

**Ключевые слова:**

специальные налоговые режимы,  
упрощенная система налогообложения,  
патентная форма уплаты налога,  
единый налог на вмененный доход

**Н. И. Малис**, к. э. н.,

проф. кафедры «Налоги и налогообложение»  
Финансового университета при Правительстве РФ  
(e-mail: [gdohod@gumf.ru](mailto:gdohod@gumf.ru))

# Налоговый потенциал специальных налоговых режимов

*В настоящее время налоговая система России сформирована, достаточно стабильна и соответствует практике стран с развитой рыночной экономикой. Но это не исключает корректировки ошибок, в частности вызванных изменением внутренней и внешней экономической ситуации. Проведем «работу над ошибками» в отношении специальных налоговых режимов, действующих в нашей стране уже более 20 лет.*

Специальные налоговые режимы (СНР), появившиеся в конце 1990-х гг., — ноу-хау российских законодателей, поскольку, в отличие от большинства остальных налогов, соответствующих им аналогов в мировой практике не было. Принято считать, что СНР — это льготный режим налогообложения. Но это не так, поскольку введение альтернативных налоговых режимов в большей степени связано со сложностями обложения обычными налогами определенных видов деятельности или определенных доходов.

Очевидно, что при введении СНР берется в расчет достаточно узкий контингент налогоплательщиков, в основном нуждающихся в государственной поддержке. Нельзя не отметить, что большинство бывших республик СССР позаимствовали наш опыт и с успехом его применяют для увеличения доходных баз своих региональных и местных бюджетов. Таким образом, анализ условий формирования и механизма СНР представляет научный и практический интерес.

### КОНЦЕПЦИЯ СНР

В общих чертах опишем механизм обложения налогами по специальным режимам. В него входят главный элемент — единый налог и некоторое количество налогов и сборов, заменить которые единым налогом невозможно или нецелесообразно.

В соответствии со ст. 18 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), СНР могут устанавливать для отдельных плательщиков особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождать их от обязанности по уплате некоторых налогов и сборов, предусмотренных для остальных налогоплательщиков.

Введение СНР в российскую налоговую систему — вынужденная мера. Она связана с решением ряда частных проблем, возникающих в связи с необходимостью создания более благоприятного налогового климата, а также вывода из теневого оборота предпринимателей, контроль за деятельностью которых сложен и малоэффективен.

В результате неоднократного реформирования налоговой системы в целом и СНР в частности в налоговой политике России определились приоритеты: стимулирование развития отечественного сельского хозяйства, малого и микробизнеса, а также привлечение иностранных инвесторов для разработки низкорентабельных или убыточных месторождений полезных ископаемых, от которых отказываются российские инвесторы. Таким образом, концепция введения, поддержания и совершенствования специальных налоговых режимов очевидна.

Налог, в каком бы виде он не применялся, всегда будет фискальным инструментом, а государство, вводя те или иные правила налогообложения, должно заботиться именно о фискальном эффекте. И тот контингент налогоплательщиков, который сейчас облагается налогами по специальным режимам, при общем режиме налогообложения давал бы значительно меньше средств в казну или не давал вообще. Можно сделать вывод: цель введения СНР — решение фискальных задач, а задача поддержки определенных видов бизнеса решается попутно.

В 2011 г. от применения трех специальных режимов, связанных с налогообложением совокупного дохода, — упрощенной системы налогообложения (УСН), в т. ч. патентной формы уплаты налога; единого налога на вмененный доход (ЕНВД), единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) — в бюджеты всех уровней поступило 234,1 млрд руб., что составляет 2,4 % от налоговых доходов консолидированного бюджета России. При этом численность налогоплательщиков значительно превышает 1 млн. Указанные поступления растут, а число налогоплательщиков увеличивается. Нельзя не отметить, что одной из главных причин введения специальных налогов на совокупный доход был вывод потенциальных налогоплательщиков из теневого сектора. Однако, по данным МВД, теневой сектор экономики все еще значителен и по самым скромным подсчетам составляет около 30 % ВВП.

Еще одинстораживающий факт — существенная и неуклонно растущая налоговая задолженность по СНР перед бюджетом, составлявшая на начало 2012 г. почти 18 млрд руб. против 16 млрд на начало 2011 г. При этом практически вся она признана невозможной к взысканию, что служит косвенным подтверждением выхода ряда соответствующих налогоплательщиков из бизнеса.

### **ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ**

Первым из специальных налоговых режимов в НК РФ числится ЕСХН, призванный облегчить положение сельскохозяйственных производителей, деятельность которых малорентабельна, а профессиональные кадры, в т. ч. финансисты и бухгалтера, в большом дефиците.

Поступления от ЕСХН незначительны — всего 3,8 млрд руб., но резервы его роста велики, и косвенное подтверждение тому — высокая динамика поступлений: за последний год они увеличились на 44 %, во многом благодаря постоянному совершенствованию налогового законодательства для облегчения налогового бремени сельскохозяйственных производителей.

Но далеко не все налогоплательщики, которые по параметрам деятельности подходят под рассматриваемый специальный режим, пользуются предоставленными возможностями. Поскольку режим добровольный, налогоплательщик переходит на него только в том случае, если сокращаются его налоговые обязательства, и уменьшение отчетности носит скорее сопутствующий характер.

Для мелких налогоплательщиков, затраты которых незначительны, ЕСХН, несомненно, привлекателен. Для крупных — вряд ли, поскольку, не выплачивая НДС, они не получают соответствующее возмещение по приобретенным товарно-материальным ценностям (корма, удобрения, птица и скот, инвентарь и др.), обходящимся современным хозяйствам в весьма значительные суммы. Кроме того, списание существующих

и вновь вводимых производственных фондов без амортизации сразу на затраты требует ведения дополнительного учета на случай возможного перехода на общий режим налогообложения.

Побудить крупных сельхозпроизводителей перейти на ЕСХН можно только путем изменения налогового законодательства как в части НДС, так и в части регламентации доли сельхозпродукции в общем объеме продукции, необходимой для перехода на СНР. Постоянно соответствовать главному параметру работы на ЕСХН — 70 % продукции должно быть сельскохозяйственной — крупным налогоплательщикам практически невозможно.

Основной вывод, связанный с анализом рассматриваемого режима: если сельхозпроизводители платят налоги в общем порядке и при этом не терпят убытков, то стимулировать их к изменению взаимоотношений с государством невыгодно никому.

### **УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Самый значимый специальный налоговый режим по охвату налогоплательщиков и по размерам налоговых поступлений (67 % от всех СНР) — УСН. В то же время это самый проблемный и неразработанный режим. УСН предусмотрена не только для малого, но и для среднего бизнеса, на нее имеют право перейти предприниматели, объем выручки от реализации у которых не превышает 60 млн руб., численность занятых работников — не больше 100 человек, а стоимость основных производственных фондов без стоимости нематериальных активов — не более 100 млн руб.

Поскольку УСН все-таки исключение из общих правил налогообложения, на наш взгляд, правильно, что он неприемлем для определенных видов деятельности ни при каких условиях. Это касается высокодоходных видов финансового бизнеса, производства и реализации подакцизной продукции и некоторых других видов бизнеса, а также деятельности организаций, имеющих обособленные представительства и филиалы.

На первом этапе введения УСН в НК РФ предусматривалось, что с 2005 г. объект налогообложения в виде дохода будет отменен. Однако в дальнейшем речь о такой отмене уже не шла и не идет сейчас. Таким образом, осталось два объекта — доход и доход за минусом расхода, применяемые по выбору налогоплательщика. Если бы даже произошла отмена возможности расчета налоговой базы исходя из двух объектов налогообложения, то при ставке налога в 15 % (на 25 % ниже, чем по налогу на прибыль), в условиях отмены налога на имущество, НДС и налога на прибыль, а также при предоставлении органам власти субъектов Федерации возможности снижать ставку налога до 5 % такие условия были бы чрезвычайно привлекательны.

На практике оказалось, что с позиции экономии на уплате налогов рассматриваемый режим подходит далеко не для всех налогоплательщиков, попадающих под заданные параметры. Большинство предпринимателей используют только тот метод расчета налоговой базы, который связан с выбором объекта налогообложения доходов: 71 % налоговых поступлений от налогоплательщиков УСН связан именно с этими предпринимателями, причем год от года цифра увеличивается. Очевидно, что преимуществами УСН в основном пользуются мелкие коммерсанты, которые ведут специфический бизнес, не требующий больших расходов или расходов вообще. Только 11 % бизнесменов, перешедших на УСН, ведут деятельность в сфере обрабатывающей промышленности, 63 % занимаются оптовой и розничной торговлей и 8 % — операциями с недвижимым имуществом. В существующем механизме, очевидно, заложены принципы, сдерживающие налогоплательщиков при выборе прогрессивных вариантов налогообложения, тем более что в соответствии с действующим законодательством это добровольный выбор.

Указанная ситуация связана сразу с несколькими проблемами. Первая и главная — освобождение от уплаты НДС всех предпринимателей, перешедших на УСН, независимо от применяемого метода расчета налоговой базы. Дело в том, что механизм

освобождения от обязанности плательщика НДС коренным образом отличается от, казалось бы, сходной льготы в виде применения нулевой ставки налога. На деле это не так. Во-первых, налогоплательщики УСН, имеющие достаточно серьезный бизнес, естественно, не только получают доходы, но и несут затраты: закупают необходимое сырье и материалы, полуфабрикаты и т. д., т. е. имеют контрагентов, а также платят зарплату своим сотрудникам. Но в отличие от остальных налогоплательщиков, в т. ч. применяющих нулевую ставку налога, так называемый входной НДС им не возмещается, а относится на затраты по приобретению соответствующих товаров. При этом надо иметь в виду, что в силу специфики мелкого и среднего производственного бизнеса НДС на реализацию собственной продукции у него значительно меньше, чем НДС, уплаченный поставщикам и подлежащий у других налогоплательщиков возмещению.

На следующем этапе — реализации продукции — покупателю НДС тоже не возмещается. Таким образом, продукция малых предприятий становится неконкурентоспособной, и это явная несправедливость. Очевидно, что торговать представителям малого бизнеса, использующим УСН, выгодно только друг с другом, что они и делают.

Выходом из положения представляется законодательное закрепление права налогоплательщика УСН, выбравшего в качестве объекта налогообложения доход минус расход, отказаться от льготы в виде освобождения от уплаты НДС или отмена этой льготы в целом.

Кроме того, по нашему мнению, необходимо вернуться к идее отмены показателя «доходы» как объекта налогообложения, поскольку микробизнес, особенно в сфере торговли и общественного питания, может пользоваться альтернативной специальной льготной системой налогообложения, о чем будет сказано позднее.

Вторая проблема предпринимателей, использующих УСН, — то, что в течение налогового периода параметры их деятельности могут измениться и один или несколько показателей, необходимых для работы в условиях УСН, могут быть завышены. В этом случае они обязаны перейти на общие условия налогообложения с начала налогового периода, соответственно восстановив бухгалтерский и налоговый учет. Предполагается, что преимущество для предпринимателей, работающих на УСН, — отсутствие необходимости вести бухгалтерский учет в общепринятом варианте. Теоретически они могут вести только учет основных средств и книгу учета доходов и расходов, но практически многие ведут полный учет, поскольку его отсутствие сильно затрудняет налоговые проверки или делает их необъективными.

Несомненно, налоговый контроль — важный резерв роста налоговых поступлений, в т. ч. и от предприятий малого бизнеса. В последние годы наиболее эффективные, выездные проверки на малых предприятиях практически не проводятся: в 2011 г. ими был охвачен только 1 % налогоплательщиков, по большей части крупных предпринимателей. Несмотря на многократные заявления властей о максимальном снижении вмешательства в деятельность организаций малого бизнеса, мы считаем, что отказ от выездных налоговых проверок этих организаций неоправдан. Их необходимо проводить хотя бы раз в три года, чтобы не поддерживать атмосферу вседозволенности и безнаказанности, чем в настоящее время ряд предпринимателей беззастенчиво пользуется. Об этом свидетельствуют факты дробления крупного бизнеса с целью получения неоправданной налоговой выгоды от применения льготных налоговых режимов и большое количество используемых незаконных налоговых схем с участием организаций, находящихся на специальном режиме.

Последнее замечание, касающееся ограничения возможностей применения УСН, связано с новыми правилами уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, которые резко увеличили ставки этих взносов и усложнили расчеты. Ставку, по нашему мнению, надо пересмотреть, поскольку та, что существует на сегодняшний день, — серьезное препятствие для выбора УСН в качестве системы налогообложения. Заметим также, что предоставление органам власти субъектов Федерации

права снижать ставку единого налога до 5 % вряд ли можно считать обоснованным, поскольку это априори предполагает субъективный подход к налогоплательщикам и ставит их в неравные условия ведения деятельности.

### **ПАТЕНТНАЯ ФОРМА УПЛАТЫ НАЛОГА**

С 2006 г. в налоговом законодательстве вновь появилось слово «патент». Не вдаваясь в историю применения патентной формы уплаты налога в России, можно сказать, что это крайне упрощенный вариант налогообложения. Во всех налоговых системах развитых стран плата за патент служит формой вмененного налога и применяется только к субъектам малого предпринимательства — физическим лицам или микропредприятиям. Очевидно, что патентная форма не связана с налогообложением результатов деятельности налогоплательщика — речь идет всегда и при любом механизме взимания налога о виртуальном искусственно рассчитанном доходе или выручке для той или иной деятельности. Анализ законодательства по патентной форме уплаты налога при УСН в российском законодательстве показывает, что речь идет о микробизнесе, учет деятельности которого и налоговый контроль над которым практически невозможны, а если и возможны, то неэффективны.

Предполагалось, что возможность купить патент и «спать спокойно» будет способствовать выходу многих предпринимателей из теневого оборота и за счет большого контингента плательщиков даст значительный фискальный эффект. Однако, несмотря на неоднократные корректировки законодательства для облегчения положения налогоплательщиков, никакого фискального эффекта режим не дал. Так, в 2011 г. поступления налога составили всего 301,9 млн руб., или 0,2 % от поступлений по УСН, хотя справедливо ради можно отметить высокую динамику их роста — в 2010 г. в казну поступило только 166 млн руб. Несмотря на это в основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов декларируется, что налоговая политика в отношении патента связана с расширением параметров его применения за счет сужения параметров применения ЕНВД, также связанного с расчетом налоговой базы на основе не реального, а потенциального дохода налогоплательщика. Более того, перспектива реформирования специальных налоговых режимов предполагает отмену ЕНВД и полную его замену патентной формой уплаты налога. Поскольку указанным документом отмечается, что с 1 января 2014 г. система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности будет отменена, индивидуальным предпринимателям останется выбор между УСН, патентной формой или общим режимом налогообложения.

В целях реформирования СНР Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ» в НК РФ введена с 2013 г. новая глава 26.5 «Патентная система налогообложения», предусмотренная для индивидуальных предпринимателей, которая заменяет существующую в настоящее время ст. 346.25.1. По существу, это означает, что вместо стоимости патента при УСН индивидуальный предприниматель будет уплачивать единый налог при патентной форме налогообложения.

Анализируя законодательные нововведения, можно отметить прежде всего, что органам власти субъектов Федерации предоставлены сегодня более широкие права в области введения патента. В регионах разрешено вводить новые виды деятельности, для которых предусмотрена патентная форма уплаты налога и которые не перечислены в НК РФ. В частности, патент можно будет использовать для таких видов деятельности, как розничная торговля через объекты нестационарной торговой сети и стационарной с ограниченной 50 м<sup>2</sup> площадью торгового зала. При этом в новой редакции даны понятия, применяемые для целей патентного налогообложения, но не расходящиеся существенно с понятиями, применяемыми для целей налогообложения ЕНВД.



Еще два нововведения: с 2013 г. срок действия приобретенного патента ограничивается одним календарным годом, что, на наш взгляд, логично с позиций возможностей налогового контроля и налогового администрирования; и предприниматель теперь может привлекать к деятельности 15 человек вместо пяти, как было ранее, т. е. сфера применения режима существенно расширяется.

Впервые с момента применения патента (да и других налоговых режимов) введен закрытый перечень оснований, по которым налоговая инспекция может отказать в выдаче патента. Среди них:

- несоответствие деятельности установленному перечню видов деятельности;
- указание срока деятельности патента за рамками календарного года;
- переход на патентную форму с нарушением правил, предусмотренных для тех предпринимателей, которые ранее утратили право на применение патента;
- недоимка по уплате патента.

Для налогоплательщиков, которые будут стоять перед выбором системы налогообложения в 2013 г., останутся те же препятствия, о которых мы уже упоминали при анализе механизма УСН. В процессе деятельности предусмотренные патентным режимом параметры могут быть превышены или полная сумма патента не уплачена, и тогда с начала налогового периода предприятие должно будет перейти на общий режим налогообложения и, соответственно, уплатить налоги как вновь созданное, т. е. восстановить учет.

Ставка налога при расчете стоимости патента осталась прежней — 6 % от потенциально возможного дохода налогоплательщика, рассчитанного с учетом различных факторов, которые влияют на результаты деятельности. Конкретные расчеты этого дохода будут определяться законодательством субъектов Федерации.

Существенным препятствием для многих предпринимателей, задумавших переход на патентную форму уплаты налога, по нашему мнению, станет отмена законодательством такой льготы, как уменьшение стоимости патента на сумму страховых взносов на обязательное страхование. Кроме того, по ряду видов деятельности, с которыми обычно связываются надежды на значительное увеличение налоговых поступлений (сдача помещений в аренду, розничная торговля или общепит), страховые взносы устанавливаются по общим тарифам, а не по сниженным, предусмотренным для УСН.

Можно сделать вывод: ждать существенного увеличения контингента приобретателей патента пока не приходится, тем более что эта форма налогообложения, во многом предназначенная для физических лиц, абсолютно не разрекламирована и многие потенциальные налогоплательщики (в частности, многочисленные квартиросдатчики) о ней просто не знают.

## ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

ЕНВД — достаточно распространенная форма налогообложения хотя бы потому, что переход на этот режим обязателен для тех видов деятельности, которые предусмотрены в НК РФ и по которым вышли соответствующие законы субъектов Федерации и местных органов власти. В 2011 г. в местные бюджеты от него поступило 69,5 млрд руб., что несопоставимо больше поступлений от патентной формы налогообложения.

Как известно, сфера применения ЕНВД — мелкий бизнес, доходы и расходы которого контролировать практически невозможно. При этом все предусмотренные для работы в условиях ЕНВД виды деятельности в России широко распространены. За последние годы, когда налог начал администрироваться местными органами власти и поступать в местные бюджеты, он стал значительным источником доходной части этих бюджетов, а простота исчисления и прозрачность делают его весьма эффективным. Однако, как уже было сказано, налог решено упразднить, хотя, на наш взгляд, это решение еще может быть пересмотрено, поскольку оно, несомненно, вызовет существенные проблемы, связанные с выпадающими доходами местных бюджетов, —

эта тенденция противоречит направлениям бюджетной политики, предполагающим, напротив, укрепление их доходной базы.

Вышедшие летом 2012 г. поправки в гл. 26 НК РФ существенно изменили регламент ЕНВД, в первую очередь за счет того, что налог из обязательного стал добровольным. Можно спрогнозировать, что некоторый контингент плательщиков перейдет на общий режим, на УСН или приобретет патент, чтобы снизить налоговые обязательства, тем более что занизить налоговую базу в условиях ЕНВД гораздо сложнее. Причиной для налогоплательщиков не покидать режим налогообложения вмененного дохода может быть преимущество, которое законодатели пока оставили, — снижение величины единого налога на взносы на все виды обязательного страхования, на взносы по договорам добровольного личного страхования в пользу работников, а также частично на расходы по временной нетрудоспособности.

### **СОГЛАШЕНИЯ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ**

Из всех специальных налоговых режимов самый необычный и сложный для понимания — режим налогообложения при соглашении о разделе продукции (СРП).

СРП впервые появились после Второй мировой войны как юридическая форма обеспечения доступа международных корпораций к эксплуатации природных ресурсов развивающихся государств в условиях перехода от колониальной системы к системе самостоятельного экономического развития. Как правило, к СРП прибегают экономически слаборазвитые государства, не имеющие финансовых и технических ресурсов для разработки месторождений собственными силами. Первоначально СРП представляли собой договоры между крупными международными корпорациями и уполномоченными представителями правительств, определяющие платежи, которые компании должны были вносить в бюджеты за право вести добычу полезных ископаемых на выделенных участках.

Существуют разные модели СРП — индонезийская, перуанская, ливийская и другие, отличающиеся друг от друга системой налогообложения, соответствующей социально-политическому устройству, уровню экономического развития, национальным особенностям, а также условиями раздела продукции, наличием или отсутствием роялти, предельным уровнем возмещения затрат и значимостью бонуса.

Тяжелая экономическая ситуация в России в начале 1990-х гг., связанная с развалом СССР и разрушением сложившихся хозяйственных связей, гиперинфляцией, неустойчивостью экономической и политической ситуации, предопределила необходимость воспользоваться накопленным ранее другими странами опытом, что впоследствии вылилось в подписание СРП между Российской Федерацией и частными инвесторами нефтегазовых проектов, причем еще до вступления в силу в декабре 1995 г. Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции».

В настоящее время в рамках соглашений действуют три проекта: «Сахалин-2» (месторождения, входящие в проект, в совокупности содержат около 1 млрд барр. нефти и конденсата и 18 трлн куб. футов газа), «Сахалин-1» (2–3 млрд барр. нефти и 17 трлн куб. футов природного газа) и «Харьяга». Все эти соглашения были подписаны на срок от 20 до 30 лет с условием предоставления инвестору права продления договора. Больше с середины 1990-х гг. подобные соглашения не заключались, что связано с быстрым развитием в России рыночных отношений и подъемом экономики, изменением идеологии российских инвесторов, а также крайне несовершенным механизмом налогообложения в части раздела продукции.

Более четкая регламентация налоговых отношений между российской стороной и западными инвесторами связана с введением в НК РФ гл. 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции», которая предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством России, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашений.

Для понимания проблем, возникших в связи с применением СРП, необходимо отметить, что разделу подлежат только прибыльная продукция, полученная инвесторами, т. е. им дают возможность компенсировать свои затраты за счет того, что оставляют так называемую компенсационную продукцию в их собственности. В результате деятельности инвесторов на всех месторождениях, по которым были подписаны соглашения, размер компенсационной продукции неуклонно рос и продолжает расти в связи с ростом затрат, а прибыльной продукции все нет. Таким образом, вопрос о разделе продукции не стоит, несмотря на непрекращающиеся внутренние и международные судебные разборы по нему. Несомненно, российская сторона договора несет серьезный урон.

Проблема возмещения затрат остро стоит и при уплате инвестором налога на прибыль, поскольку определение налоговой базы по нему имеет свои ярко выраженные особенности, связанные с тем, что в целях налогообложения прибыль налогоплательщика — его доход от выполнения соглашений, уменьшенный на величину расходов. Доход налогоплательщика от СРП — стоимость прибыльной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашений, а также внереализационные доходы, а расходы делятся на возмещаемые за счет компенсационной продукции и уменьшающие налоговую базу. Очевидно, что получение государством доходов от налогообложения прибыли инвесторов весьма проблематично. Что касается НДС, то механизм его исчисления, произведения вычетов и уплаты общепринят.

В то же время следует отметить, что российская сторона все же получает определенные средства от инвесторов — регулярные платежи (роялти), которые рассчитываются в процентном отношении от объема добычи минерального сырья или стоимости произведенной продукции и уплачиваются инвестором в денежной форме, а также НДС. Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых при соглашениях о разделе продукции последовательно растут: в 2011 г. они составили 36,3 млрд руб. против 26,0 млрд руб. в 2010 г., что косвенно показывает рост добычи полезных ископаемых и их стоимости.

Анализ действующего законодательства позволяет понять, что в том виде, в котором были заключены соглашения, они неэффективны, а налоговое законодательство вынуждено следовать за их положениями, поэтому и результат получается отрицательный. Безусловно, заключение таких соглашений в дальнейшем недопустимо.

В целом можно сделать вывод, что специальные налоговые режимы в российской налоговой системе хотя и не играют значительной роли, однако свои функции выполняют и при определенной корректировке законодательства имеют шанс на долгое существование.

## Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] / Информационно-правовой портал «ГАРАНТ». — Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.
2. Федеральный закон от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» [Электронный ресурс] / Информационно-правовой портал «ГАРАНТ». — Режим доступа: <http://base.garant.ru/10105771/>.
3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов [Электронный ресурс] / Информационно-правовой портал «ГАРАНТ». — Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12089282/>.
4. Официальный сайт Федерального казначейства [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/>.
5. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>.
6. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>.