

Раздел VII. Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Бабенко Дмитрий Александрович

аспирант кафедры налогов и налогообложения
Финансового университета при Правительстве РФ,
соискатель ученой степени кандидата экономических наук
Главный специалист Управления налоговой политики
Налогового департамента ЗАО «Комплексные энергетические системы»
г. Москва
E-mail: D.Babenko@ies-holding.com

Введение института консолидированных групп налогоплательщиков в России: предварительные итоги и основные последствия

Аннотация: В статье рассмотрены основные преимущества и недостатки создания компаниями консолидированной группы налогоплательщиков, проведена оценка последствий введения режима налоговой консолидации для государства. В результате проведенного анализа отмечен положительный эффект введения нового режима и сделан вывод о возможности дальнейшего развития в России концепции налоговой консолидации.

Ключевые слова: консолидированное налогообложение, налоговая консолидация, консолидированная группа налогоплательщиков, группа компаний.

Annotation: In article the main advantages and disadvantages of the creation of the consolidated group of taxpayers are considered, the assessment of country-wide consequences of introduction of the tax consolidation regime is carried out. As a result the author notes the positive effect of introduction of a new regime and draws a conclusion about possibility of further development of the concept of tax consolidation in Russia.

Keywords: consolidated taxation, tax consolidation, consolidated group of taxpayers, group of companies.

Введение в российскую налоговую практику концепции консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН) является одним из наиболее значимых изменений, произошедших в российском налоговом законодательстве за последние годы. Прошедшие с момента внедрения нового института два года позволяют подвести некоторые предварительные итоги функционирования нового режима и оценить основные последствия его применения.

Прежде чем перейти к детальному анализу последствий, связанных с введением российского режима налоговой консолидации, следует обозначить их важность и значимость с точки зрения возможного влияния на объем налоговых поступлений в бюджет.

Возможности применения компаниями нового режима существенно ограничены требованиями, установленными законодательством для формирования КГН. Наиболее труднопреодолимыми являются критерии по суммарным для всех участников группы объемам выручки, активов и уплаченных федеральных налогов, которые установлены на уровне, значительно превышающем уровень, предусмотренный для отнесения компаний к категории крупнейших налогоплательщиков федерального уровня.

По официальным данным и информации, озвученной представителями Министерства финансов и Федеральной налоговой службы, в 2012-2013 гг. было создано всего 15 консолидированных групп налогоплательщиков [1], из которых 11 групп, в которые вошли 197 компаний, было зарегистрировано с 2012 года [13], 4 группы – с 2013 года [12].

Вместе с тем, исходя из статистических данных, опубликованных на официальном сайте ФНС, общий размер налога на прибыль, начисленного консолидированными группами по итогам 2012 года, составил 482 млрд. руб. [8], что обеспечило почти 20% от общей суммы начисленного налога на прибыль в 2012 году (2 451 млрд. руб.) [9]. При этом поступления сумм налога от консолидированных групп в части, зачисляемой в региональные бюджеты, была распределена между всеми 83 субъектами, входящими в состав Российской Федерации [8].

Таким образом, несмотря на небольшое число созданных консолидированных групп и организаций, являющихся частью этих групп, общий размер уплачиваемого ими налога на прибыль составляет значительную часть общих поступлений по налогу на прибыль и оказывает влияние на финансовую обеспеченность всех регионов страны.

В Основных направлениях налоговой политики России на 2014-2016 гг. отмечено, что объединение налогоплательщиков в консолидированные группы в 2012-2013 гг. в основном произошло в нефтегазовом секторе, связи и металлургии [1]. По результатам анализа информации, содержащейся в открытых источниках, были определены компании, ставшие основой для создания 15 консолидированных групп в 2012-2013 гг.

Консолидированные группы налогоплательщиков, зарегистрированные в 2012-2013 гг.

№ п/п	Основная компания КГН	Отрасль	Год создания группы
1	ОАО «Газпром»	Нефть и газ	2012
2	ОАО «НК «Роснефть»	Нефть и газ	2012
3	ОАО «Северсталь»	Металлургия	2012
4	ОАО «Сургутнефтегаз»	Нефть и газ	2012
5	ОАО «НК «Лукойл»	Нефть и газ	2012
6	ОАО «НЛМК»	Металлургия	2012
7	ОАО «Новатэк»	Нефть и газ	2012
8	ОАО «АК «Транснефть»	Нефть и газ	2012
9	ОАО «Татнефть»	Нефть и газ	2012
10	ОАО «МегаФон»	Связь	2012
11	ОАО «Ростелеком»	Связь	2012
12	ОАО «Газпром нефть»	Нефть и газ	2013
13	Госкорпорация «Росатом»	Энергетика	2013
14	ОАО «Мечел»	Металлургия	2013
15	ОАО «ГМК «Норильский никель»	Металлургия	2013

Источник: данные из консолидированной финансовой отчетности компаний, подготовленной в соответствии с МСФО (ОПБУ США), за 2012-2013 гг., сведения о существенных фактах и решениях, принятых Советом Директоров, данные официального сайта Правительства Республики Татарстан, данных, опубликованных на сайте газеты «Ведомости».

Введение концепции КГН, как и любое важное преобразование, имеет свои преимущества и недостатки как для налогоплательщиков, так и для налоговой системы и государства в целом.

Исходя из установленных законодательством особенностей налогообложения и налогового контроля деятельности КГН следует выделить несколько **основных преимуществ**, возникающих у компаний при формировании консолидированной группы.

1. *Отнесение сделок между участниками КГН к категории сделок, не признаваемых контролируруемыми с точки зрения применения правил контроля трансфертного ценообразования.*¹ Данное преимущество прежде всего позволяет компаниям свести к минимуму риск доначисления налога на прибыль, начисления штрафа и пени в связи с применением в сделках между участниками КГН цен, не соответствующих рыночному уровню.

Исходя из положений статьи 105.17 НК РФ, налоговые органы вправе проверять соответствие цен рыночному уровню и требовать от налогоплательщика представление документации по ст. 105.15 НК РФ только в отношении сделок, признаваемых контролируемыми. Ввиду того, что сделки между членами КГН не признаются контролируемыми, то риски доначислений, связанные с возможным несоответствием цен в таких сделках рыночному уровню, отсутствуют.

Кроме того, непризнание сделок контролируемыми позволяет снизить затраты, связанные с обеспечением соблюдения правил контроля трансфертного ценообразования в связи с отсутствием необходимости подготовки обосновывающей документации и уведомления по сделкам между участниками КГН.

Особо следует отметить последствия, которые могут возникнуть у компаний в связи с необходимостью подготовки и представлению уведомлений о контролируемых сделках. Исходя из содержания и порядка заполнения уведомления в целях применения правил контроля трансфертных цен под сделкой ФНС понимает каждую поставку, оформленную отдельным первичным документом (товарной накладной или актом)[2]. В связи с этим на практике объем одного уведомления у крупных компаний может достигать нескольких тысяч листов, что значительно увеличивает размер затрат, связанных с его подготовкой. Отнесение сделок между участниками КГН к категории сделок, не признаваемых контролируемыми, фактически освобождает компании от обязанности по подготовке документации и представлению уведомления, что может обеспечить значительную экономию ресурсов.

2. *Уменьшение консолидированной налоговой базы на сумму убытков, получаемыми компаниями в период участия в консолидированной группе.* Организация, не являющаяся участником консолидированной группы, в случае получения убытка в текущем периоде имеет права уменьшить на сумму данного убытка налоговую базу будущих периодов по правилам, установленным ст. 283 НК РФ. Для консолидированной группы убыток, полученный одним из участников, уменьшает общую консолидированную налоговую базу непосредственно в текущем налоговом периоде, а не в будущих налоговых периодах, как было бы, если бы данный участник исчислял налог индивидуально. Таким образом, убыток, полученный в текущем периоде, уменьшает общую налоговую нагрузку группы в текущем периоде.

3. *Возможность применения пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль.* По результатам проведенного анализа регионального законодательства выявлено четыре субъекта РФ, законодательством которых предусмотрены пониженные ставки налога на прибыль в части, зачисляемой в бюджет субъекта РФ, условием применения которых является наличие у организации статуса участника КГН и принадлежность организации к определенной отрасли или виду деятельности.

1 За исключением сделок, объектом которых является добытое полезное ископаемое, облагаемое НДС по адвалорной ставке.

**Условия применения специальных пониженных ставок
налога на прибыль для участников КГН**

Регион	Размер ставки	Период применения	Виды деятельности, необходимые для применения ставки
Ленинградская область	14,0%	с 2012 г.	Добыча, переработка нефти и газа; Производство нефтепродуктов и их реализация; Транспортировка нефти, нефтепродуктов и газа
Архангельская область	13,5%	с 2014 г.	Добыча алмазов; Оптовая торговля драгоценными камнями
Ненецкий автономный округ	13,5%	2014 – 2017 гг.	Добыча сырой нефти и нефтяного (попутного) газа; Транспортирование по трубопроводам нефти; Хранение и складирование нефти и продуктов ее переработки
ХМАО	14,0%	с 2012 г.	Предоставление услуг по добыче нефти и газа

Пониженные ставки применяются ответственным участником группы к сумме прибыли, приходящейся на участника или обособленного подразделения участника группы, расположенных на территории соответствующего субъекта РФ, для определения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет в данного субъекта. Таким образом, создание консолидированной группы может обеспечить возможность применения пониженных ставок налога на прибыль в некоторых регионах, что позволит снизить сумму налога к уплате и оптимизировать налоговую нагрузку группы.

Несмотря на указанные выше преимущества, создание КГН может привести к ряду **негативных последствий** для компаний, являющимися участниками группы.

1. *Невозможность зачета убытков участников группы, возникших до их вступления в консолидированную группу.* По правилам, закрепленным статьей 283 НК РФ, участник КГН, имеющий неиспользованный убыток, образовавшийся в налоговых периодах до вступления в группу, вправе использовать данный убыток только после выхода из состава группы либо после ее ликвидации. Данное ограничение может стать причиной повышения налоговой нагрузки для компаний, осуществляющих существенные вложения в долгосрочные инвестиционные проекты с длительным сроком окупаемости, а также для новых компаний, имеющих убытки на начальном этапе своей деятельности.

2. *Условия привлечения к ответственности участников группы при неисполнении обязанности по уплате налога или представления налоговой декларации.* Согласно п. 13 ст. 76 НК РФ в случае непредставления налоговой декларации по консолидированной группе в течение 10 дней по истечении установленного срока налоговый орган вправе вынести решение о приостановлении операций по счетам одновременно по всем участникам группы. Данная норма содержит достаточно большие риски, поскольку в случае возникновения проблем у одной из организаций-участников консолидированной группы может быть парализована работа остальных ее участников.

Также в случае неисполнения ответственным участником обязанности по уплате налога (штрафа, пени) остальные участники группы несут солидарную ответственность по неисполненному обязательству ответственного участника. В связи с этим требование по уплате неуплаченных сумм может быть предъявлено как ко всем участникам группы совместно, так и к любой из них в отдельности, полностью либо в части долга, что фактически дает налоговым органам возможность обанкротить любую из дочерних компаний, входящих в консолидированную группу.

3. *Ограничения по формированию резервов в части операций между участниками консолидированной группы при ее создании.* Согласно положениям статьи 278.1 НК РФ при создании консолидированной группы участники обязаны восстановить в доходы суммы резервов по сомнительным долгам и гарантийному ремонту (для банков также резерв на возможные потери по ссудам) в части операций с другими участниками создаваемой группы. При этом в период действия договора о создании КГН участники также не могут формировать указанные резервы в отношении операций с другими участниками группы. В случае наличия таких резервов указанный порядок может стать причиной увеличения налоговой нагрузки участников КГН.

4. *Увеличенный срок проведения выездной налоговой проверки.* Статьей 89.1 НК РФ предусмотрены особенности проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы, согласно которым проверка правильности исчисления и уплаты налога на прибыль проводится в отношении всех участников группы одновременно. Проведение самостоятельной выездной проверки по налогу на прибыль отдельных участников или их филиалов не допускается. При этом согласно п. 5 указанной статьи максимальная продолжительность выездной проверки может составлять один год, что с учетом наличия у налоговых органов права на приостановление проверки на срок до 6 месяцев означает, что выездная проверка КГН может продолжаться в течение 1,5 лет.

Как было отмечено ранее, общегосударственная важность вопроса создания и администрирования консолидированных групп обуславливается значительной долей уплачиваемого налога на прибыль компаниями, вошедшими в состав созданных групп, в общей сумме всех налоговых поступлений консолидированного бюджета страны. В этой связи важнейшим является вопрос оценки влияния нового режима на размер доходов бюджета и на экономику страны в целом.

По результатам проведенного анализа следует выделить два основных последствия, связанных с введением в России режима налоговой консолидации, **для налоговой системы и государства в целом.**

1. *Снижение поступлений по налогу на прибыль в бюджетную систему РФ.* В рамках анализа предварительного итогов функционирования КГН за 2012 год гг. в Основных направлениях налоговой политики на 2014-2016 гг. отмечено, что поступления в консолидированные бюджеты субъектов РФ в результате создания КГН снизились на 8 млрд. рублей [1], что составляет около 0,3% от всей суммы налога на прибыль, поступившего в бюджетную систему РФ в 2012 году (2 355 млрд. руб.) [9].

Данное снижение может быть обусловлено либо возможностью уменьшения зачета убытков одних участников группы против прибыли других в текущем налоговом периоде, либо возможностью применения пониженной ставки, специально предусмотренной региональным законодательством для участников консолидированных групп.

По мнению автора, отмеченное выше снижение суммы поступлений налога на прибыль в бюджет нельзя однозначно относить к негативным последствиям ввиду ряда причин.

Во-первых, создание преференций для компаний в виде возможности сальдирования в текущем периоде прибыли и убытков участников консолидированной группы было изначально поставлено в качестве одной из целей при разработке российской концепции налоговой консолидации [7]. Таким образом компаниям предоставляются дополнительные ресурсы для их развития, роста экономики и потенциального увеличения налоговых поступлений в будущем.

Во-вторых, возможность применения пониженной ставки, которая может быть одной из причин снижения налоговых поступлений, находится в компетенции самих регионов. Ее введение может свидетельствовать об отсутствии у регионов зна-

чительных рисков, связанных с выпадением определенной суммы поступлений по налогу на прибыль, и заинтересованностью повышения конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности региона.

В-третьих, 4 из 11 созданных в 2012 году консолидированных групп сформированы на базе компаний с преобладающей долей государственного участия в капитале, в связи с чем потери бюджета, связанные с созданием консолидированных групп указанными компаниями, нельзя однозначно рассматривать как потери всего государства в целом.

2. *Перераспределение налоговых поступлений между региональными бюджетами.* Неминуемым последствием создания КГН является перераспределение между бюджетами разных субъектов РФ поступлений налога на прибыль от участников КГН. В результате нового распределения наибольшие доходы получают регионы, в которых сконцентрированы компании или их обособленные подразделения с наибольшей стоимостью основных средств и численностью персонала (фонда оплаты труда).

По предварительным итогам, отмеченным в Основных направлениях налоговой политики на 2014-2016 гг., в 2012 году в результате создания КГН 65 регионов получили дополнительные поступления (в общем размере 53 млрд. руб.), тогда как 18 регионов зафиксировали уменьшение налоговых поступлений (в общем размере 61 млрд. руб.) [1]. К регионам, понесшим наибольшие потери, относятся Москва, Красноярский край, Санкт-Петербург, Ханты-Мансийский АО, Тюменская и Вологодская области [11].

Несмотря на наличие бюджетных потерь в ряде регионов, по мнению автора, отмеченное перераспределение доходов между бюджетами субъектов РФ в целом является положительным последствием введения режима налоговой консолидации, поскольку новое распределение:

- является более экономически оправданным и в большей степени отражает реальный вклад каждого региона в создание условий для приращения национального дохода и формирование налоговой базы;

- является более устойчивым к возможным манипуляциям со стороны налогоплательщиков, направленных на перемещение налоговой базы между регионами, и не зависит от применения ими схем с использованием трансфертного ценообразования;

- повышает конкуренцию среди регионов и стимулирует их к созданию дополнительных условий для повышения своей инвестиционной привлекательности.

Вместе с тем, серьезной проблемой для регионов может стать единовременный и резкий отток значительного объема доходов, который может произойти в рамках перераспределения налоговых поступлений от КГН. Свидетельствовать об этом могут принятые в течение 2012 года поправки в Налоговый кодекс, закрепившие поэтапный переход на новую систему распределения между региональными бюджетами налога на прибыль, уплачиваемого участниками консолидированной группы ОАО «Газпром» (п. 7 ст. 288 НК РФ), что позволило бюджету г. Москвы сгладить негативный эффект от резкого выпадения существенной доли доходов [10]. Однако в отношении других консолидированных групп, в том числе тех, которые будут созданы в будущем, проблемы остается нерешенной, что может привести к непрогнозируемому выпадению значительной доли доходов бюджета того или иного субъекта РФ.

Подводя итог проведенному анализу основных последствий введения в России режима налоговой консолидации, следует отметить те цели, которые были поставлены при разработке нового режима. В Пояснительной записке к федеральному закону, закрепившему в Налоговом кодексе понятие консолидированной группы, в качестве основных преимуществ введения новой системы отмечено:

– устранение негативного эффекта, связанного с применением компаниями трансфертного ценообразования и перемещения налоговой базы между субъектами РФ;

– создание преференций для компаний в виде возможности суммирования прибыли и убытков различных участников – этой группы при исчислении налога на прибыль организаций [7].

По мнению автора, поставленные при введении концепции консолидированной группы налогоплательщиков цели в целом были достигнуты, поскольку в результате введения новой системы:

– для бизнеса частично решена проблема применения сложных правил трансфертного ценообразования, обеспечена дополнительная возможность для снижения налоговой нагрузки;

– для государства создана более экономически справедливая и более устойчивая к возможным манипуляциям система распределения налоговой базы между регионами при незначительных бюджетных потерях.

Полученный положительный эффект применения режима налоговой консолидации является предпосылкой для дальнейшего его развития за счет расширения круга налогоплательщиков, имеющих возможность для применения налоговой консолидации по налогу на прибыль и (или) применения концепции налоговой консолидации по другим налогам. Вместе с тем, нерешенным и требующим дополнительной проработки является вопрос сглаживания негативного эффекта для региональных бюджетов, связанного с единовременным перераспределением налоговой базы участников консолидированных групп и резким выпадением части доходов.

Список литературы и источников:

1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30.05.2013) [Электронный ресурс]: Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

2. Приказ ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ // Российская газета. – 2012. – № 254, 02.11.2012.

3. Областной закон Ленинградской области от 19.07.2012 № 64-оз // Вестник Правительства Ленинградской области. – № 78 от 21.08.2012.

4. Закон ХМАО – Югры от 30.09.2011 № 87-оз (ред. от 24.10.2013) // Собрание законодательства Ханты-Мансийского автономного округа – Югры. – 2011. – № 9 (часть II) от 30.09.2011. – ст. 874.

5. Закон Архангельской области от 02.07.2013 № 708-41-ОЗ // Ведомости Архангельского областного Собрания депутатов пятого созыва. – 2013. – № 41.

6. Закон НАО от 08.10.2013 № 88-ОЗ // Сборник нормативных правовых актов Ненецкого автономного округа. – 2013. – № 38 от 11.10.2013.

7. Проект федерального закона № 392729-5: пояснительная записка к проекту федерального закона [Электронный ресурс]: Официальный сайт Государственной Думы РФ. URL: [http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=392729-5](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=392729-5)

8. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций по консолидированным группам налогоплательщиков: отчет по форме № 5-КГН на 01.01.2013 [Электронный ресурс]: Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. URL: <http://nalog.ru> (дата обращения 09.01.2014)

9. Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации: отчет по форме № 1-НМ на 01.01.2013 [Электронный ресурс]: Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. URL: <http://nalog.ru> (дата обращения 09.01.2014)

10. «Газпром» оставят Москве/ М.Лютова, Е.Письменная, Ф.Стеркин // Ведомости. – 2012. – 41 (3055) от 07.03.2012. – С.3.

11. Прибыль ушла/ Ф.Стеркин, А.Токарева, Б.Фляув // Ведомости. – 2012. – №95 (3109) от 25.05.2012. – С.3.

12. С начала 2013 г. созданы четыре новые консолидированные группы налогоплательщиков [Электронный ресурс]: Российский налоговый портал. URL: <http://taxpravo.ru/novosti/statya-303564> (дата обращения 09.01.2014)

Смолицкая Елена Евгеньевна

аспирант на кафедре финансового права
ГОУ ВПО «Воронежский государственный университет»
г. Воронеж
E-mail: amylena@yandex.ru

Парадокс многозначности терминов в гражданском и налоговом праве: правовые проблемы

Аннотация: В ст. 11 НК РФ допускается изменение исходного значения заимствованных терминов, что создаёт парадоксальную ситуацию. В статье анализируются правовые проблемы, возникающие в результате этого. Автор настаивает на однозначности терминов и приводит методы для достижения этой цели. В частности, предлагается новая редакция ст. 11 НК РФ.

Ключевые слова: налоговое право, гражданское право, правовые понятия, правовые термины, однозначность, многозначность.

Annotation: Section 11 of The Russian Tax Code allows the variation of adopted terms denotation that brings a paradoxical situation. Legal problems, generated by this phenomenon, are analyzed in this article. The author insists on the single meaning of terms and suggests some ways to this intention. Partly, a new statutory wording of section 11 of The Russian Tax Code is proposed.

Keywords: Tax Law, Civil Law, legal concepts, legal terms, single meaning, polysemy.

Налоговое право заимствует понятия и термины из гражданского права, причиной чему служит единая имущественная природа предметов их правового регулирования,¹ а также логика развития имущественных отношений, согласно которой *налоговые отношения следуют за гражданско-правовыми.*²

Понятия и термины существуют неразрывно. Понятие – это мыслимая модель какого-либо объекта или явления, а термин – слово или словосочетание, являющееся его наименованием.³

1 Генкин Д.М. К вопросу о системе советского социалистического права // Советское государство и право. – 1956. – № 9. – С. 90; Карасёва М.В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. – 2010. – № 11. – С. 57-67 и др.

2 Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 1. – С. 83-85.

3 Войшвилло Е.К., Дегтярев М.Г. Логика как часть теории познания и научной методологии. Кн. I. – М., 1994. – С. 45; Губаева Т.В. Язык и право. Искусство владения словом в профессиональной юридической деятельности. – М., 2004. – С. 52; Мельников Г.П. Языковой знак, значение и термин // Место

Законодатель при разработке законов сначала оперирует понятиями, а затем включает соответствующие термины в правовой текст.

К термину совершенно обоснованно предъявляется требование однозначности в философии науки¹ и теории права.² Терминологический аппарат должен обеспечить строгость научной мысли, а в праве, кроме того, – чёткость правового регулирования.

Двусмысленность позиции налогового законодателя

Налоговый законодатель установил общее правило об однозначности терминов и одновременно допустил изменение их значения. Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

В Кодексе формулируются специальные определения понятий имущества, обособленного подразделения организации, индивидуального предпринимателя и т.д. (п. 2 ст. 11, в ст. 38 НК РФ). Одновременно некоторым гражданско-правовым понятиям новый смысл придаётся в контексте их употребления. Например, значение термина «аренда» видоизменяется в составе фразы «услуги по аренде» (ст. 148 НК РФ).

Возникает парадоксальная ситуация: в системе «гражданское право – налоговое право» ряд терминов приобретают несколько значений. Само словосочетание «многозначные термины» является абсурдным, но именно оно характеризует сложившуюся ситуацию.

Одна группа учёных утверждает, что изменение значений терминов отражает специфику налоговых отношений,³ другая, более многочисленная группа выступает за однозначность терминов,⁴ ссылаясь на то, что законодательство призвано быть понятным и соответствовать принципу правовой определённости, сформулированному Конституционным Судом России.⁵

Мы присоединяемся ко второй группе учёных, поскольку изменение значения заимствованных терминов порождает правовые проблемы.

терминологии в системе современных наук. – М., 1970. – С. 89-92; Язык закона / Под ред. А.С. Пиголкина. – М., 1990. – С. 65.

1 *Войшвилло Е.К.* Указ. соч. – С. 65; *Натансон Э.* Требования, предъявляемые к научным и техническим терминам // Научно-техническая информация. – 1966. – № 1. – С. 4.

2 *Кашанина Т.В.* Юридическая техника. – М., 2011. – С. 259; *Общая теория права / под общ. ред. А.С. Пиголкина.* – М., 1996. – С. 217; *Чухвичев Д.В.* Законодательная техника. – М., 2008. – С. 180.

3 *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М., 2006. – С. 138; *Ядрихинский С.А.* Частноправовые конструкции в налоговом праве: возможность и необходимость // Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений. – Воронеж, 2012. – С. 279 – 286.

4 *Волкова Н.Н.* Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве. – М., 2010. – С. 33- 39; *Карабанов И.И.* Взаимодействие гражданско-правовых средств регулирования и налогового законодательства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Волгоград, 2006. – С. 3-19; *Налоговое право: Учеб. Пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева.* – М., 2000. – С. 224; *Синица И.В.* Коллизии в российском праве: на примере норм гражданского и налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2007. – С. 144; *Чуркин А.В.* Понятие «имущество» в гражданском и налоговом праве // *Налоговед*, 2004. – № 1. – С. 10-12 и др.

5 Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1622-О-О «По запросу Новороссийского гарнизонного военного суда о проверке конституционности положений части первой статьи 331 и статьи 337 Уголовного кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с положениями статьи 28 Федерального закона «О статусе военнослужащих», пункта 4 статьи 32, пункта 11 статьи 38 Федерального закона «О воинской обязанности и военной службе» и подпункта «а» пункта 9 статьи 4 Положения о порядке прохождения военной службы» // *Вестник Конституционного Суда РФ.* – 2011. – № 3.

Проблемы толкования налогового законодательства

Ход толкования налоговых норм, содержащих в своём тексте гражданско-правовые термины, различается в зависимости от того, сохраняется или меняется значение того или иного заимствованного термина в налоговом праве.

В первом случае нужно обращаться к гражданскому законодательству для уяснения значения этого термина, а во втором – нет. Разграничение этих случаев необходимо для упорядочения процесса толкования.

Конституционный Суд РФ в своём Определении от 18 января 2005 г. № 24-О¹ указал, что при уяснении значения налогового института, понятия или термина приоритет отдается налоговому законодательству. Суд требует не только поиска определения понятия в налоговом законодательстве, но и системного толкования этого законодательства, и лишь при невозможности таким образом определить содержание налогового института, понятия или термина допускается использование норм иных отраслей законодательства.

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума ВАС РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»² говорится, что необходимо обращаться к специальному определению института, понятия или термина для целей налогообложения, а при его отсутствии могут применяться положения другой отрасли законодательства при уяснении значения института, понятия или термина этой отрасли.

Итак, термины меняют своё значение, а гражданское законодательство при толковании не применяется, когда:

- в налоговом законодательстве закреплено специальное определение понятия, обозначаемого гражданско-правовым термином;
- существуют отличительные признаки понятия, «растворённые» в налоговом законодательстве, которые выявляются путём его системного толкования.

Если первый случай бросается в глаза, то второй надо ещё выявить и правильно интерпретировать, с чем зачастую возникают проблемы. Не случайно многие налоговые споры сегодня – это споры о понятиях, их значениях.³

Отдельные правовые проблемы, порождённые изменением значения заимствованных терминов

• Сужение понятия имущества в налоговом праве путём исключения из него имущественных прав (п. 2 ст. 38 НК РФ) приводит к искажению правовых возможностей в налоговом праве:

– в то время как доходы в виде имущества, полученного унитарными предприятиями от собственника, не учитываются при расчёте налога на прибыль (подп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ), получение имущественных прав, при прочих равных, образует налогооблагаемые доходы (п. 8 ст. 250 НК РФ);

– согласно подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ передача имущества, носящая инвестиционный характер, не признаётся реализацией, что исключает эти операции из круга объектов налогообложения НДС. А если инвестирование происходит путём переда-

1 Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Печора-нефтегаз» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации и частью второй статьи 32.1 Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах»: Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 № 24-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2005. – № 3.

2 О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11.06.1999 // Вестник ВАС РФ. – 1999. – № 8.

3 Дёмин А.В. Общая теория налогово-правовых норм. – М., 2013. – С. 178.

чи имущественных прав, такие операции уже облагаются НДС, что не вполне логично и препятствует созданию благоприятного инвестиционного климата

– сужаются и правовые возможности налоговых органов: нормы ст. 47 и 48 НК РФ о взыскании налога за счёт имущества налогоплательщика не распространяются на взыскание имущественных прав.

Специальное определение имущества в целях НК РФ порождает также правовую неопределённость по вопросу, нужно ли учитывать стоимость имущественных прав при расчёте государственной пошлины. В соответствии с нормами главы 25.3 НК РФ размер государственной пошлины рассчитывается в зависимости от стоимости имущества, по поводу которого совершаются юридически значимые действия либо идёт судебный спор.

Исходя из сказанного, мы поддерживаем учёных, выступающих за унификацию понятия имущества в налоговом и гражданском праве.¹

Опасения, связанные с тем, что расширение понятия имущества по сравнению с существующим сделает имущественные права объектом налогообложения по ряду налогов и тем самым увеличит налоговое бремя, мы считаем необоснованными. Во-первых, в объект налогообложения по НДС и налогу на прибыль доходы от реализации имущественных прав уже включены (подп. 1 п. 1 ст. 146 и п. 1 ст. 249 НК РФ). Во-вторых, объектами обложения имущественными налогами сейчас является только недвижимое имущество.²

• Неоднозначность понимания терминов «услуга» и «работа» в налоговом праве приводит к ущемлению прав организаций, оказывающих услуги.

Согласно ст. 38 НК РФ, *работой* признаётся деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц, а *услугой* признаётся деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

На основании закреплённого в НК РФ критерия разграничения работ и услуг – наличия материального результата, происходит искажение их гражданско-правовых понятий.

Руководствуясь буквальным смыслом дефиниций работ и услуг, налоговые органы разработали подход, согласно которому «аудиторские услуги для целей налогообложения следует рассматривать как выполненные работы», аргументируя это тем, что аудиторские услуги имеют материальный результат – аудиторское заключение.³

По такой логике все аудиторские, информационные и консультационные услуги, имеющие материальные результаты (отчёты, проекты, заключения), в сфере налогообложения должны относиться к работам,⁴ хотя перечисленные виды услуг гражданским законодательством напрямую отнесены к услугам (ст. 779 ГК РФ).

Это порождает не только путаницу, но и несправедливость на практике. ст. 318 НК РФ организациям, оказывающим услуги, предоставляет право учитывать в текущем отчётном периоде всю сумму прямых расходов без распределения на остатки не-

1 Волкова Н.Н. Указ. соч. – С. 47; Чуркин А.В. Указ. соч. – С. 10-12 и др.

2 По налогу на имущество физических лиц объектом налогообложения являются: жилой дом, квартира, комната, дача, гараж, иное строение или доля в праве общей собственности на это имущество. См.: Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» (с изм. и доп.) // Рос. газ. – № 36, 14.02.1992.

По налогу на имущество организаций де-юре объектом налогообложения признаётся как движимое, так и недвижимое имущество, но действует норма, согласно которой движимое имущество, принятое на учёт с 1.01.2013 года, не признаётся объектом налогообложения.

3 Попова Е.Ю. Налог на прибыль: вопросы с издательского семинара // Российский налоговый курьер. – 2006. – № 9.

4 Медведев А.Н. Что такое «услуга» в НК РФ / Медведев А.Н., Орлова О.А. // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2007. – № 1. Отметим, что сам автор к таким выводам относится негативно.

завершенного производства, как это делается при выполнении работ. Отнесение вышеуказанных видов услуг к работам лишит налогоплательщиков возможности учесть сразу все расходы, что является законным средством налоговой оптимизации.

Определения работ и услуг в НК РФ содержат не все существенные признаки понятий. Например, работа обладает также такими признаками, как возможность достижения результата работы *любым лицом* и способность *отделения результата от самих действий* выполняющего работу лица.¹ Учёт этих признаков позволил бы отличать услуги от работ.

• Несогласованность понятий индивидуального предпринимателя в новой редакции ГК РФ и НК РФ порождает противоречия в правовом статусе глав крестьянских (фермерских) хозяйств (далее – КФХ) в гражданском и налоговом праве.

Индивидуальными предпринимателями в целях НК РФ признаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы КФХ. До тех пор, пока глава КФХ признавался индивидуальным предпринимателем в п. 2 ст. 23 ГК РФ, рассматриваемая норма-дефиниция согласовывалась с гражданским законодательством. С 1 марта 2013 года п. 2 ст. 23 ГК РФ утратил силу, а значит, следует исключить из определения понятия индивидуального предпринимателя глав КФХ. Правовой статус должен последовательно регламентироваться. В противном случае неизбежны различные практические проблемы у субъекта.

Линию примеров можно продолжать. Но уже на этих примерах видно, что многозначность терминов в гражданском и налоговом праве нарушает логику развития имущественных отношений, затрудняет толкование налогового законодательства, искажает смысл правовых норм и подлежит устранению.

Методы достижения однозначности терминов в системе «гражданское право – налоговое право»

Любой метод должен быть основан на правиле: «одно понятие – один термин», а подбор метода должен производиться с учётом каждой ситуации.

Методами достижения однозначности терминов являются:

- унификация терминов, т.е. приведение понятий и терминов в налоговом законодательстве к полному тождеству с таковыми в гражданском законодательстве (если обозначаемые ими понятия могут заимствоваться с сохранением смысла),
- разработка новых налогово-правовых терминов (если в налоговом законодательстве смысл понятия меняется),
- согласование объёма и содержания взаимосвязанных понятий,
- дополнение языковых формулировок терминов указанием на налоговую сферу употребления.

Возможна дальнейшая разработка подобных методов. Исследование этих методов и порядка их применения претендует на самостоятельное исследование.

А главным шагом на пути к однозначности терминов в системе «гражданское право – налоговое право» должно стать исключение оговорки п. 1 ст. 11 НК РФ, позволяющей использовать заимствованные термины в ином значении.

Библиографический список

1. Войшвилло Е.К., Дегтярев М.Г. Логика как часть теории познания и научной методологии. Кн. I. – М., 1994. – 312 с.
2. Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве: монография / Н.Н. Волкова. – М.: Юрлитинформ, 2010. – 160 с.

¹ Гражданское право. Т. 1. Учебник. Изд. шестое, перераб. и доп. / под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. – М., 2002. – 278.

3. Генкин Д.М. К вопросу о системе советского социалистического права / Д.М. Генкин // Советское государство и право. – 1956. – № 9. – С. 85-93.
4. Гражданское право. Т.1. Учебник. Издание шестое, перераб. и доп. / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. – М.: Велби, 2002. – 776 с.
5. Губаева Т.В. Язык и право. Искусство владения словом в профессиональной юридической деятельности. – М.: Норма, 2004. – 160 с.
6. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование / Т.А. Гусева. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 472 с.
7. Дёмин А.В. Общая теория налогово-правовых норм: Монография. – М.: РИОР: Инфра-М, 2013. – 266 с.
8. Карабанов И.И. Взаимодействие гражданско-правовых средств регулирования и налогового законодательства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Волгоград, 2006. – 24 с.
9. Карасёва М.В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. – 2010. – № 11. – С. 57-67.
10. Кашанина Т. В. Юридическая техника. – М., 2011. – 496 с.
11. Медведев А.Н. Что такое «услуга» в НК РФ / Медведев А.Н., Орлова О.А. // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2007. – № 1.
12. Мельников Г.П. Языковой знак, значение и термин // Место терминологии в системе современных наук. – М.: Изд-во Московского ун-та, 1970. – С. 89-92.
13. Налоговое право: Учеб. пособие/ Под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – 601 с.
14. Натансон Э. Требования, предъявляемые к научным и техническим терминам // Научно-техническая информация. – 1966. – № 1. – С.3-9.
15. Общая теория права / под общ. ред. А.С. Пиголкина. – М., 1996. – 384 с.
16. Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 1. – С. 83-100.
17. Попова Е.Ю. Налог на прибыль: вопросы с издательского семинара // Российский налоговый курьер. – 2006. – № 9.
18. Сеница И.В. Коллизии в российском праве: на примере норм гражданского и налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. – Москва, 2007. – 169 с.
19. Чуркин А.В. Понятие «имущество» в гражданском и налоговом праве // Налоговед, 2004. – № 1. – С. 10-12.
20. Чухвичев Д.В. Законодательная техника: учеб. пособие / Д.В. Чухвичев. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 239 с.
21. Ядрихинский С.А. Частноправовые конструкции в налоговом праве: возможность и необходимость // Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений. – Воронеж, 2012. – С. 279 – 286.
22. Язык закона / Под ред. А.С. Пиголкина. – М. : Юрид. лит., 1990. – 192 с.

Щербаков Дмитрий Вадимович

Налоговый консультант,
Компания «Делойт и Туш Риджинал Консалтинг Сервисис Лимитед»,
Соискатель ученой степени: кандидат экономических наук,
ФБГОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ» (Волгоградский филиал)
г. Москва
E-mail: dimitri.shcherbakov@gmail.com

Понятие и сущность особых экономических зон

Аннотация: Проводимая реформа налоговой системы в РФ на протяжении, практически, всего периода существования законодательно оформленной налоговой системы, со всей очевидностью показала значимость и актуальность применения льготных налоговых режимов. В условиях необходимости развития инновационной составляющей российской экономики, усиления налоговой конкуренции между странами большое значение имеет развитие института особых экономических зон, предоставляющих налоговые и иные льготы резидентам. Особые экономические зоны сегодня выступают одним из факторов развития российских территорий, повышения их инвестиционной привлекательности, поэтому важно понимать сущность и особенности этого явления.

Ключевые слова: особые экономические зоны, налоговые льготы, международная налоговая конкуренция.

Annotation: The reform of the tax system in Russia has shown the importance and relevance of the application of preferential tax regimes. Under the conditions of development of innovative component of the Russian economy and strengthening of tax competition between countries is very important to develop the institution of special economic zones offering tax and other benefits to residents. Special economic zone today is one of the factors of the development of Russian territories to increase their attractiveness, therefore it is important to understand the nature and characteristics of the phenomenon.

Keywords: special economic zones, tax incentives, international tax competition.

Процесс глобализации затрагивает различные сферы хозяйствования и оказывает существенное воздействие на развитие экономики. Особую роль в создании единого мирового рынка занимает экономическая интеграция, которая способствует предоставлению большей свободы для физических и юридических лиц в использовании в своих интересах преимуществ налоговых режимов, предлагаемых зарубежными странами. В качестве такого преимущества может выступать механизм льготного налогообложения участников хозяйственной деятельности. Широкое распространение указанного механизма привело к развитию международной налоговой конкуренции, которая особенно проявляется в перемещении капитала и рабочей силы из стран с высокими налогами в юрисдикции с более благоприятными налоговыми режимами. В такой ситуации отдельные страны и территории вынуждены формировать национальную налоговую политику не только с учетом внутренних особенностей, но и с учетом возрастающей конкуренции на мировом рынке. В РФ в период развития инновационного рынка эта проблема становится еще актуальней, поскольку в экономическом курсе государства первоочередной задачей является привлечение капитала в приоритетные сферы экономики. Вместе с тем общий уровень фискальной нагрузки в 2012 – 2014 гг. увеличится до 38–39% ВВП. Об этом говорится в Прогнозе социально-экономического развития РФ на 2012 год и плановый период 2013–2014

годы, подготовленном Министерством экономического развития. При этом планируется рост ВВП до 4,6% к 2014 году. Однако при увеличении налоговой нагрузки на бизнес рост экономики на уровне 4-6% ВВП невозможен, необходима либерализация налоговой системы страны, и, как результат, – снижение налогового бремени. Мировой опыт показывает, возможность сокращения налоговых платежей стимулирует предпринимательскую деятельность в соответствующей стране. Однако Российская Федерация на данный момент находится только на 134-ом месте (из 191) в рейтинге удобных и привлекательных налоговых систем мира. В качестве одного из направлений решения данной проблемы может выступать функционирование зон льготного налогообложения на территории государства. В Российской Федерации таковыми являются особые экономические зоны, важнейшей целью создания и функционирования которых является привлечение инвестиций для развития экономического и научного потенциала на различных территориях.

В современных условиях развития страны, когда перед национальной экономикой стоит задача увеличения валового внутреннего продукта, вопросы создания и развития инфраструктур, содействующих вовлечению результатов научных исследований и разработок в хозяйственную деятельность приобретают особое значение. Одним из важнейших средств решения этой задачи является стратегическое партнерство государства, бизнеса, науки и общества, в котором особая роль отводится созданию и развитию особых экономических зон (ОЭЗ).

В отечественных и зарубежных источниках отсутствует однозначная трактовка особой экономической зоны. Существующие определения охватывают или отдельные виды зон, или дают различные общие трактовки данных территориальных образований, что нередко осложняет понимание их сущности.

В документах Киотской конвенции (1973 г.) под особой экономической зоной понимается часть территории страны, на которой товары рассматриваются как объекты, находящиеся за пределами национальной таможенной территории и поэтому не подвергаются обычному таможенному контролю и налогообложению [1]. Близкую точку зрения высказывают и российские экономисты, считая, что ОЭЗ предполагают полностью или частично свободное перемещение товаров, услуг, интеллектуальной собственности, инвестиций, людей через государственную и таможенную границу, отделяющую мировой рынок от территории какого-либо государства [3].

В статье 2 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 116-ФЗ) под особой экономической зоной понимается часть территории Российской Федерации, которая определяется Правительством Российской Федерации и на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности, а также может применяться таможенная процедура свободной таможенной зоны. Рассмотрение ОЭЗ как территории с особым правовым режимом, где специальными актами предусматриваются иные, более благоприятные, чем обычные условия осуществления предпринимательской и иной хозяйственной деятельности, также имеет место в других странах. Так, в соответствии со статьей 2 Закона Республики Южная Корея от 1 января 1970 г. № 2180 «Об учреждении свободной экономической зоны» (одна из первых стран мира, принявшая подобный акт) свободная экономическая зона представляет собой территорию, имеющую свои границы, на которой принятые в стране законы и законодательные положения не будут распространяться вообще или носить ограниченный характер [2].

Одним из последних определений ОЭЗ является данное доктором экономических наук, профессором Ю. Сидоренко. По его мнению, особая экономическая зона – часть национальной территории, имеющая расширенную самостоятельность в решении хозяйственных вопросов, особый режим управления и преференциальные условия

экономической деятельности для иностранных и национальных предпринимателей [5].

Анализ различных определений ОЭЗ позволил автору определить собственную трактовку этому понятию. Так, под особой экономической зоной, по нашему мнению, можно понимать часть национальной территории, на которой государством создается система льготных режимов (таможенного, налогового, кредитного, визового и др.), нацеленных на привлечение капиталовложений, формирование рынков факторов производства, товаров и услуг, что должно явиться основой для социально-экономического развития данной территории, а также повышения ее конкурентоспособности на мировом уровне.

Отсутствие единого подхода к определению термина ОЭЗ затрудняет процесс понимания сущности, роли и места ОЭЗ в экономической политике и экономическом развитии страны. Для разрешения этой проблемы важно оценить ее исторически. Так, процесс возникновения и развития особых (свободных) экономических зон берет свое начало еще с Древнего мира, когда 2500 лет назад при ведении торговли между странами, в первую очередь Карфагеном, Грецией, Римом и Китаем, появились первые зоны свободной торговли [4]. Так, еще в 166 г. до н.э. в целях содействия торговле власти греческого острова Делос провозгласили свободную зону, где приезжие купцы освобождались от налогов, пошлин и выполнения административных формальностей.

В РФ развитие особых экономических зон охватывает три этапа, каждый из которых отличается друг от друга уровнем правового регулирования инвестиционных отношений, а также наличием или отсутствием специального законодательного акта об ОЭЗ. Охарактеризуем эти этапы:

I. Период формирования законодательства об ОЭЗ (1990 – 1995 гг.). 14 июля 1990 г. Верховный Совет РСФСР в своем Постановлении № 106-I «О создании зон свободного предпринимательства» объявил города Ленинград и Выборг, Приморский край, Калининградскую, Сахалинскую и Читинскую области зонами свободного предпринимательства. Позднее Советом Министров РСФСР были утверждены соответствующие положения, но уже о свободных экономических зонах на этих и других территориях.

II. Период развития законодательства об ОЭЗ (1996 – 2004 гг.). Данный этап связан с принятием федеральных законов об отдельных ОЭЗ. Именно в эти годы термин получил свое законодательное закрепление.

III. Современный период (2005 г. – настоящее время). Данный этап связан с принятием в первую очередь Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ. Он вступил в силу с 24 августа 2005 г., и с этой даты существование ОЭЗ, созданных до его вступления в силу, прекращается. Исключения составляют ОЭЗ в Калининградской и Магаданской областях.

Следовательно, для Российской Федерации институт особых экономических зон – явление весьма новое (в отличие от мировой практике), а значит предполагающее широкие пути развития. При этом роль особых экономических зон усиливается в связи с возрастающей конкуренцией на мировом рынке, которая требует от государств либерализации налоговых систем. Благоприятный налоговый климат способствует притоку прямых иностранных инвестиций, что обеспечивает создание новых рабочих мест, доступ к современным технологиям, ускоренное развитие отдельных отраслей промышленности, рост доходов и повышение благосостояния населения. Стремление государств создать в своей стране режим наибольшего налогового благоприятствования способствовало появлению международной налоговой конкуренции [7]. В качестве подтверждения этого факта автором был проведен анализ изменения средней ставки корпоративного налога в странах-участницах Организации

экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) с 1981 по 2011 год (табл. 1) [6]. В результате было установлено, что с 1981 по 2013 год средняя ставка корпоративного налога в странах ОЭСР снизилась с 49 до 24%. Вместе со снижением корпоративного налога в мировом сообществе ведется активная политика внедрения и развития особых экономических зон, имеющих преференциальный режим налогообложения.

Таким образом, на основании вышеизложенного прообразы современных особых экономических зон появились на ранних этапах развития международной торговли. При этом для Российской Федерации данный институт является новым, становление которого связано с переходом к рыночной экономике и развитием частных форм предпринимательства. При этом несмотря на значительный мировой опыт функционирования особых экономических зон, автором не было обнаружено единого подхода к определению понятия этого института. Анализ международной практики, позволил выделить два определения ОЭЗ, которые имеют некоторое ключевое различие. В частности, трактовка Закона Республики Корея (1970 г.) предполагает абсолютное освобождение ОЭЗ от законов, действующих в стране, однако Киотская конвенция (1973 г.) предполагает относительную свободу (освобождение ввезенных в ОЭЗ товаров от таможенных пошлин и налога на импорт). Большинство российских и зарубежных авторов придерживается второй позиции: ОЭЗ – часть национальной территории, предлагающая преференции ее резидентам, а не освобождающая от воздействия права и контроля. Кроме этого, при изучении различных подходов автором было установлено – ни в одном определении не указывается на роль особых экономических зон в развитии территории. Так, определив общие черты и отличия различных определений, их положительные стороны и недостатки, нами предложен собственный вариант определения особой экономической зоны. Представленное определение, по нашему мнению, позволяет более точно понять сущность и роль ОЭЗ в мировой экономике. В частности, особые экономические зоны имеют важное значение не только для внутреннего рынка, но и выступают одним из главных инструментов в части повышения привлекательности экономики государства. Значение этого факта возрастает в связи с усилением международной налоговой конкуренцией.

Список литературы

1. Международная конвенция по упрощению и гармонизации таможенных процедур (Киотская конвенция 1973 г.) Приложение 1. Относительно свободных зон // Право и экономика. – 1995. – № 8. – с. 127.
2. Об учреждении свободной экономической зоны (СЭЗ): Закон Республики Корея от 01.01.1970 г. № 2180 // Закон. 1992. – № 11.
3. Данько Т.П., Окрут З.М. Свободные экономические зоны. – М.: Инфра-М, 1998. – с.6., Васильев Л. СЭЗ: легенды и реальность. – Биржевые ведомости. – 1995. – № 1. – с.3., Зименков Р.И. Свободные экономические зоны: учеб. пособие для студентов вузов / Р.И. Зименков. – ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – с.12.
4. Зименков Р.И. Свободные экономические зоны: Учеб. пособие / Р.И. Земенков. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – с.5,6.
5. Сидоренко Ю. Особые экономические зоны в России: результаты и перспективы // Проблемы теории и практики управления. – № 3. – 2011. – с. 9.
6. Export Processing Zone / The world Bank. – Washington, 1992. – P.24.
7. OECD: Better policies for better lives / Tax reform trends in OECD countries.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Сведения об издании:

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. В каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», авторская рубрика А.В. Брызгалина «Философия налогов», «По материалам семинаров, проведенных Группой компаний «Налоги и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Новая литература: рецензии и критика», «Интересные факты о налогах и налогообложении» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налоги и финансовое право» в документ: «Перечень периодических научных и научно-технических изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых рекомендуется публикация основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора или кандидата наук». Рекомендуются публикации по правовой тематике соискателей ученой степени к.ю.н. и д.ю.н.

8. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»:

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п.8 «Сведения об издании») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

2. Статьи, полученные и одобренные редакцией, публикуются в ближайших номерах (в срок 1–2 месяца).

3. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: «налоговое и финансовое право».

4. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки. (Редакция журнала авторские статьи не корректирует и не редактирует).

5. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

6. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

7. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

8. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «Консультант»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

9. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

10. Статьи публикуются на безвозмездной основе (дополнительные «скрытые» сборы с авторов не взимаются, в частности, обязательное оформление подписки на наше издание). Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

11. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается информационное письмо, подтверждающее факт публикации, а также 2 экземпляра журнала, в котором опубликована статья.

12. На каждую статью, допущенную к публикации, пишется рецензия. Рецензия оформляется на бланке Редакции журнала «Налоги и финансовое право» и за подписью Председателя Редакционного совета – Главного редактора А. В. Брызгалина направляется авторам вместе с авторскими экземплярами журнала и письмом, подтверждающим факт публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право».

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на нашем сайте www.cnfp.ru/publish/conditions/).

Организационные и технические требования к статье:

1. Средний объем статьи: 3–10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 14 пунктов.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные:

- Фамилия Имя Отчество автора (в обязательном порядке, полностью),
- фотография (высылается отдельным файлом по желанию автора),
- должность (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- место работы (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- соискатель ученой степени (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
 - ВУЗ (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
 - город проживания (в обязательном порядке),
 - аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!), Редакционный совет оставляет за собой право вносить в аннотацию изменения и дополнения,
 - ключевые слова к статье на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!),
 - пристатейный библиографический список (оформляется в обязательном порядке после статьи – требование ВАК!)

4. Выслать текст статьи можно по адресу: 620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, 77, офисное здание, 4 этаж, главному редактору журнала «Налоги и финансовое право» А. В. Брызгалину (текст в указанном формате на 2 CD-дисках в твердой защитной упаковке (основной и дублирующий) + печатный вариант статьи + заполнен-

ную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи) или cnfr@cnfr.ru (текст в указанном формате + заполненную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи в виде сканированной копии).

5. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем cnfr@cnfr.ru или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

6. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

7. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

ВНИМАНИЕ! Редакция может не принимать к рассмотрению статьи, если не выполнены дополнительные условия: не высланы в адрес Редакции **соглашение о передаче права на публикацию статьи, анкета** (образцы есть на нашем сайте www.cnfr.ru/publish/conditions/), **информационно-сопроводительный текст** к самой статье с Вашими исходными данными.

Мы уважаем и ценим Ваше время и Ваш труд – просим ценить и уважать наш труд: в наш адрес поступают десятки статей ежемесячно и оформленные по нашей просьбе статьи и дополнительные данные о Вас помогут нам быстро и качественно работать с Вами и вашими статьями.

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб (2 *семинара* в месяц)
- общий *аудит* (лиц. № Е 005997)

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru