название - предпринимательство . Наибольший вклад в разработку теории предпринимательства, исследование его природы и функций внес И. Шумпетер. Предпринимательство — интеллектуальная, связанная с риском s инициативная деятельность хозяина, владеющего полностью или частично материальными ценностями и осуществляющего экономическую деятельность с целью реализации своих идей и достижения социально-экономического эффекта. Для предпринимательской деятельности характерно не только извлечение прибыли, но и стремление к развитию производства, удовлетворению потребностей общества, созданию принципиально нового продукта, творческого поиска в создании выгодной ситуации для активизации потенциала хозяйствующих структур.

В данной системе координат малое предпринимательство занимает особое место как хозяйствующий субъект, максимально быстро адаптирующийся к изменяющимся экономическим условиям и результатом своей деятельности решающий многие социально-экономические задачи. Во всех странах поддержка малых форм предпринимательской деятельности стала неотъемлемой частью государственной политики. В качестве стратегического направления развития малого предпринимательства избрана защита предпринимательской деятельности, организация системы ее стимулирования, создание механизмов соединения государственных и частных интересов, формирование организационной культуры предпринимательства и стимулирования предпринимательской деятельности посредством рационализации налогообложения малого предпринимательства.