

На правах рукописи

Лысова Татьяна Александровна

**НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ РАЗВИТИЯ
ОСОБЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОН**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва
2012

Работа выполнена на кафедре «Налогов и налогообложения» в ФГБОУВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор,
Заслуженный экономист РФ
Пансков Владимир Георгиевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Чванов Роберт Александрович
ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»,
профессор кафедры «Экономики и финансов общественного сектора»

кандидат экономических наук
Уманец Олег Петрович
Постоянное представительство Красноярского края при Правительстве Российской Федерации,
консультант по работе с Правительством Российской Федерации и федеральными органами исполнительной власти

Ведущая организация: **ОУП ВПО «Академия труда и социальных отношений»**

Защита состоится «01» ноября 2012 г. в 12-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.02 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, ауд. 406, г. Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, г. Москва, 125993.

Автореферат разослан «28» сентября 2012г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «28» сентября 2012г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.02,
к.э.н., доцент

Е.Е. Смирнова

I. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Создание экономических зон в России с льготным режимом налогообложения - важное направление решения проблем российской экономики. С принятием 22 июля 2005 года Федерального закона «Об особых экономических зонах» № 116-ФЗ определены виды зон, правовой статус их резидентов, система управления особыми зонами. Практика предоставления налоговых льгот резидентам особых зон повторяет российский опыт 90-х годов XX века, когда резиденты особых зон, пользуясь льготами по налогам и таможенным платежам, выводили свои оборотные средства из воспроизводственного процесса.

Степень научной разработанности проблемы. В научной литературе имеется интерес к проблемам налогообложения резидентов особых экономических зон. В работах Базарова А.С., Гаврилова Н.А., Гордеевой О.В., Дорошенко Е.В., Егорова А.А., Лисица В.Н., Ильина А.Ю., Казаряна А.А., Королева Л.П., Кунакова Д.А., Клепикова А.П., Мушаевой О.В., Никитиной В.В., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Петрунина В.В. и других авторов обобщена практика налогообложения резидентов особых зон в России, проведено сравнение практики организации деятельности особых зон в России и в зарубежных странах, систематизированы налоговые преференции, предоставляемые резидентам особых зон. В работах ученых неоднократно указывалось на неэффективность применения налоговых льгот на соответствующих территориях, развитие системы злоупотреблений. Решения требуют следующие проблемы: определение налоговых инструментов по вовлечению оборотных средств резидентов, сэкономленных от применения налоговых льгот, в экономический оборот; отсутствие результатов по оценке возможности применения в России зарубежного опыта налогообложения резидентов особых зон; отсутствие со стороны резидентов особых зон обязательств по целевому использованию высвобождаемых оборотных средств от применения налоговых льгот. Не разработаны налоговые инструменты повышения эффективности применения резидентами налоговых льгот. Отдельные нормы налогового законодательства содержатся в Федеральном законе «Об особых экономических зонах» и не применяются на практике, например, гарантия от неблагоприятных изменений налогового законодательства. Содержание гарантии заключается в том, что налоговое законодательство, ухудшающее положение резидентов особых зон, не применяется в отношении резидентов особых зон в течение

срока действия соглашения. В законе не определены критерии, по которым можно определить ухудшение положения резидентов особых зон, что осложняет применение на практике данной гарантии. Систематизация предоставленных резидентам особых экономических зон налоговых и таможенных льгот, анализ целесообразности и эффективности их применения, а также разработка инструментов налогового регулирования развития особых зон через налоговые льготы определили актуальность, выбор цели и задач исследования.

Цель и задачи исследования. 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.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются отношения между резидентами особых экономических зон и государством в области налогового

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

Методологические и теоретические основы исследования. Теоретической и методологической основой диссертационной работы стали труды российских и зарубежных ученых, посвященные проблемам налогообложения резидентов особых экономических зон, диссертации, монографии, а также публикации в периодических изданиях по исследуемой проблематике. В исследовании изучены и обобщены общая и специальная литература, материалы научных конференций и семинаров, а также международная практика. В ходе обработки и анализа собранных материалов использовались следующие общенаучные методы: абстрактно-логический, диалектический, сравнения, классификации, анализ и синтез, группировки, системный подход и др.

Информационно-статистической базой исследования послужили Федеральные законы, Постановления Правительства РФ, нормативно-правовые акты министерств и ведомств, материалы проверок Счетной палаты Российской Федерации, данные Росстата России, российская монографическая литература, публикации в периодической печати, диссертационные и другие специальные исследования по вопросам налогообложения резидентов особых экономических зон. В работе использованы данные бухгалтерской отчетности резидентов особых экономических зон, а также Интернет-ресурсы.

Область исследования. Работа выполнена в рамках п.п. 2.9, 2.11 Паспорта специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

Научная новизна результатов исследования. Научная новизна работы состоит в обосновании направлений совершенствования налоговых инструментов регулирования развития особых экономических зон.

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;

- 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;

- 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;

- 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:

1. 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;

2. 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;

3. 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;

4. 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;

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

6. 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 «Голицыно» при проведении семинарских занятий на тему: «Налогообложение резидентов особых экономических зон» и специализированных семинарских занятий для сотрудников налоговых органов;

- в учебном процессе Государственного образовательного учреждения дополнительного профессионального образования «Московский областной учебный центр «Нахабино» 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»;

- Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы №22 по Московской области в части совершенствования процедур налогового регулирования. Разработанная концепция налогового регулирования использована при подготовке аналитических справок для сотрудников налогового органа, что позволило повысить качество планирования налоговых проверок.

Использование результатов подтверждено соответствующими справками.

Публикации по теме исследования. Основные положения диссертации опубликованы в шести печатных работах, общим объемом 1,93 п.л. (весь объем

авторский), в том числе в четырех статьях авторским объемом 1,43 п.л. - в журналах, включенных в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, определенный ВАК Минобрнауки России.

Структура и содержание работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 117 наименований и 3 приложений. Основной текст диссертации изложен на 146 страницах, содержит 9 таблиц. Структура работы представлена в таблице 1.

Таблица 1. Структура диссертационной работы

Наименование глав	Наименование параграфов	Таблиц	Схем	Приложений
Введение				
Глава 1. Теоретические и методологические основы налогообложения в особых экономических зонах	1.1. Понятие и классификация особых экономических зон для целей налогообложения	1	-	1
	1.2. Зарубежный опыт налогообложения резидентов особых экономических зон	-	-	-
	1.3. Становление и развитие особых экономических зон в России	1	-	-
Глава 2. Анализ действующей практики налогообложения в особых экономических зонах	2.1. Налоговое регулирование в промышленно-производственных и технико-внедренческих особых экономических зонах	4	-	-
	2.2. Сравнительный анализ налоговой нагрузки резидентов особых экономических зон России (на примере ОЭЗ «Алабуга»)	1	-	-
	2.3. Анализ предварительных результатов функционирования российских особых экономических зон (на примере технико-внедренческой ОЭЗ в г. Санкт-Петербург)	2	-	-
Глава 3. Совершенствование налоговых механизмов в особых экономических зонах	3.1. Методика налогового регулирования в особых экономических зонах	-	-	1
	3.2. Особенности налогового администрирования резидентов особых экономических зон	-	-	1
Заключение		-	-	-
Библиография		-	-	-
Приложения		-	-	-

II. Содержание и основные проблемы исследования

В соответствии с целями и задачами диссертационной работы рассмотрены три основные группы проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием теоретико-методологических вопросов налогообложения резидентов особых экономических зон.

В Российской Федерации в середине 90-х годов XX века сделаны первые шаги по предоставлению налоговых льгот резидентам особых зон в целях стимулирования обрабатывающих отраслей экономики и высокотехнологичных отраслей. Пользуясь предоставленными им налоговыми и таможенными льготами, резиденты особых зон выводили свои оборотные средства из воспроизводственного процесса, что не приводило к экономическому и социальному развитию соответствующих территорий и отраслей. Современный этап развития особых экономических зон связан с принятием 22 июля 2005 года Федерального закона «Об особых экономических зонах» № 116-ФЗ, практика применения которого, по причине отсутствия контроля со стороны государства за эффективностью применения налоговых льгот, повторяет неблагоприятный российский опыт середины 90-х годов XX века. Именно поэтому под особой экономической зоной предлагается понимать определенную 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 налоговых инструментов регулирования развития особых экономических зон. Также в работе уточнена классификация особых экономических зон в целях налогообложения, что позволило разграничить особые зоны в зависимости от видов налоговых льгот, предоставляемых их резидентам в виде снижения налоговых ставок или полного освобождения от налогов.

Во многих зарубежных странах особые экономические зоны зарекомендовали себя как эффективные экономические регуляторы. По результатам обобщения зарубежного опыта налогообложения резидентов особых зон определены направления его использования в России. Из опыта Китая и Венгрии предложены подходы по оценке эффективности налоговых льгот. Также из опыта Венгрии заслуживает внимания льгота в виде освобождения от налога на общества резидентов при условии реинвестирования их прибыли в развитие производства. Приведенная льгота напоминает российскую

инвестиционную льготу по налогу на прибыль. В работе обоснована необходимость возврата к такой инвестиционной льготе. Интересен опыт Филиппин, где эффективность налоговых льгот оценивается по показателям занятости, объемам инвестиций и экспорта. В России такая оценка не применяется, что является важной методологической и практической проблемой. Опыт Турции интересен тем, что в данной стране особые экономические зоны создаются с целью стимулирования отсталых в экономическом отношении районов с высоким уровнем безработицы. В России данная практика применялась в отношении Республики Ингушетии и Республики Калмыкии. Положительных результатов такая экономическая политика не принесла по причине отсутствия действенного контроля за эффективностью применения резидентами налоговых льгот. Опыт Индии интересен в плане развития технико-внедренческих особых экономических зон в части предоставления налоговых льгот при условии соблюдения определенных экономических показателей. Резиденты, находящиеся на территории зоны, должны иметь положительный торговый баланс в иностранной валюте. Расчет баланса производится за 5 лет – с момента начала производства. Предприятия освобождаются от налогов на прибыль в случае, если не менее 75% продукции направляется на экспорт. Данная льгота действует в течение 5 лет в интервале 8–10 лет, начиная с первого года выпуска продукции.

В работе проведена систематизация опыта предоставления налоговых льгот резидентам особых территориальных образований в России. Сделан вывод, что предоставление налоговых льгот резидентам соответствующих территорий превратилось в простую раздачу данных преференций, что привело к невосполнимым потерям бюджетных средств. Установлено, что основанием получения налоговой льготы являлся факт государственной регистрации на территории с льготным режимом налогообложения. Например, 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. руб.¹.

¹ Пансков В.Г. О налоговых преференциях//Налоговый вестник № 5. – 2002 г.

Таким образом, анализируя начальный этап развития особых экономических зон в России можно отметить, что режим налогового регулирования на территории особых зон отличался непоследовательностью и заключался со стороны государства в простой раздаче налоговых льгот. В дальнейшем государство не получало никакой положительной отдачи от предоставления таких освобождений.

Налоговая политика в отношении резидентов особых экономических зон не должна заключаться в простой раздаче налоговых льгот резидентам зон. Требуются иные методологические подходы, заключающиеся в оценке со стороны государства эффективности использования высвобождаемых оборотных средств резидентами особых зон от применяемых ими льгот.

Вторая группа проблем посвящена анализу практики налогообложения резидентов промышленно-производственных и технико-внедренческих особых экономических зон в России и выработке направлений ее совершенствования. На основе проведенной систематизации законодательства по вопросам налогообложения резидентов особых зон определены уровни правового регулирования налогообложения резидентов. Ряд налоговых норм содержится в Федеральном законе от 22.07.2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».

В частности, введена гарантия от неблагоприятных изменений налогового законодательства («дедушкина оговорка»), согласно которой налоговое законодательство, ухудшающее положение резидентов особых зон, не применяется в отношении резидентов особых зон в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности. Вместе с тем в законе не предусмотрены критерии, по которым можно определить ухудшение положения резидентов особых зон. В работе предложены такие критерии, а именно: ухудшение положения резидентов особых зон заключается в установлении новых налогов (сборов), повышении налоговых ставок, установлении новых обязанностей или ухудшении иным образом положения резидентов особых экономических зон. Далее в работе проведен анализ проблем предоставления налоговых льгот резидентам по отдельным налогам, разработаны пути их решения.

В части совершенствования механизма применения освобождения от налога на добавленную стоимость по статье 145 НК РФ предложено отменить условие об утрате освобождения при превышении выручки в объеме двух миллионов рублей.

Такое ограничение не стимулирует резидента особой зоны наращивать объемы реализации по промышленно-производственной и технико-внедренческой деятельности. В тоже время в статье 145 НК РФ не прописан порядок использования освобождения при утрате резидентом своего статуса. По нашему мнению, утрата лицом статуса резидента зоны прекращает право на налоговую льготу.

В диссертации разработан комплекс мер совершенствования режима свободной таможенной зоны, при котором товары размещаются и используются в пределах особой экономической зоны без уплаты таможенных пошлин и НДС в режиме нулевой процентной ставки. В целях стимулирования производственной и технико-внедренческой деятельности предложено обязать резидентов особых зон 30 процентов сумм, полученных от возмещения НДС, направлять на развитие промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности на территории зоны. При вывозе товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, за пределы особой экономической зоны или при передаче этих товаров нерезиденту действие таможенного режима свободной таможенной зоны прекращается. В этой связи дискуссионным является вопрос о применении ставок в отношении отходов производства. При ввозе товаров на территорию зоны отходов еще не было, так как они образовались на территории зоны. При вывозе отходов к ним нельзя применить ставки как к товарам, изготовленным на территории зоны. Предложено ввести норму об освобождении от уплаты таможенных пошлин с отходов производства.

По налогу на прибыль организаций проведен анализ амортизационной политики государства в отношении резидентов зон, недостатком которой является отсутствие норм об использовании амортизационных отчислений на воспроизводство основного капитала резидента зоны. Предложено распространить коэффициент увеличения нормы амортизации в размере «2» на резидентов технико-внедренческой особой зоны, которые могут использовать оборудование при создании продукции, включая изготовление и реализацию опытных партий. Также обоснована необходимость возврата к инвестиционной льготе по налогу на прибыль, когда часть налоговой базы освобождается от налогообложения, если суммы начисленной амортизации на последнюю отчетную дату полностью инвестируются на расширение или восстановление основных фондов производственного назначения резидента зоны.

Предложено ввести целевой характер использования средств амортизационного фонда для воспроизводства основного капитала резидента путем ремонта основных фондов или осуществления расходов капитального характера.

В работе проведена критическая оценка такому виду льготы, как перенос убытков на будущее (статья 283 НК РФ). Особые экономические зоны создаются в целях развития обрабатывающих отраслей экономики и высокотехнологичных отраслей. Соответственно, при прочих равных условиях, убыточный резидент не может обеспечить достижение приведенных базовых целей. Для резидентов особых зон предоставление льготы в виде переноса убытка на будущее должно быть исключением. Факт получения убытка резидентом особой зоны должен быть экономически обоснован в виде указания причин получения убытка и системы мер по улучшению финансовых показателей резидента в будущем. Данное экономическое обоснование резидент особой зоны представляет в налоговый орган для получения права на перенос убытков на будущее.

По налогу на имущество организаций дискуссионным является вопрос налогообложения имущества, которое приобретено или создано до получения статуса резидента зоны, а затем использовано для ведения деятельности на территории особой зоны. Предлагается не взимать налог по такому имуществу при условии предоставления резидентом, совместно с соглашением о ведении промышленно-производственной или технико-внедренческой деятельности, реестра имущества, которое приобретено или создано до получения статуса резидента зоны.

По земельному налогу резиденты особой экономической зоны освобождаются от уплаты земельного налога в отношении земельных участков, расположенных на территории особой зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок. Приведенная льгота применяется только к резидентам, которые выкупят расположенные под ними земельные участки.

В соответствии с пунктом 1 статьи 5 Федерального Закона №116-ФЗ особые экономические зоны могут создаваться на земельных участках, находящихся в государственной или муниципальной собственности, в том числе предоставленных во владение и (или) в пользование гражданам или юридическим лицам, а также на земельных участках, находящихся в собственности граждан или юридических лиц.

Полагаем, что от земельного налога должны освобождаться резиденты особых зон в отношении земельных участков, которые находятся у них как на праве собственности, так и на праве аренды.

В диссертационной работе проведен анализ замены единого социального налога страховыми взносами, по результатам которого сделан вывод о наличии ряда проблем. Так, повышение основной налоговой ставки страховых взносов с 26% до 30% в 2012 году ухудшило финансовое положение резидентов зон, тогда как «дедушкина оговорка» не была применена.

В соответствии со статьей 38 Закона № 116-ФЗ акты налогового законодательства, ухудшающие положение налогоплательщиков - резидентов особых зон не применяются в отношении резидентов особых экономических зон в течение срока действия соглашения о ведении промышленно-производственной, технико-внедренческой деятельности. В работе предложен механизм совершенствования данной оговорки в целях ее применения на практике. В частности, приведены конкретные критерии «ухудшения» положения резидента особой зоны, а именно: введение новых налогов (сборов), повышение налоговых ставок (размеров сборов), установление новых обязанностей. Предложено специально указать, что данная оговорка применяется также к страховым взносам. Разработанная нами методика расчета увеличенной налоговой нагрузки позволяет на практике оценить такое увеличение. Методика заключается в том, что резидент особой зоны, заключивший соглашение, производит расчет начальной налоговой нагрузки. Расчет налоговой нагрузки производится на день начала деятельности по соответствующему соглашению. Далее проводится расчет увеличенной налоговой нагрузки. Факт увеличения налоговой нагрузки определяется резидентом методом сравнения двух величин: - совокупной налоговой нагрузки за календарный год, в котором по расчетам резидента произошло это увеличение; - совокупной начальной налоговой нагрузки за полный календарный год (если днем начала реализации соглашения является 1 января этого календарного года) или за часть календарного года (время со дня начала реализации резидентом соглашения до конца календарного года). Расчет начальной налоговой нагрузки производится по формуле: (1)

ННН = (СНн/В)х100%, где: (1)

- **ННН** – начальная налоговая нагрузка (совокупная) за календарный год (часть календарного года), когда началось финансирование резидентом деятельности на территории особой зоны;

- **СНн** – сумма налогов (сборов) и других обязательных платежей и взносов, начисленная за календарный год (часть календарного года), в котором началось финансирование резидентом деятельности на территории особой экономической зоны;

- **В** – выручка от продажи товаров (работ, услуг) по бухгалтерскому учету (строка 010 формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках») за календарный год (часть календарного года), в котором началось финансирование резидентом деятельности на территории особой зоны.

Зафиксировать увеличение налоговой нагрузки можно по следующей формуле: (2)

ФУНН = (ЗК)/Вх100% – (ННН), где: (2)

- **ФУНН** – факт увеличения налоговой нагрузки (отклонение в размере величины совокупной налоговой нагрузки);

- **ЗК** – сумма налогов (сборов), исчисленная резидентом в случае принятия федеральных законов, законов субъектов РФ и органов местного самоуправления, которые ухудшают положение резидента (за исключением акцизов);

- **В** – выручка от продажи товаров (работ, услуг) по бухгалтерскому учету (строка 010 формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках») за календарный год (часть календарного года), в котором по расчетам резидента произошло увеличение величины совокупной налоговой нагрузки.

После расчета резидент в специальном бланке указывает нормы законодательства, которые повлекли это увеличение и не подлежащие применению. Факт увеличения налоговой нагрузки фиксируется в решении администрации особой зоны по заявлению резидента, которое подается в налоговый орган. К заявлению прикладываются: расчет увеличения налоговой нагрузки, данные бухгалтерской и налоговой отчетности. Налоговый орган рассматривает документы и направляет свое мотивированное заключение администрации особой зоны и резиденту. Таким образом, налоговый орган обязан обоснованно подтвердить или опровергнуть факт увеличения величины совокупной налоговой нагрузки.

В диссертационной работе проведен анализ налогового стимулирования резидентов особой экономической зоны технико-внедренческого типа на примере особой зоны «Нофдорф» (г. Санкт-Петербург). Цели создания зоны – развитие приборостроения, медицинской техники, производства программных продуктов, электроники и средств связи, биотехнологии и новых материалов. В 2011-2012 годах фактическое положение дел на территории особой зоны характеризуется строительством инфраструктуры. Резидентам данной особой зоны предоставлены следующие налоговые льготы: пониженный тариф страховых взносов – 14%, освобождение от уплаты НДС, земельного налога, налога на имущество, пониженная ставка налога на прибыль – до 15,5% на 20 лет. Для ведения деятельности на территории зоны резидент заключает соглашение с органом управления, по которому последний обязуется заключить с резидентом договор аренды имущества для ведения технико-внедренческой деятельности. Заявитель предоставляет в орган управления заявку и бизнес-план, оцениваемый по установленным критериям.

По нашему мнению, при оценке бизнес-плана следует учитывать стадии жизненного цикла проекта:

1 стадия - научные исследования и разработки; **2 стадия** - экспериментальная проверка возможности воплощения замысла; **3 стадия** - появление нового изделия на рынке и формирование спроса; **4 стадия** - широкое изготовление новых изделий (зрелость); **5 стадия** - насыщение рынка; **6 стадия** – спад объема продаж. В противном случае может сложиться ситуация, когда на момент подачи заявки проект находится на стадии насыщения рынка. После получения статуса резидента проект может уже находиться в стадии спада продаж. В этом случае предоставление налоговых льгот такому резиденту не является рациональным, так как, при прочих равных условиях, стимулировать уходящий с рынка продукт нецелесообразно. Полагаем, что в бизнес-плане следует ввести дополнительный критерий его оценки - **«объемы и направления инвестирования резидентом особой зоны оборотных средств от предоставления налоговых льгот»**. Резидент обязан четко обосновать примерные объемы и направления такого инвестирования после получения статуса резидента особой зоны, а также стадию жизненного цикла, на которой находится проект в момент подачи заявки и стадии, на которых он будет находиться после получения статуса резидента особой зоны.

В диссертации показано, что в 2011 году на территории особой экономической зоны «Нюфдорф» (г. Санкт-Петербург) зарегистрировано более 30 резидентов, которым предоставлены налоговые льготы. По результатам проведенного нами мониторинга периодической информации, размещаемой резидентами особой зоны в сети Интернет, сделан вывод, что компании не раскрывают информацию о конкретных направлениях использования высвобождаемых средств от предоставления налоговых льгот.

По нашему мнению, в целях стимулирования вовлечения в технико-внедренческую деятельность оборотных средств, высвобождаемых в результате использования налоговых льгот, можно воспользоваться введенным механизмом взимания арендной платы с резидентов зоны. Постановлением Правительства РФ от 21.12.2005 года № 780 предусмотрен максимальный размер арендной платы за земельные участки, предоставляемые резиденту зоны технико-внедренческого типа - 2% их кадастровой стоимости (93 520 рублей за гектар в год). Ставка арендной платы подлежит ежегодной корректировке в сторону увеличения. В течение первого года действия соглашения о технико-внедренческой деятельности поправочный коэффициент составляет 0,4, в течение второго и третьего года – 0,5 и 0,6 соответственно. Начиная с четвертого года, коэффициент составляет 0,7 и не изменяется в течение пяти лет. Механизм увеличения арендной платы является неблагоприятным фактором для технико-внедренческой деятельности, которая отличается длительным экономическим циклом и поздней стадией получения доходов от продажи новшеств. По нашему мнению, в том случае, если резидент реально инвестирует высвобождаемые средства от уплаты налогов и таможенных пошлин в технико-внедренческую деятельность на территории особой зоны, он может быть освобожден от применения коэффициентов к его арендной плате за землю.

Третья группа проблем связана с совершенствованием налоговых механизмов регулирования развития особых экономических зон. В диссертационной работе обосновано, что в научной теории и на практике в отношении резидентов зон не проработаны следующие вопросы: ***во-первых***, отсутствует система планирования проверки обоснованности применения резидентами налоговых льгот в виде процедур отбора резидентов для проверки по определенным показателям; ***во-вторых***, отсутствует методика оценки эффективности налоговых льгот, применяемых резидентами особых

зон; *в-третьих*, не проведен всесторонний анализ механизмов ухода от налогообложения резидентами зон, создаваемых в России в течение 90-х годов XX века.

Нами разработана концепция планирования проверки обоснованности применения резидентами особых зон налоговых льгот. В Концепции основной упор сделан на проверку обоснованности и эффективности применения резидентами налоговых льгот, определены цели, принципы планирования, порядок и структура отбора резидентов для проведения проверок. В свою очередь, резиденту особой экономической зоны предоставляется право на самостоятельную оценку рисков, выявление и исправление ошибок при исчислении налогов и обоснование использования налоговых льгот.

В работе проведен анализ положений законодательства по вопросам налогообложения, которые не содержатся в законодательстве о налогах и сборах. В частности, деятельность органов государственной власти на территории особых экономических зон регулируется статьей 11 Федерального закона «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» от 22 июля 2005 года № 116-ФЗ, согласно которой налоговые органы осуществляют налоговый контроль на территории особой экономической зоны и уведомляют органы управления особыми экономическими зонами. При двух и более существенных нарушениях резидентом особой экономической зоны налогового законодательства лицо может быть лишено статуса резидента по результатам рассмотрения судом заявления органов управления особыми экономическими зонами. Термин «существенное нарушение налогового законодательства» не конкретизирован. Следовательно, если виновное совершенное противоправное деяние в нарушение налогового законодательства имело место, но будет признано несущественным, то резидент может не лишиться своего статуса. С другой стороны любое налоговое правонарушение с периодичностью два и более раз может явиться основанием для лишения резидента особой зоны своего статуса. Нами предлагается исключить критерий «существенное нарушение» из статьи 11 Федерального закона № 116-ФЗ. По нашему мнению, целесообразно ввести норму, согласно которой лицо может быть лишено статуса резидента особой экономической зоны по результатам рассмотрения судом заявления органов управления особыми экономическими зонами в том случае, если резидент не инвестирует оборотные средства

от налоговых льгот в промышленно-производственную или технико-внедренческую деятельность.

В диссертационной работе систематизированы и проанализированы налоговые и таможенные льготы, предоставляемые резидентам особых зон. Установлено, что налоговые льготы предоставляются резидентам в виде освобождений от уплаты налогов, снижения налоговых ставок и прочих преференций без какого-либо последующего налогового администрирования за эффективностью использования резидентами высвобождаемых средств от предоставления таких льгот. В части совершенствования налогового администрирования предложена методика оценки эффективности налоговых льгот, разработаны показатели такой оценки.

Методика оценки представляет собой процедуру сопоставления результатов предоставления налоговых льгот резидентам особых зон с учетом показателей бюджетной и социальной эффективности в разрезе видов деятельности на территории особой зоны. Под бюджетной эффективностью понимается оценка результатов хозяйственной деятельности резидента особой зоны, которому 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, росте занятости населения в результате деятельности резидента особой зоны – получателя льгот. Оценка эффективности состоит из четырех этапов: *первый этап* - инвентаризация предоставленных резидентам особой экономической зоны налоговых льгот; *второй этап* – определение потерь бюджета от предоставления налоговых льгот (определяется как произведение базы налога, на которую распространяется льгота и налоговой ставки); *третий этап* - оценка бюджетной и социальной эффективности 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. По результатам оценки налоговый орган составляет аналитическую записку, которая представляется по налоговым льготам за истекший финансовый год – главе муниципального образования (или образований), на территории которого находится особая экономическая зона, а также резиденту особой экономической зоны.

В работе предложено содержание такой аналитической записки, а именно: полный перечень предоставленных на территории особой экономической зоны налоговых льгот; информацию о потерях бюджета (планируемых и фактических) по причине предоставления льгот; сведения о бюджетной и социальной эффективности действующих налоговых льгот в динамике (не менее 3-х лет); предложения по сохранению, корректировке или отмене налоговых льгот в зависимости от результатов оценки эффективности; обоснованные предложения по предоставлению иных мер поддержки, помимо налоговых льгот (гарантии, отсрочки, рассрочки, налоговые или бюджетные кредиты и др.). Резидент особой экономической зоны должен в письменной форме обосновать налоговому органу возможные причины неэффективности применения им налоговых льгот. По результатам обоснования вырабатываются предложения по отмене неэффективных налоговых льгот и совершенствованию мер поддержки резидентов зон.

В диссертации обозначены проблемы в части проведения оценки эффективности налоговых льгот, которые требуют решения. **Первой проблемой**, 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. Предоставляя налоговые льготы резидентам зон в виде пониженных налоговых ставок по отдельным налогам, государственные органы не имеют информации ни о конкретных пользователях льгот, ни о путях использования эффекта от этих льгот. Резиденты особых экономических зон не обязаны отчитываться относительно направлений использования высвобождаемых оборотных средств от использования налоговых льгот. В распоряжении органов власти имеются лишь данные об общих обезличенных объемах льгот. Именно на основе приведенных обезличенных данных на региональном уровне предпринимаются попытки оценки эффективности налоговых льгот по региональным методикам. Проведенный нами анализ показывает, что многие методики носят декларативный характер и не обеспечивают точность оценки. По нашему мнению, целесообразно разработать единую методику оценки эффективности налоговых льгот, утвержденную на федеральном уровне, которая учитывала бы наработанный опыт в субъектах Российской Федерации. В настоящей работе предложен авторский вариант такой методики. **Вторая проблема** связана с учетом высвобождаемых средств от

предоставления налоговых льгот резиденту. На практике спрогнозировать и проследить путь налоговой льготы от ее образования до ее использования практически невозможно, так как в системе бухгалтерского учета и отчетности стоимость льготы - ресурсы, условно полученные или сэкономленные налогоплательщиком в результате льготного налогообложения – не отражаются обособленно. **Третья проблема** связана с бессрочным характером самих льгот. Полагаем, что налоговые льготы резидентам следует предоставлять на временной основе. В этом случае решение о продлении действия льготы будет приниматься только по результатам проведенного анализа ее эффективности. **Четвертая проблема** заключается в том, что российская система предоставления налоговых льгот не предусматривает каких-либо дополнительных условий или обременений для пользователей льгот, например, в виде предписания использовать высвобождаемые оборотные средства на реализацию тех или иных целей. Не предусмотрена обязанность представлять отчетность о размерах полученных льгот и путях их фактического использования. **Пятой проблемой** является вопрос о том, является ли механизм льготного налогообложения правом или обязанностью резидента особой зоны. Применение налоговой льготы во всех случаях должно быть правом резидента зоны. Резидент может сам решать, следует или не следует ему воспользоваться льготой, то есть он вполне может отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов. Таким образом, при предоставлении налоговых льгот резидентам промышленно-производственных и технико-внедренческих 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.

III. Публикации по теме диссертации

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах автора:

Статьи в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Лысова Т.А. О льготном налогообложении резидентов особых экономических зон [текст] / Т.А. Лысова // Финансы. – 2010. - № 11. С. 73 – 75. (0,42 п. л.);
2. Лысова Т.А. Налогообложение в особых экономических зонах России [текст] / Т.А. Лысова // Сегодня и завтра российской экономики. – 2010. - № 33. - С. 67-70. (0,3 п.л.);

3. Лысова Т.А. Практика применения налоговых инструментов регулирования в особых экономических зонах России [текст] / Т.А. Лысова // Сегодня и завтра российской экономики. - 2010. - № 34. - С.141-145. (0,4 п.л.);

4. Лысова Т.А. Методологические и методические особенности налогообложения резидентов особых экономических зон: проблемы и пути решения [текст] / Т.А. Лысова // Научное обозрение. Серия 1 Экономика и право. – 2012. - № 3-4. – С. 79-83. (0,31 п.л.);

Статьи в других научных журналах и изданиях:

5. Лысова Т.А. Особенности предоставления налоговых льгот резидентам особых экономических зон и контроль за их применением (§ 2 главы 4 монографии «Налоговое администрирование на современном этапе») [текст] / Т.А. Лысова // под общей редакцией И.Р. Пайзулаева. - М.: ЦСОТ, 2011. - С.128-133. (0,25 п. л.);

6. Лысова Т.А. Проблемы льготного налогообложения резидентов особых экономических зон России и пути их решения [текст] / Т.А. Лысова //Сборник научных трудов «Налоговая политика Российской Федерации: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса» под ред. проф. Л.П. Павловой. - М.: Финансовый университет, 2011. – С.168-170. (0,25 п.л.).