

СПЕЦИАЛЬНЫЙ ПРАВОВОЙ РЕЖИМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОН В УКРАИНЕ И ЗА РУБЕЖОМ

Практика демократических преобразований последнего десятилетия не только в Украине, а и во всех государствах бывшего соцлагеря показывает, что при построении гражданского общества и правового государства, формировании реальной демократии особое место занимает материальная база, соответствующее развитие и функционирование национальной экономики.

Эффективное реформирование экономики любой страны, ее структурное преобразование, качественное обновление производства, рыночной и социальной инфраструктуры немыслимо без соответствующих капиталовложений, т.е. без *надлежащего инвестирования*. Чем активнее инвестирование, тем скорее и эффективнее происходят рыночные преобразования, обеспечивая конкурентоспособность национального производителя, что влечет успешную интеграцию нашей страны в Европейское и мировое сообщество.

Существенное значение для привлечения инвестиций, развития национального рынка и формирования рыночной экономики имеют специальные экономические зоны (далее — СЭЗ). Их создание *способствует* появлению сбалансированного рынка, комплексному развитию территорий, активизации внешнеэкономических связей предприятий и *одновременно порождает серьезные проблемы* в их отношениях с другими регионами государства. Возникает разница в ценах на товары, в заработной плате и уровне жизни в целом. Именно поэтому СЭЗ должны быть составным элементом общей стратегии реформирования экономики Украины. Другими словами СЭЗ — это свободный от ограничений, но с ограниченным количеством участников, рынок.

* Преподаватель Николаевского научно-учебного Центра ОНУ им. И.И. Мечникова.

Одним из важнейших условий привлечения инвестиций в СЭЗ является наличие специального правового режима для их реализации.

Категория специального правового режима в сфере регулирования экономических отношений не является чем-то новым и давно известна международному частному праву.

Под правовым режимом в теоретическом смысле следует понимать специфику юридического регулирования определенной сферы общественных отношений с помощью различных юридических средств и способов.*

Т.е. правовой режим — это комплексная категория, которая может включать все способы, методы и типы правового регулирования, но при этом в различном их сочетании, при доминирующей роли одних и вспомогательной роли других. *Правовой режим влияет в общей сложности на содержание правоотношений, т.е. на круг прав и обязанностей их участников.*

Естественно, что режим, который создается государством для национальных субъектов права в той или иной сфере, и который действует на всей территории государства, необходимо называть общим правовым режимом.

Наряду с общим правовым режимом в государстве может присутствовать и другой — специальный правовой режим, т.е. *“особый порядок правового регулирования определенных общественных отношений, который устанавливается применительно к конкретному кругу субъектов или сфере их деятельности и отличается от общего режима либо льготной, либо ограничительной направленностью регулирования, обусловленной публичным интересом, проявляясь во всех элементах его механизма, в частности, через гарантии, льготы, формы государственной поддержки, ограничения, запреты и дополнительные основания юридической ответственности.”***

Таким образом, *специальный правовой режим является мощным средством воздействия государства* на регулируемые отношения. Это дает возможность установления особых режимов применитель-

но к видам деятельности, необходимым для развития национальной экономики в зависимости от интересов государства и общества.

При этом СЭЗ рассматриваются как фактор экономического развития с привлечением иностранного капитала, предоставлением различных льгот, таких как:

- *освобождение либо уменьшение налогового бремени,*
- *государственные субсидии,*
- *беспошлинный ввоз и вывоз товаров,*
- *сдача земель в аренду за низкую плату,*
- *наличие дешевой рабочей силы и др.*

В принципе создание СЭЗ — весьма действенное и перспективное направление развития экономики отдельных территорий и регионов, главным образом ориентированное на формирование производственного потенциала и сферы услуг, способных эффективно экспортировать свою продукцию.

Л. Крупа* выделяет три аспекта, которые необходимо учитывать при установлении специального правового режима, действующего в специальных экономических зонах:

- предпринимательский,
- инвестиционный,
- внешнеэкономический.

Автор поясняет такое разделение динамикой отношений в СЭЗ, которая предполагает условную стадийность:

- инвестирование и сопряженные с ним правовые процедуры;
- осуществление непосредственной деятельности по производству товаров, оказанию услуг;

– отдельно выделяет осуществление внешнеэкономических операций, т.к. важнейшей целью создания СЭЗ является усиление экспортного потенциала экономики региона и страны в целом.

К предпринимательской деятельности в СЭЗ автор относит — регистрацию субъектов, *особый режим аренды земли*, специальный порядок найма работников, *специфику реализации налоговых обязательств.*

К инвестиционной — право на осуществление инвестиций, требования к инвестициям, *налогообложение вкладов инвесторов*, кото-

* См.: Теория государства и права: Учебник для юридических вузов и факультетов / Под ред. В.М. Корельского и В.Д. Перевалова — М.: Издательская группа НОР-МА-ИНФРА М, 1998. — С. 265

** См.: Лариса Крупа К вопросу о юридическом содержании понятия специальный правовой режим // Предпринимательство. Хозяйство. Право. 2001 г. № 2. — С. 12.

* Лариса Крупа. Содержание специального режима в СЭЗ Украины (концептуальный подход) // Предпринимательство. Хозяйство. Право. 2001 г. № 9. — С. 8.

рые осуществляются в виде имущества (имущественных и неимущественных прав), а также их доходов.

К внешнеэкономической группе — порядок пересечения таможенной границы, уплаты ввозных и вывозных налогов и пошлин, валютные правоотношения.

И в принципе с таким разделением отношений при осуществлении деятельности субъектом СЭЗ можно согласиться.

В любом случае при осуществлении любых мероприятий, действий, связанных с этими и другими сферами деятельности на практике, субъект СЭЗ всегда будет сталкиваться с таким явлением как налогообложение. Это будет происходить при вкладывании инвестиций в виде имущества, имущественных и неимущественных прав и т.п., при ввозе и вывозе готовой продукции (выполнении услуг) за пределы таможенной территории государства, при непосредственном осуществлении производственной деятельности на территории СЭЗ, в последующем обложении полученных инвестором доходов, при налогообложении доходов физических лиц, которые осуществляют трудовую деятельность на территории СЭЗ, при расчете и уплате налога (платы) на землю.

Таким образом, в структуре специального правового режима, действующего в СЭЗ, можно выделить такой элемент регулирования, который пронизывает все правоотношения, существующие в СЭЗ, и который по своей сущности соотносится с предпринимательским, и с инвестиционным, и с внешнеэкономическим, и с любыми другими аспектами деятельности субъекта СЭЗ. Таким элементом регулирования является *специальный правовой режим налогообложения субъектов СЭЗ*.

В связи с этим, особое место занимают те средства и методы, с помощью которых будет осуществляться регулирование расчета, уплаты и контроля за уплатой налогов и сборов субъектами СЭЗ, т.е. каким образом будет реализовываться специальный правовой режим налогообложения субъектов СЭЗ.

При этом необходимо отметить, что правовой режим налогообложения, существующий и применяемый к субъектам СЭЗ, имеет ряд существенных особенностей в отличие от общего правового режима налогообложения, применяемого к национальным субъектам предпринимательства в той или иной сфере деятельности на таможенной территории Украины.

Особый правовой режим налогообложения для СЭЗ в Украине установлен базовым (концептуальным) Законом Украины *“Об общих принципах создания и функционирования специальных (свободных) экономических зон”**

Согласно ст. 12 данного Закона в СЭЗ создается благоприятный режим таможенного налогообложения; льготный уровень и режим налогообложения. Что же касается конкретных средств и методов правового регулирования льготного налогообложения, то они устанавливаются нормами нормативно-правового акта, который определяет конкретные условия осуществления деятельности в соответствующей СЭЗ.

Так, согласно Закону Украины *“О специальной (свободной) экономической зоне “Порто-франко” на территории Одесского морского торгового порта”*** *в случае ввоза товаров и других предметов (кроме подакцизных) из-за пределов таможенной территории Украины на территорию СЭЗ “Порто-франко” для использования в пределах СЭЗ ввозная пошлина и НДС не уплачивается.*

В случае вывоза с территории СЭЗ “Порто-франко” за пределы таможенной территории Украины товаров и других предметов, произведенных, в том числе полностью или достаточно переработанных, на территории СЭЗ “Порто-франко”, вывозная пошлина и акцизный сбор не уплачивается, а НДС уплачивается по нулевой ставке и т.п.

Такой же порядок существует и для других СЭЗ, создаваемых на территории Украины. Кроме того, субъектам СЭЗ могут предоставляться льготы по уплате налогов и сборов, не связанных с пересечением таможенной границы Украины. Так, согласно Закону Украины *“О специальной экономической зоне “Николаев”**** освобождается от налогообложения на три года прибыль субъектов СЭЗ “Николаев”, полученная на территории зоны от реализации инвестиционных проектов. Прибыль таких плательщиков, полученная с четвертого по шестой год, облагается по ставке 50% действующей ставки налогообложения.

* См.: Закон от 13.10.1992г. // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1992. — № 50. — Ст. 676.

** См.: ст. 9 Закона от 23.03.2000г. // Ведомости Верховной Рады Украины. — 2000. — № 26. — Ст. 208.

*** См.: ст. 10 Закона от 13.07.2000г. // Ведомости Верховной Рады Украины. — 2000. — № 42. — Ст. 349.

Кроме того, субъекты СЭЗ в Украине освобождаются от уплаты налога (платы) на землю, т.е. предоставляется льготное использование земли на территории СЭЗ.

Таковы основные особенности специального правового режима налогообложения в СЭЗ, действующего на территории Украины.

Что же касается использования положительного опыта других государств при создании СЭЗ, то необходимо подходить к этому вопросу весьма дифференцированно. Например, Украина частично принимает специальный режим специальных экономических зон в Китае, который в принципе имеет положительный опыт их создания и функционирования. Но при этом не учитываются специфические условия, существующие в Китае.

Так, в Китае проходит широкая повсеместная политика, сформулированная Ден Сяо-Пином: "Посеешь закрытость — пожнешь бедность", т.е. Китай становится государством открытым во всех отношениях, чего в полной мере нельзя сказать об Украине. Кроме того, не учитывается ряд географических условий, например, эффективно действующая СЭЗ Шеньчжень в Китае граничит с 6-миллионным Гонконгом, предпринимателям которого давно уже тесно на небольшом кусочке земли. К тому же, главное благоприятное условие Шеньчжэня — низкая плата за землю и дешевая рабочая сила. Зарплата рабочего в Шеньчжэне в 6 раз меньше, чем в Гонконге*. Экономическая зона Чжухай — одна из первых в Китае, основана в 1979 г., находится в непосредственной близости с самоуправляемой территорией Макао.

Что касается специального правового режима налогообложения СЭЗ в Китае, то он концептуально схож с украинским. Так, совместные иностранные предприятия первые два года освобождаются от налога на доходы, последующие 3 года для них установлен налог 7,5 % (тогда как во внутренних провинциях Китая 30 — 35 %).** Если продукция продается в зоне, то устанавливается 50 % скидка по налогу на сырье и материалы. Предприятия, которые осуществляют 100% экспорт произведенной продукции освобождаются от налогов на импорт материалов и сырья.

* См.: Сиваченко І.Ю., Кухарська Н.О., Левицький М.А. Вільні економічні зони: Навчальний посібник. — К.: Дакор, Алеута, 2001. — С. 46.

** См Сиваченко І.Ю., Кухарська Н.О., Левицький М.А. Вільні економічні зони: Навчальний посібник. — К.: Дакор, Алеута, 2001. — С. 47.

Т.е. в принципе остается существующая в государстве налоговая система. Изменяются лишь ставки, либо предоставляется полное освобождение от уплаты отдельных налогов (пошлин) при осуществлении конкретно определенных хозяйственных операций.

Такая трактовка специального правового режима налогообложения в СЭЗ позволяет удерживать "постоянное" поступление денежных средств в бюджет государства (*хотя сначала эти поступления очень малы, возможны даже потери*). Но при этом возникает серьезная задача по поиску средств на создание, развитие и поддержание в функциональном состоянии инфраструктуры (транспорт, связь, коммунальное хозяйство) СЭЗ. В этом случае, решение такой сложной задачи, в принципе, возлагается на инвестора. Инвесторы, как правило, не очень расположены к тому, чтобы решать такие задачи за свой счет. Это означает, что государство постоянно должно контролировать решение данного вопроса и выделять на это средства, так как хорошо действующая инфраструктура — одно из важнейших условий дальнейшего поступления инвестиций в СЭЗ.

Совершенно другой принцип установления специального правового режима налогообложения присутствует в странах СНГ, таких как Россия, Киргизстан.

Во-первых, что касается Республики Киргизстан, то здесь общее правовое регулирование похоже на украинское в смысле правотворческих технологий. Так, в Киргизстане существует базовый (концептуальный) Закон Республики "О свободных экономических зонах в Республике Киргизстан".

Согласно ст. 8 данного Закона *участники хозяйственной деятельности* (юридические и физические лица, зарегистрированные надлежащим образом) *освобождаются от всех видов налогов, пошлин и сборов на период их деятельности в СЭЗ. Подходный налог и обязательные взносы на социальное страхование с физических лиц, работающих по найму, взимаются в соответствии с Налоговым кодексом Республики Киргизстан.*

При этом участники хозяйственной деятельности ежегодно производят Генеральной дирекции зоны (орган управления) плату за

* См.: Закон от 16.12.1992г. № 1016-12 // Ведомости Верховного Совета Республики Киргизстан. — 1993. — № 3. — С. 90.

предоставление льгот по налогам в размере от 0,1 до 2% с выручки от реализации товаров и услуг.

Таким образом, создается специальный правовой режим налогообложения, существенно отличный от украинского.

Во-первых, никакие налоги не уплачиваются (кроме удержаний с доходов граждан), это означает отсутствие необходимости налогового учета (необходим только бухгалтерский), в налоговую инспекцию субъектом СЭЗ подается только годовой бухгалтерский отчет-баланс.¹

Во-вторых, создается самостоятельный бюджет СЭЗ, которым распоряжается орган управления. Денежные средства используются на развитие рыночной и социальной инфраструктуры СЭЗ.

В-третьих, уплата процентов от выручки снижает "налоговое давление" на субъектов СЭЗ, сводя их издержки на эти цели до 2%.

Т.о. создается позитивный инвестиционный климат для инвесторов.

Теперь перейдем к рассмотрению опыта Российской Федерации. Сразу необходимо отметить, что базового (концептуального) нормативного акта относительно создания и функционирования СЭЗ, принятого парламентом Российской Федерации, здесь не существует.

Согласно мировой практике, такой закон необходим. Как правило, он включает нормы, которые регламентируют: таможенное регулирование экспортно-импортных операций; налогообложение, лицензирование, визовое оформление; имущественные и залоговые отношения, в том числе, относительно прав собственности; предоставление концессий, управление СЭЗ.¹

В связи с этим в России происходит некоторое расхождение мнений между центром (Правительством РФ) и субъектами федерации, связанное с созданием и функционированием СЭЗ. Некоторые субъекты федерации в пределах своих полномочий устанавливают особый правовой режим на определенных территориях, создавая на них СЭЗ. Разрешение на создание СЭЗ при этом дает, как правило,

1. См.: ст. 12 Закона "О свободных экономических зонах в Республике Киргизстан" от 16.12.1992г. // Ведомости Верховного Совета Республики Киргизстан. — 1993. — № 3. — С. 90.

2. См.: Даныко Т.П., Окрут З.М. Свободные экономические зоны в мировом хозяйстве: Учебное пособие / Рос. экон. Академия им. Г.В. Плеханова. — М.: ИНФРА-М, 1998. — С. 81.

Правительство РФ. Хотя в отношении нескольких СЭЗ и существуют федеральные законы (например, СЭЗ в Калининградской области).

В Республике Татарстан (субъект федерации), например, создана СЭЗ "Елабуга" Елабужского автомобильного завода. Основанием для ее создания послужило постановление Правительства РФ № 579 от 14.03.1996г. "О государственной поддержке создания производственного объединения "Елабужский автомобильный завод", предназначенного для производства легковых автомобилей" и Закон субъекта федерации "О свободной экономической зоне "Елабуга".

Согласно ст. 8 Закона "О свободной экономической зоне "Елабуга", участники СЭЗ освобождаются от всех налоговых платежей и сборов в бюджет Республики Татарстан, за исключением, выплат в пенсионный фонд, фонды социального и медицинского страхования.

При этом налоговые льготы участникам предоставляются только в части деятельности, осуществляемой на территории СЭЗ.

Кроме того, для субъектов СЭЗ установлены платежи за пользование инфраструктурой СЭЗ в размере до 2 процентов от стоимости вывозимых товаров (без НДС), а также за аренду земельных участков.

Эти платежи перечисляются в Фонд развития СЭЗ, который использует эти средства для улучшения инфраструктуры СЭЗ и других подобных мероприятий. Т.е. существует специальный правовой режим налогообложения, схожий с режимом, установленным в Республике Киргизстан.

Таким образом, в мировой практике существуют относительно альтернативные специальные правовые режимы налогообложения субъектов СЭЗ. Они имеют совершенно различные концептуальные подходы к решению такой важной задачи как создание эффективного правового режима налогообложения в СЭЗ. Различными государствами выбираются различные правовые способы и методы исчисления и взимания общеобязательных платежей.

Выбор зависит от налоговой политики государства и реальных целей создания СЭЗ. Так как в случае если эта политика неудовлетворительная, налоги выше, чем в соседних государствах, инвестиции не будут вкладываться в СЭЗ. Это означает, что эффективно существующая СЭЗ не появится, а будет существовать лишь формально.

Следует иметь в виду, что обращения к зарубежной практике со-

здания и функционирования СЭЗ малопродуктивно в плане дидактическом, особенно если дело сводится к попыткам выйти на ту или иную техническую формулу типа “если это, тогда нужно то-то”.

Бесчисленные нюансы в характере стартовых проблем, психологии людей, структур экономики и законодательства делают *не воспроизводимыми детали любого зарубежного опыта*.

Иное дело — концептуальная сущность программ, наработанных в мире. Сейчас именно они имеют первостепенное значение, и с этой точки зрения, обращение к зарубежным примерам уже не только целесообразно, но и попросту необходимо.

Эйфория по поводу создания СЭЗ, царившая у нас еще недавно (особенно в связи с успехами СЭЗ Китая), сегодня сошла на нет. Этому способствовал, в числе многих условий, и неэффективный правовой режим налогообложения, действующий в специальных экономических зонах.

В связи с этим, используя положительный опыт государств Западной Европы, Азии, Америки, а также экономически обоснованных программ создания и функционирования СЭЗ в определенных регионах нашего государства **необходимо создавать реально работающие СЭЗ**, устанавливая в них такой специальный правовой режим налогообложения, который бы эффективно влиял на развитие свободного предпринимательства, привлечение инвестиций в национальную экономику, развитие инфраструктуры как СЭЗ, так и всего государства в целом. При этом необходимо прекратить разработку и внедрение специальных правовых режимов на территориях и в отраслях промышленности, которые находятся в глубоком кризисе, и привлекать инвестиции в те отрасли, которые еще пока находятся “на плаву”, расположенные в географически выгодных районах государства.

Литература:

1. Закон Украины “Об общих принципах создания и функционирования специальных (свободных) экономических зон” от 13.10.1992г. // Ведомости Верховной Рады Украины. — 1992. — № 50. — С. 676.

2. Закон Украины “О специальной (свободной) экономической зоне “Порто-франко” на территории Одесского морского торгового порта” от 23.03.2000г. // Ведомости Верховной Рады Украины. — 2000. — № 26. — С. 208.

3. Закон Украины “О специальной экономической зоне “Николаев” от 13.07.2000г. // Ведомости Верховной Рады Украины. — 2000. — № 42. — С. 349.

4. Закон Республики Киргизия “О свободных экономических зонах в Республике Киргизия” от 16.12.1992г. № 1016-12 // Ведомости Верховного Совета Республики Киргизия. — 1993. — № 3. — С. 90.

5. Даныко Т.П., Окрут З.М. *Свободные экономические зоны в мировом хозяйстве*: Учебное пособие / Рос. экон. Академия им. Г.В. Плеханова. — М.: ИНФРА — М, 1998. — 168 с. (Сер. “Высшее образование”).

6. Крупа Лариса. *К вопросу о юридическом содержании понятия специальный правовой режим* // Предпринимательство. Хозяйство. Право. 2001г. № 2. — С. 10–13.

7. Крупа Лариса. *Содержание специального режима в СЭЗ Украины (концептуальный подход)* // Предпринимательство. Хозяйство. Право. 2001г. № 9. — С. 7–9.

8. Сиваченко І.Ю., Кухарська Н.О., Левицький М.А. *Вільні економічні зони*: Навчальний посібник. — К.: Дакор; Алеута., 2001. — 480 с.

9. *Теория государства и права*. Учебник для юридических вузов и факультетов / Под ред. В.М. Корельского и В.Д. Перевалова. — М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М, 1998. — 570 с.