

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации»

На правах рукописи

ХУДЯКОВ Павел Алексеевич

**ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ
В РЕАЛИЗАЦИИ МЕХАНИЗМОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО
РЕГУЛИРОВАНИЯ**

5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени кандидата юридических наук

Научный руководитель:
кандидат юридических наук, доцент
Прокошин Максим Сергеевич

Москва, 2025

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1.ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ.....	25
§1. Налоговая конкуренция: правовая сущность, дефиниция и классификация	25
§2. Концепция налоговой конкуренции и правовые механизмы налоговой конкуренции.....	65
2. РОССИЙСКОЕ И ЗАРУБЕЖНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ НА ПРИМЕРЕ НАЛОГОВОГО РЕЖИМА ДЛЯ ИТ-ИНДУСТРИИ	88
§1. Российское и зарубежное законодательство о налоговой конкуренции на примере налогового режима для ИТ-компаний и компаний сектора технологий.....	89
§2. Налог на выход как необходимый правовой механизм реализации мер международной налоговой конкуренции.....	163
§3. Проблемы и совершенствование налогового режима налоговой конкуренции для ИТ-компаний.....	171
§4. Донастройка налогового режима налоговой конкуренции с учетом опыта «деофшоризации» и действующих ограничений в отношении недружественных стран	217
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	233
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	257

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Налоги являются важным элементом финансовой системы, влияющим на финансово-хозяйственную, инвестиционную деятельность компаний и частных лиц, значение которого в современной экономике приобретает все больший вес. Налоговые доходы, являясь основными доходами государственных бюджетов, имеют важнейшее значение для стабильного функционирования и развития национальных экономик, прогресса социальной сферы и социальной защиты населения, укрепления суверенитета государства, укрепления устойчивости государства к кризисным явлениям в рамках экономических циклов развития национальной экономики. Налоговая конкуренция является элементом налоговой системы.

Налоговая конкуренция начала формироваться в XX веке с ускорением трансграничного торгового оборота и трансграничных финансово-инвестиционных операций, роста числа и уровня присутствия транснациональных корпораций в государствах, а также с возникновением все большей дифференциации налогообложения как на уровне национальных налоговых систем, так и на внутринациональном (внутригосударственном) уровне.

Транснациональные корпорации, используя фактор глобального характера своей финансово-хозяйственной деятельности, посредством применения механизмов налогового планирования пытаются достичь максимальной налоговой эффективности за счет размещения центров концентрации прибыли, доходов, расходов и активов (которые являются элементами формирования налоговой базы по корпоративным налогам – взимаемым с организаций) с наиболее оптимальной налоговой нагрузкой. Конкуренция государств и иных налоговых юрисдикций (территорий) за налоговую базу транснациональных корпораций является предпосылкой изменений национального налогового законодательства, направленных на привлечение таких центров концентрации прибыли, доходов, расходов или активов в налоговую юрисдикцию, а также является предпосылкой изменений международных налоговых норм и положений международных налоговых соглашений.

Существенную роль в формировании налоговой конкуренции также играют крупные собственники частного капитала (частные лица, персональные и личные фонды, частные инвестиционные и холдинговые компании), стремясь оптимизировать налоговую нагрузку как при распределении прибыли собственных частных компаний, так и при владении финансовыми, инвестиционными активами, управлении приростом капитала, что также влияет как на национальное налоговое регулирование налогообложения капитала и инвестиционной деятельности, так и на международно-правовой налоговый режим движения капитала.

В настоящий момент усиливается налоговая конкуренция между государствами, территориями (налоговыми юрисдикциями) не только за налоговую базу крупнейших транснациональных компаний-налогоплательщиков (что подтверждает налоговая реформа по инициативе ОЭСР по имплементации стандартов борьбы с размыванием налоговой базы транснациональных корпораций путем введения норм о налогообложении прибыли международных групп компаний с одновременным исключением из налоговых систем цифровых налогов – налоговая реформа в рамках стандартов Pillar I и Pillar II), персональных налогоплательщиков – собственников частного капитала, но и за налоговую базу как среднего бизнеса, так и небольших, малых предприятий (способных к перемещению собственной системы хозяйствования, ресурсов и активов между налоговыми юрисдикциями или имеющих присутствие на нескольких рынках в разных налоговых юрисдикциях), для которых комфортный налоговый режим является одним из основных критериев для определения юрисдикции ведения хозяйственной деятельности, одним из условий достижения экономической и финансовой эффективности хозяйственной деятельности.

Налоговая конкуренция юрисдикций как экономическое явление выступает закономерным последствием повышения открытости экономики в рамках процессов глобализации, зависимости государств от глобальных рынков труда, капитала, товаров, работ и услуг. Ввиду повышения открытости экономики, ускорения процесса перемещения труда, капитала, товаров, работ и услуг, национальные налоговые системы, сохраняя собственный налоговый суверенитет, сталкиваются с интересами иностранных налоговых систем.

Налоговая конкуренция начинает играть все более значимую роль в экономических процессах и становится ключевым фактором принятия государствами политических решений, проведения экономических, налоговых и бюджетных реформ. Налоговая конкуренция становится все более существенным элементом, определяющим объемы налоговых доходов бюджетов бюджетной системы стран.

Вопросы вовлечения государства в налоговую конкуренцию безусловно связаны с экономико-политическими аспектами и направлениями государственной политики как в налоговой и бюджетной сферах, так и в других направлениях государственной политики. Поражение юрисдикции в налоговой конкуренции приводит не только к снижению как текущего, так и стратегического (средне-долгосрочного) объема налоговых доходов, но и к многочисленным отрицательным экономическим последствиям, таким как отток капитала; сокращение объемов валовой добавленной стоимости, производимой тем или иным сектором экономики; снижение темпов роста ВВП; снижение инвестиционной активности; снижение темпов прироста иностранных инвестиций; снижение других базовых экономических показателей, характеризующих развитие национальной экономики.

Важно отметить, что экономический эффект от налоговой конкуренции хоть и будет частично затронут в настоящем диссертационном исследовании, однако требует отдельного детального теоретического осмысления экономической наукой. Проанализировав современные исследования, посвященные налоговой конкуренции как экономической категории, работы, посвященные экономическому эффекту налоговой конкуренции, автор сделал вывод о недостаточной изученности данной темы и вывод о наличии в экономической природе налоговой конкуренции множества теоретических и практических проблем и вопросов, которые должны стать самостоятельными объектами научных исследований.

Правовая конструкция налоговой конкуренции, место налоговой конкуренции в системе налогового и финансового права, реализация механизмов государственного регулирования, межотраслевой подход к регулированию налоговой конкуренции, правовые механизмы и меры налоговой конкуренции, нормативно-правовое регулирование налоговой конкуренции в целом могут оказать влияние как на развитие налоговой конкуренции, так и на экономический эффект налоговой конкуренции, реализацию целей и задач налоговой конкуренции, а также реализацию отдельных направлений налоговой политики государства по защите налогового суверенитета и расширению прав на налогообложение.

По мнению автора, при изучении правовых аспектов налоговой конкуренции и разработке законодательных предложений для улучшения эффективности функционирования механизмов налоговой конкуренции важно учитывать международно-правовые, а в некоторых случаях политические (международные) аспекты, влияющие на имплементацию и действие механизмов международной налоговой конкуренции.

В частности, на имплементацию и эффективность принятых юрисдикцией правовых механизмов налоговой конкуренции могут влиять накладываемые ограничения действующими двусторонними международными договорами и многосторонними конвенциями, нормы национального законодательства иностранной юрисдикции, с которой осуществляются инвестиционные, финансовые отношения резидентов, а также политико-торговые отношения самого государства. Необходимо рассмотреть влияние данных ограничений, их правовую основу, как для целей выработки теоретических наблюдений диссертационного исследования, так и для подготовки проектов изменений в нормативно-правовые акты, обеспечивающие реализацию правовых механизмов налоговой конкуренции.

Поиск баланса фискальных, стимулирующих, антиуклонительных интересов юрисдикций в отношении вопросов имплементации и запуска механизмов международной налоговой конкуренции в национальном законодательстве является важной задачей правового регулирования (в том числе определения экономического базиса такого регулирования), а также процессов политического урегулирования посредством выстраивания политических

отношений по налоговым вопросам юрисдикций для достижения общего положительного экономического эффекта для обеих юрисдикций.

Таким образом, нормативно-правовое регулирование в конкурирующих налоговых юрисдикциях, направленное на поиск и сохранения такого баланса, требует теоретического изучения для выработки конкретных правовых механизмов, выполняющих задачи и цели международной налоговой конкуренции при условии сохранения между конкурирующими юрисдикциями основанных на балансе интересов торговых, инвестиционных отношений.

По оценке автора настоящего диссертационного исследования, изучение правовых аспектов налоговой конкуренции может позволить выработать теоретические основы налоговой конкуренции, которые будут составлять основу правовых механизмов налоговой конкуренции, обеспечивающих положительный экономический эффект налоговой конкуренции, что также позволит предотвратить бюджетные и отраслевые риски и потери за счет устранения дефектов в правовой конструкции налоговой конкуренции.

Без разработки теоретического базиса налоговой конкуренции и осмысления ее как правового явления, разработки теоретического аппарата налоговой конкуренции, без проведения сравнительно-правового исследования и определения ключевых правовых конструкций, развивающих или наоборот затрудняющих реализацию целей и задач налоговой конкуренции, невозможно добиться максимально возможного экономического, налогового и бюджетного эффекта от проводимой государственной политики в области налоговой конкуренции. По завершении теоретической части настоящего диссертационного исследования автором подготовлены законодательные предложения по донастройке правовых механизмов налоговой конкуренции и устранению недостатков существующей правовой конструкции механизмов государственного регулирования налоговой конкуренции.

Данные факторы делают тему настоящего диссертационного исследования актуальной и подтверждают значимость теоретического правового анализа налоговой конкуренции.

Степень разработанности и исследованности темы. Большое количество научного, аналитического материала, практико-ориентированных правовых исследований посвящено налоговым льготам, преференциальным налоговым режимам, стимулирующим налоговым механизмам, деофшоризационным налоговым мерам, а также льготным режимам налогообложения капитала. При этом вопросы правовой конструкции и правовых аспектов налоговой конкуренции в рамках имплементации и реализации стимулирующих и преференциальных налоговых механизмов, механизмов налогообложения капитала в современной научной правовой литературе подробно не рассматриваются.

В рамках настоящего исследования были изучены и детально проанализированы монографии и диссертации, посвященные правовому анализу недобросовестной налоговой

конкуренции и противодействию низконалоговым юрисдикциям, научные статьи российских и иностранных авторов, которые посвящены понятию и сущности налоговой конкуренции, признакам налоговой конкуренции и классификации видов налоговой конкуренции. Данные исследования не затрагивали правовую оценку механизмов налоговой конкуренции, соотношение добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, оценку конкретных, существующих в различных налоговых юрисдикциях, налоговых механизмов (механизмов государственного регулирования) и мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции, оценку недостатков нормативно-правового регулирования налоговой конкуренции, дефектов правовой конструкции налоговой конкуренции.

Отдельные научные работы, которые были изучены автором в рамках настоящего теоретического исследования, посвящены налоговой конкуренции как экономической категории. Данные исследования рассматривают налоговую конкуренцию через систему различных мер стимулирования национальной экономики, как правило, не затрагивая правовую конструкцию и влияние правовых аспектов на эффективность налоговой конкуренции как экономической меры стимулирования экономики или отдельных экономических отраслей, стимулирования роста налоговых доходов бюджетов бюджетной системы. Такие исследования также не рассматривают баланс фискальных и стимулирующих экономику эффектов от имплементации мер и механизмов налоговой конкуренции.

Необходимо отметить, что настоящее диссертационное исследование направлено в первую очередь на правовые аспекты налоговой конкуренции с позиции научной теории, а также направлено на разграничение добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков-организаций (корпоративных налогоплательщиков, то есть налогоплательщиков – корпоративных образований, существующих в форме зарегистрированных юридических лиц-организаций (инкорпорированных в определенной налоговой юрисдикции и являющихся резидентами такой определенной налоговой юрисдикции), признаваемых плательщиками налогов, установленных для организаций) и анализ правовой конструкции и аспектов добросовестной налоговой конкуренции. Правовые аспекты недобросовестной налоговой конкуренции (в первую очередь аспекты противодействия классическим офшорным (низконалоговым) юрисдикциям) раскрыты в научной литературе, трудах российских и иностранных авторов и не являются объектами настоящего исследования.

Таким образом, степень исследованности выбранной темы не является высокой и позволяет предложить собственные подходы к определению правовых аспектов и конструкций налоговой конкуренции, проанализировать налоговую конкуренцию в реализации механизмом государственного регулирования, развивая данную тему с учетом меняющегося нормативно-

правового регулирования и проведения налоговых реформ 2022–2025 гг., вызванных существенным ростом расходов государственного бюджета в периоды слома сложившихся экономических связей с западными экономиками, государственной политики, доктрины, правоприменительной и судебной практики.

Объект исследования. Объект исследования в рамках настоящей диссертационной работы определен как общественные отношения, возникающие в процессе осуществления налоговой конкуренции, реализации мер и механизмов государственного регулирования, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков-организаций (корпоративных налогоплательщиков).

Предмет исследования. Предметом исследования являются акты законодательства о налогах и сборах, нормы национального и международного права, включая источники мягкого права, например, Комментарии к Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), Комментарии к Многосторонней конвенции ОЭСР. Предметом исследования также являются как международные договоры, так и нормативно-правовые акты на уровне наднационального регулирования – Директивы Европейского Союза (далее – ЕС), Решения Европейской комиссии и иные акты. Акты законодательства о налогах и сборах Российской Федерации являются основным предметом настоящего исследования.

Предметом настоящего исследования также является судебная практика. Тем не менее отдельная, релевантная для исследования судебная практика была проанализирована в рамках настоящей диссертационной работы. Были проанализированы правовые позиции судебных органов, а также разъяснения финансовых органов (Письма Министерства Финансов Российской Федерации (далее – Минфин РФ или Минфин России), Письма Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации (далее – ФНС РФ или ФНС России)) по вопросам квалификации неопределенных вопросов в области налогообложения, определения механизмов применения льгот и преференций, разъяснения по вопросам квалификации пределов правомерности применения льгот и налоговых преференций.

Предметом исследования также является практика использования налогоплательщиками преференциальных налоговых режимов, налоговых льгот и преференций, направленных на осуществление налоговой конкуренции. При этом подобная правоприменительная практика рассмотрена как с точки зрения имплементации мер и механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, так и с точки зрения дальнейшего применения таких мер и механизмов налогоплательщиками, а также в контексте осуществления контроля за их применением со стороны публичного субъекта.

Целью исследования является определение основных правовых аспектов и правовых механизмов налоговой конкуренции, а также правовая оценка механизмов государственного

регулирования и мер, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков-организаций (корпоративных налогоплательщиков). Цель исследования реализуется и конкретизируется с помощью следующих задач исследования:

- 1) сформулировать наиболее комплексное авторское определение налоговой конкуренции, учитывающее современную доктрину и сформировавшийся пласт нормативно-правового регулирования (в том числе норм мягкого права), а также выявить разграничения между различными дефинициями налоговой конкуренции по формально-нормативным признакам;
- 2) определить сущностное различие добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, сформулировать их квалифицирующие признаки и оригинальные авторские определения;
- 3) концептуализировать структурные элементы налоговой конкуренции с правовой точки зрения, оценить влияние на нее межотраслевых институтов, выделить классификационные ряды налоговой конкуренции;
- 4) выделить, проанализировать механизмы государственного регулирования налоговой конкуренции, а также дать им правовую оценку;
- 5) разграничить налоговую конкуренцию и меры стимулирования и оценить целесообразность разделения мер и механизмов налоговой конкуренции от мер налогового стимулирования через баланс фискальных и общеэкономических интересов;
- 6) определить дефекты правовой конструкции преференциального режима налогообложения, направленного на осуществление налоговой конкуренции, на примере налогового режима для ИТ-компаний. Оценить влияние таких дефектов (недостатков) правовой конструкции режима налоговой конкуренции на выполнение целей и задач имплементации преференциальных режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции;
- 7) разработать предложения по устранению выявленных дефектов правовых конструкций налоговых режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции;
- 8) определить юридические инструменты и механизмы реализации целей и задач налоговой конкуренции, в том числе предложить нормативно-правовое регулирование, обеспечивающее перераспределение налоговой базы в национальную налоговую юрисдикцию и обеспечивающее право налоговой юрисдикции на налогообложение перераспределенной налоговой базы с учетом правовых ограничений, накладываемых международными налоговыми договорами и действиями правовых механизмов недопущения осуществления недобросовестной налоговой конкуренции на межюрисдикционном уровне. Сделать заключение по основным элементам механизма государственного регулирования налоговой

конкуренции для обеспечения целей и задач налоговой конкуренции с учетом оценки влияния международных договоров и межюрисдикционных отношений на имплементацию и реализацию таких механизмов государственного регулирования.

Методологическая основа данного исследования состоит из общенаучных и специальных методов научного познания. В рамках исследования были применены общенаучные методы познания, такие как анализ, синтез, дедукция и индукция, специальные методы научного познания, в частности теоретико-прогностический, сравнительно-правовой, системно-правовой методы.

Использование каждого из научных методов отвечает задачам и целям исследования. Использование системно-правового метода позволяет проанализировать и дать оценку структурно единой системе налоговой конкуренции (добросовестной налоговой конкуренции), а также ее отдельным элементам. Использование сравнительно-правового метода является важным элементом исследования и позволило определить отдельные концептуальные и частные особенности функционирования механизмов налоговой конкуренции, правовую сущность налоговой конкуренции в России и иностранных государствах (в том числе для выявления закономерностей, противоречий и возможных дефектов правовой конструкции налоговой конкуренции). Использование теоретико-прогностического метода позволило определить в рамках настоящего исследования правовые дефекты существующего правового регулирования функционирования механизмов налоговой конкуренции, а также представить рекомендации по совершенствованию механизмов и мер налоговой конкуренции правовыми способами, рекомендации по устранению дефектов правовой конструкции механизмов налоговой конкуренции.

Теоретическая основа настоящего диссертационного исследования состоит из результатов изучения и анализа научных работ в области теории налогового права, международного налогового права, теории финансового права, а также экономической теории налогообложения.

В рамках подготовки настоящего диссертационного исследования использовались труды ученых, определивших концепцию и доктрину налоговых правоотношений, правовые элементы и специфику установления и изменения отдельных элементов налогообложения, налоговой системы: Грачева Е.Ю., С.Г. Пепеляев, Ю.А. Колесников, Ю.А. Крохина, М.В. Карасева (Сенцова), О.В. Болтинова, Д.М. Щекин, И.А. Хаванова, Р.О. Халфина, И.А. Цинделиани, С.В. Запольский, Б.А. Хейфец, Т. И. Чинаева и Н.И. Химичева, Е.М. Андреева, В. Н. Иванова, Е. Л. Васянина.

В диссертационном исследовании также использовались труды ученых, посвященные более узким вопросам налоговой конкуренции, международного налогообложения,

деофшоризации и преференциальным налоговым режима, а также смежным финансово-правовым вопросам, которые находят свое отражение при определении концепции налоговой конкуренции и проблематики налоговой конкуренции как правового явления, в том числе исследования К.С. Бельского, Д.В. Винницкого, Н.В. Герасименко, Е.Н. Горловой, Д.В. Грибанова, А.С. Гуркина, А.В. Демина, А.В. Дюжова, А.А. Копина, Ю.В. Тютиной (Ледневой), Л.Н. Лыкова, А.И. Погорлецкого, К.А. Пономаревой, Д.Н. Путимцева, А.М. Пузина, Е.К. Симаковой, А.В. Толкушкина, А.А. Шахмаметьева, С.О. Шохина., Е.В. Черниковой, М.С. Прокошина.

Проблематика нормативно-правового регулирования использования механизмов налоговой конкуренции, принципы налоговой конкуренции и правовые характеристики налоговой конкуренции, в том числе в рамках проводимого в настоящем диссертационном исследовании сравнительно-правового анализа автором также использовались труды иностранных ученых Р. (Bukh R.), Хикс Р. (Heeks.R.), Дэвид Р. Тилингаст (David R. Tillinghast), Гудспид Т. Дж. (Goodspeed T. J.), Бродска А. (Alicja Brodzka), Тибу Чарльз (Tiebout Ch.), Уалдасин Д. (Wildasin D.E.), Уилсон Дж. (James R. Wilson), Дэвид Розенблум (David Rosenbloom), Ричард Рейнхольд (Richard Reinhold), Деннис Веббер (Dennis Weber), Р. Дернберг (Richard L. Doernberg) и иных.

Теоретическая часть диссертационного исследования, а также сделанные выводы по части определения предмета, субъектов и объекта налоговой конкуренции, правоотношений по поводу налоговой конкуренции, определения правовых механизмов налоговой конкуренции базировалась на классической доктрине в области налогового права, а именно трудах: П. Годме «Финансовое право», Р.О. Халфиной «Общее учение о правоотношении», Д.В. Винницкого «Российское налоговое право», С. Г. Пепеляева «Налоговое право: учебник для вузов», Р. Дернберга (Richard L. Doernberg) «Международное налогообложение», Е.Ю. Грачевой и О.В. Болтинова «Финансовое право: учебник для вузов», Ю.А. Крохиной «Налоговое право: учебник для бакалавров», Д.М. Щекина «Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): учебное пособие», И.А. Хавановой «Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография», Р.О. Халфиной «Налоговое право России».

В рамках диссертационного исследования были также приняты во внимание и проанализированы опубликованные диссертационные исследования по смежной тематике и проблемам, анализируемым автором в рамках собственного исследования, в том числе работы «Современные тенденции деофшоризации мировой и российской экономики» Тригуб Е.Ю., «Развитие конкуренции в сфере налогообложения на основе регулирования налоговой устойчивости субъектов РФ» Троянской М.А., «Оценка эффективности и оптимизация

налогового и бюджетного управления в условиях региональной налоговой конкуренции»
Леоновой Н.А.

Эмпирическая база исследования состоит из российской и зарубежной правоприменительной практики по вопросам разработки и имплементации налоговых режимов и механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, преференциальных и стимулирующих налоговых режимов, косвенно направленных на осуществление налоговой конкуренции. Эмпирическая база исследования также состоит из пояснительных записок к проектам Федеральных законов, а также разъяснений к Директивам Европейского Союза, Решениями Европейской комиссии, из источников мягкого права, а также состоит из практики консультирования российских и иностранных налогоплательщиков по вопросам налогообложения организаций (корпоративного налогообложения), международного налогообложения, а также корпоративного структурирования.

Научная новизна диссертационного исследования сформирована за счет того, что настоящее исследование впервые разграничивает понятия и сущность добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, используя формально-теоретический и сравнительно-правовой методы, а также за счет того, что в рамках настоящего диссертационного исследования предпринята попытка наиболее полно сформулировать признаки добросовестной налоговой конкуренции и определить предмет, объект и субъекты правоотношений по поводу налоговой конкуренции.

Научная новизна настоящего диссертационного исследования также выражается в том, что в работе впервые проанализированы правовые аспекты и элементы отдельных, существующих в российской налоговой юрисдикции налоговых режимов с целью их правовой квалификации в качестве инструментов налоговой конкуренции в ИТ-отрасли с определением дефектов их правовой конструкции, в том числе дефектов международно-правового характера. Новизна исследования также состоит в том, что было представлено научное обоснование применения отдельных правовых инструментов для устранения выявленных в рамках работы дефектов правовой конструкции механизмов государственного регулирования налоговой конкуренции.

В исследовании также было предложено скорректировать российское налоговое законодательство с целью устранения дефектов правовой конструкции механизмов налоговой конкуренции, в частности, автором были предложены новые нормы налогового права для устранения таких дефектов.

В качестве отрасли, сектора экономики для рассмотрения мер, механизмов и режимов налоговой конкуренции была выбрана ИТ-отрасль и технологическая индустрия как развивающийся перспективный сектор экономики, обладающий свойствами высокой

мобильности капитала и основных средств производства. Такая мобильность капитала и основных средств производства позволяет предприятиям отрасли перераспределять налоговую базу, центры концентрации прибылей, доходов, активов без существенных временных, административных и финансовых издержек.

Именно в данном секторе экономики отдельные меры, налоговые режимы налоговой конкуренции действуют наиболее активно и ярко выражено как в Российской Федерации, так и в зарубежных государствах, что позволило в рамках настоящего исследования провести комплексный анализ с использованием сравнительно-правовых методов.

Положения, выносимые на защиту настоящего диссертационного исследования. На защиту выносятся следующие теоретические положения:

1) Сформулировано авторское определение налоговой конкуренции, а также уточнена дефиниция добросовестной налоговой конкуренции и недобросовестной налоговой конкуренции через определение их основных правовых характеристик.

Налоговая конкуренция представляет собой экономико-правовое явление, которое выражается в установлении суверенным государством (налоговой юрисдикцией) налогового режима, предоставляющего налогоплательщикам преференциальные налоговые условия по сравнению с налоговым режимом любой иной, конкурирующей налоговой юрисдикции, с целью стимулирования использования такими налогоплательщиками публично-правовых механизмов для перемещения налоговой базы (перераспределения налоговой базы) в такое государство (налоговую юрисдикцию).

Определены основные различия добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, которые заключаются в соблюдении государством (налоговой юрисдикцией) общих принципов международного налогообложения в части обмена налоговой информацией, действия правил резидентства, наличия корпоративного и персонального налогообложения, что не позволяет квалифицировать такое государство (налоговую юрисдикцию) как государство (налоговую юрисдикцию), применяющую практики недобросовестной (вредоносной) налоговой конкуренции в соответствии с Планом БЕПС ОЭСР и, в частности, Шагом 5 Плана.

Согласно авторскому определению, недобросовестная налоговая конкуренция представляет собой экономико-правовое явление, которое выражается в установлении суверенным государством (налоговой юрисдикцией) налогового режима, противоречащего общепринятым принципам международного налогообложения и квалифицируемого как недобросовестная (вредоносная) налоговая практика в соответствии с Планом БЕПС ОЭСР, предоставляющего налогоплательщикам преференциальные налоговые условия по сравнению с налоговым режимом любой иной, конкурирующей налоговой юрисдикции, с целью стимулирования использования такими налогоплательщиками публично-правовых механизмов

для перемещения налоговой базы (перераспределения налоговой базы) в такое государство (налоговую юрисдикцию).

В свою очередь, определение добросовестной налоговой конкуренции является абсолютным антиподом определения недобросовестной налоговой конкуренции и, в частности, предполагает установление государством налогового режима, не противоречащего общепринятым принципам международного налогообложения и учитывающего положения международных договоров (конвенций), норм мягкого права (в том числе рекомендательных документов ОЭСР), а также учитывающего налоговые интересы конкурирующей налоговой юрисдикции, определенные как на политическом, так и на правовом уровне.

Такое определение можно сформулировать следующим образом: добросовестная налоговая конкуренция представляет собой экономико-правовое явление, которое выражается в установлении суверенным государством (налоговой юрисдикцией) налогового режима, не противоречащего общепринятым принципам международного налогообложения и учитывающего положения международных договоров (конвенций), норм мягкого права (в том числе рекомендательных документов ОЭСР), а также учитывающего налоговые интересы конкурирующей налоговой юрисдикции, определенные как на политическом, так и на правовом уровне, предоставляющего налогоплательщикам преференциальные налоговые условия по сравнению с налоговым режимом любой иной, конкурирующей налоговой юрисдикции, с целью стимулирования использования такими налогоплательщиками публично-правовых механизмов для перемещения налоговой базы (перераспределения налоговой базы) в такое государство (налоговую юрисдикцию).

Таким образом, ключевыми различиями в понятиях и сущности добросовестной налоговой конкуренции и недобросовестной налоговой конкуренции является соблюдение налоговой юрисдикцией, устанавливающей налоговый режим, направленный на осуществление налоговой конкуренции, принципов международного налогообложения, международных договоров, норм мягкого права, а также учет такой налоговой юрисдикцией налоговых интересов конкурирующей налоговой юрисдикции. Налоговая конкуренция не может быть признана добросовестной в случае несоблюдения государством (налоговой юрисдикцией) принципов недопущения актов и действий, которые могут быть квалифицированы как недобросовестные (вредоносные) практики, которые также влияют на необоснованное перераспределение налоговой базы из конкурирующих юрисдикций в низконалоговый (безналоговый) режим такого государства (налоговой юрисдикции).

Выносимое на защиту положение соответствует пункту 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

2) Сформулировано, что объектом правоотношений по поводу налоговой конкуренции являются общественные отношения, возникающие в процессе формирования суверенными государствами – налоговыми юрисдикциями (или иными фискальными суверенами при внутригосударственной налоговой конкуренции) (субъектами налоговой конкуренции) налогового режима в налоговой системе, в результате чего устанавливаются преференциальные налоговые условия и реализуются права такого государства (налоговой юрисдикции) на налогообложение налоговой базы, образовавшейся в налоговой юрисдикции (или у иного фискального суверена) в результате перераспределения прав на налогообложение. При этом, при установлении налогового режима суверенными государствами с целью перераспределения налоговой базы, образовавшейся в ином суверенном государстве (налоговой юрисдикции), осуществляется международная (межюрисдикционная) налоговая конкуренция, а при установлении налогового режима внутригосударственными фискальными суверенами (на примере Российской Федерации – субъектами РФ, муниципальными образованиями) – с целью распределения налоговой базы, образовавшейся внутри государственной территории, которая находится под налоговой юрисдикции иного, аналогичного по конституционному (публично-правовому статусу) конкурирующего фискального суверена, осуществляется внутригосударственная налоговая конкуренция. Таким образом, правоотношения по поводу налоговой конкуренции являются по своей сути государственно-правовыми правоотношениями в сфере финансового нормотворчества. Сформулирована концепция налоговой конкуренции, которая определена через совокупность правовых механизмов, принципов, норм (в том числе норм и принципов, установленных многосторонними и двухсторонними международными договорами в области налогообложения), правовых категорий, направленных на установление и использование инструментов добросовестной налоговой конкуренции. Определено, что правовой механизм налоговой конкуренции может реализоваться не только через систему изменения отдельных элементов юридического состава существующих налогов (например, через обязательный элемент – налоговую базу или факультативный элемент – налоговую льготу), но и через внесение изменений в налоговую систему юрисдикции, институты налогового контроля, положения международных договоров в области налогообложения (по вопросам устранения двойного налогообложения, обмена налоговой информацией, поощрения капиталовложений, правил резидентства и проч.), налогового администрирования, систему принципов налогообложения, систему понятий и определений в налоговом законодательстве, систему защиты прав участников налоговых отношений. Сделан вывод о недостаточности регулирования налоговой конкуренции исключительно посредством изменения элементов юридического состава налога. Было определено, что для установления регулирования, отвечающего целям и задачам налоговой конкуренции, требуется внесение изменений в

смежные налоговые институты, а также нормы иных отраслей законодательства в рамках использования межотраслевого подхода к регулированию.

Автором определены несколько самостоятельных классификаций видов налоговой конкуренции. Налоговая конкуренция может подразделяться на: 1) налоговую конкуренцию, при которой реализуются меры и правовые механизмы, направленные только на налоговые правоотношения; 2) налоговую конкуренцию, при которой реализуются меры и правовые механизмы, направленные на правоотношения по поводу прочих фискальных, парафискальных платежей. Также определена классификация по правовым механизмам, используемым в налоговой конкуренции. В соответствии с таким основанием классификации можно выделить: 1) налоговую конкуренцию с использованием национального законодательства; 2) налоговую конкуренцию с использованием двухсторонних международных договоров, регулирующих вопросы налогообложения; 3) налоговую конкуренцию с использованием механизмов многосторонних налоговых соглашений.

Выносимое на защиту положение соответствует пункту 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

3) Автором определено, что в теории финансового права следует выделить следующие правовые механизмы государственного регулирования, направленные на реализацию мер налоговой конкуренции: 1) налоговое законодательство, устанавливающее налоговый режим, способствующий добросовестной налоговой конкуренции и противодействию недобросовестной налоговой конкуренции через отдельные элементы юридического состава налогов; 2) международные налоговые соглашения, в том числе двухсторонние международные договоры и многосторонние конвенции, регулирующие основные принципы осуществления международной налоговой конкуренции, а также ограничения на применение механизмов недобросовестной налоговой конкуренции; 3) нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность финансовых органов, а также подзаконные нормативно-правовые акты по вопросам налогового администрирования и налогового контроля; 4) акты рекомендательной силы и неадресные разъяснения финансовых органов, направленные на обеспечение соблюдения налогового законодательства и реализацию процедур налогового контроля; 5) нормативно-правовые акты, регулирующие смежные правоотношения (исключительно посредством установления государством и последующего применения налогоплательщиками императивных норм), направленные в том числе на комплексную реализацию мер и механизмов налоговой конкуренции (например, нормативно-правовые акты, регулирующие бюджетные правоотношения, корпоративные правоотношения, гражданские, валютные и иные правоотношения).

Выносимое на защиту положение соответствует пункту 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

4) По результатам анализа было определено, что основным критерием разграничения мер налоговой конкуренции и мер стимулирования экономической деятельности посредством налоговых норм является фискальный критерий, а именно направленность правовых механизмов на перераспределение налоговой базы в государство (налоговую юрисдикцию) с целью дальнейшего обложения налогом и получения налоговых доходов в бюджет за счет перераспределенной налоговой базы даже при второстепенности непосредственно экономических последствий для государства и налогоплательщика от такого перераспределения. Автором был сделан вывод, что отдельные меры налоговой политики, направленные на осуществление налоговой конкуренции без фискального элемента, не отвечают целям и задачам налоговой конкуренции, а именно не направлены на перераспределение налоговой базы в конкурирующую налоговую юрисдикцию, а направлены исключительно на экономическое стимулирование отрасли в ущерб фискальным интересам бюджета и налоговой системы. Реализация механизмов государственного регулирования налоговой конкуренции должна включать в себя установление такого фискального элемента в правовой режим налоговой конкуренции, а также контроль за балансом соблюдения стимулирующих перераспределение налоговой базы в национальную юрисдикцию целей и задач налоговой конкуренции с обеспечением реализации фискальных интересов налоговой юрисдикции за счет установления режима налоговой конкуренции. Соответствующий мониторинг соблюдения баланса целей и задач налоговой конкуренции (фискальных и стимулирующих) должен учитывать экономико-отраслевую принадлежность налогоплательщиков и состояние экономики на макроуровне.

Выносимое на защиту положение соответствует пункту 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

5) По результатам исследования определены дефекты правовой конструкции режима налогообложения ИТ-компаний (существующего режима налоговой конкуренции в ИТ-индустрии), которые заключаются в следующем:

- отсутствие ограничительных механизмов (механизмов, позволяющих сохранить налоговой юрисдикцией права на доходы и налоговую базу налогоплательщиков, которым предоставлены налоговые преференции);
- отсутствие комплексной межотраслевой конструкции (т.е. наличия регулирования в смежных отраслях права (гражданском, корпоративном, валютном, административном), направленного на поддержку установленного государством (налоговой юрисдикцией) режима налоговой конкуренции посредством налогового законодательства,

международных договоров в области налогообложения), наличие ограничений по применению льгот и преференций для определенных форм капитала;

- отсутствие фискального элемента в правовых механизмах режимов налоговой конкуренции в 2021–2024 годах. Данный фискальный элемент будет имплементирован в правовую конструкцию режима налоговой конкуренции начиная с 2025 г. путем установления ставки 5 % по налогу на прибыль до 2030 г.;
- отсутствие гарантий устойчивости (стабильности налогового режима) применения льгот и преференций для налогоплательщиков.

Данные дефекты не позволяют данному налоговому режиму не только успешно выполнять цели и задачи налоговой конкуренции (в том числе установленные в нормативно-правовых актах при имплементации данного налогового режима), но и приводят к возрастанию бюджетных рисков за счет неопределенности налогообложения, что даже при достижении отдельных стимулирующих преимуществ не позволяет получить существенный экономический, налоговый эффект. Был также сделан вывод, что до устранения подобных правовых дефектов текущая конструкция преференциального налогового режима для ИТ-компаний в полной мере не отвечает целям и задачам налоговой конкуренции. По мнению автора, вышеуказанные дефекты правовой конструкции режима налогообложения ИТ-компаний могут быть преодолены за счет:

- установления налога на выход для налогоплательщиков, применяющих налоговые преференции, предусмотренные для ИТ-компаний, на величину прибыли, выведенной из-под налогообложения в результате перераспределения налоговой базы в конкурирующие налоговые юрисдикции или применения налогоплательщиком инструментов уклонения от налогообложения;
- включения в корпоративное, гражданское, валютное и административное законодательство положений, стимулирующих использование налогоплательщиками правовых норм налогового законодательства, направленных на осуществление налоговой конкуренции (расширения механизмов редомициляции, послабления валютного регулирования для налогоплательщиков, перераспределяющих налоговую базу в российскую юрисдикцию, послабления мер административной ответственности, использование иностранного права и иное);
- установление пониженной ставки по налогу на прибыль для ИТ-компаний, отвечающих квалифицированным критериям, на срок не менее 10 лет с имплементацией в законодательство механизма перехода с установленной пониженной налоговой ставки на иную

ставку налогообложения прибыли для предсказуемости налогового бремени после завершения периода применения установленной ставки;

- включение в налоговое законодательство стабилизационных положений в отношении ставки и периода ее применения для вновь зарегистрированных налогоплательщиков в результате редомициляции или налогоплательщиков с иностранным участием (в отношении зарегистрированных дочерних организаций), осуществляющих перераспределение налоговой базы в российскую юрисдикцию и не применяющих механизмы уклонения от налогообложения, с учетом устойчивого длительного периода по применению установленных пониженных налоговых ставок.

Выносимое на защиту положение соответствует пункту 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

б) Автором предлагается внести следующие изменения в действующее законодательство для устранения дефектов правовых конструкций механизмов налоговой конкуренции для обеспечения целей и задач имплементации механизмов налоговой конкуренции:

- в главу 25 НК РФ внести правовые механизмы, ограничивающие отток налоговой базы для налогоплательщиков, применяющих преференциальные налоговые режимы налоговой конкуренции, и обеспечивающие права юрисдикции на налогообложение. Таким правовым механизмом может стать имплементация налога на выход в российское законодательство. Элементы такого налога могут базироваться на элементах юридического состава налога на прибыль организаций и подразумевать отдельные особенности определения объекта налогообложения, налогоплательщика и налоговой базы;

- в части 1 (первой) НК РФ установить в законодательстве стабилизационные положения о применении режима налогообложения для ИТ-компаний на неизменных в части ставки и квалифицированных доходов условиях, не ухудшающих текущий правовой режим, в течение продолжительного периода времени, а также о неприменимости к таким единоразовых налогов и дополнительных подходных налогов, для налогоплательщиков – пользователей налоговых режимов налоговой конкуренции, которые обеспечат стабильность и предсказуемость налогового режима, защиту от единоразовых налогов и существенного ухудшения режима налогообложения;

- установить легальную возможность для пользователей режимов налоговой конкуренции преодолеть действующие ограничения для недружественных резидентов по применению международных налоговых договоров при распределении доходов от источников, в том числе допустить недискриминационное использование офшорных юрисдикций в качестве

промежуточных структур владения резидентами недружественных стран российскими предприятиями, использование льгот по СОИДН, а также возможности упрощенного сокрытия данных об акционерах и участниках – российских предприятиях, бенефициарами которых являются резиденты недружественных стран. Соответствующие послабления в правовом режиме для резидентов недружественных стран могут быть закреплены как на уровне указов Президентов (которые приостановили действие отдельных международных договоров) и постановлений Правительства РФ, так и на уровне специального законодательства (отдельных нормативных актов в форме федерального закона).

Выносимое на защиту положение соответствует пункту 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

7) По результатам анализа было определено, что важнейшим, по мнению автора, юридическим механизмом в правовой конструкции режимов налоговой конкуренции является налог на выход.

Налог на выход представляет собой налог, взимаемый с налогоплательщиков – пользователей преференциальных налоговых режимов (установление которых направлено на налоговую конкуренцию) в случае перемещения налоговой базы до достижения стратегических расчетных показателей уплаты налога в бюджет бюджетной системы (т.е. достижения фискальных целей механизмов налоговой конкуренции).

Налогообложению, при этом, подлежит размер доходов, прибыли и активов, перемещаемых из налоговой юрисдикции, предоставляющей льготу, в конкурирующую налоговую юрисдикцию или перемещаемых доходов, прибыли и активов в результате применения механизмов агрессивного налогового планирования. В рамках настоящего теоретического диссертационного исследования налог на выход был рассмотрен только для корпоративных налогоплательщиков – налогоплательщиков организаций, применяющих преференциальные налоговые режимы, направленные на осуществление налоговой конкуренции.

Налог на выход является экстраординарным разовым налогом, взимаемым при перемещении налоговой базы из налоговой юрисдикции, предоставившей преференцию. При этом ставка и срок уплаты налога должны быть определены законодателем с учетом самого преференциального налогового режима и фискального эффекта от его предоставления налогоплательщику (т.е. в зависимости от размера льготных налоговых ставок по такому преференциальному налоговому режиму).

Налог на выход позволяет обеспечить выполнение целей и задач налоговой конкуренции по перераспределению налоговой базы без формирования бюджетных рисков оттока налоговых доходов и экономических рисков оттока капитала, центров концентрации прибыли, активов,

доходов налогоплательщика. Отсутствие в нормативно-правовом регулировании преференциальных и стимулирующих налоговых режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, ограничительных механизмов, таких как налог на выход, может приводить к бюджетным рискам выпадения налоговых доходов, росту бюджетных расходов за счет дефектов правовой конструкции режимов налоговой конкуренции, что будет приводить к структурным и отраслевым экономическим рискам для национальной экономики.

Автором сделан вывод, что механизм государственного регулирования налоговой конкуренции выражается в совокупности таких элементов, как регулирование преференциальных налоговых режимов; принципов налогообложения; условий реализации направлений налоговой политики; установления ограничительных и защитных мер налоговой конкуренции, направленных на реализацию целей и задач по перераспределению налоговой базы в национальную налоговую юрисдикцию при условии соблюдения баланса фискальной и стимулирующей функции налогов.

Выносимое на защиту положение соответствует пункту 22 паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Данные теоретические положения содержат элементы научной новизны и могут рассматриваться в качестве основных результатов настоящей научной работы.

Теоретическая значимость исследования. Разработка новых теоретических положений в рамках настоящего диссертационного исследования, которые обладают новизной выводов, касающихся работы механизмов налоговой конкуренции (и правовой конструкции налоговой конкуренции в целом), придают теоретическую значимость исследованию. Теоретические выводы и заключения по результатам настоящего диссертационного исследования могут позволить продолжить формировать доктринальную и теоретическую базу налоговой конкуренции как правового института, а также будут способствовать применению научно обоснованного подхода в рамках «донастройки» или имплементации налогового регулирования, налоговых механизмов и мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции. Отдельные наблюдения и выводы автора, приведенные в настоящем диссертационном исследовании, могут быть использованы как в правовых исследованиях по различной проблематике налоговой конкуренции (как добросовестной, так и недобросовестной налоговой конкуренции), так и в рамках экономических и межотраслевых исследований, прямо или косвенно посвященных налоговой конкуренции и механизмам государственного регулирования реализации различных функций налогов и налогообложения.

Практическая значимость диссертационного исследования. Настоящее диссертационное исследование является значимым с практической точки зрения, поскольку наблюдается тенденция на ужесточение (и расширения областей применения) налоговой

конкуренции между налоговыми юрисдикциями, обусловленная необходимостью поиска новых источников налоговых поступлений в бюджеты и стимулирования внутренних рынков. Выводы и результаты настоящего диссертационного исследования могут позволить устранить дефекты регулирования внутренних механизмов налоговой конкуренции, сделав их более конкурентоспособными и эффективными с точки зрения решения задач экономического стимулирования деятельности налогоплательщиков и роста налоговых доходов бюджета в условиях роста расходов государственного бюджета в периоды экономической нестабильности и изменений направлений торгово-инвестиционного сотрудничества.

Апробация результатов исследования. Исследование проводилось и было подготовлено на кафедре Правового регулирования экономики и финансов Института Государственной Службы и Управления Президентской академии – (Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации). Результаты исследования и теоретические выводы излагались автором в рамках подготовки научных статей, участия автора в научных конференциях (в том числе международных научных конференциях), проводимых на базе Президентской академии или иных научных площадках, а также в рамках прохождения педагогической практики, предусмотренной программой обучения в Аспирантуре Института Государственной Службы и Управления Президентской академии.

Предложения, а также положения, выносимые на защиту автором в настоящем диссертационном исследовании, прошли апробацию в докладах и выступлениях на научных конференциях (в том числе в рамках докладов автора на II Международной научно-практической аспирантской конференции памяти В. Ф. Яковлева (2023), Международных конференц-сессиях ИГСУ РАНХиГС при Президенте РФ (2022, 2023), Международной конференц-сессии «Государственное управление и развитие России: новые горизонты и образ будущего» (2024), XVII Международном научном семинаре студентов, магистрантов и аспирантов на тему «Современные проблемы финансового права» (2024, Беларусь – Россия), XV Международном научном семинаре студентов, магистрантов и аспирантов на тему «Современные проблемы финансового права» (2022, Беларусь – Россия) и иных научных мероприятиях), а также отражены в опубликованных автором научных статьях, включая нижеперечисленные:

- Современные механизмы защиты прав на налогообложение в Российской Федерации и их правовые конструкции // Финансово-правовые механизмы государственного управления в современной России (обзор работы Международной конференц-сессии «Государственное управление и развитие России: новые горизонты и образ будущего». Москва, ИГСУ РАНХиГС, 20–24 мая 2024 г.) // Современное право. 2024. № 6. С. 122-137. URL:

<https://sovpravo.press/sobytiya/finansovo-pravovye-mehanizmy-gosudarstvennogo-upravleniya-v-sovremennoj-rossii>.

- Отдельные правовые проблемы налоговой конкуренции // «Правовое регулирование финансов в условиях санкционной экономики» в рамках ежегодной Международной конференц-сессии ИГСУ РАНХиГС при Президенте РФ на тему «Государственное управление и развитие России: цивилизационные вызовы и национальные интересы». 17 мая 2023 г. / Киреева Е.Ю., Черникова Е.В. // Современное право. 2023. № 6. URL: <http://elib.fa.ru/art2023/bv720.pdf>.

- Современные тенденции налоговой конкуренции (С. 350–353) // Межотраслевой подход в юридической науке: Экономика. Право. Суд: сборник материалов II Международной научно-практической аспирантской конференции памяти В.Ф. Яковлева (Москва, 2 декабря 2022 г.) / Под науч. ред. О.В. Зайцева, А.И. Сурдиной; РАНХиГС, Ин-т гос. службы и управления, Высшая школа правоведения. Москва: Статут, 2023. 390 с.

- Правовая оценка соответствия практики применения мер налогового стимулирования ИТ-сектора целям и задачам государственной политики: выявление неопределенностей модели налогообложения // Юридическая наука. 2023. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovaya-otsenka-sootvetstviya-praktiki-primeneniya-mer-nalogovogo-stimulirovaniya-it-sektora-tselyam-i-zadacham-gosudarstvennoy>.

- Примеры устранения налоговой неопределенности в налогообложении: внутригрупповые услуги // Финансовое право и управление: взаимодействие и взаимозависимости – 2021 / Л.Я. Абрамчик [и др.] // Современное право. 2021. № 6. С. 77–83. URL: <https://elib.grsu.by/doc/78623>.

- Совершенствование административного механизма регулирования налогообложения ИТ-отрасли: обоснование внедрения цифрового налога // Юридическая наука. 2021. № 8. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-administrativnogo-mehanizma-regulirovaniya-nalogooblozheniya-it-otrasli-obosnovanie-vnedreniya-tsifrovogo-naloga>.

- Совершенствование правовой модели налогообложения при реструктуризации бизнеса ИТ-компаний // Юридическая наука. 2021. № 12. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-pravovoy-modeli-nalogooblozheniya-pri-restrukturizatsii-biznesa-it-kompaniy>.

- Иные научные работы.

Результаты исследования активно использовались в практической работе автора в рамках налогового консультирования по корпоративному и международному налогообложению, налоговому сопровождению сделок слияний и поглощений, налоговому

консультированию по вопросам корпоративной и операционной реструктуризации российских и международных групп компаний, налоговому консультированию по вопросам применения налогоплательщиками налоговых льгот и преференций, налоговому консультированию по вопросам структурирования операционной деятельности групп компаний. Отдельные элементы исследования также были отражены в научных статьях автора и выступлениях на профильных конференциях по темам, связанным с налоговой конкуренцией и развитием преференциальных налоговых режимов, а также темам, связанным с существующей в российском налоговом законодательстве налоговой неопределенностью.

Структура работы базируется на целях и задачах исследования и состоит из введения, двух глав, включающих в себя шесть параграфов, заключения к научной работе и списка литературы.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ

Вопросы понятия и сущности налоговой конкуренции рассматриваются как правовой, так и экономической наукой. Налоги и налогообложение, являясь экономико-правовыми институтами, рассматриваются как через их правовую природу, юридическую технику, так и через экономическую сущность, экономическую категорию, через их место в системе взаимоотношений между экономическими агентами. В свою очередь, налоговая конкуренция также является как правовой, так и экономической категорией и нуждается в экономико-правовом осмыслении.

В настоящей главе рассматриваются понятия и правовая сущность налоговой конкуренции, а также предложена юридическая дефиниция налоговой конкуренции, которая соответствует существующему национальному, международному налоговому регулированию и правоприменительной практике, а также учитывает современную доктрину по вопросам осуществления добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции. В рамках настоящей главы также сформулированы: правовая сущность налоговой конкуренции, цели и объекты налоговой конкуренции, а также классификация налоговой конкуренции. Определение данных категорий является важным элементом построения и определения правовой конструкции налоговой конкуренции.

§1. Налоговая конкуренция: правовая сущность, дефиниция и классификация

Первые научные работы, посвященные налоговой конкуренции, появились в середине XX века. Это были общеэкономические статьи и научные работы западных специалистов, раскрывающие основные черты и экономическую сущность налоговой конкуренции. В работе американского экономиста Чарльза Тибу (Charles M. Tiebout) «A Pure Theory of Local Expenditures» («Чистая теория налоговых расходов») середины XX века¹ анализируются проблемы конкуренции региональных администраций за налоговую базу налогоплательщиков. По мнению Чарльза Тибу, конкурирующие налоговые администрации корректируют ставки и ожидаемые налоговые затраты налогоплательщиков, чтобы избежать оттока налогоплательщиков и налоговой базы. Налоговая конкуренция между региональными администрациями позволяет обеспечивать рост благосостояния региона.

¹ Tiebout Ch. M. A Pure Theory of Local Expenditures // Journal of Public Economy. 1956. Vol. 64. URL: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/257839> (дата обращения: 20.01.2022).

Чарльз Тибу базировался на работах Пола Самуэльсона (Paul Samuelson)², в которых исследуются проблемы уклонения от налогообложения в связи с отсутствием стимулов и интересов у налогоплательщиков к производимым государством общественным благам. Налогоплательщики, потребляя общественные блага, создание которых финансируется государством, стремятся к минимизации налоговых платежей. При законном снижении таких налоговых платежей в определенном государстве или территории, у налогоплательщиков, как считал Пол Самуэльсон, появляется стимул к «голосованию ногами», то есть к переводу налоговой базы в такое государство или территорию – конкурирующую налоговую юрисдикцию.

Налоговая конкуренция рассматривается в первую очередь учеными-экономистами, которые пытаются найти и определить экономический смысл налоговой конкуренции через ее экономическую сущность и понятие, содержание отношений по поводу налоговой конкуренции.

Так, Джордж Уилсон (George D. Wilson) и Дэвид Уалдасин (David E. Wildasin) рассматривали несколько подходов к понятию налоговой конкуренции³. Налоговая конкуренция в международном масштабе понималась авторами «как создание отдельной налоговой системы без влияния законодательства сторонних государств». Налоговая конкуренция на внутригосударственном уровне определялась авторами как «особенность внутригосударственной налоговой политики при формировании налоговых доходов бюджета при конкуренции отдельных субъектов – налоговых администраций».

Также ученые пытались рассмотреть понятие «налоговая конкуренция» через ее частные случаи, определяя налоговую конкуренцию как независимую налоговую политику государств по созданию системы налогов и сборов для перемещения капитала «под такую» налоговую юрисдикцию.

По мнению А.М. Пузина⁴, который исследовал подходы к определению налоговой конкуренции, выработанные экономической наукой, Джордж Уилсон и Дэвид Уалдасин попытались представить налоговую конкуренцию через 1) общее определение, 2) узкое определение, 3) наиболее узкое определение.

В частности, общее определение трактовалось как «любая форма установления налогов суверенным органом власти в отсутствие сотрудничества с другими органами власти». Более узкое определение понималось как «любая форма установления налогов суверенным

² Там же.

³ Wilson J.D., Wildasin D.E. Tax Competition: Bane or Boon? / Journal of Public Economics. 2004. № 88. P. 1065–1091.

⁴ Лузин М. Происхождение и современные аспекты развития международной налоговой конкуренции // Статистика и экономика. 2007. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/proishozhdenie-i-sovremennye-aspekty-razvitiya-mezhdunarodnoy-nalogovoy-konkurentsii> (дата обращения: 11.01.2023).

публичным органом власти при влиянии местного органа власти на распределение налоговых поступлений между бюджетами». Наиболее узкое определение Джорджа Уилсона и Дэвида Уалдасина трактуется А.М. Пузиным как «установление налогов суверенными органами власти при влиянии местного органа власти на распределение налоговых поступлений мобильной налоговой базы между бюджетами».

Джордж Уилсон и Дэвид Уалдасин пытались продемонстрировать экономическую динамику налоговой конкуренции, отмечая, что налоговая конкуренция в процессе своего развития может трансформироваться в более масштабное экономическое явление (как одно из направлений государственной экономической политики) и распространяться на более мелкие налоговые администрации и локально формируемые налоговые базы в зависимости от уровня налогового регулирования.

Многие ученые пытаются интегрировать налоговую конкуренцию в систему экономических категорий и регуляторных механизмов. В частности, по мнению Томаса Ф. Филде (Thomas F. Field)⁵, предпосылками возникновения налоговой конкуренции является необходимость формирования экономического роста. Достаточно лаконичное определение налоговой конкуренции приводит Тимоти Гудспид (Timothy J. Goodspeed)⁶: «налоговая конкуренция представляет собой любое воздействие одного государства на налоговую систему другого государства путем воздействия на доходы от налогообложения».

Доктор наук, профессор Кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета, российский ученый А.И. Погорлецкий предложил несколько подходов к определению сущности налоговой конкуренции в контексте международной налоговой конкуренции, то есть конкуренции национальных налоговых систем за налоговую базу налогоплательщиков.

В рамках первого подхода А.И. Погорлецкий⁷ предлагает раскрывать сущность контроля за налогоплательщиками. Согласно данному подходу, государство может исследовать потенциальных и текущих налогоплательщиков с точки зрения определения их возможностей по изменению налоговой юрисдикции, переводу налоговой базы в другие юрисдикции. В частности, по мнению ученого, такие налогоплательщики, как крупный бизнес, мобильный бизнес, тесно связанный с использованием финансового капитала, более подвижен с точки зрения изменения налоговой юрисдикции и юрисдикции обложения прибыли своих отдельных частей и подразделений. При этом налогоплательщики налогов с недвижимого имущества,

⁵ Thomas F. Field. Tax Competition in Europe and America // State Tax Notes. 2003. Vol. 98, №. 14. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=406180 (дата обращения: 20.01.2022).

⁶ Goodspeed T.J. Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism // National Tax Journal. 1998. Vol 51, № 3.

⁷ Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А.И. Погорлецкий; С.-Петерб. гос. ун-т. СПб. : ИД С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. 384 с.

локальный средний и мелкий бизнес ограничены в изменении налоговой юрисдикции и юрисдикции налогообложения прибыли.

Согласно второму подходу, А.И. Погорлецкий предлагает исследовать налоговую конкуренцию как «процедуру применения принципов и теорий налогообложения». Согласно данному подходу, налогоплательщики вправе самостоятельно выбирать налоговую юрисдикцию исходя из ее налоговых и иных условий.

По оценке автора, данный подход может подлежать некоторой критике ввиду ограниченной возможности для многих уже существующих хозяйствующих субъектов, по выбору юрисдикции сбыта товаров, работ, услуг, имущественных прав, что обусловлено коммерческой и финансовой стратегией, внутренней политикой хозяйствующего субъекта.

Крайне маловероятно, что налогоплательщики, осуществляющие деятельность по производству и реализации продукции (услуг, работ, имущественных прав) в конкретной юрисдикции, будут рассматривать существующие в другой юрисдикции принципы и теории налогообложения при принятии коммерческих и финансовых решений и стратегий. Часто это может быть связано с расположением основных средств (средств производства), уже осуществленных налогоплательщиками капитальных вложений в текущей налоговой юрисдикции хозяйствующего субъекта, а также с наличием устоявшегося рынка сбыта, что затрудняет смену налоговой юрисдикции. Трудности со сменой налоговой юрисдикции или переводом отдельных активов и функций также могут возникать у налогоплательщиков, территориально привязанных к инвесторам или кредиторам. Для многих налогоплательщиков данный подход может иметь место, например, налогоплательщиков – представителей ИТ и технологического сектора экономики, компаний, осуществляющих управление другими хозяйствующими субъектами, налогоплательщиками, вовлеченными в осуществление исследований и разработок.

Согласно третьему подходу, А.И. Погорлецкий предлагает рассматривать налоговую конкуренцию как «механизм, который вовлекает налоговую систему в необходимость изменений и самосовершенствования».

По оценке автора, изменения в национальном налоговом законодательстве, которые обусловлены влиянием международной налоговой конкуренции, не всегда могут рассматриваться как изменения, направленные на совершенствование правовой системы и налоговой системы в частности.

Подобные изменения могут приводить к тому, что существующая налоговая система может отходить от базовых принципов налогообложения, нарушать структурную и правовую целостность отдельных институтов налогообложения, предоставлять необоснованные льготы и преференции, нарушающие, например, принципы равенства налогоплательщиков (так,

например, отдельные специалисты рассматривают инициативы по имплементации пониженных ставок по персональному налогообложению налогом на доходы физических лиц для налоговых резидентов, осуществляющих деятельность в ИТ-индустрии, как механизм налоговой конкуренции, нарушающий принципы равенства, дискриминирующий налогоплательщиков).

Также сложно рассматривать как совершенствование налоговой системы внедрение преференциального режима налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков в том случае, когда такое внедрение фактически сопровождается снижением налогового бремени на налогоплательщиков с целью повышения конкуренции с другими юрисдикциями при фактическом переложении фискального бремени на других налогоплательщиков (например, повышение налоговых ставок, расширение налоговой базы на других налогоплательщиков для нивелирования оттока налоговых доходов в результате предоставления налоговых льгот и преференций, введение разовых налогов (например, налога на сверхприбыль в России в 2024 г.).

Согласно исследованию ОЭСР 1998 г. (доклад «Вредоносная налоговая конкуренция: Возникающая глобальная проблема» (Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue))⁸, налоговая конкуренция и соперничество налоговых систем отдельными налоговыми юрисдикциями может рассматриваться как негативная и вредоносная для экономики мера, а другими юрисдикциями может рассматриваться как стимулирующий, инвестиционный инструмент, не направленный на налоговое противодействие. В докладе приводятся такие примеры, как применение пониженных ставок налогообложения прибыли, освобождение от косвенного налогообложения для резидентов регионов и территорий, демонстрирующих сниженный экономический рост, как меры компенсации иных экономических недостатков таких территорий (транспортная инфраструктура, ограниченность трудовых, материально-технических, финансовых ресурсов и проч.).

Западная доктрина также придерживается позиции, что налоговая конкуренция может иметь двойственную природу. В частности, доктор экономических наук, одна из постоянных налоговых экспертов по вопросам международного налогообложения Европейского парламента ЕС, профессор Питриция Ламприв (Patricia Lampreave) в научном докладе от 2018 г. Fair tax competition vs. harmful tax competition⁹ отмечает, что «налоговая конкуренция имеет позитивный аспект, например, сдерживает юрисдикции от установления чрезмерно высоких налоговых ставок, повышения налогового бремени для налогоплательщиков путем введения

⁸ OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD. 1998. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/harmful-tax-competition_5lmqcr2klm5g.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F9789264162945-en&mimeType=pdf (дата обращения: 14.01.2022).

⁹ Patricia Lampreave. Fair tax competition vs. harmful tax competition. 2018. URL: <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2018/10/01/fair-tax-competition-vs-harmful-tax-competition> (дата обращения: 14.01.2022).

новых налогов и фискальных сборов. Таким образом, налоговая конкуренция оказывает своеобразное давление на государства с целью установления налогового режима, способствующего привлечению инвестиций и экономическому росту, в некоторый ущерб наполнению бюджета налоговыми доходами».

Таким образом, правовые изменения, вызванные налоговой конкуренцией, сложно рассматривать как однозначно позитивные изменения, влекущие совершенствование правовой системы и национального налогового законодательства. Некоторые ученые рассматривают налоговую конкуренцию исключительно как правовую конструкцию, обеспечивающую реализацию определенных экономических, стимулирующих целей, зачастую не связанных с непосредственным установлением и взиманием налогов, ростом налоговых доходов бюджета.

По мнению А.В. Дюжова¹⁰, как правовая категория, налоговая конкуренция может определяться как «соперничество государственных властей за налоговые ресурсы для изъятия части доходов в бюджеты юрисдикции через налоговые платежи», при этом сущность налоговой конкуренции с правовой точки зрения заключается именно в конкуренции юрисдикций или территорий в области налоговой, фискальной политики вне зависимости от существующей налоговой системы и (или) налоговой политики «противоборствующей юрисдикции». А.В. Дюжов считает, что налоговая конкуренция является «совокупностью механизмов для привлечения налогоплательщиков» (в такую налоговую юрисдикцию. – Прим. автора).

По мнению автора, в этой части дефиницию А.В. Дюжова стоит дополнить характеристикой налоговой конкуренции, а именно тем, что налоговая конкуренция является механизмом как для привлечения налогоплательщиков, так и для привлечения налогооблагаемой налоговой базы в виде части стоимости активов налогоплательщика, увеличения концентрации прибыли или дохода (а в определенных случаях и расхода), прироста капитала налогоплательщика.

Согласно позиции А.В. Дюжова, объектом налоговой конкуренции являются ресурсы, которые могут быть отчуждены или перемещены между юрисдикциями, за которые ведется борьба правовыми или налоговыми механизмами между национальными налоговыми системами. Согласно мнению автора, целью налоговой конкуренции является «привлечение налоговых ресурсов на территорию государства».

По оценке автора, в рассмотренном определении такие категории, как «налоговые ресурсы», «налоговая база» или «объект налогообложения» могут быть заменены на «элементы

¹⁰ Дюжов А.В. Правовые основы применения налоговой конкуренции // Вопросы современной юриспруденции. 2015. № 12 (51). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovye-osnovy-primeneniya-nalogovoy-konkurentsii> (дата обращения: 14.01.2022).

юридического состава налога», которые обуславливают возникновение права налоговой юрисдикции по взиманию налога с налогоплательщика.

Важным элементом правовой конструкции налоговой конкуренции, который выделяет А.В. Дюжов, является наличие комплексного подхода через построение и реализацию механизмов налоговой конкуренции как через налоговое регулирование (как отмечает автор, «налоговые механизмы»), так и через иное правовое регулирование (или, как отмечает автор, «правовые механизмы»).

В сущности, все механизмы налоговой конкуренции являются правовыми и различаются лишь по методу, отрасли права и отрасли законодательства, императивным, диспозитивным, императивно-диспозитивным методам регулирования.

А.В. Дюжев выделяет местную налоговую конкуренцию, а также отмечает, что ввиду наличия в России системы налогообложения на местном уровне, законодательно закрепленный в российском налоговом законодательстве принцип федерализма способствует появлению и развитию налоговой конкуренции за налоговые ресурсы как на региональном, так и на местном уровне.

Возвращаясь к экономической доктрине, такие авторы, как Е.С. Вылкова и М.А. Троянская¹¹ рассматривают вопросы межрегиональной налоговой конкуренции, то есть внутригосударственной налоговой конкуренции. Авторы определяют цель межрегиональной налоговой конкуренции, которая заключается в «обеспечении более эффективных вариантов реализации социально-экономического развития региональной стратегии» и делят данную цель на две более конкретные задачи: 1) «глобальная цель» межрегиональной налоговой конкуренции, которая заключается в экономическом развитии региона (субъекта), обеспечении экономической безопасности региона, повышении качества жизни граждан, проживающих в регионе; 2) «локальная цель», которая заключается в повышении собираемости налоговых платежей, расширении налоговой базы, повышении эффективности администрирования. Тем не менее авторы не дают понятия межрегиональной налоговой конкуренции, а также не раскрывают ее отдельные черты и квалифицирующие признаки.

Согласно определению В.В. Громова¹², налоговая конкуренция представляет собой «соперничество публично-правовых образований за факторы производства и налоговую базу, которое выражается в применении и использовании инструментов налоговой политики для

¹¹ Вылкова Е.С., Троянская М.А. К вопросу об участии в межрегиональной налоговой конкуренции // Известия СПбГЭУ. 2015. № 6 (96). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-ob-uchastii-v-mezhregionalnoy-nalogovoy-konkurentsii> (дата обращения: 11.01.2023).

¹² Громов В.В. Налоговая конкуренция в России на разных этапах развития налоговой системы // Финансовый журнал. 2020. Т. 12. № 1. С. 41–57. DOI: 10.31107/2075- 1990-2020-1-41-57.

воздействия на экономические интересы налогоплательщиков в минимизации налогов и достижении на этой основе конкурентных преимуществ».

В.В. Громов классифицирует налоговую конкуренцию по видам и выделяет межгосударственную налоговую конкуренцию как «соперничество между государственными налоговыми системами» и межрегиональную налоговую конкуренцию как «соперничество между региональными налоговыми системами». По мнению В.В. Громова, вне зависимости от видов налоговая конкуренция имеет единую экономическую основу – стремление публично-правовых образований расширить ресурсы экономического развития своей юрисдикции. Автор уделяет отдельное внимание предпосылкам формирования и образования налоговой конкуренции, в которых видит ограниченность инвестиционного и налогового потенциала налогоплательщика, так как только одна территория или налоговая юрисдикция вправе претендовать на налогообложение дохода налогоплательщика или получение инвестиций (от налогоплательщика) в территорию.

По оценке автора, В.В. Громов рассматривает налоговую конкуренцию исключительно с узко экономической точки зрения, уделяя внимание не только налоговым интересам публично-правового образования, но и инвестиционным, экономическим интересам от привлечения хозяйствующего субъекта в налоговую юрисдикцию, территорию.

Позицию автора безусловно можно воспринять и проанализировать для целей формирования дефиниции налоговой конкуренции с правовой точки зрения. Можно согласиться с автором, что экономический аспект в налоговой конкуренции действительно первичен по сравнению с правовой характеристикой и правовой конструкцией налоговой конкуренции.

Важно понимать, что понятие налоговой конкуренции недостаточно раскрыто и изучено российской правовой наукой (а также экономической наукой). Количество научно-теоретических работ по данной тематике крайне ограничено, количество диссертационных исследований, научных статей не позволяет погрузиться в теоретическое осмысление данного явления, что, с учетом активно развивающейся практики и механизмов налоговой конкуренции, может негативно повлиять на нормативно-правовое регулирование фактических отношений по поводу налоговой конкуренции (на международном и внутригосударственном уровнях).

Это также может негативно повлиять на государственную стратегию в области налоговой конкуренции и политику по защите национальной экономики и налоговой системы от налоговой конкуренции (вырабатываемые публичными институтами и конкурирующими юрисдикциями).

Российское налоговое законодательство также не раскрывает понятие налоговой конкуренции и не содержит какую-либо дефиницию.

Легальное понятие конкуренции содержится в Федеральном законе 135-ФЗ от 26.07.2006¹³ только для целей антимонопольного и конкурентного законодательства. Так, конкуренция определяется как «конкуренция хозяйствующих на территории Российской Федерации субъектов». При этом конкуренция на уровне государственных институтов, межгосударственная конкуренция в сфере публичных финансов не рассматривается российской правовой наукой и не раскрывается в законодательстве. Юридическая наука¹⁴ определяет конкуренцию «как экономическую категорию, характеризующую экономические отношения между участниками рынка в процессе производства и обмена товаров, работ, услуг».

В работе доцента кафедры предпринимательского права Санкт-Петербургской юридической академии Е.К. Симаковой¹⁵ также анализируются подходы правоведов и экономистов к понятию налоговой конкуренции.

Так, Н.В. Герасименко определяет¹⁶ налоговую конкуренцию как «способ воздействия на национальную налоговую политику одного государства или территории другим государством или территорией»; М.Р. Пинская¹⁷ определяет налоговую конкуренцию через виды налоговой конкуренции, в частности, определяя, что «налоговая конкуренция имеет вертикальную форму, как конкуренция между регионами и центром за налоговые права и полномочия, так и горизонтальную, как конкуренцию между юрисдикциями и территориями за налогоплательщика». М.Р. Пинская дает социальную оценку налоговой конкуренции, базируясь на экономико-правовых свойствах данного явления. Т.В. Ларина¹⁸ определяет налоговую конкуренцию через черты конкурентных отношений в общем и определяет налоговую конкуренцию как «упрощенную модель конкуренции органов власти за привлечение факторов производства посредством формирования среды налогообложения с целью максимизации эффекта налоговых доходов».

Е.Б. Шувалов, В.В. Климовицкий и А.М. Пузин дают достаточно общее определение налоговой конкуренции как «форме соперничества государств и юрисдикций за налоговые ресурсы с использованием налоговых механизмов и инструментов для привлечения их под налоговую юрисдикцию национальной налоговой системы».

¹³ Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции» // Парламентская газета. 03.08.2006. № 126-127. Ст. 4.

¹⁴ Предпринимательское право Российской Федерации / Отв. ред. Е.П. Губин, П.Г. Лахно. М., 2004. С. 460.

¹⁵ Симакова Е.К. Налоговая конкуренция: сущность и современные аспекты противодействия // Современная конкуренция. 2013. № 3 (39). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-konkurenciya-suschnost-i-sovremennye-aspekty-protivodeystviya-1> (дата обращения: 11.01.2023).

¹⁶ Герасименко Н.В. Международная налоговая конкуренция: правовой аспект // Современная конкуренция. 2007. № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnaya-nalogovaya-konkurenciya-pravovoy-aspekt> (дата обращения: 11.01.2023).

¹⁷ Пинская М.Р. Налоговая конкуренция. От теории к практике: монография. М.: ИНФРА-М, 2013. 136 с.

¹⁸ Ларина Т.В. Анализ оснований существования налоговой конкуренции в субъектах РФ // Известия ВУЗов ЭФ и УП. 2011. № 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-osnovaniy-suschestvovaniya-nalogovoy-konkurencii-v-subektah-rf> (дата обращения: 11.01.2023).

При рассмотрении понятия налоговой конкуренции А.М. Пузин¹⁹ выделил некоторые признаки налоговой конкуренции, а именно «связь налоговой конкуренции с действиями государства в области налоговой политики, которые не согласованы с другими юрисдикциями и оказывают влияние на чужих налогоплательщиков».

Данный квалифицирующий признак можно, по оценке автора, уточнить и дополнить в части оказания влияния на «чужих налогоплательщиков».

В частности, если рассматривать налоговую конкуренцию более широко, то можно прийти к выводу, что меры налоговой конкуренции и правовые механизмы налоговой конкуренции могут воздействовать как на «чужих» налогоплательщиков (например, с помощью реализации «планов» у таких налогоплательщиком изменить налоговое резидентство, перевести отдельные центры концентрации прибыли, доходов или расходов в другую налоговую юрисдикцию, осуществить перемещение капитала в другую налоговую юрисдикцию – т.е. осуществить перераспределение налоговой базы), так и на налогоплательщиков, уже находящихся «под» рассматриваемой налоговой юрисдикцией (т.е. в отношении налогоплательщиков налоговой юрисдикции), в отношении которых могут действовать меры и механизмы налоговой конкуренции иностранной налоговой юрисдикции.

Механизмы и меры, направленные на осуществление налоговой конкуренции, могут усиливать интересы налогоплательщиков в увеличении уровня экономического присутствия в юрисдикции и могут послужить причинами перевода отдельных функций, центров концентрации прибыли, доходов, расходов из иностранных конкурирующих налоговых юрисдикций. Отдельные налогоплательщики могут быть заинтересованы в использовании механизмов безналогового перевода холдинговых и инвестиционных компаний под национальную налоговую юрисдикцию в рамках «деофшоризационных» мер и налоговых амнистий в целях минимизации налогообложения, в рамках чего механизмы налоговой конкуренции также будут успешно функционировать.

Таким образом, важным элементом правовой конструкции налоговой конкуренции является тот факт, что налоговая конкуренция, по оценке автора, может быть направлена и воздействовать как на налогоплательщиков – резидентов иностранных налоговых юрисдикций (и их налоговую базу, формирующуюся ввиду концентрации экономической активности – концентрации прибылей, активов, доходов или расходов), так и на собственных налогоплательщиков – резидентов налоговой юрисдикции (а также постоянных представительств, уплачивающих налоги по принципу резидентства).

¹⁹ Пузин А.М. Межгосударственная налоговая конкуренция: истоки и перспективы // Статистика и экономика. 2010. № 4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhgosudarstvennaya-nalogovaya-konkurenciya-istoki-i-perspektivy> (дата обращения: 11.01.2023).

А.М. Пузин в качестве признаков налоговой конкуренции отмечает, «что налоговая конкуренция представляет собой несоответствие элементов систем налогообложения, при которой одна из конкурирующих налоговых систем в большей мере удовлетворяет потребности налогоплательщиков, при этом другая, конкурирующая налоговая система удовлетворяет потребности налогоплательщиков в сравнительно меньшем объеме и является сравнительно менее привлекательной». А.М. Пузин выделил объекты налоговой конкуренции, к которым отнес «налоговые ресурсы, которые могут быть перемещены из одной налоговой юрисдикции на территорию другой налоговой юрисдикции», а также цель налоговой конкуренции, которую определил как «привлечение максимального объема налоговых ресурсов под влияние национального налогового законодательства».

Пузин А.М. является одним из немногих авторов, предложивших собственное понимание правовой конструкции налоговой конкуренции и выделившим в своем теоретическом исследовании субъекты налоговой конкуренции, к которым отнес различные уровни государственной власти, налогоплательщиков.

При этом важно отметить, что данный автор рассматривал в своем теоретическом исследовании только такой вид налоговой конкуренции, как межгосударственная налоговая конкуренция, не рассматривая иные виды налоговой конкуренции. Важно отметить, что автор не определил субъекты правоотношений по поводу налоговой конкуренции, а выделил именно экономические субъекты налоговой конкуренции, упустив правовую сущность отношений.

А.В. Груша²⁰ дает достаточно уникальное определение налоговой конкуренции, обращая внимание не на публично-правовую составляющую данного института или механизма, а на персональный эффект для конкретного налогоплательщика. В частности, автор определяет налоговую конкуренцию «как возможность для налогоплательщиков по уменьшению налогового бремени с помощью перемещения товаров, работ, услуг, факторов производства в юрисдикции с более комфортным режимом налогообложения».

Подобное определение, по оценке автора, является недостаточно универсальным, так как не учитывает аспекты внутригосударственной, межрегиональной налоговой конкуренции за доходы налогоплательщиков в отсутствие перемещения товаров, работ, услуг, центров прибыли и доходов, расходов, перемещения активов между налоговыми юрисдикциями.

Г.В. Колесник и Н.А. Леонова²¹ дают достаточно комплексное, но и достаточно емкое определение налоговой конкуренции, согласно которому под налоговой конкуренцией

²⁰ Груша А.В. Формирование института налоговой конкуренции в рамках функционирования единого экономического пространства Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан // Европейский вектор экономического развития. 2012. № 2 (13). С. 500.

²¹ Лайченкова Н.Н. Налоговая конкуренция как инструмент повышения эффективности регионального налогообложения и налогового права // Информационная безопасность регионов. 2015. № 2 (19). URL:

понимается «форма смягчения налоговой политики посредством использования льгот или предоставления преференциальных налоговых ставок и тарифов для привлечения в контролируемые органами публичной власти юрисдикции фирм, финансовых и трудовых ресурсов».

Несмотря на достаточную «комплексность» данного определения, которое учитывает и публично-правовые аспекты (такие как наличие властного решения публичных органов), фискальные аспекты (такие как снижение налоговых тарифов, предоставление преференциального налогового режима), данное определение учитывает только экономическую специфику налогообложения, упуская не менее важные правовые аспекты, важные элементы юридического состава налога, на которые воздействует налоговая конкуренция.

Данное определение, по оценке автора, отражает скорее стимулирующую функцию налогов как отдельный, но не основной элемент налоговой конкуренции, поскольку именно перераспределяющиеся между конкурирующими налоговыми юрисдикциями налоговые доходы и налоговая база являются (в отличие от финансовых, трудовых и экономических ресурсов фирм) основными объектами воздействия налоговой конкуренции.

Важно отметить, что все проанализированные выше подходы к определению понятия налоговой конкуренции, определению характеристик, свойств и квалифицирующих признаков достаточно существенно разнятся. В экономической и правовой доктрине нет единого мнения по характеристике и признакам налоговой конкуренции, которые могут раскрываться в понятии налоговой конкуренции. Некоторые авторы базируются на том, что налоговая конкуренция является разновидностью публичного механизма, с помощью которого публично-правовые образования реализуют свои экономические задачи и, в частности, задачи налоговой политики.

В качестве противоположной позиции отдельные авторы раскрывают исключительно экономическую природу налоговой конкуренции, не отдавая должного внимания правовой характеристике и важности правовой конструкции института налоговой конкуренции и, следовательно, в определении и оценке сущности налоговой конкуренции правовые аспекты остаются без должного внимания и теоретического осмысления.

По мнению Е.К. Симаковой²², налоговая конкуренция в первую очередь носит негативный характер, причем как горизонтальная (конкуренция между юрисдикциями, государствами, национальными системами налогообложения), так и вертикальная конкуренция (между публично-правовыми образованиями внутри государства или территории).

<https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-konkurenciya-kak-instrument-povysheniya-effektivnosti-regionalnogo-nalogooblozheniya-i-nalogovogo-prava> (дата обращения: 11.01.2023).

²² Симакова Е.К. Налоговая конкуренция: сущность и современные аспекты противодействия // Современная конкуренция. 2013. № 3 (39). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-konkurenciya-suschnost-i-sovremennye-aspekty-protivodeystviya-1> (дата обращения: 18.01.2022).

Е.К. Симакова выделяет классификацию по уровням налоговой конкуренции на горизонтальную, которую можно сопоставить с межгосударственной или международной налоговой конкуренцией, и вертикальную, которую можно сопоставить с межрегиональной, внутригосударственной налоговой конкуренцией. По мнению автора, о негативном характере налоговой конкуренции свидетельствует дисбаланс в экономическом развитии и налоговых поступлениях в результате действия эффекта налоговой конкуренции в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

По мнению Е.К. Симаковой, данная характеристика налоговой конкуренции должна быть отражена и заложена в понятии налоговой конкуренции. В своей работе автор разделяет налоговую конкуренцию как самостоятельное экономико-правовое явление и недобросовестную налоговую конкуренцию как вид налоговой конкуренции, который предполагает конкуренцию, в результате которой конкурирующие юрисдикции недополучают значительные налоговые, фискальные платежи за счет радикальных экономических мер, таких как отсутствие корпоративного налогообложения, отсутствие налогообложения капитала, упрощенные правила регистрации, инкорпорации и налогового резидентства, отсутствие требований по подготовке и предоставлению налоговой отчетности.

Доцент кафедры финансового права МГЮА, к.ю.н. Е.Н. Горлова²³ дает определение, формулирует цель и сущность межгосударственной налоговой конкуренции. По оценке автора, сформулированное Е.Н. Горловой определение является наиболее комплексным, учитывающим все необходимые аспекты и характеристики экономико-правовой сущности налоговой конкуренции. Е.Н. Горлова отдельно выделяет и определяет межгосударственную налоговую конкуренцию «как воздействие одного государства на налоговую систему другого государства для соперничества между налоговыми юрисдикциями за право привлечения в национальное экономическое пространство глобальных налогоплательщиков».

На мой взгляд, необходимо расширить данное определение и дополнить, что соперничество между налоговыми системами отдельных налоговых юрисдикций, государств и территорий может также заключаться в соперничестве за права привлечения в национальное экономическое пространство не только глобальных налогоплательщиков, но и любых других корпоративных или персональных налогоплательщиков, в отношении налоговой базы которых осуществляется налоговая конкуренция (в целом, это может быть любая налоговая база, в отношении которой действует механизм перераспределения).

По оценке автора, Е.Н. Горлова достаточно точно передает экономико-правовую сущность налоговой конкуренции, которая заключается в создании режима налогообложения,

²³ Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции: рекомендации ОЭСР и опыт России / Горлова Е.Н. // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 11.

который приведет к перемещению части налоговой базы на территорию другой юрисдикции и возникновению законных прав налоговой юрисдикции на обложение перераспределяемой налоговой базы. При этом определение Е.Н. Горловой не охватывает межрегиональный и межгосударственный аспекты налоговой конкуренции.

Специалист в области антимонопольного и конкурентного права, к.ю.н., член международной ассоциации финансового права Н.В. Герасименко²⁴ определил ряд особенностей налоговой конкуренции, которые позволяют выделить цель и определить понятие налоговой конкуренции. Как было указано выше, Н.В. Герасименко определяет международную налоговую конкуренцию «как воздействие на налоговую политику одного государства налоговой политики других государств». Данное определение Н.В. Герасименко раскрывает налоговую конкуренцию через тесную взаимосвязь налоговых политик одной налоговой юрисдикции на экономическое состояние другой налоговой юрисдикции в связи с расширяющимися процессами глобализации.

Герасименко Н.В. также отмечает, что «сущность налоговой конкуренции заключается в конкуренции налоговых систем и налоговых режимов среди различных государств».

Можно дополнить автора и отметить, что сущность налоговой конкуренции состоит в конкуренции налоговых систем и налоговых режимов любых государств и территорий²⁵, обладающих налоговым суверенитетом.

Н.В. Герасименко попытался сформулировать цель такого вида налоговой конкуренции, как международная налоговая конкуренция, которая, по мнению автора, заключается «в создании эффективной инфраструктуры, в росте занятости населения и увеличении налоговых поступлений в пользу правительств». Из российских ученых-правоведов именно Н.В. Герасименко впервые попытался выявить соотношения и различия между добросовестной налоговой конкуренцией и недобросовестной налоговой конкуренцией.

Автор отмечает, что термин «международная налоговая конкуренция» в основном используется представителями экономических школ, однако специалисты в области финансового права также стали активно рассматривать налоговую конкуренцию как правовое явление и международную налоговую конкуренцию как правовое понятие. Н.В. Герасименко отмечает, что большинство юридических исследований непосредственно посвящено

²⁴ Герасименко Н.В. Международная налоговая конкуренция: правовой аспект // Современная конкуренция. 2007. № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnaya-nalogovaya-konkurenciya-pravovoy-aspekt> (дата обращения: 11.01.2023).

²⁵ Под территориями при подобной трактовке сущности налоговой конкуренции необходимо также понимать и «территории внутри одного государства» (так называемые «внутренние офшоры»), в случае наличия в государстве двухуровневой системы налогообложения или достаточного уровня самостоятельности региональных органов публичной власти (которая будет позволять определять и формировать налоговую систему налоговый режим на региональном уровне, имплементировать механизмы и меры налоговой конкуренции).

недобросовестной, или, как Н.В. Герасименко называет, «губительной налоговой конкуренции», и проблемам преодоления вредоносных налоговых практик.

Западная доктрина также рассматривает понятие и сущность налоговой конкуренции как правовой категории и экономической категории. В частности, Роберт Танненвальд (Robert Tannenwald)²⁶ определяет налоговую конкуренцию как «законодательные решения, направленные на увеличение привлекательности территориальных образования для бизнеса, местных жителей, наемных работников или потребителей путем внесения изменений в отдельные аспекты налоговой политики, такие как объективность налога, нейтральность, простота взимания и исчисления, достаточность доходов для смягчения последствий антиконкурентных мер». Таким образом, автор вносит в определение налоговой конкуренции отдельные принципы налогообложения, формирующие «обособленный правовой институт налоговой конкуренции внутри налоговой системы как широкой категории».

Большинство современных исследований в области налоговой конкуренции посвящено недобросовестной налоговой конкуренции, разработке мер и механизмов противодействия налоговым юрисдикциям недобросовестной налоговой конкуренции. Такими механизмами являются «антиофшорное» налоговое регулирование, совершенствование системы налогообложения контролируемых иностранных компаний, международный обмен налоговой информацией, совершенствование правил трансфертного ценообразования. Подобные меры, как правило, направлены на борьбу с традиционными низконалоговыми офшорными юрисдикциями, предлагающими корпоративным и частным субъектам частичное или полное освобождение от корпоративного или персонального налогообложения прибылей, доходов и капитала, а также предлагающими полную конфиденциальность владения активами в отсутствие обмена налоговой информацией.

Ученые и практики в области международного и корпоративного налогообложения выделяют недобросовестную налоговую конкуренцию как специальный вид налоговой конкуренции. В частности, согласно определению Е.Н. Горловой, которое используется многими авторами в работах, посвященных недобросовестной налоговой конкуренции, налоговая конкуренция может рассматриваться как «недобросовестная» в том случае, когда такая налоговая конкуренция подразумевает создание определенных налоговых привилегий для нерезидентов и нарушение мировых стандартов обмена информацией.

Общеупотребительным термином, который используется как в доктринальных исследованиях, так и в нормативных актах, источниках мягкого права (в том числе рекомендациях и докладах ОЭСР), является термин «Harmful tax competition» или

²⁶ Tannenwald R. Tax Competition in The Encyclopedia of Tax Policy // Washington: Urban Institute. 1999. Pp. 367–371.

«недобросовестная (вредоносная) налоговая конкуренция». При использовании механизмов недобросовестной налоговой конкуренции, как правило, применяются офшорные зоны и налоговые гавани. Из этого следует, что исключительно государства, предоставляющие безналоговые налоговые режимы²⁷, а также обеспечивающие ограниченный обмен финансовой и налоговой информации, осуществляют недобросовестную налоговую конкуренцию. Понятие офшорной зоны, налоговой гавани, налогового убежища, низконалоговой и офшорной юрисдикции раскрыто в многочисленных теоретических исследованиях по международному налоговому праву, а также в Плане БЕРС ОЭСР (BEPS OECD).

В отчете Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue²⁸ впервые были приведены признаки налоговых юрисдикций и территорий, которые могут осуществлять недобросовестную налоговую конкуренцию. Среди таких признаков перечисляются следующие: а) низкие налоговые ставки, а также отсутствие персонального и корпоративного налогообложения; б) создание автономных от национальных налоговых систем режимов налогообложения; в) отсутствие прозрачности в применяемых налогоплательщиками налоговых режимах посредством достижения определенных условий налогообложения между индивидуальными налогоплательщиками и налоговыми администрациями низконалоговой юрисдикции; г) отсутствие обмена налоговой информацией», «искусственное определение налоговой базы», «отсутствие принципов трансфертного ценообразования в налоговом законодательстве юрисдикции».

Все вышеперечисленные признаки недобросовестной налоговой конкуренции характерны для офшорных юрисдикций и классических офшорных налоговых режимов налогообложения. ОЭСР, совместно с государствами – членами организации, а также консультативными членами, развивает и внедряет меры по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции в рамках механизмов, предусмотренных Планом БЕРС ОЭСР и Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения²⁹.

²⁷ Согласно классической налоговой теории и позиции ОЭСР без учета временных ограничений на обмен налоговой информацией, в том числе ввиду приостановления налоговых соглашений (в том числе по политическим причинам, не обусловленным налоговыми соображениями и правовой характеристикой существующего в налоговой юрисдикции режима налогообложения).

²⁸ OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD. 1998. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/harmful-tax-competition_5lmqcr2klm5g.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F9789264162945-en&mimeType=pdf. (дата обращения: 14.01.2022).

²⁹ Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Заключена в г. Париже 24.11.2016) // Собрание законодательства РФ. 09.03.2020. № 10. Ст. 1281.

На уровне ЕС также существует пласт нормативно-правового регулирования, совокупность норм мягкого права по определению и квалификации недобросовестных налоговых практик, в частности, недобросовестной налоговой конкуренции. Специальная созданная Европейской Комиссией ЕС Группа «EU Code of Conduct for Business Taxation» (the EU's Code of Conduct Group, continued, since the Primarolo Report (1999)) по изучению потенциальных мер недобросовестной налоговой конкуренции с целью ее устранения государствами-членами, а впоследствии группа по мониторингу налоговых режимов на предмет их добросовестности и «невредоносности», разрабатывает и накапливает практику квалификации налоговых режимов и налоговых юрисдикций в качестве режимов добросовестной, допустимой налоговой конкуренции или режимов недобросовестной налоговой конкуренции.

По запросу государств – членов ЕС Группа вправе разъяснить пределы между добросовестной налоговой конкуренцией и добросовестными практиками, недобросовестной налоговой конкуренцией и недобросовестными практиками. Группа развивает данные критерии более детально и приводит следующие признаки недобросовестной налоговой конкуренции: а) эффективный уровень налогообложения сравнительно ниже стандартного уровня налогообложения в соответствующей юрисдикции; б) специальные налоговые льготы, распространяющиеся на нерезидентов; в) налоговые льготы для определенных видов хозяйственной деятельности, которые обособлены от внутренней экономики и не имеют сильного влияния на формирование национальной налоговой базы; г) предоставление налоговых льгот и налоговых преференций в отсутствие реальной экономической деятельности; д) отсутствие прозрачности налоговой системы; е) правила определения налогооблагаемой прибыли для международной группы компаний (далее – МГК³⁰) существенно отличаются от общепризнанных принципов и правил, в том числе определенных ОЭСР.

Меры по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции входят в общий План BEPS, разрабатываемый ОЭСР, по противодействию уклонению от налогообложения, а именно входят в Шаг 5 Плана БЕС ОЭСР – «Action №5 BEPS OECD Harmful tax practice». В целях противодействия недобросовестной налоговой конкуренции рекомендации БЕС подразделяются на рекомендации «относительно национального налогового законодательства», рекомендации для «изменений, действующих и будущих налоговых соглашений», а также рекомендации «в части международного сотрудничества для противодействия вредоносным практикам налогообложения».

³⁰ В значении, определенном п. 1 ст. 105.16-1 НК РФ, что соответствует определениям и характеристикам ОЭСР и Рекомендациям ОЭСР по трансфертному ценообразованию 2017, 2019 гг. (OECD Transfer Pricing Guidelines 2017, 2019). Письмо Минфина России от 29.01.2024 № 03-12-11/4/6858 // СПС КонсультантПлюс.

Данные Шаги Плана БЕПС уже стали объектами многочисленных исследований и теоретических работ, посвященных международному налогообложению и недобросовестной налоговой конкуренции. Тем не менее для целей настоящего диссертационного исследования важно выделить отдельные мероприятия и правовые конструкции мер по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции, поскольку они не только сформировали правовую конструкцию налоговой конкуренции, но и формально, нормативно закрепили признаки недобросовестной налоговой конкуренции, что позволяет определить пределы добросовестной налоговой конкуренции (используя такие формальные признаки) и соотношение добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции.

Рекомендации ОЭСР по внесению изменений в национальное законодательство для противодействия недобросовестной налоговой конкуренции заключаются в разработке и принятии законодательства о контролируемых иностранных компаниях и законодательства, регулирующего деятельность иностранных инвестиционных фондов, ограничении метода освобождения и зачета для налоговых резидентов низконалоговых юрисдикций, применении правил трансфертного ценообразования в соответствии с принципами ОЭСР, соблюдении требований в части прозрачности процессуальных и материальных условий корпоративного и персонального налогообложения, отказе от предоставления индивидуальных условий для налогообложения, упрощении доступа фискальных органов к банковской тайне.

В свою очередь, рекомендации ОЭСР по дополнению и изменению налоговых соглашений заключаются в увеличении объемов и сроков обмена налоговой информацией о сделках и операциях резидентов юрисдикции с резидентами низконалоговых юрисдикций, включение в положения международных налоговых договоров положений об ограничении льгот и преференций, ограничении механизмов устранения двойного налогообложения для резидентов низконалоговых юрисдикций, общие требования по устранению налоговой неопределенности национального законодательства и международных налоговых норм, а также в прекращении какого-либо сотрудничества в сфере налогообложения с низконалоговыми юрисдикциями, включая отказ от заключения налоговых соглашений, проведение совместных мероприятий налогового контроля в отношении резидентов, совершающих сделки и операции с налоговыми резидентами низконалоговых юрисдикций.

Рекомендации по развитию международного сотрудничества для устранения и противодействия международной налоговой конкуренции, которые сформировал ОЭСР, касаются механизмов налогового регулирования, пограничных между механизмами, противодействующими недобросовестной налоговой конкуренции, и механизмами, воздействующими на налоговый суверенитет и налоговую политику, то есть воздействующими, в частности, на добросовестную налоговую конкуренцию.

В частности, ОЭСР рекомендует для противодействия недобросовестной налоговой конкуренции «принять руководящие принципы на уровне международных документов и международных налоговых соглашений», в частности для «воздерживания» государств от установления в национальном налоговом законодательстве налоговых норм, устанавливающих льготные режимы налогообложения в целях осуществления недобросовестной налоговой конкуренции, а также ликвидации существующих налоговых правил и режимов, приводящих к формированию недобросовестной налоговой конкуренции.

Данные рекомендации, по оценке автора, не являются определенными в части установления пределов налоговой конкуренции, тем самым не раскрывают разницу между установлением льготного режима налогообложения в целях реализации налогового суверенитета и реализации мер и механизмов, обеспечивающих добросовестную налоговую конкуренцию, и установлением преференциального и иного режима налогообложения, способствующего недобросовестной налоговой конкуренции.

Также не совсем точно раскрывается, может ли налоговая юрисдикция, не входящая в перечень низконалоговых юрисдикций, осуществляющих недобросовестную налоговую конкуренцию, устанавливать налоговый режим, приводящий к образованию такой недобросовестной налоговой конкуренции. Если подобный налоговый режим устанавливается, означает ли это возможность расширения понятия недобросовестной налоговой конкуренции в том числе на деятельность налоговых юрисдикций, не входящих в перечень низконалоговых юрисдикций, по установлению льготного налогового режима, существенно отличающегося от условий и принципов добросовестного налогообложения и налогового администрирования в понимании и трактовках ОЭСР³¹.

Несмотря на то, что План БЕПС ОЭСР, документы, разъяснения и рекомендации ОЭСР (являющиеся нормами мягкого права) не дают прямого ответа на данные вопросы, Группа Европейской Комиссии ЕС – EU Code of Conduct for Business Taxation широко трактует принципы и характеристики недобросовестной налоговой конкуренции, формируя налоговую неопределенность на глобальном уровне, что будет рассмотрено далее в настоящем диссертационном исследовании.

В докладе «Продвижение налоговой конкуренции» («Promoting Tax Competition»), подготовленном Ричардом М. Хаммером (Richard M. Hammer), Председателем Комитета по налогообложению и фискальной политике Консультативного совета по бизнесу и предпринимательству ОЭСР (Committee on Taxation and Fiscal Policy Business and Industry Advisory Committee) и руководителем Комитета финансовых вопросов (Fiscal Affairs) Джеффри

³¹ Principles of Good Tax Administration. Principles of Good Tax Administration – Practice Note. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf> (дата обращения: 12.09.2017).

Оунсом (Jeffrey Owens)³², первоначально были заложены некоторые концептуальные основы и взгляды ОЭСР на добросовестную налоговую конкуренцию как экономическую сущность и налоговую конструкцию. Данные «взгляды» не идут в конфликт с принципами добросовестного налогообложения и концепцией недобросовестной налоговой конкуренции.

Как отмечается Ричардом М. Хаммером и Джеффри Оунсом, «для эффективной работы системы глобальной экономики необходимо регулирование, которое будет способствовать перемещению капитала для его более оптимального использования, при этом законные фискальные права национальных налоговых юрисдикций не должны нарушаться».

Как отмечено в докладе, для этих целей ОЭСР разрабатывает инструменты трансфертного ценообразования, налоговые правила в отношении цифровых товаров и услуг, правила устранения противоречий между налоговыми системами, путем закрепления специальных принципов международного налогообложения на уровне двусторонних налоговых договоров или многосторонних конвенций.

Все данные меры, по мнению Ричарда М. Хаммера и Джеффри Оунса, должны способствовать противодействию недобросовестной налоговой конкуренции и недобросовестным налоговым практикам, а также способствовать развитию добросовестной налоговой конкуренции. Отсутствие подобных мер может приводить к искажению конкурентной среды в связи с получением отдельными налогоплательщиками конкурентных финансовых преимуществ.

В докладе отмечается, что принципы ОЭСР, ограничивающие недобросовестные налоговые практики, способствуют прямолинейной и транспарентной налоговой конкуренции, более того, такую налоговую конкуренцию необходимо поощрять, так как она способствует экономически эффективному использованию капитала.

Авторы отмечают, что разрабатываемые ОЭСР меры не должны «рекомендовать установление минимальных ставок налогообложения прибыли и персонального налогообложения», а также «гармонизировать уровень налоговой нагрузки, устранять искусственно созданные и функционирующие холдинговые, инвестиционные, «юридические» и налоговые инструменты, влиять на трансграничные инвестиционные финансовые и нефинансовые потоки, при этом такие меры не должны ограничивать инструменты легального налогового планирования».

Таким образом, в докладе прослеживается достаточно определенная грань и дифференциация между добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренцией, которая

³² Promoting Tax Competition / Richard M. Hammer Chairman, Committee on Taxation and Fiscal Policy Business and Industry Advisory Committee ОЭСР и Jeffrey Owens, Head, Fiscal Affairs. URL: <https://www.oecd.org/tax/harmful/1915964.pdf>.

сводится к определению недобросовестной налоговой конкуренции через признаки причисления юрисдикции к офшорным низконалоговым или безналоговым юрисдикциям – налоговым гаваням, поощрения юрисдикциями использования глобальными налогоплательщиками механизмов оптимизации налогообложения в нарушение принципов легального налогового планирования. ОЭСР рекомендует в целях устранения недобросовестной налоговой конкуренции и содействия противодействию недобросовестной налоговой конкуренции осуществлять развитие и продвижение на международном уровне принципов добросовестного налогообложения и налогового администрирования.

Джеффри Оунс в цикле лекций по международному налогообложению в Нью-Йоркской школе права «Tax Competition: to Welcome or not?»³³ определяет добросовестную налоговую конкуренцию через совокупность действий конкурирующих налоговых юрисдикций, направленных на недопущение нарушений принципов добросовестного налогового администрирования и недопущений действий и мер недобросовестной налоговой конкуренции. Таким образом, Джеффри Оунс развивает тезисы доклада и рассматривает добросовестную налоговую конкуренцию как «конкуренцию государств за перемещение налоговой базы налогоплательщиков при сохранении систем транспарентности налогового режима, отказа от индивидуальных налоговых льгот с целью защиты национальной налоговой базы, базируясь на национальных и международных принципах налогообложения».

Некоторые западные специалисты сформировали собственный взгляд на понятие и сущность добросовестной налоговой конкуренции или «Fair tax competition», противопоставляя такую «добросовестную налоговую конкуренцию» – недобросовестной (harmful tax competition), базируясь в первую очередь на понятии и признаках недобросовестной налоговой конкуренции и ее свойствах, раскрытых ОЭСР, а также в вышеописанном Докладе Ричарда М. Хаммера и Джеффри Оунса.

Доктор юридических и экономических наук, профессор Вроцлавского Университета (Польша) Алиша Бродска (Alicja Brodzka) в своих исследованиях³⁴ попыталась определить понятие добросовестной налоговой конкуренции и выработать основные характерные черты и признаки, отличающие добросовестную налоговую конкуренцию от недобросовестной налоговой конкуренции. Обращаясь к базовым институтам и источникам, разрабатывающим понятия недобросовестной налоговой конкуренции, добросовестного налогообложения (преимущественно, нормы мягкого права ОЭСР) и налогового администрирования, автор

³³ Tax Competition: to Welcome or not? // The 16th Annual David R. Tillinghast Lecture on International Taxation, New York School of Law, 27.09.2011.

³⁴ Alicja Brodzka. Importance of fair tax competition in modern economies // Journal of International Scientific Publication Economy and Business. Vol 6. Part 2. URL: https://www.researchgate.net/publication/309415001_Importance_of_fair_tax_competition_in_modern_economies дата обращения: 10.03.2022)/

отмечает ряд особенностей. За основу исследования Алиша Бродска взяла Программу Министерства международного развития Великобритании совместно с Финансовой службой Королевства – Доклад 2007 DFID/FIAS «Programme on Promoting Investment, Growth, and Governance through Tax Systems» (2007)³⁵, которая устанавливает ряд руководящих принципов и правил по совершенствованию и развитию налоговой системы государства.

В частности, такие принципы и правила предполагают расширение налоговой базы путем снижения налоговых ставок для стимулирования экономической активности хозяйствующих субъектов при постепенном сокращении налоговых льгот и индивидуальных преференций, таких как специальные налоговые режимы, налоговые режимы в рамках инвестиционных контрактов. Согласно программе, в качестве общих мер рекомендуется улучшать налоговое администрирование путем упрощения нормативно-правового регулирования, оптимизации системы платежей налогов и сборов, поддержки и развития информационной системы взаимодействия органов налогового администрирования и налогоплательщиков. Также в качестве одной из мер рекомендуется устранять барьеры по корпоративной регистрации хозяйствующих субъектов.

ОЭСР рассматривает добросовестную налоговую конкуренцию с более широких подходов. В частности, согласно позиции ОЭСР «путь к созданию национальной налоговой системы, стимулирующей инвестиции и экономическое развитие, состоит в комбинации пониженных налоговых ставок и расширения налоговой базы». Пониженные налоговые ставки по налогу на прибыль привлекают хозяйствующие субъекты возможностью перенаправить свободные финансовые ресурсы, освобожденные от налогообложения, на инвестиционные цели, при этом расширение налоговой базы не приведет к снижению объемов фискальных поступлений в бюджеты налоговой юрисдикции.

По оценке автора, именно подобной правовой конструкцией и определяется режим добросовестной налоговой конкуренции в отношении перераспределения налоговой базы с последующим ростом налоговых поступлений за счет расширения налоговой базы, в отношении которой действуют преференциальные, стимулирующие меры.

ОЭСР отмечает необходимость придерживаться при налогообложении принципов прозрачности налоговых норм и регулирования, простоты взимания налогов и сборов, а также принципов справедливости налогообложения, которые понимаются ОЭСР как «уверенность налогоплательщика в том, что аналогичные хозяйственные операции налогоплательщиков

³⁵ DFID/FIAS Programme on Promoting Investment, Growth, Governance through Tax Systems 2007 // Taxation as State-Building. Reforming Tax Systems for Political Stability and Sustainable Economic Growth, A Practitioner's Guide, FIAS / The World Bank Group in collaboration with DFID. 2009.

приведут к взиманию аналогичного налогового бремени и, таким образом, налогообложение будет распределено между налогоплательщиками справедливым и надлежащим образом».

По оценке автора, данные принципы должны быть заложены в правовую конструкцию добросовестной налоговой конкуренции, поскольку именно прозрачность регулирования и отсутствие налоговой неопределенности, а также неопределенности в стабильности сроков действия регулирования затрудняют для налогоплательщиков перераспределение налоговой базы ввиду сложностей операционного, стратегического, финансового и коммерческого планирования в условиях неопределенности.

Таким образом, ОЭСР, а также DFID/FIAS рассматривают добросовестную налоговую конкуренцию через систему принципов, целей и задач налоговых юрисдикций, при этом не определяя единого понятия добросовестной налоговой конкуренции. Важно отметить, что добросовестная налоговая конкуренция может являться частью налоговой системы и добросовестного налогового администрирования, соответствовать принципам и стандартам ОЭСР, закрепленным в нормах мягкого права.

Стоит отметить, что помимо норм и рекомендаций ОЭСР, которые являются основой и базисом по определению и разграничению недобросовестной налоговой конкуренции и добросовестной налоговой конкуренции, существует надгосударственное регулирование квалификации конкурентных налоговых режимов, применимое для государств – членов ЕС.

Черный список «налоговых гаваней ЕС» («The European Union tax haven blacklist») – или официальный список налоговых юрисдикций, не предоставляющих раскрытие налоговой информации, оценивается государствами – членами ЕС как безусловный перечень «налоговых гаваней», подрывающих налоговую конкуренцию. Процессом мониторинга и анализа состояния налогового законодательства конкурирующих юрисдикций занимается специальное созданная Европейской Комиссией ЕС Группа – «The Code of Conduct group (business taxation)».

«The European Union tax haven blacklist» является частью стратегии ЕС в отношении налоговой конкуренции и необходим для продвижения международного налогового управления. Критерии отбора и квалификации налоговых юрисдикций основаны на налоговой прозрачности, справедливом налогообложении и внедрении минимальных стандартов БЕС ОЭСР, включая требования к уровню экономического присутствия для юрисдикций, у которых отсутствует корпоративное налогообложение на национальном уровне. Налоговые юрисдикции, указанные в «The European Union tax haven blacklist», Европейская комиссия ЕС квалифицирует в качестве налоговых юрисдикций, осуществляющих недобросовестную налоговую конкуренцию и отвечающих критериям «налоговых гаваней», не выполняющих концептуальные требования добросовестности, такие как прозрачность, добросовестность налоговой конкуренции, требования по имплементации юрисдикцией минимально допустимых

стандартов БЕПС ОЭСР, рассмотренных выше в рамках настоящего диссертационного исследования.

Перечень так называемых «non-cooperative jurisdictions» пересматривается (и может быть дополнен налоговыми юрисдикциями или дополнительными требованиями для исключения налоговой юрисдикции из списка) два раза в год и учитывает законодательные изменения и действующие налоговые режимы в юрисдикциях за пределами ЕС – то есть все иные иностранные налоговые юрисдикции в государствах и территориях.

В «черный список» («blacklist») включаются классические офшорные юрисдикции, в которых, как правило, отсутствует какой-либо режим корпоративного налогообложения прибылей, доходов, операций с капиталом, а также механизмы раскрытия (а также механизм обмена налоговой информацией) налоговой информации.

В «серый список» («grey-list») входят налоговые юрисдикции, в отношении которых Европейской Комиссией выявлены отдельные механизмы и налоговые режимы, направленные на осуществление недобросовестной налоговой конкуренции. Данные механизмы и налоговые режимы такие налоговые юрисдикции обязуются скорректировать для целей устранения критериев «non-cooperative jurisdictions» и, как следствие, критериев устранения элементов «недобросовестной налоговой юрисдикции».

Перечень критериев «non-cooperative jurisdictions» представлен в Приложении к Решению Европейской комиссии – «Council conclusions (8 November 2016) 13918/16 FISC 182 ECOFIN 99136», согласно которому Европейская Комиссия подтверждает свою приверженность борьбе с налоговыми злоупотреблениями, уклонением от уплаты налогов, которые подрывают налоговую базу государств – членов ЕС. В решении также определяются критерии, которые должны использоваться для отбора «non-cooperative jurisdictions». Также отмечается, что критерии могут быть скорректированы по мере необходимости с учетом эволюции международных стандартов борьбы с налоговыми злоупотреблениями.

Установленные решением критерии в целом соответствуют рассмотренной практике БЕПС ОЭСР по квалификации недобросовестных налоговых юрисдикций и состоят из критерия налоговой прозрачности, добросовестности налогообложения и обязанности имплементации антизлоупотребительных механизмов. Критерии представляют собой скорее практически используемый механизм реализации стандартов противодействия недобросовестной налоговой конкуренции и стандартов противодействия уклонению от уплаты налогов.

Решением также предусмотрен специальный регуляторный механизм, направленный на борьбу с «неофшорными» налоговыми режимами и механизмами, обладающими отдельными

³⁶ Council conclusions (8 November 2016) 13918/16 FISC 182 ECOFIN 991.

признаками налоговой недобросовестности. В частности, согласно пункту 2.1 Приложения к Решению, для соответствия налоговой юрисдикции требованиям добросовестности налоговая юрисдикция не должна иметь налоговых мер и режимов, рассматриваемых в качестве недобросовестных.

При этом не уточняются пределы допустимых «злоупотреблений» в таких мерах и налоговых режимах, что позволяет Европейской Комиссии рассматривать налоговые режимы через призму практики понимания и определения добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, а также при принятии решений учитывать политический аспект, не отраженный в нормативно-правовом регулировании (что, в частности, было продемонстрировано при включении Российской Федерации в «черный список non-cooperative jurisdictions», вне зависимости от выполнения требований по «донастройке» налогового режима специальных административных районов (далее – САР) и устранения недобросовестных практик из правовой конструкции режима САР и налогообложения МК в России).

Решение о включении конкретной налоговой юрисдикции в «черный» или «серый список» ЕС устанавливает: специальный режим предоставления дополнительной налоговой отчетности и установления дополнительных требований по контролю за операциями с лицами – налоговыми резидентами «non-cooperative jurisdictions»; запрет или ограничения на вычет из налоговой базы расходов резидентов по сделкам и операциям с резидентами из «non-cooperative jurisdictions». Режим предполагает повышенные ставки налогообложения пассивных доходов от источников в ЕС, ухудшающие условия действующих СОИДН, а также ограничения на освобождение от налогообложения дивидендов с применением правил «мажоритарного или стратегического участия», что приводит к существенному двойному налогообложению пассивных доходов (схожие последствия реализованы посредством включения Российской Федерацией недружественных стран в «черный список Минфина РФ» в соответствии с Приказом Минфина РФ от 05.06.2023 № 86Н).

Это реализовано в различных Директивах ЕС, а также в национальном налоговом законодательстве государств – членов ЕС и представляет собой целый пласт налогового регулирования, затрудняющего операции с резидентами таких юрисдикций и повышающего фискальное и административное бремя за счет совершения таких транзакций для налогового резидента³⁷. При этом налоговые резиденты ЕС обязаны применить хотя бы одну из

³⁷ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, Directive (EU) 2021/2101 of the European Parliament and of the Council of 24 November 2021 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches (Text with EEA relevance).

ограничительных мер и вправе определить прочие ограничительные механизмы по своему выбору с учетом существующего национального налогового законодательства.

Данное регулирование создавалось в первую очередь для защиты бюджетных интересов государств – членов ЕС от налоговых убежищ, низконалоговых офшорных юрисдикций, характеристики которых в качестве налоговых юрисдикций, применяющих недобросовестные механизмы налоговой конкуренции, в целом соответствуют позиции и квалификации ОЭСР. По мнению Джона Урри (John Urry)³⁸, примерно четверть государств мира подпадают под определение налогового убежища и, по оценкам исследований, «от четверти до трети мировых капиталов размещены в офшорных юрисдикциях». Джон Урри отмечает, что залог успеха налогового убежища кроется в его «физическом, виртуальном и «метафорическом» фасаде, обеспечивающем конфиденциальность, неподкупность, безопасность и секретность в вопросах размещения капитала». Джон Урри утверждает, что Швейцария является одним из наиболее успешных и долго существующих примеров формирования фасада налоговой гавани, в отличие от которой более классические налоговые гавани используют грубые инструменты недобросовестной налоговой конкуренции.

Тем не менее налоговые режимы недобросовестной налоговой конкуренции могут быть имплементированы и применяться государствами, не являющимися классическими офшорами или «квазиофшорами» (такими как Швейцария, устанавливающая существенные налоговые преференции для размещения капитала).

Отдельные налоговые режимы и механизмы таких государств могут иметь черты как налоговых режимов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, так и направленных на осуществление недобросовестной налоговой конкуренции. Механизмы, позволяющие включить налоговую юрисдикцию в «серые списки non-cooperative jurisdictions», по большому счету и позволяют реализовать ограничения в отношении налоговых юрисдикций, применяющих отдельные механизмы и меры, направленные на осуществление недобросовестной налоговой конкуренции, без ущерба торговым и инвестиционным отношениям с такой юрисдикцией, не являющейся классическим офшором.

Таким образом, регулирование, предусмотренное Council conclusions (8 November 2016) 13918/16 FISC 182 ECOFIN 991, можно квалифицировать как специальный, формальный механизм квалификации добросовестных и недобросовестных налоговых режимов путем мониторинга, выработки коллегиального решения с обращением к принципам и концепциям, изложенным в Representatives of the Governments of the Member States meeting within the Council

³⁸ Урри Дж. Офшоры (Offshoring). М. : ИД «Дело» РАНХиГС, 2017. 288 с. ISBN 978-5- 7749-1206-3.

of 1 December 1997 и концептуальным нормам мягкого права ОЭСР, в том числе шагам Плана БЕПС ОЭСР, раскрывающего правовую сущность недобросовестной налоговой конкуренции.

При этом стоит отметить, что инструмент введения отдельных налоговых мер противодействия в связи с включением налоговой юрисдикции в перечень «non-cooperative jurisdictions» является достаточно гибким правовым инструментом и позволяет налоговым юрисдикциям – странам ЕС выбирать не только набор мер и ограничений для установления инвестиционных барьеров для собственных налогоплательщиков по инвестированию в «non-cooperative jurisdictions», но и существенно отходить от правил и концептуальных стандартов Council conclusions (8 November 2016) 13918/16 FISC 182 ECOFIN 991 путем установления собственных мер противодействия, не предусмотренных наднациональным регулированием.

Это может позволить применять подобные меры противодействия, руководствуясь индивидуальными правовыми решениями или политической волей, а также национальным законодательством, имеющим превалирующую над «наднациональным» регулированием ЕС силу.

Базируясь на выработанных в российской и иностранной доктрине нормах мягкого права правовой конструкции налоговой конкуренции, добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции, принимая во внимание различные взгляды ученых на определение и правовые свойства налоговой конкуренции, а также различные подходы к формально-нормативной квалификации режимов налоговой конкуренции в рекомендательных документах ОЭСР (в том числе плана БЕПС ОЭСР), решениях и нормативных актах Европейской Комиссии, автор хотел бы предложить в настоящем диссертационном исследовании определение налоговой конкуренции, а также сформировать собственную позицию о целях и объектах налоговой конкуренции.

Предложенное автором определение базируется на рассмотренной доктрине и во многом опирается на текущее теоретическое понимание понятия и сущности недобросовестной налоговой конкуренции. Принимая во внимание большое количество теоретических исследований в современной российской правовой науке, а также экономических исследований по теме недобросовестной налоговой конкуренции, глубокое теоретическое изучение данного понятия в праве может помочь в формулировании правовой дефиниции и определения сущности налоговой конкуренции. По мнению автора, определение налоговой конкуренции в теории права необходимо для выявления ключевых правовых характеристик и свойств налоговой конкуренции как правового института для разграничения инструментов налоговой конкуренции и налоговых инструментов стимулирования экономики, что необходимо для разработки законодательства о преференциальных налоговых режимах и налоговых льготах.

Налоговая конкуренция может быть определена как экономико-правовое явление, которое выражается в установлении суверенным государством (налоговой юрисдикцией) налогового режима, предоставляющего налогоплательщикам преференциальные налоговые условия по сравнению с налоговым режимом любой иной, конкурирующей налоговой юрисдикции, с целью стимулирования использования такими налогоплательщиками публично-правовых механизмов для перемещения налоговой базы (перераспределения налоговой базы) в такое государство (налоговую юрисдикцию).

Цель налоговой конкуренции заключается в перераспределении посредством нормативно-правового регулирования за счет контролируемых государством правовых механизмов налоговой базы корпоративных и «индивидуальных» налогоплательщиков в налоговую юрисдикцию, предусматривающую преференциальный режим налогообложения по сравнению с иной, конкурирующей налоговой юрисдикцией без ущерба фискальным интересам юрисдикции.

При этом в рамках имплементации налоговых режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, могут преследоваться и реализовываться цели по стимулированию отраслей экономики, отдельных индустрий и направлений экономического и социального развития (например, через исключительно налоговое регулирование или комплексное нормативно-правовое регулирование), в том числе стимулирование сектора ИТ, информационных технологий и стимулирование экономической деятельности компаний ИТ-сектора и сектора высоких технологий.

Стимулирующую экономическую отрасль цель может преследовать налоговый режим, в том числе направленный на осуществление налоговой конкуренции, однако, по оценке автора, принимая во внимание правовую сущность налоговой конкуренции, непосредственная цель налоговой конкуренции как правового явления заключается именно в перераспределении в конкурирующую юрисдикцию налоговой базы налогоплательщиков без ущерба непосредственно фискальным интересам пополнения государственного бюджета налоговыми доходами.

Таким образом, фискальная цель по перераспределению налоговой базы в налоговую юрисдикцию является основной и преобладающей целью осуществления налоговой конкуренции, целью имплементации механизмов налоговой конкуренции. По мнению автора, отдельные научные исследования ошибочно определяют цель налоговой конкуренции через стимулирующие функции налогов, что не в полной мере отражает сущность налоговой конкуренции.

Важно, чтобы объект правоотношений по поводу налоговой конкуренции соотносился с устоявшимся в налоговой теории объектом налоговых правоотношений.

Объект налоговых правоотношений состоит в определенных нормах права, связях между субъектами налоговых отношений – налогоплательщиками, налоговыми органами и иными субъектами налоговых отношений в широком понимании и толковании. Согласно доктрине, в широком толковании объектом налоговых правоотношений являются финансовые правоотношения, возникающие в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, привлечения к административной и иной ответственности³⁹.

По оценке автора, **объектом правоотношений** по поводу налоговой конкуренции являются общественные отношения, возникающие в процессе формирования суверенными государствами – налоговыми юрисдикциями (или иными фискальными суверенами при внутригосударственной налоговой конкуренции) налогового режима в налоговой системе, в результате чего устанавливаются преференциальные налоговые условия и реализуются права такого государства (налоговой юрисдикции) на налогообложение налоговой базы, в результате перераспределения прав на налогообложение. Таким образом, правоотношения по поводу налоговой конкуренции являются по своей сути государственно-правовыми правоотношениями в сфере финансового нормотворчества.

То есть, по своей сути, правоотношениями по поводу налоговой конкуренции выступают не налоговые правоотношения, а только государственно-правовые правоотношения, возникающие в процессе установления и введения налогов (с учетом всех правовых особенностей и комплексного налогового регулирования) в рамках имплементации налогового режима, налоговых механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции (в том числе при заключении международных договоров в сфере налогообложения).

Также, по оценке автора, объектом правоотношений по поводу налоговой конкуренции могут являться общественные отношения, цель которых заключается в установлении законодателем комплексного нормативно-правового регулирования режима, направленного на осуществление налоговой конкуренции, путем разработки и принятия совместно с налоговым регулированием – корпоративного, гражданского, административного и иного законодательства, устанавливающего необходимые правовые условия реализации механизмов налоговой конкуренции. То есть правоотношениями по поводу налоговой конкуренции могут являться государственно-правовыми правоотношениями в процессе нормотворчества и разработки и принятия комплексного нормативно-правового регулирования в различных отраслях законодательства.

³⁹ Налоговое право : учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. С. 106.

Таким образом, правоотношения по поводу налоговой конкуренции, по оценке автора, могут выходить за пределы классических государственно-правовых финансовых правоотношений, связанных с установлением и введением налогов.

Для развития теории налоговой конкуренции, по оценке автора, важно также определить субъекты налоговой конкуренции, а также субъекты правоотношений, возникающих по поводу налоговой конкуренции.

Классическая теория налогового права определяет субъекты налоговых правоотношений как лиц, поведение которых регулируется нормами налогового права, которые могут выступать участниками налоговых правоотношений, носителями субъективных прав и обязанностей, то есть обладать правосубъектностью и быть участниками налоговых правоотношений. К субъектам налоговых правоотношений относят налогоплательщиков, налоговые органы, налоговых агентов, иных участников налоговых, таможенных органов с соответствии со ст. 9 НК РФ⁴⁰. Государство в лице публичных органов, реализующих публичный интерес (например, в рамках правоотношений по установлению и введению налогов, органов исполнительной власти), исключено из перечня участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, согласно изменениям, внесенным в ст. 9 НК РФ, Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ.

Интересная теоретическая проблематика в связи с определением субъектов правоотношений по поводу налоговой конкуренции может возникать в вопросах: могут ли налогоплательщик, налоговый агент или налоговый орган являться субъектами правоотношений по поводу налоговой конкуренции, так как данные основные субъекты налоговых отношений непосредственно не влияют на имплементацию и действие механизмов налоговой конкуренции, направлений государственной политики (в том числе налоговой политики), осуществление налоговой конкуренции?

Согласно рассмотренным в настоящей главе тезисам экономической теории, которые прослеживаются в экономических работах, посвященных налоговой конкуренции, налоговая конкуренция реализуется единолично и выражается с помощью принятия индивидуальных решений публичных органов власти по установлению, изменению нормативно-правового регулирования для целей осуществления налоговой конкуренции.

По оценке автора, правоотношения, которые могут возникать по поводу налоговой конкуренции, связаны с функционированием органов государственной власти (субъектов, определяющих решения и акты государства), обладающих налоговым суверенитетом, позволяющим им влиять на налоговое законодательство как основной правовой механизм

⁴⁰ Там же. С. 108.

налоговой конкуренции. Однако такие правоотношения не являются налоговыми правоотношениями, а являются, по своей сущности, государственно-правовыми правоотношениями, субъектами которых выступают государственные органы власти в процессе разработки и принятия нормативных актов, регулирующих установление и изменение налоговых режимов налоговой конкуренции. Такие государственно-правовые, финансовые правоотношения направлены на реализацию публичного интереса по перераспределению налоговой базы и национальную налоговую юрисдикцию, и защиту такой налоговой базы.

Соответственно, субъектами налоговой конкуренции могут являться только публичные органы государственной власти, обладающие правами на установление, изменение и поддержание налогового режима налоговой юрисдикции, формирование налоговой политики, направленной на осуществление налоговой конкуренции.

В рамках имплементации механизмов налоговой конкуренции, конкретных регуляторных мер, которые направлены на осуществление налоговой конкуренции, налогоплательщики, налоговые органы и налоговые агенты выступают скорее как субъекты конкретных налоговых отношений – например, налоговых отношений по поводу применения налоговых льгот, проведения налоговых проверок корректности использования налоговых льгот, правоотношений по поводу оспаривания правомерности применения налоговых льгот и иных налоговых правоотношений, которые подразумеваются мерами и механизмами налоговой конкуренции.

Непосредственная задача субъектов налоговой конкуренции – публичных органов конкурирующих налоговых юрисдикций состоит в формировании таких мер и механизмов, регулирующих классические налоговые правоотношения, которые будут осуществлять налоговую конкуренцию, экономический эффект от которых и будет покрывать цели и задачи налоговой конкуренции по перераспределению налоговой базы налогоплательщиков.

Некоторые ученые пытались определить и охарактеризовать субъекты налоговой конкуренции. Например, Н.В. Герасименко определил основные субъекты международной налоговой конкуренции⁴¹ (а не налоговой конкуренции в целом) как «государства (налоговые юрисдикции) в лице своих национальных правительств и налоговых администраций». Стоит отметить, что в данной работе Н.В. Герасименко не определял субъекты правоотношений по поводу налоговой конкуренции и не давал оценок правовой сущности правоотношений при применении режима налоговой конкуренции.

⁴¹ Герасименко Н.В. Международная налоговая конкуренция: правовой аспект // Современная конкуренция. 2007. № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnaya-nalogovaya-konkurenciya-pravovoy-aspekt> (дата обращения: 11.01.2023).

Данное определение может быть трансформировано в определение субъектов налоговой конкуренции, которыми являются государства и территории, обладающие налоговым суверенитетом, а также их соответствующие налоговые администрации.

А.В. Дюжев⁴² рассматривает субъектов налоговой конкуренции как «лиц и группу лиц», которые ведут борьбу за объекты налоговой конкуренции, которыми являются налоговые ресурсы. Ученый отмечает, что основными субъектами налоговой конкуренции являются «различные уровни государственной власти».

Налогоплательщики не вступают с органами публичной власти, ответственными за определение налогового режима, определение налоговой политики и реализацию налоговых механизмов, способствующих налоговой конкуренции, в налоговые правоотношения. Некоторые отношения между органами публичной власти и налогоплательщиками могут являться производными от отношений по поводу налоговой конкуренции, тем не менее сами по себе такие отношения не могут быть охарактеризованы как правоотношения по поводу налоговой конкуренции.

Примерами таких общественных отношений могут быть отношения в рамках консультаций органов публичной власти с крупными налогоплательщиками, предпринимательским сообществом по поводу отдельных законодательных мер, способствующих налоговой конкуренции, методически-научные мероприятия в рамках взаимодействия налоговых администраций и налогоплательщиков по применяемым методам налогового планирования, конференции по международному налогообложению с участниками-налогоплательщиками, налоговыми органами и налоговыми администрациями. Более того, рассмотренные общественные отношения между налоговыми органами не регламентированы нормами права и не могут быть охарактеризованы как правоотношения.

Таким образом, субъектами отношений по поводу налоговой конкуренции, по оценке автора, могут являться только органы публичной власти, которые обладают компетенцией или полномочиями по установлению налогового режима, предоставляющего преференциальные налоговые условия, в результате чего осуществляется перераспределение налоговой базы в конкурирующую налоговую юрисдикцию путем реализации прав на налогообложение. Правоотношения по установлению режимов налоговой конкуренции такими суверенными государствами – налоговыми юрисдикциями путем разработки и принятия норм права являются, по мнению автора, государственно-правовыми правоотношениями с целью

⁴² Дюжев А.В. Правовые основы применения налоговой конкуренции // Вопросы современной юриспруденции. 2015. № 12 (51). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovye-osnovy-primeneniya-nalogovoy-konkurentsii> (дата обращения: 14.01.2022).

достижения публичных интересов по защите налоговой базы и стимулирования роста налоговых доходов. Субъектами таких правоотношений являются органы публичной власти.

По мнению автора, как таковые налоговые правоотношения, существующие в рамках правовой концепции налоговой конкуренции, могут формироваться только в процессе использования налогоплательщиками льгот и преференций, предоставленных соответствующими режимами, направленными на налоговую конкуренцию, а также в процессе осуществления налоговыми органами налогового контроля и налогового администрирования таких налогоплательщиков (в том числе в рамках осуществления налогового контроля злоупотребления использованием механизмов налоговой конкуренции с целью уклонения от налогообложения). Субъектами таких налоговых правоотношений (правоотношений по поводу использования механизмов налоговой конкуренции), по оценке автора, могут являться налогоплательщики и налоговые органы.

Определение понятия и сущности налоговой конкуренции, а также определение целей и объектов налоговой конкуренции, субъектов налоговой конкуренции было использовано в настоящем диссертационном исследовании для целей разработки правовой конструкции налоговой конкуренции, а также при подготовке автором предложений по изменению налогового законодательства, базирующихся на анализе отдельных механизмов налоговой конкуренции и особенностей правовой конструкции налоговой конкуренции в российском налоговом законодательстве.

Важная задача налоговой теории заключается в отделении «недобросовестной налоговой конкуренции» от «добросовестной налоговой конкуренции». Для этих целей можно использовать теоретические наработки доктрины, источники мягкого права, раскрывающие понятие и характеристики недобросовестной налоговой конкуренции и механизмов противодействия недобросовестной налоговой конкуренции. Также можно использовать концептуальные документы и решения Европейской Комиссии ЕС по квалификации включения налоговой юрисдикции в «черные» или «серые» списки «non-cooperative jurisdiction» – государств и территорий, налоговый режим которых направлен на осуществление недобросовестной налоговой конкуренции.

Используя данные источники, можно вывести самостоятельный термин «налоговая конкуренция», но не в общем смысле, с помощью которого выделяется определенное экономико-правовое явление, а в частном смысле, как «вид добросовестной налоговой конкуренции» (по аналогии с понятием «fair tax competition», используемым в западной доктрине). Для определения налоговой конкуренции в частном смысле можно оттолкнуться от характеристик недобросовестной налоговой конкуренции.

Добросовестная налоговая конкуренция как самостоятельный вид налоговой конкуренции выделяется как российскими, так и иностранными специалистами и учеными. В частности, о необходимости отделять недобросовестную налоговую конкуренцию от добросовестной налоговой конкуренции писали Патриша Ламприв⁴³, Джеффри Оунс⁴⁴, Алиша Бродска⁴⁵, А.М. Пузин⁴⁶, Н.В. Герасименко⁴⁷.

Л.Н. Лыков⁴⁸ рассматривает два аспекта в проведении налоговыми юрисдикциями налоговых реформ – первый аспект заключается в «проблемах учета фактора недобросовестной налоговой конкуренции», второй аспект заключается в «проблеме изменения конкурентных позиций преимущественно в рамках международной добросовестной налоговой конкуренции».

Данные аспекты влияют на правовую структуру имплементации мер и механизмов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции в рамках налоговых реформ. При этом, как отмечает Л.Н. Лыков, «факторы добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренции принципиально отличаются, однако некоторые юрисдикции в рамках реализации собственной налоговой политики могут прибегать как к мерам недобросовестной конкуренции, так и к мерам добросовестной налоговой конкуренции», с чем ОЭСР посредством имплементации и контроля за соблюдением Шага 5 Плана БЕПС ОЭСР успешно борется, например, в части контроля за изменением налогового законодательства отдельными налоговыми юрисдикциями, устанавливающими существенные льготы по корпоративному налогообложению прибыли и доходов, капитала (например, такими юрисдикциями, как Ирландия, Кипр, Нидерланды).

Таким образом, налоговая конкуренция в частном смысле или «добросовестная налоговая конкуренция» может быть определена как «экономико-правовое явление, которое выражается в установлении суверенным государством (налоговой юрисдикцией) налогового режима, не противоречащего общепринятым принципам международного налогообложения и

⁴³ Patricia Lampreave. Fair tax competition vs. harmful tax competition. 2018. URL: <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2018/10/01/fair-tax-competition-vs-harmful-tax-competition> (дата обращения: 14.01.2022).

⁴⁴ Tax Competition: to Welcome or not? // The 16th Annual David R. Tillinghast Lecture on International Taxation, New York School of Law, 27.09.2011.

⁴⁵ Alicja Brodzka. Importance of fair tax competition in modern economies // Journal of International Scientific Publication Economy and Business. Vol 6. Part 2. URL: https://www.researchgate.net/publication/309415001_Importance_of_fair_tax_competition_in_modern_economies (дата обращения: 10.03.2022).

⁴⁶ Пузин А.М. Межгосударственная налоговая конкуренция: истоки и перспективы // Статистика и экономика. 2010. № 4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhgosudarstvennaya-nalogovaya-konkurenciya-istoki-i-perspektivy> (дата обращения: 11.01.2023).

⁴⁷ Герасименко Н.В. Международная налоговая конкуренция: правовой аспект // Современная конкуренция. 2007. № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnaya-nalogovaya-konkurenciya-pravovoy-aspekt> (дата обращения: 11.01.2023).

⁴⁸ Лыкова Л.Н. Налоговая конкуренция как фактор налоговых реформ в экономически развитых странах // Вестник Института экономики Российской академии наук. 2019. № 6. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-konkurenciya-kak-faktor-nalogovyh-reform-v-ekonomicheski-razvityh-stranah> (дата обращения: 11.01.2023).

учитывающего положения международных договоров (конвенций), норм мягкого права (в том числе рекомендательных документов ОЭСР), а также учитывающего налоговые интересы конкурирующей налоговой юрисдикции, определенные как на политическом, так и правовом уровне, предоставляющего налогоплательщикам преференциальные налоговые условия по сравнению с налоговым режимом любой иной, конкурирующей налоговой юрисдикции, с целью стимулирования использования такими налогоплательщиками публично-правовых механизмов для перемещения налоговой базы (перераспределения налоговой базы) в такое государство (налоговую юрисдикцию)».

Определение добросовестной налоговой конкуренции является абсолютным антиподом определения недобросовестной налоговой конкуренции и, в частности, предполагает установление государством налогового режима, не противоречащего общепринятым принципам международного налогообложения и учитывающего положения международных договоров (конвенций), норм мягкого права (в том числе рекомендательных документов ОЭСР), а также учитывающего налоговые интересы конкурирующей налоговой юрисдикции, определенные как на политическом, так и правовом уровне.

Согласно авторскому определению, недобросовестная налоговая конкуренция представляет собой экономико-правовое явление, которое выражается в установлении суверенным государством (налоговой юрисдикцией) налогового режима, противоречащего общепринятым принципам международного налогообложения и квалифицируемого как недобросовестная (вредоносная) налоговая практика в соответствии с Планом БЕПС ОЭСР, предоставляющего налогоплательщикам преференциальные налоговые условия по сравнению с налоговым режимом любой иной, конкурирующей налоговой юрисдикции, с целью стимулирования использования такими налогоплательщиками публично-правовых механизмов для перемещения налоговой базы (перераспределения налоговой базы) в такое государство (налоговую юрисдикцию).

В определении как добросовестной налоговой конкуренции, так и недобросовестной налоговой конкуренции «суверенное государство (налоговая юрисдикция), устанавливающее налоговый режим, противоречащий общепринятым принципам международного налогообложения и квалифицируемый как недобросовестная (вредоносная) налоговая практика», может быть обозначено как «офшорная юрисдикция» или «государство, признанное офшорной юрисдикцией».

Данное определение, по оценке автора, является комплексным и подчеркивает принципиальные различия между добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренцией, выработанные в доктрине и сформированные в существующем нормативно-правовом регулировании. При этом существует как доктринальное, так и легальное

определение офшорной юрисдикции, что ликвидирует трудности в понимании сути данной дефиниции.

Помимо оценки добросовестной налоговой конкуренции как публично-правового механизма, для реализации которого необходимо изменить юридические элементы состава налогов, уже составляющих часть налоговой системы, а также дополнить налоговую систему новыми видами налогов, новыми налоговыми механизмами, данное понятие также раскрывает сущность добросовестной налоговой конкуренции через ее направленность на экономическое развитие налоговой юрисдикции при соблюдении принципов и норм национального законодательства, а также международных соглашений.

Возможно, наличие в определении «офшорной юрисдикции» может быть расценено как спорное ввиду того, что перечень подобных юрисдикций с точки зрения, например, российского законодательства может измениться, а также ввиду того, что определение офшорной юрисдикции для целей российского законодательства является простым фактом включения государства и территории в соответствующие подзаконные акты Минфина РФ, ФНС РФ и Центрального банка РФ⁴⁹.

Однако, по оценке автора, сохранение данного термина в дефиниции добросовестной налоговой конкуренции необходимо ввиду того, что инструменты, использующиеся данными юрисдикциями, непосредственно отражают их направленность на недобросовестную налоговую конкуренцию. Исключения налоговой юрисдикции из перечня офшорных территорий может свидетельствовать о соблюдении такой юрисдикцией принципов добросовестного налогообложения в рамках стандартов ОЭСР и национальных стандартов, налогового администрирования, то есть исключения из нее элементов проявления недобросовестной налоговой конкуренции.

Сущность добросовестной налоговой конкуренции фактически сводится к ее определению как налоговой конкуренции, отличной от недобросовестной, и ее отдельных признаков, определенных ОЭСР в докладе *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue* и Шаге 5 БЕПС ОЭСР, то есть налоговой конкуренции государства при соблюдении им существующих и применимых принципов налогообложения, соответствующих национальному законодательству и международным налоговым соглашениям, а также нормам мягкого права. Аналогичный подход может быть применен в определении добросовестной налоговой

⁴⁹ Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н (ред. от 02.11.2017) «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» (Зарегистрировано в Минюсте России 03.12.2007 № 10598), Указание Банка России от 07.08.2003 № 1317-У (ред. от 18.02.2014) «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)».

конкуренции как налоговой конкуренции, отличной от недобросовестной налоговой конкуренции, квалифицирующей Европеекой Комиссией и Группой «The Code of Conduct group (business taxation)».

Таким образом, важно отделять недобросовестную налоговую конкуренцию от добросовестной налоговой конкуренции как конкуренции налоговых юрисдикций и территорий, не являющихся офшорными (или «суверенными государствами (налоговыми юрисдикциями), устанавливающими налоговый режим, противоречащий общепринятым принципам международного налогообложения и квалифицируемый как недобросовестная (вредоносная) налоговая практика», согласно предложенному определению), для целей определения самостоятельных механизмов налоговой конкуренции, правового регулирования, касающегося добросовестной налоговой конкуренции, выявления правовых институтов такой налоговой конкуренции, для целей оценки правовой конструкции налоговой конкуренции, а также для целей определения экономических предпосылок образования добросовестной налоговой конкуренции и предоставления экономической оценки данному явлению как с позиций международной экономики и процессов глобализации рынков и инвестиционных отношений, так и с макроэкономических позиций.

Подобное разделение между добросовестной и недобросовестной налоговой конкуренцией на теоретическом уровне необходимо:

1) для оценки существующих механизмов как добросовестной, так и недобросовестной налоговой конкуренции с точки зрения возможности их имплементации применения налоговыми юрисдикциями. Важно осуществлять подобное разграничение, поскольку оно позволяет определить пределы налогового регулирования и пределы имплементации механизмов, мер и налоговых режимов, которые не будут использовать вредоносные налоговые практики, то есть осуществлять недобросовестную налоговую конкуренцию;

2) определения необходимых правовых средств и правовой конструкции добросовестной налоговой конкуренции, которые могут быть использованы для развития добросовестной налоговой конкуренции в государстве и защиты национальной налоговой базы без ущерба для национальной экономики и отдельных рынков, отраслей, а также без ущерба для торговых и инвестиционных трансграничных экономических связей;

3) развития собственного теоретического аппарата добросовестной налоговой конкуренции, что позволит определить место налоговой конкуренции в системе налогового права, раскрыть методы, механизмы и правовые меры реализации целей и задач налоговой конкуренции, что также позволит определить необходимую правовую конструкцию налоговой конкуренции с учетом целей и задач налоговой конкуренции.

В современной доктрине существуют разные взгляды правоведов и экономистов на классификацию налоговой конкуренции. Можно сказать, что в теории не существует единого взгляда и подхода к классификации налоговой конкуренции и к терминологическому аппарату. В доктрине выделяют некоторые классификации налоговой конкуренции.

По соблюдению общепринятых принципов и норм международного налогообложения налоговую конкуренцию разделяют на добросовестную и недобросовестную налоговую конкуренцию. Классификация налоговой конкуренции на добросовестную налоговую конкуренцию и недобросовестную налоговую конкуренцию, по оценке автора, является важным элементом построения правовой конструкции налоговой конкуренции и важным элементом определения теоретического базиса добросовестной налоговой конкуренции. Такая классификация обусловлена выработанными принципами БЕПС ОЭСР, Директивами и Решениями ЕС, Европейской Комиссии по определению признаков недобросовестной налоговой конкуренции и определения соотношения между недобросовестными практиками и добросовестными налоговыми режимами. ОЭСР и Акты ЕС, развивая концепцию недобросовестной налоговой конкуренции, признаки недобросовестной налоговой конкуренции и сущность недобросовестной налоговой конкуренции, позволили российским и зарубежным авторам отмечать основные черты и характеристики добросовестной налоговой конкуренции, выделив ее в качестве отдельного экономико-правового явления.

Налоговую конкуренцию классифицируют на межгосударственную налоговую конкуренцию, или, как ее именуют отдельные авторы, «международную налоговую конкуренцию», и региональную, межрегиональную (или внутригосударственную) и местную налоговую конкуренцию. Межгосударственная налоговая конкуренция состоит в налоговой конкуренции путем установления налогового режима и налоговой системы самостоятельными государствами и (или) территориями, которая ведет к перераспределению налоговой базы между государствами (территориями), при этом такие государства (территории) обладают полной налоговой самостоятельностью, имеют налоговый суверенитет.

Региональная (внутригосударственная) налоговая конкуренция представляет собой конкуренцию путем установления налогового режим и налоговой системы органами публичной власти субъекта или специальной территории внутри государства, которые ведут к перераспределению налоговой базы между такими субъектами и (или) специальными территориями внутри государства. При этом налоговый суверенитет таких субъектов может быть частично ограничен. Местная налоговая конкуренция имеет аналогичные с региональной характеристики и представляет собой конкуренцию путем установления налогового режима и налоговой системы органами местного самоуправления, которые ведут к перераспределению

налоговой базы между местным бюджетом и конкурирующими бюджетами бюджетной системы внутри налоговой юрисдикции государства.

Выше перечислены основные классификации налоговой конкуренции, которые выделяются в доктрине. Данные классификации используются авторами лишь для целей определения более точного предмета теоретического исследования. В доктрине также выделяют горизонтальную и вертикальную налоговую конкуренцию в зависимости от уровней налоговой конкуренции.

Вертикальная налоговая конкуренция представляет собой конкуренцию за налоговые полномочия между всеми уровнями государственной власти. Горизонтальная налоговая конкуренция состоит в конкуренции за налоговую базу, налоговые ресурсы между органами власти одного уровня.

Вертикальная налоговая конкуренция представляет собой борьбу публичных органов власти за объем налоговых полномочий, а также компетенций в сфере налогового контроля, контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов. Такая налоговая конкуренция сводится к административной борьбе за управленческую функцию, которая не направлена непосредственно на перераспределение налоговой базы, привлечение дополнительных налоговых ресурсов. По оценке автора, вертикальная налоговая конкуренция представляет собой своеобразную форму административной, политической конкуренции.

Такая налоговая конкуренция, по оценке автора, не является частью налоговых и более широких финансовых правоотношений, а представляет собой соперничество в части государственного и муниципального управления. Таким образом, специфика данной налоговой конкуренции должна рассматриваться в комплексе с административно-правовой проблематикой межведомственной конкуренции и не должна являться предметом исследования существа и правовой конструкции налоговой конкуренции как института налогового права. Горизонтальная налоговая конкуренция, с учетом выделяемых авторами характеристик, как было указано выше, в целом соответствует правовой сущности региональной налоговой конкуренции.

Принимая во внимание правовые особенности и характеристики налоговой конкуренции, проанализированные в рамках изучения и анализа доктрины и применяемых налоговыми юрисдикциями механизмов налоговой конкуренции, можно предложить некоторые другие классификации, которые можно считать дополнительными, второстепенными.

Классификация по правовым механизмам, использующимся в налоговой конкуренции (такая классификация применима только для межгосударственной, международной налоговой конкуренции). В соответствии с данной классификацией налоговая конкуренция может подразделяться в зависимости от применяемых государствами правовых механизмов в

установлении режима налогообложения, стимулирующего налоговую конкуренцию. В соответствии с таким основанием классификации выделяют: 1) налоговую конкуренцию с использованием национального законодательства; 2) налоговую конкуренцию с использованием двухсторонних международных договоров, регулирующих вопросы налогообложения; 3) налоговую конкуренцию с использованием механизмов многосторонних налоговых соглашений.

Также стоит выделить классификацию в зависимости от предмета отношений, регулируемых законодательством, с помощью которого реализуются механизмы налоговой конкуренции.

В соответствии НК РФ⁵⁰ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации. К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено настоящим НК РФ.

Также налоговое законодательство применяется к отношениям по установлению, введению и взиманию страховых взносов за исключением отношений по установлению и взиманию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения.

При этом механизмы налоговой конкуренции могут охватывать и прочие фискальные, «парафискальные», социальные и таможенные платежи, которые не регулируются налоговым законодательством.

По мнению автора, таким образом, важно выделить следующую классификацию налоговой конкуренции: 1) налоговая конкуренция, при которой реализуются меры и правовые механизмы, направленные только на налоговые правоотношения; 2) налоговая конкуренция, при которой реализуются меры и правовые механизмы, направленные на правоотношения по поводу прочих фискальных, парафискальных, социальных и таможенных обязательных платежей, односторонне установленных публичным субъектом.

Важно отметить, что предложенные автором классификации базируются на правовой сущности института налоговой конкуренции, выработанном понятии налоговой конкуренции, правовой конструкции, предложенных целях и задачах налоговой конкуренции. Экономической

⁵⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 03.08.1998. № 31. Ст. 2.

наукой могут быть предложены другие классификации в зависимости от направлений исследования такой, в том числе экономической категории, как налоговая конкуренция.

Таким образом, по результатам данного параграфа определено понятие налоговой конкуренции, понятие добросовестной налоговой конкуренции, определен предмет налоговой конкуренции, определена правовая сущность добросовестной налоговой конкуренции, выделена цель налоговой конкуренции, рассмотрена и предложена собственная классификация видов налоговой конкуренции, а также найдены причины (на теоретическом и практико-ориентированном уровне) и заложены основы того, что добросовестная налоговая конкуренция должна рассматриваться как самостоятельное явление от недобросовестной налоговой конкуренции и недобросовестных налоговых практик в правовой науке и при проведении юридических исследований.

§2. Концепция налоговой конкуренции и правовые механизмы налоговой конкуренции

Важно рассмотреть отдельный институт налоговой конкуренции, а также добросовестной налоговой конкуренции через теоретические основы налоговых правоотношений, в том числе через трактовки некоторых базовых теоретических правовых категорий налогового права для поиска соотношения таких категорий и налоговой конкуренции, добросовестной налоговой конкуренции.

Понимание соотношения налоговой конкуренции и добросовестной налоговой конкуренции с такими теоретическими категориями имеет как научное, так и практическое значение.

Научное значение поиска соотношений состоит в определении института налоговой конкуренции в системе налоговых правоотношений, что позволит определить его правовые свойства и характеристики и позволит углубиться в изучение подобного явления с позиций налогового права в отрыве от экономической теории. Практическое значение поиска соотношений налоговой конкуренции, добросовестной налоговой конкуренции с правовыми категориями налогового права также имеет важное значение ввиду возможности определить наиболее подходящие правовые механизмы применения налоговой конкуренции, которые будут отвечать принципам и нормам российского и международного налогового права, а также не приводить к правовым конфликтам внутри как российской налоговой системы, так и на уровне международных налоговых отношений.

В рамках настоящего параграфа автор хотел бы проанализировать и отразить современный взгляд ученых на такие базовые правовые категории для определения их

соотношения с налоговой конкуренцией, как 1) налоговое право и его место в системе отраслей права – для понимания того, к какой отрасли права может относиться институт налоговой конкуренции; 2) правовой механизм налогообложения, налоговая система и налоговый режим – для понимания того, как налоговая конкуренция влияет на налоговый режим, построение и изменение налоговых систем, какие правовые механизмы могут использоваться в налоговой конкуренции; 3) налоговая политика и влияние налоговой конкуренции на формирование налоговой политики и ее осуществление.

В соответствии со статьей 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в России, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Отношения по установлению налогов, определению или изменению существенных элементов юридического состава налога возникают между органами государственной законодательной и исполнительной власти⁵¹.

Налогоплательщик не участвует в налоговых правоотношениях по установлению, введению налогов и не осуществляет влияние на определение элементов юридического состава налогов.

Налогоплательщик «появляется» в налоговых правоотношениях в процессах взимания налогов, осуществления налогового контроля, обжалования решений налоговых органов, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Суть налоговых правоотношений сводится к подчинению их участников – и налоговых органов, и налогоплательщиков, налоговому закону⁵².

Основным методом правового регулирования является метод властных предписаний, его суть сводится к тому, что права и обязанности участников налоговых правоотношений определяются законами и другими актами государственных органов власти, и налогоплательщик, осуществляя предпринимательскую деятельность, не может влиять на величину и особенности налогообложения⁵³. Диспозитивный элемент также присутствует в современных налоговых правоотношениях, однако его значение пока сравнительно невелико.

В настоящий момент в законодательстве отсутствует легальное определение налогового режима. Классическая теория права⁵⁴ определяет правовой режим как «порядок регулирования, который выражен в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание

⁵¹ Налоговое право : учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М. : Пепеляев Групп, 2020. 796 с. С. 179.

⁵² Там же. С. 178.

⁵³ Там же. С. 179.

⁵⁴ Теория права / С.С. Алексеев. Изд. 2-е, перераб. и дополн. М. : БЕК, 1995. 320 с.

взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязываний, и создающих особую направленность регулирования». Л.А. Морозова⁵⁵ трактует понятие «правовой режим» как «результат регулятивного воздействия на общественные отношения системы (определенного набора) юридических средств, присущих конкретной отрасли права и обеспечивающих нормальное функционирование данного комплекса общественных отношений».

А.А. Шахматьев⁵⁶ считает, что в любом юридическом исследовании понятие «правовой режим» помогает «осветить особенности различных отраслей права, рассмотреть действующие средства правового регулирования отрасли в общем и отдельные элементы в частности». А.А. Шахматьев пытается охарактеризовать налоговый режим в качестве специального отраслевого правового режима и определяет следующие признаки: а) налоговый режим базируется на принципах, основных началах и концептуальных идеях налогового права; б) представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих налоговые отношения. При этом такие правовые нормы формализуются в особом пласте законодательства – кодифицированном законодательстве о налогах и сборах; в) основывается на императивном методе правового регулирования с доминированием позитивных норм, базирующихся на неравенстве субъектов налоговых отношений; г) включает в себя специальные юридические инструменты (средства) регулирования, механизмы юридического воздействия, способы защиты прав.

В теории рассматривается налоговый режим как внутриотраслевая категория. В частности, Н.С. Иващенко⁵⁷ определяет налоговый режим как «особый порядок правового регулирования налоговых отношений (закрепленный в нормативных правовых актах о налогах и сборах), выражающийся в определенном сочетании правовых средств, создающих специальные условия для обеспечения нормального функционирования налоговых отношений в целях удовлетворения интересов государства в налоговых поступлениях в бюджет и интересов налогоплательщиков в соразмерном налоговом бремени».

А.А. Шахматьев также пытается дать узкое понятие налоговому режиму, определяя его как «комплексное юридическое явление, взаимосвязь юридических положений, определяющих характер общественных отношений, условия налогообложения, порядок определения элементов налога и статуса участников правоотношений».

Решение вопроса о месте налогового права и налогового законодательства в правовой системе и, в частности, определение места налогового права в сложившейся системе отраслей

⁵⁵ Морозова Л.А. Конституционное регулирование в СССР. М., 1985. С. 123.

⁵⁶ Шахматьев А.А. Категория «Режим» в правовом механизме налогообложения // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2009. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kategoriya-rezhim-v-pravovom-mehanizme-nalogooblozheniya> (дата обращения: 11.01.2023).

⁵⁷ Иващенко Н.С. Понятие и виды налогового режима : дис. ... канд. юрид. наук. // Рос. правовая акад. М-ва юстиции РФ. М., 2007.

права необходимо для понимания того, институтом какой отрасли права является налоговая конкуренция и ее отдельные элементы.

В современной теории данный вопрос по-прежнему сопровождается множеством теоретических споров. В доктрине существуют разные мнения⁵⁸, согласно которым налоговое право является самостоятельной отраслью или не является самостоятельной отраслью права, представляя из себя отрасль законодательства. Также существуют более компромиссные позиции, что налоговое право не является самостоятельной отраслью права, а является подотраслью финансового права.

Настоящая диссертационная работа не ставит целью определить место налогового права в системе отраслей права, а также определить степень самостоятельности налогового права как отдельной отрасли права. В рамках настоящего диссертационного исследования автор базировался на понимании налогового права как подотрасли финансового права.

Проблематику определения институтов налоговой конкуренции, принадлежащих к отрасли финансового или налогового права, нельзя разрешить без определения места налогового права и налогового регулирования в системе отраслей права. Налоговая конкуренция, как институт налогового права, будет относиться, рассматриваться и регулироваться или отраслью финансового права и его отдельной подотраслью налогового права, или же самостоятельной отдельной отраслью налогового права.

В настоящий момент отсутствует легальное понятие «налоговая система», а также понятие «система налогов». В соответствии с позицией С.Г. Пепеляева⁵⁹ понятие «налоговая система» необходимо отличать от понятия «система» налогов. Система налогов представляет собой совокупность отдельных налогов, обладающих организационно-правовым и экономическим единством, в то время как налоговая система является совокупностью установленных в государстве существенных условий налогообложения.

Существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему, являются принципы налогообложения, порядок установления и введения налогов, система налогов, порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами различных уровней, права и обязанности участников налоговых правоотношений, формы и методы налогового контроля, ответственность участников налоговых отношений, способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений. Согласно позиции С.Г. Пепеляева «налоговая система характеризует налоговый правопорядок в целом, в то время как система налогов является лишь отдельным элементом налоговой системы».

⁵⁸ Демин А.В. Налоговое право России: учеб. пособие.

⁵⁹ Налоговое право : учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 179.

Правовой механизм налогообложения осуществляется и реализуется посредством закрепления норм права, содержания и особенности реализации налоговых обязательств, а также реализации прав налогоплательщиков. Таким образом, правовой механизм налогообложения непосредственно реализуется через действия норм налогового законодательства. Важно отметить, что налог считается установленным с момента определения основных элементов состава налога (юридических элементов состава налога). Среди них – обязательные элементы юридического состава налога: объект, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления и порядок и сроки уплаты налога, а также факультативные элементы, например, налоговые льготы. Основной правовой механизм налогообложения реализуется через установление, изменение данных элементов юридического состава налога.

Налоговая политика представляет собой систему мер в области налогов и сборов, которая является составной частью финансовой политики государства и выражается в выборе системы налогов, установлении особенностей в определении отдельных элементов налогообложения⁶⁰.

Налоговая политика является частью стратегического развития государства и существует в рамках различных направлений социально-экономической политики. Концептуальные основы налоговой политики Российской Федерации определяются ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации»⁶¹. Конкретные меры налоговой политики на конкретный период, а также плановые периоды предусмотрены «Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на конкретный период, а также плановые периоды», подготовку которых осуществляет Министерство финансов РФ в соответствии со статьей 165 БК РФ⁶².

При подготовке Основных направлений налоговой политики учитываются Указы Президента РФ, определяющие национальные цели экономического и социального развития государства, а также Послания Президента РФ Федеральному Собранию РФ. Налоговая политика разрабатывается с учетом итогов бюджетной, налоговой и таможенной политики за предыдущие периоды. Целями Основных направлений налоговой политики являются: определение условий, используемых при составлении проекта бюджета на конкретный период, подходов к формированию бюджета, основных характеристик и прогнозируемых параметров бюджетов бюджетной системы России.

⁶⁰ Налоговая политика // Энциклопедия российского и международного налогообложения. М. : Юристъ. А.В. Толкушкин. 2003; Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Налоговая политика // Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. М. : ИНФРА-М, 1999. 479 с.

⁶¹ ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» от 28.06.2014 № 172-ФЗ // Российская газета. 03.07.2014. № 146.

⁶² Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2022). Ст. 165.

Важно отметить, что Основные направления налоговой политики выделяют несколько разделов, конкретизирующих отдельные меры и мероприятия налоговой политики, которые планируются к реализации Правительством РФ⁶³. В частности, к таким разделам можно отнести «Цели и задачи налоговой политики», «Анализ внутренних налоговых условий», «Меры налоговой политики по видам налогов», «Актуальные вопросы налогообложения на перспективу» – основные разделы, которые содержат конкретные меры и мероприятия налоговой политики.

По оценке автора, понятие «налоговая мера» или «мера в области налогообложения» в первую очередь может быть определена как часть налоговой политики, выражающаяся через реализацию налоговых механизмов. Налоговая мера является составной частью системы конкретных направлений, целей и задач публичных органов в области налогов и сборов, в области налоговой части финансовой политики государства.

Налоговая мера является комплексным экономико-правовым понятием, которое определяет нормативно-правовое регулирование отдельных механизмов налогообложения, а также экономические цели и задачи государства по формированию той или иной системы нормативно-правового регулирования налогообложения. При этом, на взгляд автора, важно преобразовывать меры налоговой политики в конкретные нормы права, определяющие элементы юридического состава налога, которые формируют налоговый режим, систему налогообложения, механизмы налогообложения, для квалификации таких мер в качестве элемента налоговой конкуренции.

Таким образом, формулируя теоретическую основу настоящей диссертационной работы, было важно определить, базируясь на вышеуказанном анализе теоретических позиций доктрины, понятие и сущность правового режима налогообложения, отраслевую принадлежность налогового права, соотношение налогового режима и налоговой конкуренции, налоговой системы и налоговой конкуренции.

Ниже будет раскрыто соотношение налоговой конкуренции и вышеуказанных правовых категорий, которые, в понимании автора, являются основными для целей настоящего диссертационного исследования. Отдельно автор попытается рассмотреть данные категории через их соотношение с добросовестной налоговой конкуренцией как видом налоговой конкуренции, рассматриваемым в настоящем научном исследовании.

В связи с ростом мобильности финансовых потоков налоговые администрации государств осознают, что налоговые режимы оказывают влияние на величину внутренних и

⁶³ «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов (утв. Минфином России)», «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» (утв. Минфином России).

внешних инвестиций, а также на налогооблагаемую в юрисдикции прибыль. Феномен налоговой конкуренции побуждает государства настраивать собственные налоговые режимы для бизнеса более привлекательным образом (как в абсолютном выражении для внутренних налогоплательщиков, так и в сравнении между юрисдикциями). Налоговая конкуренция как экономическая категория призвана способствовать и стимулировать экономическое развитие, создавать условия для функционирования и роста экономики.

Алиша Бродска отмечает⁶⁴, что глобализация современной экономики вынуждает государства предпринимать дополнительные защитные правовые и экономические меры по защите национальных налоговых баз, а также меры по созданию конкурентоспособного налогового режима, стимулирующего экономическое развитие. По мнению ученого, вопросы добросовестной налоговой конкуренции помогают создать условия, способствующие росту и улучшению стимулирующих функций экономики, а также способствуют стабильности экономического развития национальной экономики юрисдикции. При этом А. Бродска обращает внимание на соотношение и поиск баланса между мерами по формированию конкурентоспособной и справедливой налоговой системы, отвечающими потребностям добросовестной налоговой конкуренции, и мерами, приводящими к недобросовестной налоговой конкуренции и ее отдельным практикам. Налоговая конкуренция рассматривается автором и как «самостоятельное экономико-правовое явление», и как «оценка тех или иных механизмов в контексте работы системы и институтов международного налогообложения».

Важно отметить, что А. Бродска не конкретизировала конкретные правовые механизмы реализации экономических мер в рамках осуществления налоговой конкуренции и добросовестной налоговой конкуренции. При этом создание специального налогового режима, способствующего налоговой конкуренции, построение системы экономических мер, направленных на налоговую конкуренцию и, соответственно, определение стратегии и, в целом, налоговой политики государства невозможно без правовых механизмов налогообложения и построения всех элементов правовой конструкции налоговой конкуренции.

В западной литературе понимание целей и задач налоговой политики государства, соотношение такой налоговой политики и добросовестной налоговой конкуренции существенно расширилось. В частности, традиционное понимание сущности налоговой системы и роли налогообложения, которая заключается в обеспечении достаточных налоговых поступлений для финансирования государственных расходов при поддержании устойчивого бюджетного баланса и дефицита государственного долга, было несколько расширено,

⁶⁴ Alicja Brodzka. Importance of fair tax competition in modern economies // Journal of International Scientific Publication Economy and Business. Vol 6. Part 2. URL: https://www.researchgate.net/publication/309415001_Importance_of_fair_tax_competition_in_modern_economies дата обращения: 10.03.2022).

базируясь на развитии принципов добросовестной налоговой политики и добросовестной налоговой конкуренции, разработанных ОЭСР.

Разработка стандартов добросовестного налогообложения и добросовестной налоговой конкуренции необходимо для укрепления международных диалогов в области поддержки эффективности деятельности налоговых администраций при сокращении воздействия налоговых систем на искажение работы рынка товаров, работ, услуг. Такая разработка стандартов также необходима для устранения препятствий для инноваций, инвестиций и хозяйственной деятельности, которые являются основными факторами роста экономик.

В теоретических исследованиях, посвященных проблемам правоотношений между налоговыми администрациями и налогоплательщиками в части регулирования уровня налоговой нагрузки для целей осуществления устойчивого экономического развития, отмечается, что, «рассматривая различные режимы налогообложения, налогоплательщики склонны использовать все ресурсы для легальной оптимизации налогообложения при увеличении нагрузки в связи с возросшим налоговым администрированием»⁶⁵.

Дополнительная административная нагрузка в обмен на некоторые изменения налогового режима, приемлемые для налогоплательщиков, рассматриваются ими как необходимая плата за высвобождение финансовых ресурсов из-под налогового бремени путем применения налоговых льгот и послаблений налогового режима. В частности, профессор Майк Мур (Mike Moore), глава Международного исследовательского центра по налогообложению и развитию считает, что «это приводит к увеличению эффективности национального налогообложения и снижению затрат на налоговый контроль».

Совместный доклад Группы Всемирного Банка и Департамента международного развития Великобритании «The World Bank Group and the UK Department for International Development (DFID) in the study concerning reforming fiscal systems (2007)» определил, что такие принципы, как «политическая интеграция» (вовлеченность налогоплательщиков в систему управления), «подотчетность и открытость», «справедливость налогообложения», «эффективность налогообложения в части реализации необходимых для экономического развития мер, зависящих от фискальной функции государства», «политическая приверженность общим целям развития», должны быть заложены в систему так называемого «fiscal social contract» и должны составлять основу добросовестного налогового администрирования и добросовестной системы налогообложения.

Несмотря на некоторую декларативность и абстрактность данных принципов важно понимать, что налоговая система, базирующаяся на них, будет считаться налоговой системой,

⁶⁵ Moore M.. How does taxation affect the quality of governance? // Tax Notes International. July 2007. Vol. 47. № 1.

соответствующей принципам налоговой добросовестности налогообложения, добросовестности администрирования и принципами недопущения недобросовестной налоговой конкуренции. Декларативные принципы могут составить базис тех или иных направлений налоговой политики (которая будет непосредственно заключаться в добросовестной налоговой конкуренции), что будет являться допустимым инструментом.

К сожалению, принципы не получили своего развития в нормативном регулировании, однако помогли существенно расширить понимание концептуальных основ добросовестной налоговой конкуренции, заложенных в нормах мягкого права ОЭСР.

Как отмечается в отдельной западной доктрине, «хорошо организованная и управляемая налоговая система будет являться экономически эффективной для конкретной налоговой юрисдикции, однако это непременно коснется международного уровня, то есть – другие государства, налоговые юрисдикции. Таким образом, налоговую политику экономически эффективной налоговой системы нельзя рассматривать изолированно»⁶⁶.

Глобализация и открытость мировой экономики приводит к тому, что налоговые режимы (и, в частности, предусмотренные ими налоговые ставки, налоговые льготы или элементы юридического состава налога, являющиеся ключевыми для определения потенциальной налоговой нагрузки налогоплательщиков) являются более значимыми факторами в процессе принятия международных инвестиционных решений, в процессе принятия решений о движении капитала. Сама по себе экономическая либерализация и увеличивающаяся скорость движения товаров на рынках труда, капитала, товаров, работ, услуг создает стимулы для извлечения максимальной прибыльности, в том числе с использованием наиболее подходящих налоговых режимов.

В связи с ростом мобильности капитала государства вынуждены менять собственные налоговые режимы и системы налогообложения в сторону снижения налоговой нагрузки, подстраиваясь под трансграничные инвестиционные потоки, при этом не забывая о внутренних налогоплательщиках, которые могут исследовать достоинства иностранных налоговых режимов на предмет налоговой эффективности.

В связи с активным использованием налогоплательщиками инструментов трансфертного ценообразования, гибридных инструментов «двойного неналогообложения», прочих инструментов налоговой оптимизации при трансграничных сделках, инструментов перемещения налоговой базы (центров концентрации прибыли, доходов, расходов) в юрисдикции, предоставляющие более комфортный налоговый режим, многие налоговые

⁶⁶ Everest-Phillips. M. Tax, Governance and Development, Commonwealth // Secretariat Discussion Paper. 2011. № 11; Everest-Phillips. M. Business Tax as State-building in Developing Countries: Applying Governance Principles in Private Sector Development // International Journal of Regulation and Governance, 20088 (2).

юрисдикции рассматривают возможность построения конкурирующих налоговых систем во избежание потерь в фискальных доходах, что также является обоснованной целью и направлением налоговой конкуренции.

Таким образом, изменение налоговых режимов, налоговых систем в связи с налоговой конкуренцией юрисдикций и реализацией мероприятий, способствующих налоговой конкуренции, непосредственно зависит от различных институтов налогообложения и их правового регулирования, а также от регулирования как на уровне национального законодательства, так и на международном уровне. Такие инструменты, как трансфертное ценообразование, «антизлоупотребительные» национальные нормы права (или нормы «GAAR») и международные антизлоупотребительные принципы и нормы (базирующиеся на выработанной практике ОЭСР, нормах мягкого права) и положения международных налоговых соглашений) препятствуют недобросовестной налоговой конкуренции и представляют собой правовые механизмы по ограничению и противодействию недобросовестной налоговой конкуренции.

Для получения налоговой системой преимуществ от добросовестной налоговой конкуренции, принципы и стандарты такой добросовестной налоговой конкуренции должны быть закреплены как в национальном налоговом законодательстве, так и на международном уровне (на уровне международных двухсторонних договоров и многосторонних конвенций).

Разработанные ОЭСР меры по противодействию недобросовестной налоговой конкуренции и вредоносным налоговым практиками уже привели к изменениям режимов налогообложения и налоговых систем во многих юрисдикциях, однако важно разрабатывать собственные принципы и стандарты по добросовестной налоговой конкуренции.

Создание таких специальных принципов и стандартов добросовестной налоговой конкуренции не должно повлиять на налоговый суверенитет юрисдикций и ухудшение адаптации под процессы глобализации налоговых систем, под собственные экономические, социальные, политические и иные направления развития. Внедрение принципов и стандартов добросовестной налоговой конкуренции не должно повлечь за собой гармонизацию налоговых систем и минимизацию налоговых ставок, однако должно привести к соблюдению должного уровня прозрачности налоговых систем и соблюдению принципа «недискриминации».

Установление подобной системы принципов и стандартов позволит юрисдикциям защитить национальные налоговые базы и одновременно получить все преимущества от глобализации. Развитие добросовестной налоговой конкуренции должно способствовать обеспечению равных условий в налоговой сфере в части трансграничных инвестиционных потоков и деятельности, в том числе международных групп компаний, для всех юрисдикций, а

также обеспечить соблюдение налогового законодательства налогоплательщиками, их отказ от применения инструментов агрессивного налогового планирования.

По оценкам Джеффри Оунса, необходимо предпринять ряд мер для имплементации и поддержания, а также усиления механизмов добросовестной налоговой конкуренции. В частности, повысить прозрачность налоговых льгот и налоговых преференций. По мнению Джеффри Оунса, «налоговые юрисдикции должны публиковать перечень налоговых льгот, направленных на привлечение инвестиций, раскрывать все условия их применения, включая индивидуальные условия для «индивидуализированных налоговых преференциальных режимов». Публичные органы власти обязаны публично отчитываться и публиковать результаты оценок эффективности стимулирующих мер»⁶⁷.

Джеффри Оунс трактует индивидуальные условия применения налоговых льгот и преференций в соответствии с режимом налогообложения, предусмотренным инвестиционными договорами налогоплательщика с публичными субъектами. По оценке автора, данные налоговые режимы нельзя отнести к мерам налоговой конкуренции, налоговым режимам, направленным на осуществление добросовестной налоговой конкуренции по причинам их высокой степени «индивидуализации» в предоставлении льгот и преференций», а также «инвестиционно-стимулирующей», а не «налогово-фискальной» (направленной на перераспределение налоговой базы) направленности (характеристике).

Также необходимо разработать и установить руководящие принципы наилучших практик в области налоговых льгот для привлечения инвестиций и капитала. Необходимо разработать нормы-принципы по регулированию льготных налоговых режимов по привлечению иностранных инвестиций и фактическому перемещению капитала, а также закрепить такие нормы-принципы на уровне международных многосторонних конвенций.

В качестве одной из мер Джеффри Оунс отмечает необходимость расширения отношений с крупнейшими налогоплательщиками путем обсуждения преимуществ и недостатков того или иного налогового режима, а также поиска путей по гармонизации системы налогообложения». Подобное сотрудничество между национальными налоговыми администрациями и крупнейшими налогоплательщиками будет способствовать «формированию у налоговых администраций позиции по защите национальной налоговой базы путем внедрения стимулирующих мер, а также устранения недостатков национальной налоговой системы» (как автор понимает, налоговой неопределенности в части применения льгот и преференций),

⁶⁷ Promoting Tax Competition. Richard M. Hammer Chairman, Committee on Taxation and Fiscal Policy Business and Industry Advisory Committee OECD и Jeffrey Owens, Head, Fiscal Affairs. URL: <https://www.oecd.org/tax/harmful/1915964.pdf>.

которые являются стимулами для налогоплательщиков по смене налоговой юрисдикции для отдельных подразделений, «компонентов» налоговой базы.

По мнению Джеффри Оунса, «необходимо разработать комплекс мер по защите национальной налоговой базы, помимо правовых механизмов противодействия недобросовестной налоговой конкуренции, таких как законодательство о контролируемых иностранных компаниях, специальные правила налогообложения пассивного дохода, правила трансфертного ценообразования, международные соглашения об обмене налоговой информацией, расширение сотрудничества между юрисдикциями в сфере налогового контроля и налогового администрирования».

Алиша Бродска поддерживает позицию Джеффри Оунса и считает, что «меры по повышению прозрачности налоговых льгот и налоговых преференций побудят налогоплательщиков отказаться от схем агрессивного налогообложения и использования юрисдикций, практикующих недобросовестную налоговую конкуренцию»⁶⁸. Сближение систем налогообложения должно позволить повысить определенность налогообложения для налогоплательщиков, что будет способствовать изменению стратегий налогоплательщиков с поиска инструментов оптимизации налогообложения на поиск экономически привлекательных инструментов, не способствующих искажению налогообложения в одной или нескольких налоговых юрисдикциях.

При этом такие меры не должны быть направлены на ограничение законного налогового планирования, использования специальных юридических и прочих инструментов (таких как холдинговые компании, центры разработок и исследований, компании-трейдеры) при ведении бизнеса или осуществлении разовых финансово-хозяйственных операций.

В настоящий момент можно отметить, что для реализации мер, способствующих добросовестной налоговой конкуренции, используются, в основном, правовые механизмы в форме национального налогового регулирования, системы норм и принципов национальной налоговой системы.

На уровне международных документов, международных налоговых соглашений, многосторонних конвенций в настоящий момент не закреплены какие-либо принципы осуществления государствами мер и механизмов, направленных на добросовестную налоговую конкуренцию. Международно-правовое регулирование и национальное регулирование направлено на противодействие недобросовестным налоговым практикам, налоговым

⁶⁸ Alicja Brodzka. Importance of fair tax competition in modern economies // Journal of International Scientific Publication Economy and Business. Vol 6. Part 2. URL: https://www.researchgate.net/publication/309415001_Importance_of_fair_tax_competition_in_modern_economies дата обращения: 10.03.2022).

злоупотреблениям налогоплательщиков, а также на противодействие уклонению от налогообложения и недобросовестной налоговой конкуренции.

Согласно рассмотренной позиции доктрины, закрепление в международных налоговых соглашениях системы принципов и концептуальных стандартов добросовестной налоговой конкуренции положительно повлияет на устранение искажений экономического развития налоговых юрисдикций, искажение инвестиционных потоков, трансграничных финансовых потоков.

По мнению автора, для рассмотрения вопроса о возможном закреплении в многосторонних международных налоговых соглашениях, а возможно, и двухсторонних налоговых соглашениях, системы принципов и стандартов добросовестной налоговой конкуренции, которые будут принципиально и «сущностно» отличаться от стандартов и принципов противодействия недобросовестной налоговой конкуренции (которые уже приняты и имплементированы большинством налоговых юрисдикций), важно определить цели подобного регулирования и принять во внимание допустимые объемы (пределы) ограничения налогового суверенитета юрисдикций.

Безусловно, в результате установления определенных стандартов и принципов добросовестной налоговой конкуренции произойдет ограничение налогового суверенитета юрисдикций.

Возможности для построения налогового режима, выбора направлений налоговой политики и построения налоговой системы в целом для каждой юрисдикции будут ограничены такими принципами, как они ограничены принципами и нормами, закрепленными в действующих международных договорах (особенно для правовых систем, закрепляющих принцип преваляирования норм международного права над национальным законодательством, к которым в том числе относится правовая система Российской Федерации).

Подобные ограничения уже существуют для юрисдикций, которые имплементировали в налоговое законодательство положения о недопущении использования механизмов недобросовестной налоговой конкуренции, внедрили в международные налоговые соглашения положения об ограничении использования налогоплательщиками недобросовестных налоговых практик.

Правовые механизмы ограничения налогового суверенитета, таким образом, осуществляются с помощью закрепления системы иерархии источников налогового регулирования, а именно закрепление принципов приоритетности международных договоров над национальным регулированием.

Л.Н. Лыков делит⁶⁹ мероприятия по осуществлению налоговой конкуренции на два вида, анализируя реформы в законодательстве США и Канады, которые должны были стимулировать добросовестную налоговую конкуренцию юрисдикций, борьбу с уклонением от уплаты налогов, противодействие перераспределению налоговой базы в низконалоговые юрисдикции, а также в налоговые юрисдикции с более преференциальным режимом налогообложения:

1) меры, нацеленные на укрепление позиций государства в системе добросовестной налоговой конкуренции;

2) меры, направленные на повышение инвестиционной привлекательности юрисдикции на фоне наличия отдельных юрисдикций, осуществляющих недобросовестную налоговую конкуренцию.

В рамках первого блока мероприятий по добросовестной налоговой конкуренции Л.Н. Лыков приводит такие меры добросовестной налоговой конкуренции, как а) переход от прогрессивного порядка налогообложения прибыли к пропорциональному, при общем снижении для налогоплательщиков эффективной ставки по корпоративному налогу; б) применение территориальной модели налогообложения прибыли с определенными ограничениями по налогообложению зарубежной прибыли налогоплательщиков; в) налоговая амнистия для компаний, принимающих решение о репатриации капитала, выведенного из юрисдикции для налоговых целей ранее; г) введение специального налогового механизма, устанавливающего особый налоговый режим для владения налоговым резидентом правами на нематериальные активы (далее – НМА); д) изменение порядка начислений амортизации с целью ускорения списания расходов, а также введение амортизационных премий; е) снижение ставок по персональным подоходным налогам, а также расширение видов налоговых вычетов; ж) отмена минимального налога, а также пересмотр порядка налогообложения пассивных персональных доходов.

Данные меры были реализованы с помощью правового механизма внесения изменений в национальное налоговое законодательство, в отдельные элементы юридического состава налога, в частности, налоговые ставки, налоговые льготы, порядок управления налоговой базой. При этом порядок и процедуры налогового контроля, налогового администрирования, защиты права налогоплательщиков могут не изменяться в рамках реализации государственных мер, направленных на укрепление позиций государства в налоговой конкуренции.

⁶⁹ Лыкова Л.Н. Налоговая конкуренция как фактор налоговых реформ в экономически развитых странах // Вестник Института экономики Российской академии наук. 2019. № 6. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-konkurenciya-kak-faktor-nalogovyh-reform-v-ekonomicheski-razvityh-stranah> (дата обращения: 11.01.2023).

В качестве мер, направленных на повышение общей инвестиционной привлекательности и противодействие недобросовестной налоговой конкуренции, Л.Н. Лыков выделил следующие меры (также базируясь на анализе налоговых реформ в Канаде и США 2018–2019 гг.):

1) введение налога на глобальные доходы от НМА, облагаемые по пониженной ставке, в соответствии с чем налоговая юрисдикция (на примере США и налоговых реформ 2018 г.) получила права на налогообложение доходов от зарубежных НМА, облагаемых в стране их происхождения по пониженным налоговым ставкам за счет применения специальных налоговых режимов (налоговый режим «GILTI»);

2) введение режима налогообложения трансграничных платежей между дочерними и материнскими компаниями, если данные платежи принимаются к вычету для целей налогообложения со сложной процедурой расчета (налоговый режим «BEAT»).

В рамках реализации данных мер были применены таких правовые механизмы, как внесение изменений в налоговое законодательство и введение дополнительных налогов и специальных правил налогообложения прибыли, применяемых при совершении налогоплательщиками – налоговыми резидентами специальных правил налогообложения. Таким образом, несмотря на множественность мер добросовестной налоговой конкуренции, все они покрываются единым правовым механизмом внесения изменений в нормативно-правовое регулирование различных налоговых отношений, внесения изменений в юридический состав налога.

Таким образом, по мнению Л.Н. Лыкова, меры, направленные на налоговую конкуренцию, реализуются исключительно через правовые механизмы внесения изменений в отдельные элементы юридического состава налогов, изменений системы налогов. В научных исследованиях не рассматривают, с точки зрения механизмов, направленных на налоговую конкуренцию, изменения таких элементов налоговой системы, как особенности налогового контроля, налогового администрирования, особенности защиты прав участников налоговых отношений.

Некоторые ученые рассматривают отдельные инструменты налоговой конкуренции через призму налоговой конкуренции как экономической категории. Так, по мнению А.М. Пузина⁷⁰, основные инструменты налоговой конкуренции подразделяются на 1) освобождение, 2) пониженные ставки налога, 3) распределение налоговой базы, 4) изменение срока уплаты налога.

⁷⁰ Пузин А.М. Межгосударственная налоговая конкуренция: истоки и перспективы // Статистика и экономика. 2010. № 4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhgosudarstvennaya-nalogovaya-konkurenciya-istoki-i-perspektivy> (дата обращения: 11.01.2023).

С позиции юридической теории все данные инструменты налоговой конкуренции покрываются таким правовым механизмом налогового регулирования, как «применение норм налогового права, содержащегося в нормативно-правовом акте, регулирующем налоговые отношения и являющимся частью законодательства о налогах и сборах». Таким образом, все перечисленные экономические инструменты налоговой конкуренции также реализуются через единый правовой механизм.

Данные экономические инструменты могут рассматриваться правовой наукой в качестве такого правового инструмента, как «нормативно-правовое регулирование в области налогообложения» – то есть подготовку и принятие норм права, регулирующих отношения по поводу изменений элементов юридического состава налогов. Таким образом, экономическая наука выделяет отдельные экономические инструменты налоговой конкуренции, которые покрываются единым правовым механизмом правового регулирования налогообложения.

При этом важно сделать вывод, что правовой механизм налоговой конкуренции может реализоваться не только через систему изменения отдельных элементов юридического состава существующих налогов, или изменение системы налогов, но и через внесение публичным органом власти изменений в налоговую систему, включая институты налогового контроля, налогового администрирования, систему принципов налогообложения, систему защиты прав участников налоговых отношений. Авторы, рассматривающие как экономические, так и правовые проблемы налоговой конкуренции, к сожалению, не уделяют должного внимания раскрытию элементов налоговой системы, на которые осуществляется воздействие в рамках налоговой конкуренции, в том числе добросовестной налоговой конкуренции.

Правовые механизмы налоговой конкуренции необходимы для изменения общего налогового режима, налоговой системы в целом и ее отдельных элементов, способствующих и стимулирующих добросовестную налоговую конкуренцию, а также способствующих противодействию недобросовестной налоговой конкуренции. При этом как таковая реализация мероприятий, направленных на добросовестную налоговую конкуренцию или противодействие недобросовестной налоговой конкуренции воздействует на большое количество элементов налоговой системы: на принципы налогообложения, порядок установления и введения налогов, систему налогов, порядок распределения налоговых поступлений (что особенно влияет на межрегиональную налоговую конкуренцию), права и обязанности участников налоговых отношений, формы и методы налогового контроля, ответственность участников налоговых отношений, способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений.

Изменение совокупности данных элементов налоговой системы или отдельных элементов налоговой системы ведет к общему изменению национального налогового режима, нормативно-правового регулирования налогообложения.

Важно отметить, что традиционные способы агрессивного налогового планирования через использование инструментов оптимизации, которые предлагаются низконалоговыми юрисдикциями – офшорными юрисдикциями, не в полной мере соответствуют специфике добросовестной налоговой конкуренции.

Необходимо разработать теоретическую основу для определения и оценки мер и правовых механизмов, которые будут сопутствовать добросовестной налоговой конкуренции и противодействовать недобросовестным практикам (практикам, сближающим добросовестную налоговую конкуренцию с недобросовестной).

Определение и классификация мер и правовых механизмов, способствующих добросовестной налоговой конкуренции, имеет значение для наработки теоретического аппарата и изучения явления добросовестной налоговой конкуренции с правовой и экономической точек зрения. По оценке автора, это необходимо для понимания предпосылок ее образования и развития, потенциальных правовых и экономических эффектов от длительного применения мер и механизмов добросовестной налоговой конкуренции. Также подобное определение и классификация имеют значение для практического применения, а именно для подготовки и реализации конкретных мер, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции при использовании подходящих для этого правовых механизмов.

Таким образом, базируясь на приведенном выше анализе, необходимо выделить правовые механизмы налоговой конкуренции на примере российского налогового законодательства.

Основным правовым механизмом налоговой конкуренции является налоговое законодательство, а также международные налоговые соглашения, двухсторонние международные договоры и многосторонние конвенции, устанавливающие специальный налоговый режим, способствующий добросовестной налоговой конкуренции. В частности, нормативно-правовое регулирование, обеспечивающее налоговую конкуренцию, включает в себя:

- налоговое законодательство, устанавливающее отдельные элементы юридического состава существующих налогов. Например, налоговое законодательство, устанавливающее обязательные элементы юридического состава налога как объект налогообложения, налоговая база, ставка налога;
- налоговое законодательство, устанавливающее факультативные элементы юридического состава налога, а именно специальные налоговые льготы для определенных категорий налогоплательщиков или видов осуществляемой деятельности;
- налоговое законодательство, устанавливающее специальный налоговый режим в отношении владения, использования налогоплательщиками объектов НМА, объектов

недвижимого имущества, ценных бумаг, долговых инструментов, а также специальный налоговый режим осуществления налогоплательщиком расходов и инвестиций;

- налоговое законодательство, регулирующее налоговые проверки, налоговое администрирование и порядок защиты прав налогоплательщиков;

- налоговое законодательство, регулирующее режим начисления дополнительных социальных фискальных платежей, например, страховых взносов, а также налоговое законодательство, регулирующее режим персонального налогообложения (важно отметить, что персональное налогообложение как возможный элемент налоговой конкуренции не являлось объектом настоящего диссертационного исследования);

- налоговое законодательство, регулирующее режим налогообложения пассивных доходов, а также налоговый режим использования и накопления капитала. В эту категорию можно также отнести действующие соглашения об избежании двойного налогообложения, а также прочие международные договоры в сфере налогообложения, определяющие режим налогообложения пассивных доходов. Также многосторонние налоговые соглашения, устанавливающие обязательства для юрисдикций по использованию системы принципов и конкретных механизмов в рамках двухсторонних налоговых отношений могут входить в данную категорию правовых механизмов;

- налоговое законодательство, устанавливающее дополнительные фискальные требования в случае перевода бизнеса, перевода существенных для бизнеса активов и функций, центров концентрации доходов, расходов прибылей, а также законодательства, регулирующие редомициляцию иностранных организаций в налоговую юрисдикцию.

Второстепенными правовыми механизмами налоговой конкуренции будут являться нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность финансовых органов, подзаконные нормативно-правовые акты по вопросам налогового администрирования и налогового контроля, а также акты рекомендательной силы или неадресные разъяснения законодательства (например, разъяснения финансовых органов – Минфина РФ, ФНС РФ), направленные на обеспечение соблюдения налогового законодательства, принципов и методов налогового администрирования, устранения неопределенности в налогообложении.

Нормативно-правовое регулирование смежных правоотношений также, по оценке автора, является одним из правовых механизмов добросовестной налоговой конкуренции.

Отдельные меры и мероприятия, направленные на добросовестную налоговую конкуренцию и противодействие недобросовестной налоговой конкуренции, могут потребовать комплексных реформ законодательства, регулирующего как налоговые отношения, так и иные правоотношения (например, корпоративного законодательства, гражданского законодательства, валютного законодательства). Специфика нормативно-правового регулирования смежных

правоотношений в контексте налоговой конкуренции имеет второстепенную природу, однако, несомненно, является обязательной составляющей любых реформ и изменений законодательства, направленных на налоговую конкуренцию (противодействию недобросовестной налоговой конкуренции и стимулирование добросовестной налоговой конкуренции).

Авторы, которые рассматривают правовые и экономические проблемы налоговой конкуренции, рассматривают лишь отдельные направления или задачи налоговой политики, которые направлены на добросовестную налоговую конкуренцию или противодействие недобросовестной налоговой конкуренции, однако не рассматривают соотношение налоговой политики и налоговой конкуренции, а также не дают оценку налоговой конкуренции как составной части налоговой политики.

Российская налоговая политика подразумевает множественные мероприятия, направленные как на добросовестную налоговую конкуренцию, так и на недопущение недобросовестной налоговой конкуренции. Данные мероприятия и конкретные меры можно вывести из анализа положений Основных направлений налоговой политики и смежных нормативных и ненормативных актов. Как таковые, мероприятия, направленные на добросовестную налоговую конкуренцию, и мероприятия налоговой политики, направленные на противодействие недобросовестной налоговой конкуренции, отдельно не определяются и не реализовываются.

Перечень конкретных мероприятия налоговой политики, направленных на добросовестную налоговую конкуренцию, зависит от стратегических экономических целей и задач, экономических потребностей национальной экономики, состояния бюджета и прочих экономических и социально-политических параметров экономики. Конкретные направления налоговой политики, как правило, требуют незамедлительных законодательных реформ, однако экономический эффект от их имплементации может наступить спустя длительное количество времени и не всегда является определенным и однозначным.

Экономические результаты и экономический эффект от внедрения конкретных мероприятий налоговой политики, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции и противодействие недобросовестной налоговой конкуренции, требуют статического и динамического экономического анализа, так как такие результаты часто могут иметь неоднозначный эффект (не отслеживаемый в момент имплементации в законодательство мер, реализующих то или иное направление налоговой политики) ввиду своей экономической специфики (например, при росте объемов производства внутреннего продукта с одновременным снижением налоговых поступлений в бюджет). Правовая конструкция добросовестной налоговой конкуренции должна учитывать необходимость в таком

статистическом и динамическом анализе (в том числе на стадии имплементации соответствующих налоговых режимов, налоговых механизмов и мер, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции).

На примере анализа Основных направлений налоговой политики за последние периоды автор хотел бы выделить меры и мероприятия, направленные на добросовестную налоговую конкуренцию и противодействие недобросовестной налоговой конкуренции. В частности, Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 г. и на плановый период 2022 и 2023 гг.⁷¹ включают в себя ряд таких мероприятий.

Рассматривается вопрос о необходимости снятия ограничений, предусмотренных для применения холдингового режима налогообложения, в части уменьшения минимальной доли владения капиталом компании, выплачивающей дивиденды, уточнения нормы об освобождении продажи акций российских организаций (со срока от 5 до 3 лет). Данные мероприятия, как указывает Минфин РФ, соответствуют лучшим мировым практикам в области налогообложения и направлены на повышение инвестиционной привлекательности государства. Данную меру можно охарактеризовать как непосредственно направленную на добросовестную налоговую конкуренцию с помощью внесения изменений в налоговое законодательство по налогу на прибыль и повышающую привлекательность российского налогового режима для осуществления прямых или портфельных инвестиций.

В направлении налоговой политики, связанном с деофшоризацией экономики, также прослеживаются отдельные элементы налоговой политики, направленной на налоговую конкуренцию. Планируется повышение налогообложения пассивных выплат (процентов и дивидендов) зарубежным получателям, находящимися в офшорных юрисдикциях, до 15 %, снижение административной нагрузки на физических лиц, которые являются контролирующими лицами КИК, реализация мероприятий по совершенствованию международного налогообложения в части борьбы с использованием положений соглашений об избежании двойного налогообложения для выплат доходов в транзитные юрисдикции с применением налоговых льгот у источника выплаты, а также использование соглашений для минимизации и уклонения от налогообложения, развитие концепции права на фактический доход и совершенствование взаимосогласительных процедур.

На примере вышеуказанных мер и направлений налоговой политики можно сделать вывод о том, что отдельные разрабатываемые Правительством РФ меры могут быть непосредственно направлены на добросовестную налоговую конкуренцию (на примере мероприятий по снятию ограничений для применения холдингового режима налогообложения

⁷¹ «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» (утв. Минфином России).

для повышения инвестиционной привлекательности) и противодействие недобросовестной налоговой конкуренции, а некоторые носят комплексный характер и преследуют множественные цели, помимо реализации мероприятий налоговой конкуренции (на примере «деофшоризационных» изменений, которые имеют неоднородную природу – с одной стороны, направлены на противодействие уклонению от налогообложения и стимулирование репатриации капитала, а с другой стороны, являются мероприятиями, направленными на добросовестную налоговую конкуренцию за налоговую базу – капитал, инвестиционные и финансовые доходы налогоплательщиков).

Таким образом, двойственная природа мероприятий, направленных на налоговую конкуренцию, может свидетельствовать о том, что сущность самой налоговой конкуренции не может заключаться исключительно в перераспределении налогооблагаемой базы в конкурирующую юрисдикцию, но и заключается в приведении юрисдикции к положительному экономическому эффекту.

Тем не менее фискальная цель перераспределения налогооблагаемой базы в конкурирующую налоговую юрисдикцию должна являться основной и ведущей. Такая цель должна представлять собой основу классификации и основание для разграничений налоговых режимов и механизмов, имеющих схожие правовые конструкции.

Свойство отдельных направлений налоговой политики состоит в том, что такие направления, способствующие налоговой конкуренции, сами по себе могут не вести к непосредственному увеличению фискальных доходов в краткосрочной перспективе, а даже вести к их некоторому снижению. Такое снижение доходов будет компенсировано или будущим наполнением бюджета за счет роста фискальных доходов или же прочими положительными экономическими эффектами (ростом занятости, положительным импортно-экспортным балансом, увеличением объемов реинвестирования капитала, сокращением оттока капитала, ростом иностранных капиталовложений). С точки зрения правового определения понятия налоговой конкуренции, целей и задач налоговой конкуренции такие мероприятия, направления налоговой политики сложно однозначно квалифицировать в качестве инструментов налоговой конкуренции.

По оценке автора, налоговая конкуренция должна иметь собственную правовую конструкцию, правовые механизмы, принципы и терминологический аппарат для обеспечения целей и задач налоговой конкуренции. Меры налоговой политики, направленные на получение прочего, «неналогового» экономического эффекта, характеризуют классическую стимулирующую функцию налогов и налогообложения или стимулирующую функцию отдельных направлений налоговой политики.

Н.В. Герасименко определил некоторые задачи налоговой политики, которые обуславливают реализацию механизмов налоговой конкуренции. Такими задачи являются⁷²: 1) распределение налогового бремени внутри налоговой юрисдикции в соответствии с принципами равенства и справедливости, а также общими институциональными принципами налогообложения; 2) разработка национальной модели эффективной налоговой политики для увеличения поступления налоговых платежей; 3) реформирование системы налогового администрирования для оптимизации затрат на администрирование и увеличение эффективности процессов; 4) становление системы урегулирования двойного налогообложения. Таким образом, в качестве правовых механизмов налоговой конкуренции, которые будут способствовать решению задач налоговой политики государства, Н.В. Герасименко рассматривает как использование системы нормативно-правовых актов для установления системы налогового регулирования национального налогообложения, устранения двойного налогообложения, так и административные механизмы по улучшению налогового администрирования и налогового контроля.

Подводя итоги теоретического анализа, можно сделать вывод, что налоговая политика государства направлена на осуществление добросовестной налоговой конкуренции и противодействие недобросовестной налоговой конкуренции через отдельные направления налоговой политики, которые реализуются путем внесения изменений в налоговое законодательство (в частности, в отдельные элементы юридического состава налогов, налоговую систему в целом), иное нормативно-правовое регулирование – исключительно посредством установления государством и последующего применения налогоплательщиками императивных норм (в том числе внесение изменений в законодательство, регулирующее гражданско-правовые отношения, корпоративные отношения, административно-правовые правоотношения), а также путем заключения, расторжения или внесения изменений в международные договоры.

Налоговая политика государства, налоговой юрисдикции может распространяться как на регулирование межгосударственной налоговой конкуренции, так и на регулирование внутригосударственной налоговой конкуренции, например, через выработку системы мер, направленных на ограничение внутригосударственной налоговой конкуренции и гармонизацию региональных налоговых систем (например, через отмену института региональных налоговых льгот, гармонизацию ставок по налогам для хозяйствующих субъектов, ограничений налоговых

⁷² Герасименко Н.В. Международная налоговая конкуренция: правовой аспект // Современная конкуренция. 2007. № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnaya-nalogovaya-konkurenciya-pravovoy-aspekt> (дата обращения: 11.01.2023).

льгот в инвестиционных договорах, заключаемых на региональном уровне, которые предусматривают снижение «региональной» налоговой ставки).

Таким образом, в рамках настоящего диссертационного исследования рассмотрены соотношение налогового режима и налоговой конкуренции, соотношение системы налогообложения и налоговой конкуренции, а также выделены правовые механизмы, использующиеся для реализации целей и задач налоговой конкуренции.

Также были определены экономические и правовые предпосылки возникновения налоговой конкуренции, рассмотрены цели и направления налоговой политики по осуществлению добросовестной налоговой конкуренции, определены и классифицированы правовые механизмы налоговой конкуренции и конкретные области правового регулирования налогообложения, которые непосредственно влияют на налоговую конкуренцию, определены меры по содействию и поддержанию добросовестной налоговой конкуренции, которые рассматриваются в доктрине, в том числе в иностранной доктрине.

2. РОССИЙСКОЕ И ЗАРУБЕЖНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ НА ПРИМЕРЕ НАЛОГОВОГО РЕЖИМА ДЛЯ ИТ-ИНДУСТРИИ

В настоящей главе рассмотрены отдельные меры налоговой конкуренции, правовые механизмы, с помощью которых данные меры реализуются, а также правовые особенности построения и развития налоговых систем и отдельных налоговых режимов в результате реализации мероприятий, направленных на добросовестную налоговую конкуренцию в выбранном для целей исследования секторе экономики – ИТ-секторе. Данный анализ необходим для выявления и оценки правовой конструкции налоговой конкуренции на примере российского налогового регулирования, российского налогового законодательства.

В данной главе настоящего диссертационного исследования автор хотел бы уделить внимание правовым механизмам отраслевых преференциальных налоговых режимов, через которые реализовались мероприятия налоговой конкуренции (или планируются к реализации), вывести правовые особенности имплементации конкретных мер, направленных на налоговую конкуренцию, а также эффект от имплементации таких мер.

В рамках настоящей главы предпринята попытка оценить дефекты правовой конструкции налоговой конкуренции и выявить пути к устранению таких дефектов правовыми способами без изменения экономического существа, целей и задач налоговой конкуренции. В рамках настоящей главы автор постарается дать оценку существующим правовым механизмам налоговой конкуренции, отдельному пласту нормативно-правового регулирования с точки зрения их положительного или отрицательного влияния на задачи и цели налоговой конкуренции, экономико-бюджетный эффект от их функционирования.

В настоящей главе будут освещены конкурирующие налоговые режимы, а также налоговые системы и налоговые режимы конкурирующих юрисдикций, на которые направлены современные меры по налоговой конкуренции. Большое внимание будет уделено сравнительно-правовому аспекту.

В качестве результатов исследования в рамках настоящей главы автор также хотел бы выделить ряд экономических (в том числе бюджетных) проблем, вызванных текущим нормативно-правовым регулированием. Такие проблемы могут быть решены правовыми механизмами налоговой конкуренции. В рамках настоящей главы ставится цель также выделить некоторые меры и мероприятия налоговой конкуренции, которые могут быть имплементированы и реализованы юрисдикцией на примере Российской Федерации с целью реализации оперативных, стратегических экономических целей и задач (как стратегических, так и отраслевых), важных для развития национальной экономики.

При этом важно отметить, что в рамках настоящего исследования не будут рассматриваться вопросы налоговой конкуренции в части персонального налогообложения и правовые меры, направленные на борьбу налоговых юрисдикций за налоговую базу персональных (индивидуальных) налогоплательщиков – физических лиц.

По оценке автора, правовые аспекты данной налоговой конкуренции должны быть рассмотрены в рамках самостоятельного научно-теоретического исследования, поскольку в отличие от корпоративных налогоплательщиков (налогоплательщиков-организаций), влияние неналоговых и неэкономических факторов на перераспределение налоговой базы в отношении персонального налогообложения более существенно и требует принципиально иных объектов исследования и подходов к научному исследованию (в том числе требует наличия междисциплинарных элементов научного исследования, затрагивающих социальные науки).

§1. Российское и зарубежное законодательство о налоговой конкуренции на примере налогового режима для ИТ-компаний и компаний сектора технологий

В данной главе будут рассмотрены правовые особенности реализации мероприятий налоговой конкуренции, направленных на перераспределение налоговой базы корпоративных налогоплательщиков на примере компаний ИТ-индустрии и индустрии технологий, в том числе путем предоставления таким налогоплательщикам сопутствующих налоговых льгот и преференций для стимулирования их финансово-хозяйственной деятельности в налоговой юрисдикции. В исследовании рассмотрены конкретные правовые механизмы налоговой конкуренции и кратко рассмотрен экономический эффект от применения льгот и преференций. Также проанализированы правовые проблемы и дефекты правовой конструкции механизмов налоговой конкуренции, направленных на налоговую конкуренцию индустриальных корпоративных налогоплательщиков на примере ИТ-сектора.

Как было указано выше, в связи с тем, что экономические цели и задачи осуществления налоговой конкуренции (в том числе задачи по перераспределению налоговой базы в национальную налоговую юрисдикцию с целью дальнейшего получения и роста налоговых доходов бюджетов бюджетной системы) при анализе налоговой конкуренции являются первичными, для анализа правовых аспектов и правовой сущности, оценки отдельных механизмов и мер налоговой конкуренции, налоговой конкуренции как института, по оценке автора, необходимо определить и выбрать один их секторов экономики, отраслей экономики, на

который налоговая конкуренция как совокупность правовых механизмов направлена и воздействует.

Это позволит более комплексно рассмотреть правовую конструкцию налоговой конкуренции, так как рассмотрение всей совокупности механизмов и мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции, требует глубокого аналитического исследования на базисе уже сформированных позиций и оценок отдельных налоговых режимов и мер налоговой конкуренции. Для проведения подобного исследования объема существующей доктрины и нормативно-правового регулирования в настоящий момент недостаточно, поэтому была поставлена задача рассмотреть отдельные пласты механизмов налоговой конкуренции на примере одной из отраслей.

Для данного анализа в рамках диссертационного исследования был выбран ИТ-сектор экономики, сектор технологий как один из быстроразвивающихся секторов национальной и международной глобальной экономики, которому уделяется пристальное внимание как со стороны органов государственной власти, так и со стороны частных предпринимателей, индивидуальных и портфельных инвесторов.

Государственные мероприятия по стимулированию ИТ-сектора экономики пересекаются с мероприятиями по осуществлению налоговой конкуренции, поэтому данный сектор представляет особый интерес для целей настоящего исследования.

Тем не менее стоит отметить, что анализ и оценка правовых аспектов, механизмов, мер налоговой конкуренции в ИТ-секторе экономики на примере настоящего исследования необходимы для формирования общих принципов налоговой конкуренции в налогообложении организаций как правового явления, а также формирования основных особенностей и элементов налоговой конкуренции как самостоятельного института в системе налогового права.

Одна из задач настоящего исследования заключается в определении основных принципов налоговой конкуренции в корпоративном налогообложении, пределов налоговой конкуренции и правовых элементов для создания цельной конструкции института налоговой конкуренции для его успешного функционирования и выполнения поставленных публичным субъектом целей и задач.

На примере российского налогового регулирования будут рассмотрены потенциальные правовые механизмы для достижения экономических результатов реализации мероприятий, направленных на налоговую конкуренцию, а также выделены недостатки текущего нормативно-правового регулирования, включая правовые недостатки реализации мероприятий налоговой конкуренции.

Будет выделено нормативно-правовое регулирование, которое необходимо разработать и принять для устранения правовых дефектов правовой конструкции налоговой конкуренции,

затрудняющих реализацию мероприятий, направленных на перераспределение налоговой базы налогоплательщиков.

Современные экономисты (в частности, Клод Шеннон (Claude Shannon), Норберт Винер (Norbert Wiener), Джон фон Нейман (John von Neumann) и др.) считают, что цифровой сектор экономики является «движущей силой экономического роста (как роста объемов валового и национального продукта в самом цифровом секторе, так и роста других секторов экономики за счет цифровизации и внедрения новых технологий, функционирования цифрового сектора как такового), который способен привести к значительным экономическим сдвигам и оказать влияние на бизнес, рынок труда, образ жизни и благосостояние населения.

Цифровая экономика имеет значительный потенциал для развивающихся стран, что может означать для таких экономик значительный рост производительности труда, снижение транзакционных издержек, расширение доступа на мировые рынки, а также рост импорта услуг, что положительно повлияет на объем внутреннего и национального продукта, повлечет рост благосостояния населения.

Согласно современным научным экономическим исследованиям, цифровые технологии являются ключевым фактором социально-экономического прогресса и экономического роста цивилизации и определяют траекторию развития экономики и общества⁷³. Цифровые технологии будут определять международную конкурентоспособность отдельных компаний и национальных экономик, будут обеспечивать половину прироста ВВП⁷⁴ в развивающихся странах в случае сохранения темпов роста цифровой экономики.

По оценкам доцента Финансового университета Чинаевой Т.И.⁷⁵, причиной расширения цифрового сегмента экономики является рост транзакционного сектора, который в развитых странах составляет более 80 % национального ВВП, а именно рост экономики услуг. На развитие цифровой экономики в стране влияет в первую очередь государственный аппарат, который обладает значительными управленческими, финансовыми, законодательными ресурсами для осуществления реформ и преобразований с целью роста цифровой экономики. В большинстве государств правительства проявляют значительный интерес к развитию цифровых производств, производственной и инновационной деятельности с целью повышения экономического роста и роста производительности труда, создания новых рынков.

⁷³ НИУ ВШЭ (2018 г.). Цифровая экономика: 2019 : краткий стат. сборник. М. : НИУ ВШЭ, 2019. ИСИЭЗ НИУ ВШЭ (2019). Индекс цифровизации бизнеса // Информационный бюллетень. Сер. «Цифровая экономика». 2018. URL: <https://issek.hse.ru/news/244878024.html> (дата обращения: 26.03.2019).

⁷⁴ Кузовкова Т.А., Кузовков А.Д., Шаравова М.М. Управление качеством услуг цифрового телевидения на основе интегральной оценки и моделирования // Век качества. 2019. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-kachestvom-uslug-tsifrovogo-televideniya-na-osnove-integralnoy-otsenki-i-modelirovaniya> (дата обращения: 29.01.2023).

⁷⁵ Чинаева Т.И. Цифровая экономика: направления развития // Россия: тенденции и перспективы развития. 2018. № 13-1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tsifrovaya-ekonomika-napravleniya-razvitiya> (дата обращения: 29.01.2023).

Существуют и отдельные критические замечания относительно роли ИТ в росте национальной экономики в развивающихся странах. Так, например, в докладе Румана Бухта (Rumanu Bukht), Ричарда Хикста (Richard Hikst) отмечается, что «цифровая экономика помимо преимуществ создает ряд экономических угроз, таких как маргинализация труда и работников в развивающихся странах с «утечкой мозгов» в развитие страны, экономические риски от высокой волатильности цифровых компаний, возвращение производства в развитые страны, что приведет к деиндустриализации развивающихся стран, перефокусировке развивающихся стран на экспорт сырья»⁷⁶.

К.Н. Лебедев⁷⁷ критикует одностороннюю оценку в науке экономической роли цифровой экономики и отмечает, что информационные технологии не являются ключевым фактором социально-экономического прогресса, и эффект от их внедрения будет зависеть от многих сопутствующих факторов, таких как состояние и рост производственных технологий, методов управления и исследования, методов измерения и наблюдения в сопутствующих видах деятельности. К.Н. Лебедев считает, что необходимо приоритизировать развитие промышленных технологий и устранение технологической отсталости промышленного производства над развитием информационных технологий, в частности, в России.

Таким образом, несмотря на наличие разных мнений по экономическому эффекту от роста ИТ-сектора и доли цифровой экономики в структуре ВВП, роста ИТ-сектора, развития национальной цифровой экономики, по мнению большинства представителей научного сообщества, цифровая экономика и ИТ-сектор являются и будут являться ключевым фактором будущего экономического развития и роста национальной экономики, в совокупности с увеличением благосостояния населения, уровня жизни в целом, преодоления экономических кризисов. При этом развивающиеся страны подвержены большим рискам глобализации цифровой экономики и нуждаются в создании системы национальной экономики, стимулирующей рост цифрового сектора экономики, и создании экономических, правовых, социальных и политических барьеров для оттока цифрового сектора экономики.

Российская Федерация в лице высших органов государственной власти уделяет существенное внимание развитию цифровой экономики, развитию сферы ИТ и телекоммуникаций, стимулированию внутреннего ИТ-рынка, привлечению внешних инвестиций в ИТ-рынок. Реализуется национальный проект и связанные с ним федеральные

⁷⁶ Бухт Р., Хикс Р. Определение, концепция и измерение цифровой экономики // Вестник международных организаций. 2018. Т. 13. № 2. С. 143–172 (на русском и английском языках). DOI: 10.17323/1996-7845-2018-02-07.

⁷⁷ Лебедев К.Н. Является ли цифровизация ключевым фактором социально-экономического развития? // Теоретическая экономика. 2020. № 6 (66). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/yavlyaetsya-li-tsifrovizatsiya-kluchevym-faktorom-sotsialno-ekonomicheskogo-razvitiya> (дата обращения: 29.01.2023).

программы⁷⁸, направленные на рост ИТ-индустрии в стране с фокусом на росте и развитии отечественных производителей продуктов и услуг цифровой экономики и ИТ. Согласно документам стратегического планирования и нормативно-правовым актам, принятым в рамках реализации федеральных проектов развития ИТ-индустрии, сфера технологий и телекоммуникаций является для России ключевой экономической сферой, от которой во многом будет зависеть будущее развитие российской экономики и рост национального богатства.

Налоговым мерам, а также прочим фискальным мерам, стимулирующим рост цифровой экономики, уделяется значительное внимание в отличие от мер и механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции. Документы стратегического планирования и принятые в соответствии с ними нормативно-правовые акты, направленные на развитие цифровой экономики, уделяют особое внимание налоговым мерам, налоговому регулированию, а также государственной финансовой поддержке организаций – представителей ИТ-сектора экономики.

Несмотря на то, что в документах стратегического планирования и принятых в соответствии с ними нормативно-правовых актах отмечается стимулирующая роль таких налоговых инструментов, как налоговые льготы, льготы по страховым взносам, по оценке автора, данные меры могут рассматриваться не только как стимулирующие меры, но и как меры, способствующие налоговой конкуренции за индустриальных налогоплательщиков.

Сами по себе стимулирующие отрасль меры приводят к бюджетному эффекту выпадения налоговых доходов, который не может быть нивелирован ростом соответствующего сектора экономики за счет его незначительной доли в структуре российского ВВП.

Таким образом, стимулирующие отрасль налоговые меры должны подразумевать будущий рост налоговых доходов за счет увеличения налоговых ставок и ликвидации льгот или расширения налоговой базы (на что и направлена налоговая конкуренция). В противном случае сектор, на который направлены меры стимулирования (в том числе налогового стимулирования) не покроет бюджетные затраты на его стимулирование, что приведет к бюджетным рискам.

Российская государственная политика в области информационных технологий в первую очередь сосредоточена не на становлении российского ИТ-рынка как части глобального ИТ-рынка, а на создании и развитии отечественных программных продуктов, баз данных, а также отечественных, национальных ИТ-компаний, фокусирующихся на российском рынке и

⁷⁸ Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 01.03.2018; Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 20.02.2019; Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 15.01.2020; Распоряжение Правительства Российской Федерации от 28.07.2017 №1632-р; Указ Президента Российской Федерации от 9 мая 2017 г. № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы»; «Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации» (утв. Президентом РФ 07.02.2008 № Пр-212); Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 12.11.2009.

российских организациях-клиентах как основных для создания в России режима технологической автономии для обеспечения информационной и технологической безопасности государства.

Таким образом, внутренняя стимулирующая функция создания и функционирования специального налогового режима деятельности ИТ-компаний является преобладающей над общей стимулирующей функцией, которая состоит в привлечении на российский рынок и, как следствие, под российский правовой и налоговый режим ИТ-компаний из иностранных государств – иностранных налоговых юрисдикций.

Тем не менее публичные органы разрабатывают и имплементируют правовые механизмы налоговой конкуренции с целью не только стимулировать перевод налоговой базы иностранных компаний в российскую налоговую юрисдикцию, но и стимулировать приток центров концентрации прибыли, доходов, активов уже существующих российских налогоплательщиков с целью перемещения налоговой базы, формируемой за счет такой концентрации в российской налоговой юрисдикции.

На примере налогового регулирования для ИТ-компаний налоговые режимы можно разделить на налоговые режимы и правовые механизмы, направленные на: 1) осуществление стимулирования российских разработчиков и дистрибьюторов ПО и баз данных для развития и повышения конкурентоспособности российской ИТ-индустрии с целью защиты национальных интересов; 2) осуществление добросовестной налоговой конкуренции, направленной на перераспределение налоговой базы в локальную налоговую юрисдикцию путем предоставления преференциального налогового режима налогоплательщикам, осуществляющим деятельность в сфере ИТ.

При этом отдельные правовые механизмы, обеспечивающие функционирование данных режимов налогообложения, могут быть одновременно направлены как на добросовестную налоговую конкуренцию, так и на иные цели (например, сугубо стимулирующую функцию налогообложения). При этом отдельные правовые меры и механизмы будут являться специфическими для каждого из направлений.

Таким образом, выбор в качестве одного из объектов исследования – регулирования механизмов и мер налоговой конкуренции, предусмотренных для ИТ-сектора экономики, соответствует целям и задачам исследования и позволяет на этом базисе сформировать теоретическую базу налоговой конкуренции. ИТ-сектор экономики действительно является примером отрасли, на которую не только направлено экономическое стимулирование, но и отрасли, объем создаваемой добавленной стоимости (в том числе доходов и прибылей) в которой имеет существенный интерес для налогового воздействия и, как следствие, фискальный интерес (в части стратегического развития).

Вышеперечисленные аргументы обосновывают, что в рамках настоящего исследования для выполнения целей и задач исследования необходимо проанализировать налоговые режимы для «отраслевых» налогоплательщиков-представителей ИТ-сектора экономики, конкретные правовые механизмы реализации мер, направленных на налоговую конкуренцию в ИТ-секторе, как пример реализации налоговой политики, направленной не только на стимулирование развития цифровой экономики, но и направленной на добросовестную налоговую конкуренцию.

Налоговые режимы для ИТ-компаний и ИТ-сектора, предусмотренные как российским законодательством, так и зарубежным налоговым законодательством, с целью теоретической оценки их правовой конструкции, их соответствия целям и задачам налоговой конкуренции, с целью выявления правовых дефектов в регулировании, были рассмотрены в рамках настоящего исследования через следующие аспекты и категории: 1) основная экономическая, налоговая и правовая проблематика, обусловленная необходимостью установления специального налогового режима и осуществления добросовестной налоговой конкуренции; 2) причины и цели имплементации налогового режима; 3) цели, направленные на добросовестную налоговую конкуренцию и прочие цели; 4) объекты регулирования; 5) правовые механизмы осуществления налоговой конкуренции, предусмотренные такими режимами и правовые особенности их регулирования; 6) правовые проблемы и дефекты регулирования, искажающие цели, задачи и результаты налоговой конкуренции как направления государственной политики; 7) возможные пути к «донастройке» налогового режима для целей осуществления добросовестной налоговой конкуренции.

По результатам выявления и оценки правовых дефектов конструкции налоговой конкуренции как института, сформированного из пласта нормативно-правового регулирования и применения отдельных правовых механизмов в налогообложении, были предложены отдельные законодательные предложения по донастройке налоговых режимов, механизмов осуществления добросовестной налоговой конкуренции.

В рамках настоящего исследования были рассмотрены национальные и иностранные налоговые режимы, отдельные налоговые механизмы, которые направлены на осуществление добросовестной налоговой конкуренции: а) общекорпоративные налоговые льготы (налоговые режимы для налогоплательщиков-организаций) и региональные налоговые льготы по корпоративному налогообложению для компаний ИТ-индустрии; б) отраслевые налоговые льготы по НДС, включая формирование преференциального режима косвенного налогообложения;

в) налоговое регулирование, устанавливающее преференциальные условия вычета отдельных расходов для целей налогообложения (налоговый режим R&D super deduction); г) специальный

налоговый режим владения НМА активами (налоговые режимы IP-box, Patent-box);
 д) комплексные «территориальные» и «инвестиционные» специальные налоговые режимы;
 е) сопутствующее налоговое регулирование в части предоставления налоговых кредитов и вычетов.

Сравнительно-правовой анализ крайне необходим для выявления и оценки механизмов и отдельных инструментов, направленных на налоговую конкуренцию иностранных юрисдикций с другими конкурирующими налоговыми юрисдикциями, в том числе направленными на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков с российской налоговой юрисдикцией.

Для выявления и общей оценки таких правовых механизмов и институтов, специальных налоговых режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции за налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в ИТ-индустрии, индустрии цифровых технологий и телекоммуникаций, автором были проанализированы иностранные налоговые режимы.

В настоящий момент множество специальных налоговых режимов для ИТ-компаний, компаний сектора технологий предлагают налоговые юрисдикции – развитые экономики⁷⁹. В частности, государства – члены Европейского Союза являются одними из первых стран, имплементировавших преференциальные налоговые режимы для ИТ-компаний и технологических компаний. Данные юрисдикции традиционно считаются привлекательными для ИТ-компаний по многим аспектам, включая надежную юридическую защиту интеллектуальной собственности и прочих активов, высокий уровень защиты авторских и смежных прав, высокую покупательскую способность на рынке цифровых товаров и цифровых услуг, доступность профессиональных кадров (как ИТ-специалистов, так и персонала функций поддержки, управления) в отдельных налоговых юрисдикциях. Среди основных недостатков размещения ИТ-бизнеса в развитых экономиках, в том числе в странах ЕС, отмечают такие недостатки, как высокая конкуренция, высокие базовые затраты, сложности найма и доступности кадров в отдельных юрисдикциях, ограничения и требования законодательства о защите персональных данных, наличие миграционных барьеров, общая высокая стоимость жизни.

⁷⁹ В рамках настоящего исследования были проанализированы стимулирующие налоговые режимы, налоговые механизмы, направленные на осуществление налоговой конкуренции, предусмотренные законодательством Китая, США, некоторых африканских, южноамериканских стран, государств из азиатско-тихоокеанского региона. Ввиду особенностей проводимой США и Китаем государственной экономической и налоговой политики, налоговые режимы данных налоговых юрисдикций имеют принципиально различающийся подход к налоговой конкуренции по сравнению с подходом большинства государств – членов ОЭСР. Африканские государства (например, Нигерия, ЮАР), южноамериканские государства (например, Бразилия), некоторые азиатские страны имплементируют в налоговое законодательство меры и механизмы, аналогичные представленным в настоящем исследовании мерам и механизмам налоговой конкуренции европейских государств – членов ОЭСР.

Что касается налоговых аспектов инкорпорации ИТ-компаний в налоговых юрисдикциях ЕС, в зависимости от конкретного налогового режима и юрисдикции, применимые налоговые режимы по налогообложению организаций могут существенно различаться.

Общие ставки по корпоративному налогообложению могут быть достаточно высокими, например, в таких юрисдикциях как Германия – 30–33 % (средние ставки по налогу на прибыль в зависимости от применяемой региональной налоговой ставки по налогу на прибыль), Австрия, Нидерланды, Бельгия, Испания – 25 %. В отдельных юрисдикциях стандартные ставки по корпоративному налогу на прибыль сопоставимы со стандартной ставкой по налогу на прибыль для российских организаций в соответствии с НК РФ, например, Великобритания и Чехия (19 % – стандартная ставка по налогу на прибыль), Хорватия (18 %), Португалия, Словакия (21 %), Финляндия (20 %).

Отдельные налоговые юрисдикции традиционно квалифицируются в качестве низконалоговых юрисдикций Европейского Союза. На такие юрисдикции, в частности, направлена разрабатываемая реформа глобального минимального корпоративного налога в рамках имплементации стандартов ОЭСР Pillar I и OECD Pillar II. К таким юрисдикциям можно отнести Ирландию, Кипр (12,5 % – стандартная ставка по налогу на прибыль), Венгрию (9 %).

При этом в октябре 2024 г. Европейская комиссия ЕС приняла решение⁸⁰ об инициировании судебных разбирательств с государствами – членами ЕС – Кипром, Испанией, Польшей и Португалией, которые не приняли мер по имплементации в национальное налоговое законодательство правил Pillar 2 / GloBE о глобальном минимальном налоге, предусмотренных Директивой ЕС 2022/2523. Соответствующие обязательства должны были быть исполнены странами – членами ЕС до конца 2023 года. Весной 2024 г. Европейская комиссия ЕС уже предпринимала попытки по досудебному урегулированию вопросов имплементации правил Pillar 2 / GloBE о глобальном минимальном налоге, направив мотивированные мнения по стандартам ЕС. Отдельные юрисдикции (например, Кипр, по состоянию на конец декабря 2024 г.) восприняли «угрозы» существенных штрафов от ЕС и начали процессы имплементации в национальное законодательство инициатив Pillar 2 / GloBE о глобальном минимальном налоге, которые должны вступить в силу 2025 году.

Стоит отметить, что в настоящий момент Минфин РФ считает⁸¹ нецелесообразным присоединение к инициативам ОЭСР по глобальной налоговой реформе ввиду прекращения

⁸⁰ Информация о судебных и досудебных разбирательствах по вопросам имплементации правил Pillar 2 / GloBE о глобальном минимальном налоге опубликована на сайте Европейской комиссии ЕС: The Commission decides to refer SPAIN, CYPRUS, POLAND and PORTUGAL to the Court of Justice of the European Union for failing to notify measures transposing into national law the Council Directive (EU) 2022/2523 (Pillar 2 Directive). URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_24_4884.

⁸¹ Ведомости: Минфин может принять «контрмеры» из-за глобальной налоговой реформы. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2024/12/11/1080743-minfin-mozhet-prinyat-kontrmeri>; РБК: Минфин

сотрудничества с ОЭСР и основными странами – членами ОЭСР, в которых расположены МГК, присутствующие на российском рынке. Таким образом, правила налогообложения МГК, присутствующих на российском рынке (и являющихся российскими налогоплательщиками), будут имплементированы с низкой вероятностью по причине возникновения двойного налогообложения на уровне российских МГК (путем обложения налогом дочерних компаний таких российских МГК в иностранных юрисдикциях, которые имплементируют правила) в условиях непризнания ОЭСР данного налогового режима – соответствующим квалификационным требованиям стандарта GloBE. Ожидается, что окончательное решение по участию РФ в Pillar I и Pillar II будет принято в середине 2025 г., в том числе с учетом проведения Минфином РФ анализа эффекта от имплементации правил как в дружественных, так и недружественных налоговых юрисдикциях, которые имплементируют правила.

Таким образом, стандартные ставки по налогу на прибыль в странах ЕС сопоставимы с налоговой ставкой по налогу на прибыль, предусмотренной российским налоговым законодательством для корпоративных налогоплательщиков, осуществляющих деятельность с применением общей системы налогообложения без каких-либо дополнительных налоговых льгот и преференций, специальных налоговых режимов. При этом искажения на уровне глобальной налоговой прибыли и эффективной налоговой ставки МГК – налогоплательщиков, присутствующих в европейских юрисдикциях, будут в дальнейшем устранены за счет имплементации стандартов Pillar I и Pillar II в национальное законодательство государств.

Европейская налоговая система содержит ряд правовых механизмов и налоговых режимов, доступных для применения ИТ-компаниями, осуществляющих деятельность в области разработки и дистрибуции программ для ЭВМ (далее – ПО) и баз данных, оказании цифровых услуг, продажи цифровых товаров, или осуществляющих иные виды деятельности в области ИТ.

Данные правовые механизмы и меры могут быть направлены как на стимулирование ИТ и цифровой отрасли экономики, так и на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков-ИТ и технологических компаний. Анализируя современное национальное налоговое законодательство таких юрисдикций, можно выделить следующую классификацию видов налоговых режимов/механизмов:

1) налоговый режим по налоговому стимулированию создания и использования объектов интеллектуальной собственности с частичным освобождением от налогообложения части

доходов от таких объектов – налоговый режим IP-box или Patent-box (далее именуемые совместно как IP Box);

2) налоговый механизм, предусматривающий применение увеличенного налогового вычета по налогу на прибыль на расходы, связанные с исследованиями и разработками, или механизм R&D super deduction;

3) налоговый режим R&D tax credits (включая налоговый режим R&D loans and grants), предусматривающий возможность предоставления льготированного налогового кредита на величину расходов, связанных с исследованиями и разработками.

Налоговые режимы IP-box, R&D super deduction и R&D tax credits распространены в европейских налоговых юрисдикциях. В частности, режим IP-box доступен для налоговых резидентов Нидерландов, Венгрии, Португалии, Испании, Кипра, Великобритании, Ирландии, Бельгии, Словакии. Налоговый режим R&D super deduction установлен в Чехии, Венгрии, Бельгии, Словакии, Португалии, Сербии, Хорватии, Испании и Великобритании. Налоговый режим R&D tax credits с учетом определенных особенностей, различных условий и ограничений может быть применен в Нидерландах, Венгрии, Португалии, Хорватии, Испании, Великобритании, Ирландии, Австрии, Финляндии, Бельгии, Словакии.

Для выявления и оценки правовой конструкции режимов налоговой конкуренции и налоговых механизмов налоговой конкуренции, вышеперечисленные налоговые режимы были проанализированы с точки зрения целей и задач налогового режима, объектов налогообложения и правовых механизмов налогообложения, особенностей нормативно правового регулирования, обеспечивающего реализацию целей и задач налоговой конкуренции. Также в рамках настоящего исследования при оценке правовых механизмов и конструкции режимов с правовым категориям сделана попытка разграничить налоговые режимы и механизмы между стимулирующими налоговыми режимами и мерами и механизмами, направленными на осуществление налоговой конкуренции.

Механизм R&D super deduction можно лишь косвенно отнести к налоговому режиму, способствующему добросовестной налоговой конкуренции. Данный налоговый механизм имеет характер мер поддержки по стимулированию увеличения объема инвестиций в исследования и технологии, разрабатываемые в конкретной налоговой юрисдикции и конкретными налогоплательщиками, налоговыми корпоративными резидентами данной налоговой юрисдикции. Налоговый механизм R&D super deduction заявляется в рамках стандартной ставки по налогу на прибыль и представляет собой увеличение расходов на квалифицированные национальным законодательством исследования и разработки на величину более 100 % от фактической величины расходов.

В законодательстве иностранных юрисдикций величина вычета может существенно отличаться. Например, в Венгрии предоставляется вычет на величину квалифицированных расходов, связанных с исследованиями и разработками, в размере 200 %; Великобритания предоставляет стандартный вычет в рамках режима в размере от 130 % (и до 360 % при определенных условиях), при этом вводя определенные требования к объему налоговых выплат претендующей компании в бюджет; Латвия и Литва предоставляют достаточно существенный вычет с R&D расходов налогоплательщика в размере 300%, Нидерланды – 160 % от величины расходов, Румыния – 150 %, Словакия – 125–150 % в зависимости от видов квалифицированных расходов.

Законодательство отдельных налоговых юрисдикций предоставляет возможность налогоплательщику заявить вычет в рамках налогового механизма R&D super deduction только при осуществлении квалифицированной деятельности. В частности, законодательство Румынии предусматривает ограниченный перечень квалифицированной для целей применения налогового режима деятельности с фокусом на новых разработках и коммерциализации уникальных исследований; в то же время законодательство Португалии предоставляет возможность применить налоговые льготы в рамках данного налогового режима любому налогоплательщику, осуществляющему квалифицированные расходы, вне зависимости от вида хозяйственной деятельности.

Также определенные ограничения, связанные с осуществлением квалифицированных расходов в рамках налогового режима R&D super deduction, могут касаться территориального расположения «центра» (имеющего корпоративную форму – форму компании-налогоплательщика в налоговой юрисдикции) осуществления расходов. В частности, законодательство Испании, Румынии позволяет применять вычет только в отношении расходов, связанных с исследованиями и разработками, осуществленными на территории соответствующих налоговых юрисдикций, а также государств – членов ЕС и Европейской экономической зоны (European Economic Area, EEA). Также существуют отдельные налоговые режимы, позволяющие применять максимально возможный налоговый вычет только в отношении узкоспециализированных расходов, например, расходов на приобретение услуг исследований и разработок в специализированных научных центрах и институтах (например, данные положения предусмотрены законодательством Латвии).

Отдельные требования к специальному документальному подтверждению квалифицированных расходов, в том числе документальному подтверждению их непосредственной направленности на исследования и разработки, также могут быть предусмотрены законодательством, регулирующим данные преференциальные налоговые режимы и механизмы.

Квалифицированные расходы, в отношении которых можно заявить налоговый вычет, установлены национальным законодательством и могут включать в себя как расходы, связанные с инвестированием в разработку, модификацию, адаптацию, доработку, тестирование ПО и баз данных, так и расходы, связанные с приобретением технологического (промышленного или исследовательского) оборудования. Законодательство отдельных государств может предусматривать увеличение величины вычета в зависимости от фундаментальности, уникальности исследований и разработок, в которые налогоплательщиком осуществляются инвестиции.

Под применение данного налогового режима подпадает широкий круг налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность как в ИТ-секторе экономики, так и в смежных или иных экономических отраслях, например, в исследовательской деятельности широкого спектра. Данная льгота, как правило, носит уведомительный характер и редко подлежит аудиту в рамках специальных контрольных мероприятий (а не в рамках проведения выездной налоговой проверки или документальной (камеральной) налоговой проверки).

Анализируя иностранные налоговые режимы, предоставляющие налоговые льготы и преференции для компаний ИТ-сектора экономики в юрисдикциях за пределами ЕС, можно выделить тенденцию или общего соответствия налоговых режимов европейским налоговым системам или, наоборот, наличие уникальной совокупности налоговых льгот и преференций для ИТ-компаний в различных правовых формах и правовых конструкциях.

Например, законодательство Бразилии устанавливает возможность вычета в отношении квалифицированных расходов, связанных с исследованиями и разработками, величина соответствующего вычета составляет от 160 % до 200 %. Налоговое законодательство Индии также предусматривает налоговый режим R&D super deduction и позволяет вычитать квалифицируемые расходы в размере от 200 % в случае осуществления внутренних расходов, связанных с исследованиями и разработками, а также осуществлять вычет в размере 125–200 % расходов в случае осуществления прочих квалифицируемых затрат. Налоговое законодательство Малайзии предусматривает возможность применения налогового механизма R&D super deduction в размере 200 %, при этом в случае осуществления внутренних квалифицируемых расходов, связанных с исследованиями и разработками, соответствующий вычет должен быть проаудирован налоговыми органами и предварительно согласован. Аналогичные налоговые режимы со схожей правовой конструкцией функционирования предусмотрены в законодательствах Сингапура, ЮАР и иных налоговых юрисдикциях.

Налоговый механизм R&D super deduction носит стимулирующий характер и позволяет увеличить объем инвестиций в исследования и разработки, технологии без существенного финансового ущерба на распределяемую прибыль, не предназначенную для реинвестиционных

целей. По оценке автора, данный налоговый механизм может лишь частично быть квалифицирован как механизм, направленный на осуществление добросовестной налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в ИТ-отрасли.

В частности, налогоплательщики могут быть заинтересованы в размещении центра исследований и разработок в конкурирующей налоговой юрисдикции при условии или существенности вычета, применяемого к квалифицируемым расходам или возможности применять вычет в отношении квалифицируемых расходов, осуществляемых за пределами юрисдикции налогового резидентства налогоплательщика – центра исследований и разработок. В данном случае правовая конструкция налогового механизма стимулирует перевод «расходной части налоговой базы», то есть центров концентрации расходов в конкурирующую налоговую юрисдикцию, что не дает как текущего, так и стратегического видимого налогового эффекта в виде роста налоговых поступлений. Подобные меры могут лишь стимулировать внутренние разработки не только в ИТ-компаниях, технологических компаниях, но и среди компаний из различных секторов экономики, а также стимулировать рост востребованности товаров, работ или услуг в отдельных сферах экономической жизни.

Данный налоговый режим может быть квалифицирован в качестве инструмента налоговой конкуренции в случае осуществления налогоплательщиком большого объема затрат в разработку при наличии стабильного денежного потока от коммерциализации или монетизации разрабатываемого «узкоспециализированного», «узкоквалифицируемого» актива (при условии подпадания данного денежного потока под налогообложение). В этом случае стимулирование перемещения налоговой базы в конкурирующую налоговую юрисдикцию может быть обосновано и соответствовать целям и задачам налоговой конкуренции в отрыве от стимулирующей функции данного налогового режима.

Таким образом, налоговый механизм R&D super deduction сложно рассматривать как полноценный самостоятельный механизм налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в ИТ-отрасли. При этом стоит сделать вывод, что данный налоговый режим может выполнять функции механизма по осуществлению добросовестной налоговой конкуренции или в случае комплексной оценки налоговой нагрузки налогоплательщика в соответствующей налоговой юрисдикции, или в случае осуществления налогоплательщиком узкоспециализированной деятельности, направленной исключительно на исследования и разработки или коммерциализацию разрабатываемого узкоспециализированного актива с получением существенных доходов от его коммерциализации и монетизации.

Важно также отметить, что возможное структурирование бизнеса группы компаний с размещением налогоплательщика, осуществляющего существенные расходы на исследования и разработки, в конкретной налоговой юрисдикции, предлагающей налоговый режим R&D super deduction, требует детальной проработки. Это связано с тем, что такие особенности данного налогового режима, как необходимость владения НМА или иным активом, в отношении которого осуществляются инвестиции, возможные налоговые последствия в случае дальнейшей передачи актива в налоговую юрисдикцию, предлагающую более преференциальный налоговый режим коммерциализации или возможные налоговые последствия при переводе компании, осуществляющей исследования и разработки, могут привести к нивелированию полученной налогоплательщиком (или несколькими компаниями группы при комплексной реструктуризации) налоговой экономии.

Отдельные налоговые режимы не содержат подобных налоговых ограничений и позволяют налогоплательщикам структурировать подразделения, центры концентрации прибыли и операционные потоки для максимизации и оптимизации налоговой нагрузки на компаниях группы, в том числе в среднесрочной перспективе. Это может привести к искажению фискальных целей и задач налоговой конкуренции и оттоку налоговой базы, на перераспределение которой механизмы налоговой конкуренции были направлены. В качестве правовых механизмов защиты от дефектов правовой конструкции, в результате которых налогоплательщики могут оптимизировать операционную структуру после получения налоговой экономии, можно выделить правила трансфертного ценообразования и механизмы применения налога на выход (Exit tax), которые также были рассмотрены в рамках настоящего теоретического исследования.

Налоговый механизм R&D super deduction не может быть квалифицирован как налоговый режим или механизм, направленный на осуществление налоговой конкуренции с точки зрения реализации целей и задач налоговой конкуренции, в случае потери возможных доходов бюджета в виде налогового потока от налогоплательщика за счет «группового» структурирования и получения налоговых льгот и преференций.

Отсутствие в налоговом регулировании правовых механизмов, позволяющих ограничить будущий перевод налогоплательщиком, применяющим налоговые льготы в рамках механизма R&D super deduction активов, центров концентрации доходов и прибылей, также устраняет налоговый эффект для бюджета налоговой юрисдикции от применения данных мер налоговой конкуренции или делает подобные меры краткосрочными.

Таким механизмом может быть установление запрета на отчуждение или предоставление актива, в отношении которого осуществлялись исследования и разработки, в пользу взаимозависимых лиц или независимых лиц в определенный период, равный периоду

погашения бюджетом налоговой юрисдикции издержек за счет предоставления преференций с достижением налогового эффекта, установленного в рамках целей и задач имплементации налогового режима.

Положениями п. 3 ст. 257 НК РФ в действующей редакции НК РФ до конца 2024 г. предусмотрено, что при формировании первоначальной стоимости НМА в виде исключительных прав ПО, относящихся к сфере искусственного интеллекта (далее – ИИ), которые на дату ввода в эксплуатацию включены в Реестр российского ПО, налогоплательщик вправе учитывать указанные расходы с применением повышающего коэффициента 1,5.

С 1 января 2025 г. в п. 3 ст. 257 НК РФ вносятся изменения⁸², в соответствии с которыми специальный повышающий коэффициент увеличен до 2 и может применяться к расходам, формирующим первоначальную стоимость ПО, включенного в Реестр российского ПО (в том числе ПО, не относящегося к сфере ИИ).

При этом, в соответствии с разъяснениями⁸³ Минфина РФ, повышающий коэффициент применяется к расходам, формирующим первоначальную стоимость НМА в виде исключительных прав на ПО, только при выполнении следующих условий: 1) на дату ввода объектов НМА в эксплуатацию данное ПО включено в Реестр российского ПО; 2) объекты НМА введены в эксплуатацию не ранее 01.01.2023; 3) учетной политикой для целей налогообложения на соответствующий год предусмотрено применение повышающего коэффициента.

Российский законодатель впервые имплементировал схожий по правовым характеристикам налоговый режим, предусматривающий возможности увеличения вычета расходов на разработку ПО и баз данных, аккредитованных в Российском реестре ПО. При этом соответствующий вычет был распространен только на первоначальную стоимость ПО – объектов НМА и не распространялся на расходы налогоплательщика по доработке ПО, признаваемых модернизацией ПО – то есть капитализируемыми расходами для целей налогообложения прибыли.

В настоящий момент довольно рано делать выводы и заключения относительно стимулирующего для налогоплательщиков эффекта, бюджетного эффекта от применения данного налогового режима, однако уже очевидны некоторые недостатки данного налогового механизма предоставления преференции, стимулирующей инвестиции в разработку российского ПО.

⁸² Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ, отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ» от 12.07.2024 № 176-ФЗ // СПС КонсультантПлюс.

⁸³ Письмо Минфина РФ от 29.03.2024 № 03-03-06/1/28513 // СПС КонсультантПлюс; Письмо Минфина России от 14.09.2023 № 03-03-06/1/87967 // СПС КонсультантПлюс; Письмо Минфина РФ от 08.11.2022 № 03-03-06/1/108245 // СПС КонсультантПлюс.

Основные недостатки заключаются в отсутствии в российском налоговом законодательстве проработанных положений, регулирующих порядок формирования первоначальной стоимости программного обеспечения (с учетом сложностей классификации расходов на разработку и изменения ПО, учета расходов на разработку длительных циклов, а также проблематики учета расходов на разработку ПО с учетом подходов по «модульности» или «версионности» программного обеспечения), а также прозрачно регулирующих порядок постановки на учет объектов НМА одновременно с регистрацией ПО в Реестре российского ПО и Роспатенте. Какой-либо ограничительный механизм в применении льгот и преференций данным налоговым режимом также не предусмотрен, как и не предусмотрены положения, устанавливающие квалифицированные требования к налогоплательщику, осуществляющему инвестиционные расходы на приобретение, создание объектов НМА – российского программного обеспечения.

Данные недостатки правового механизма повышающего коэффициента могут стимулировать налогоплательщиков к применению агрессивных инструментов налогового планирования и уклонения от налогообложения посредством использования преференций.

Квалификация данного налогового режима как инструмента стимулирования разработки национального программного обеспечения, по оценке автора, полностью соответствует вышеуказанной характеристике режима R&D super deduction, однако за счет вышеприведенных недостатков, особенно в части упрощенного регулирования порядка налогового учета объектов НМА в законодательстве и отсутствия ограничительных механизмов на применение налоговых льгот (в том числе отсутствия квалифицированных требований к деятельности налогоплательщика, получающего преференцию, а также размещения им центра концентрации прибыли), может приводить к несоблюдению не только целей по перераспределению налоговой базы в российскую налоговую юрисдикцию, но и несоблюдению стимулирующих функций по созданию и развитию «отечественного» программного обеспечения и общего стимулирования хозяйственной деятельности в сфере ИТ.

Переходя к рассмотрению налогового механизма R&D tax credits (или механизма налогового инвестиционного вычета) как механизма, который может быть направлен на осуществлении налоговой конкуренции, автором были агрегированы для целей исследования как стандартный механизм R&D tax credits, так и «неналоговые» – гранты, субсидии для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области исследований, разработок и технологий. По оценке автора, данные меры имеют схожую правовую структуру, цели и задачи.

Механизм R&D tax credits предполагает возможность прямого уменьшения величины налога к уплате или выплаты компенсирующих квалифицированные расходы денежных кредитов. Данный механизм можно считать альтернативой налогового механизма R&D super

deduction, он часто распространяется на аналогичные квалифицируемые расходы. Однако, как правило, налоговые режимы разделяют возможность применения R&D tax credits и R&D super deduction или путем императивного ограничения по одновременному использованию или путем установления требований к налогоплательщикам – потенциальным пользователям.

В рамках настоящего исследования было рассмотрено налоговое законодательство иностранных налоговых юрисдикций, предусматривающее данный налоговый режим.

Налоговое законодательство Великобритании имеет наиболее проработанный налоговый режим R&D tax credits, который позволяет налогоплательщикам применить налоговый кредит в размере 12 % на величину квалифицированных расходов.

При этом налогоплательщики, не являющиеся корпорациями с ограниченной формой ответственности, могут внести требование о денежном возмещении кредита. Квалифицированные расходы включают в себя расходы на оплату труда, приобретение ПО или прав на использование ПО, или баз данных для целей проведения разработки и исследований, а также приобретение услуг и работ по разработке и исследованиям у поставщиков. Возможность применить кредит доступна для компаний, не имеющих налоговой прибыли, которые сформировали налоговый убыток (как налоговый актив). В этом случае налогоплательщикам доступен денежный кредит в размере величины удержанных персональных подоходных налогов сотрудников и страховых взносов.

Аналогичные налоговые режимы, имеющие схожее нормативно-правовое регулирование с налоговым законодательством Великобритании, также предусмотрены законодательством Канады, Ирландии, Италии, Японии, Португалии и иных налоговых юрисдикций. Отдельные юрисдикции ограничивают возможность применения данного налогового режима исключительно для развивающихся налогоплательщиков (небольших и средних предприятий различных организационно-правовых форм), что делает недоступным данный механизм для крупных корпоративных налогоплательщиков.

Перечень квалифицированных расходов, предусмотренных налоговым механизмом R&D tax credits, в целом аналогичен с рассмотренным выше налоговым режимом R&D super deduction, что свидетельствует о его направленности как на стимулирование ИТ-отрасли, сферы технологий, так и стимулирование смежных и иных отраслей экономики.

Оценивая данный налоговый механизм как механизм, направленный на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков ИТ-компаний, можно дать аналогичную налоговому режиму R&D super deduction характеристику.

Правовая конструкция данных механизмов, ввиду рассмотренных выше ограничений и требований, в первую очередь направлена на базовое стимулирование развития национального

ИТ-сектора и стимулирование «инвестирования» в развитие на уровне операционных затрат, что улучшает общий финансовый эффект от бизнеса для акционеров компаний ИТ-сектора.

Рассмотрение данного налогового режима как налогового механизма, направленного на налоговую конкуренцию за налоговую базу, допустимо, но ограничено конечным фискальным эффектом, который может искажаться за счет применения налогоплательщиком агрессивных инструментов налогового планирования и структурирования бизнеса.

Налоговый механизм R&D tax credits не обладает правовой конструкцией, позволяющей достигать цели и задачи налоговой конкуренции, и не может выступать самостоятельным механизмом налоговой конкуренции. Это обусловлено в том числе ограниченной доступностью данного налогового режима для определенных категорий корпоративных налогоплательщиков (налогоплательщиков-организаций), его небольшому налоговому эффекту, способному оказать влияние на налоговую нагрузку.

Широкий перечень квалифицированных расходов также свидетельствует о «кросс-индустриальной/отраслевой» направленности данного налогового механизма и возможности его применения для налогоплательщиков из различных секторов экономики, что также исключает индустриальную направленность данного налогового механизма как налогового механизма, направленного на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков-ИТ-компаний.

Правовая конструкция данного налогового механизма свидетельствует о его направленности в первую очередь на внутреннее стимулирование как рынка ИТ, так и национальных разработок в целом. Данный налоговый механизм должен рассматриваться как краткосрочное налоговое стимулирование инвестиций в развитие ИТ-компаний, однако его оценка как механизма, направленного на осуществление налоговой конкуренции, с точки зрения правовой науки, по оценке автора, затруднительна.

Налоговое законодательство в иностранных юрисдикциях, государствах и территориях, как правило, не предусматривает пониженные налоговые ставки по корпоративному налогообложению – налогообложению организаций для ИТ-компаний при осуществлении ими квалифицированных видов деятельности или получении квалифицированных (ограниченных и определенных для целей применения налоговых преференций) доходов.

В иностранном налоговом законодательстве сформированы и уже длительное время существуют налоговые режимы IP-box, которые не меняют общую (стандартную) корпоративную ставку по налогу на прибыль для налогоплательщиков ИТ-компаний, однако позволяют освободить часть квалифицированных доходов от коммерциализации и монетизации НМА, в том числе созданных в результате осуществления ИТ-деятельности. Таким образом, механизмы позволяют применять налогоплательщику фактически пониженную,

«эффективную» налоговую ставку в отношении корпоративного налогообложения прибыли организации.

Налоговый режим IP-box, а также рассмотренные далее аналогичные налоговые режимы, существующие в иностранном налоговом регулировании, проанализированы в рамках настоящего диссертационного исследования с целью оценки их правовой конструкции, целей и задач имплементации, принципов и особенностей для возможной их квалификации в целом или их отдельных механизмов в качестве мер, механизмов и налоговых режимов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции.

Сущность налогового режима IP-box заключается в предоставлении налогоплательщикам возможности применять пониженные налоговые ставки в отношении квалифицированных доходов, полученных от интеллектуальной собственности. Как правило, регулирование распространяется на объекты интеллектуальной собственности, авторские или патентные права, принадлежащие налогоплательщику. Налоговый режим распространяется в том числе и на ПО, базы данных. Доход, полученный налогоплательщиком в рамках налогового режима IP-box, может включать в себя лицензионный доход (роялти), вознаграждение от продажи интеллектуальной собственности, вознаграждение от реализации товаров, работ и услуг с использованием ПО (или реализацию товаров, работ, услуг, имеющих определенную лицензионную составляющую, заключающуюся в предоставлении отдельных прав на использование, например, предоставление ПО и баз данных).

Налоговый режим IP-box широко распространен в налоговых системах европейских государств. В частности, данный налоговый режим существует в Испании, Португалии, Великобритании, Турции, Швейцарии, Польше, Нидерландах, Италии, Ирландии, Франции и других государствах. Наиболее низкие эффективные ставки в рамках применения налогового режима IP-box доступны в Андорре (2 %), Бельгии (3,75 %), Венгрии (4,5 %), Мальте (1,75 %), а также Польше, Литве (5 %), Люксембурге (4,99 %) и Кипре (2,5 %). Данные налоговые ставки являются наиболее низкими налоговыми ставками по корпоративному налогу на прибыль среди всех налоговых режимов, льгот и преференций, предусмотренных налоговым законодательством рассматриваемых юрисдикций.

Можно выделить единую характеристику правового механизма для данного налогового режима, которая существенно отличает налоговый режим от механизма «простого снижения налоговой ставки по налогу на прибыль». Такой характеристикой является необходимость владения налогоплательщиком, претендующим на применение налоговых льгот в рамках налогового режима IP-box, НМА – исключительными правами на объект интеллектуальной собственности, а также правами на доход, денежный поток от такой интеллектуальной собственности. Налогоплательщик не может применить данный налоговый механизм в

отсутствие размещения в соответствующей юрисдикции и легальной регистрации таких объектов интеллектуальной собственности в форме объектов НМА.

Важно также отметить, что пониженные ставки по корпоративному налогу на прибыль действуют только в отношении квалифицированных доходов, что отличает данный налоговый режим от налоговых льгот по налогу на прибыль для ИТ-компаний, например, предусмотренных российским налоговым законодательством (который позволяет применять льготные ставки по налогу на прибыль в отношении всех доходов, как квалифицированных, так и неквалифицированных при условии получения налогоплательщиком определенной доли квалифицируемых доходов от общей величины доходов и фактического ведения раздельного учета доходов).

Данный налоговый режим распространяется на достаточно широкий круг налогоплательщиков, осуществляющих квалифицированные доходы, как на крупных корпоративных налогоплательщиков, так и на небольшие компании. Какой-либо «ограничительный критерий» для применения режима IP-box, как правило, отсутствует (за исключением отдельных налоговых юрисдикций, таких как Канада).

Механизм налоговых льгот в рамках IP-box может подразумевать помимо прямого применения пониженной налоговой ставки к налоговой базе, сформированной из квалифицированных доходов (при ведении раздельного учета доходов в рамках налогового режима и доходов, подпадающих под стандартные ставки по налогу на прибыль, например, подобный механизм предусмотрен налоговым законодательством Франции), также и механизм вычета определенной части квалифицированных доходов из налоговой базы при формировании налогоплательщиком декларации по налогу на прибыль (то есть без введения раздельного учета доходов и расходов). В частности, подобный режим установлен налоговым законодательством Бельгии и позволяет вычесть до 80 % квалифицированных доходов из налоговой базы, достигнуть применения эффективной налоговой ставки на доходы от НМА в размере до 6,8 %.

Основные различия в правовой конструкции данного налогового режима заключаются в условиях распространения налоговых льгот в части определения квалифицируемых доходов (и расходов, подлежащих включению в налоговую базу), требованиях к минимальным срокам владения налогоплательщиком НМА, условиях применения более преференциальных налоговых ставок к «технологичности и инновационности» активов.

Отдельные налоговые режимы устанавливают достаточно широкий перечень квалифицированных доходов от использования налогоплательщиком НМА – любые роялти от использования собственного или приобретенного НМА (что предусмотрено законодательством Франции при условии владения приобретенным активом не менее 2 лет с момента применения льгот), доходы от прироста капитала, полученные при отчуждении НМА (например, это

предусмотрено законодательством Венгрии при условии владения реализуемым НМА не более 1 года). Налоговое законодательство Италии позволяет применять налоговые льготы в рамках IP-box как в отношении доходов от лицензионных платежей от предоставления или реализации НМА, так и ноу-хау, товарных знаков (при определенных условиях и прочих объектов интеллектуальной собственности). В свою очередь, применение налоговой льготы в Италии ограничено 5-летним периодом.

Законодательство Великобритании предъявляет достаточно существенные требования для регистрации интеллектуальной собственности, а также условия по функциональному профилю претендующего на льготы налогоплательщика, который должен не только владеть НМА, но и соответствовать высоким квалифицированным требованиям «разработчика» или «активного владельца» НМА. Налоговое законодательство Великобритании устанавливает отдельные «антизлоупотребительные» положения, которые необходимы для ограничения возможного структурирования налогоплательщиком операционных потоков с максимизацией налогового эффекта от формального перевода НМА и лицензионного потока в налоговую юрисдикцию Великобритании (в частности, налоговые органы имеют право отказать налогоплательщику в применении налоговых льгот в случае искусственного завышения величины вознаграждения, формирующего квалифицированные доходы, исключительно для целей налоговой оптимизации операционной структуры ведения бизнеса с применением налогового режима IP-box).

Данный элемент правовой конструкции налогового режима IP-box, предусмотренный законодательством Великобритании, можно оценить как ограничительный механизм, обеспечивающий выполнение фискальных целей и задач налоговой конкуренции. Именно установленные «антизлоупотребительные» положения позволяют не только достичь стимулирующего эффекта, но и увеличить налоговый эффект от перераспределения налоговой базы за счет достижения эффекта длительности присутствия налогоплательщика в налоговой юрисдикции и контроля доходных поступлений за счет имплементации в правовую конструкцию налогового режима правил трансфертного ценообразования.

Стоит также отметить, что налоговое законодательство Великобритании, регулирующее налоговый режим IP-box, предъявляет существенные требования к коммерческой релевантности регистрации НМА, существу НМА, претендующего на регистрацию. То есть для применения налоговых льгот устанавливаются повышенные требования к уникальности и коммерческой, технологической полезности НМА как объекта исключительных прав. Тем не менее законодательство предоставляет возможность применять налоговые льготы для налогоплательщиков, осуществляющих широкий перечень квалифицированной деятельности и получающих квалифицированные доходы, такие как роялти от квалифицированных НМА,

доходы от прироста капитала от реализации НМА, а также доходы от компенсаций за нарушение или потерю исключительных прав на НМА.

В соответствии с законодательством Ирландии право на применение налогового режима IP-box имеет только налогоплательщик, осуществляющий квалифицируемую законом деятельность в области исследований и разработок (которая законодательством определяется достаточно широко, и включает в себя различные виды хозяйственной деятельности, связанные как с разработкой ПО и баз данных, так и модификацией, поддержкой и адаптацией собственного ПО и баз данных налогоплательщика).

При этом законодательством не предусмотрено владение полным объемом исключительных прав на данный НМА. Достаточно, чтобы налогоплательщик имел значительные права на полученный доход от актива, имеющего надлежащую защиту в рамках авторских или патентных прав (то есть простого заключения лицензионного договора будет достаточно для соответствия требованиям для применения преференций).

Такая конструкция налогового режима является достаточно конкурентной с другими налоговыми режимами даже при наличии сравнительно высокой эффективной налоговой ставки для квалифицированной деятельности – 6,25 % (половина от стандартной ставки по корпоративному налогу на прибыль, предусмотренной законодательством Ирландии, в размере 12,5 %). Такая конструкция позволяет не переводить владение НМА из другой налоговой юрисдикции и использовать отдельные «сублицензионные модели» для формирования в Ирландии центра «лицензионной прибыли» для целей применения налоговых льгот, чем активно пользуются крупные корпоративные налогоплательщики-МГК.

Подобная правовая конструкция, по оценке автора, в первую очередь направлена на осуществление налоговой конкуренции, поскольку без обязательного перевода НМА для применения льгот, стимулирующая функция, а также функция перераспределения налоговой базы может не исполняться. Подобная конструкция формирует преференциальный налоговый режим для налогоплательщиков ИТ-компаний, осуществляющих широкий перечень квалифицированных видов деятельности, и формирует стимул перераспределения налоговой базы в рассматриваемую налоговую юрисдикцию. При этом какие-либо ограничительные правовые механизмы, защищающие потенциальный отток налоговой базы, налоговым законодательством Ирландии не предусмотрены.

Законодательство Нидерландов позволяет применять налоговый режим IP-box в форме применения ставки 7 % по налогу на прибыль налогоплательщиками, осуществляющими инновационную деятельность. При этом налоговым законодательством установлены определенные ограничения в перечне НМА, доходы по которым могут быть квалифицированы для целей применения налоговых льгот. В этот перечень входят ПО, ноу-хау, патенты,

исключительными правами на которые обладает налогоплательщик. Также законодательством установлены дифференцированные правила для крупных предприятий, МГК и налогоплательщиков – субъектов малого и среднего предпринимательства.

В целом, налоговый режим в Нидерландах сфокусирован на инновационном бизнесе, осуществляющем деятельность в сфере исследований и технологий, имеющих уникальные характеристики.

«Неевропейские юрисдикции» также активно внедряют налоговый режим IP-box и используют подходы, принципы и правовые конструкции регулирования налогообложения квалифицированных доходов от НМА, устоявшиеся в «европейских» налоговых юрисдикциях. В частности, налоговый режим IP-box действует в Южной Корее, Канаде (на уровне регионального налогообложения с ограничением по величине капитала претендующих налогоплательщиков), Сингапуре.

Налоговый режим IP-box, действующий в разных налоговых юрисдикциях, предлагает налогоплательщикам разные условия применения преференциальных налоговых ставок по корпоративному налогу на прибыль или применения соответствующих вычетов и корректировок налоговой базы. В зависимости от содержания такого регулирования цели и задачи имплементации в конкретных налоговых юрисдикциях налогового режима IP-box могут существенно отличаться.

Для налогового режима IP-box, устанавливающего узкоспециализированный перечень квалифицированных доходов (в первую очередь состоящих из доходов от коммерциализации и монетизации исследований и разработок), а также устанавливающих ограничения для субъектов малого и среднего бизнеса, данный налоговый режим носит, по оценке автора, исключительно стимулирующие функции, и не позволяет рассматривать его как налоговый режим, направленный на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков – ИТ-компаний. Правовая характеристика данных налоговых режимов по целям и задачам имплементации схожа с налоговыми механизмами R&D tax credits и R&D super deduction.

В то же время, иная характеристика правовой конструкции может быть предоставлена налоговым режимом IP-box, предусматривающим широкий перечень квалифицированных доходов от использования НМА, предусматривающим требования по периоду владения НМА для целей применения пониженных ставок, а также определенный набор антизлоупотребительных положений, не позволяющих получать преференции от использования налогового режима при формальном переводе активов и потоков доходов, генерирующих активом, при отсутствии должного уровня присутствия (активного владения НМА или осуществления разработки, доработки, поддержки актива).

Подобное налоговое регулирование направлено на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков, осуществляющих квалифицированную деятельность, доходы которых непосредственно связаны с разработкой и коммерциализацией интеллектуальной собственности, например, ПО, баз данных, иных объектов НМА. Механизмы, направленные на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, при подобном регулировании режима налогообложения могут иметь несколько вариаций.

Автор хотел бы привести соответствующую классификацию, базируясь на сравнительно-правовом анализе налогового законодательства иностранных юрисдикций с целью выявить основные правовые механизмы режимов IP-box, способствующих осуществлению налоговой конкуренции, а также дефекты их правовой конструкции.

Первым видом механизма налоговой конкуренции, действующим в рамках налогового режима IP-box, по оценке автора, является «умеренный тип регулирования», при котором налоговый режим предоставляет налогоплательщикам, владеющим НМА или правами на значительные доходы от НМА, право на применение налоговых льгот (пониженных налоговых ставок или доходных корректировок налоговой базы), при этом не устанавливая условий о необходимом уровне присутствия налогоплательщика в налоговой юрисдикции (т.е. не устанавливая требований по разработке актива или его активному владению), а также не предусматривая дополнительной налоговой нагрузки в случае перевода актива, в отношении использования которого были применены налоговые льготы, в другую налоговую юрисдикцию (в конкурирующую налоговую юрисдикцию).

При подобной конструкции налогового режима основные правовые дефекты регулирования связаны с нивелированием фискального эффекта из-за применения налогоплательщиками (применяющими преференциальный налоговый режим) инструментов налогового планирования, в связи с чем налоговый эффект (в том числе как цель и задача налоговой конкуренции) на перераспределяемую в конкурирующую налоговую юрисдикцию налоговую базу отсутствует.

Вторым типом механизма налоговой конкуренции, действующим в рамках налогового режима IP-box, по оценке автора, является «защитный тип регулирования». Данный тип предполагает, что налоговым регулированием устанавливаются определенные требования к уровню присутствия в налоговой юрисдикции налогоплательщика, претендующего на применение налоговых льгот и преференций, а также устанавливаются налоговые последствия в случае перевода актива в другую налоговую юрисдикцию или существенного сокращения объемов налогооблагаемых в налоговой юрисдикции операций (что вызвано как сокращением продаж, так и трансфертными ценами).

Для применения данного механизма может использоваться как ограничительное налоговое регулирование использования IP-box, так и самостоятельный налоговый механизм – «налог на выход» (Exit tax), действующий для устранения потерь бюджета в случае перевода компании-налогоплательщика (или ее отдельных активов, прибылей, доходов), применяющей преференциальный режим, в иную конкурирующую налоговую юрисдикцию. Влияние режима Exit tax на осуществление добросовестной налоговой конкуренции как в рамках действия режима IP-box, так и в качестве универсального инструмента ограничения налоговой конкуренции также было рассмотрено в рамках настоящего диссертационного исследования.

Данные механизмы направлены на осуществление добросовестной налоговой конкуренции и позволяют налоговым юрисдикциям бороться за налоговую базу как национальных налогоплательщиков-организаций (имеющих тесную управленческую, корпоративную, технологическую или иную связь с налоговой юрисдикцией), структурирующих свои операционные потоки и корпоративную структуру с учетом целей и задач налоговой оптимизации, так и иностранных налоговых резидентов, рассматривающих налоговые юрисдикции для размещения корпоративных структур, отдельных подразделений, НМА, центров разработок, а также центров накопления и реинвестирования прибыли.

Рассмотренные правовые конструкции механизмов налоговой конкуренции позволят стимулировать такое перераспределение налоговой базы.

Рассмотренный налоговый режим IP-box хоть и имеет стимулирующие функции и задачи по созданию спроса и предложения в отрасли телекоммуникаций, ИТ, но также направлен на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу корпоративных налогоплательщиков (т.е. направлен на исполнение фискальной функции), сопровождающуюся решением стимулирующих задач, таких как рост добавленной стоимости, создающейся при размещении корпорации, актива, центра прибыли или операционного потока в соответствующей налоговой юрисдикции.

Несмотря на наличие в отдельных налоговых юрисдикциях экстремально низких эффективных налоговых ставок, формирующихся в результате применения налогоплательщиками налогового режима IP-box, большинство налоговых юрисдикций позволяют применять налоговый эффект к широкому перечню квалифицированных «ИТ-доходов».

Налоговый режим IP-box имеет характеристики налогового режима, направленного на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, поскольку также сфокусирован на формировании в налоговой юрисдикции центра концентрации разработок и центра концентрации прибылей и доходов, формирующихся за счет лицензионных потоков или доходных потоков от оказания услуг как от внутренних клиентов-налогоплательщиков

соответствующей налоговой юрисдикции, так и от иностранных клиентов, налоговых резидентов иностранных государств.

Широкое распространение данный налоговый режим получил и получает среди компаний ИТ-сектора экономики, имеющих несколько рынков сбыта. Это позволяет таким компаниям эффективно формировать центр концентрации прибыли (в отношении которой действуют налоговые преференции) в налоговой юрисдикции, предлагающей налоговый режим IP-box, и, одновременно с этим, управлять общемировыми потоками, ценами и доходами на других рынках, не создавая в таких юрисдикциях (рынках сбыта) должного уровня присутствия. А при наличии присутствия управлять ценами, доходами и потоками, ограничиваясь лишь применением правил трансфертного ценообразования в отсутствие иных механизмов предупреждения злоупотреблений и ограничительных механизмов.

В связи с тем, что большинство налоговых юрисдикций, законодательство которых предусматривает налоговый режим IP-box, не входят в список недобросовестных налоговых юрисдикций и квалифицируются национальными налоговыми системами как налоговые режимы со стандартной налоговой нагрузкой на корпоративную прибыль (как в рамках принципов Шага 5 Плана БЕПС ОЭСР, так и в рамках национального и наднационального регулирования борьбы с минимизацией налогообложения посредством использования «злоупотребительных» механизмов в налогообложении), налогоплательщикам открываются широкие возможности для налогового планирования и оптимизации.

Наиболее острым, дискуссионным вопросом, связанным с использованием налогового режима IP-box, является применение налоговыми юрисдикциями данного налогового режима в качестве инструмента недобросовестной налоговой конкуренции. В 2015 г. ОЭСР согласовал план противодействия подобному функционированию данного налогового режима – Modified Nexus Approach for IP, действующий в рамках Шага 5 Плана БЕПС.

Данный Шаг Плана БЕПС подразумевает введение в национальное налоговое законодательство юрисдикций, предусматривающих налоговый режим IP-box, системы принципов и ограничений по объему квалифицированных доходов, деятельности налогоплательщика и НМА, подпадающих под применение льготы, а также введение дополнительных требований по территориальной связи между расходами на исследования и разработки, интеллектуальной собственностью и дальнейшей монетизацией и коммерциализацией такой интеллектуальной собственности (то есть получения доходного потока от владения НМА).

В ноябре 2014 г. Великобритания и Германия представили план урегулирования разногласий по поводу устранения недобросовестной налоговой конкуренции в рамках 5 Шага Плана БЕПС ОЭСР с использованием налоговых режимов, предполагающих владение

интеллектуальной собственностью. Данный концептуальный план предполагал изменения налогового законодательства присоединившихся юрисдикций и устанавливал условия и требования для применения налоговых льгот, предусмотренных IP-box режимом. Данный концептуальный план, механизм ограничения злоупотреблений получил название – Modified Nexus Approach.

Modified Nexus Approach основан на принципе наличия устойчивой и прослеживаемой связи между квалифицированным доходом, подпадающим под IP-box налоговый режим, и произведенным для экономического получения доходов расходом.

Подход предполагает, что налогоплательщик может заявить налоговые льготы в рамках налогового режима IP-box к квалифицированным доходам только при наличии связанных расходов в области исследований и разработок, понесенных непосредственно в налоговой юрисдикции, предлагающей льготный налоговый режим. Таким образом, подобные связанные расходы будут непосредственно формировать налоговую базу по налогу на прибыль по доходному потоку от квалифицированной деятельности, в отношении которой налоговой юрисдикцией установлен преференциальный налоговый режим.

Modified Nexus Approach интегрирован (и продолжается интегрироваться) в национальное налоговое законодательство стран ОЭСР и уже установил некоторые унифицированные требования к уровню присутствия налогоплательщика, претендующего на получение налоговых льгот в рамках режима (требования к уровню присутствия как в части осуществляемых затрат, так и в части объема функций по активному владению НМА).

Modified Nexus Approach устанавливает строгие условия по вовлечению претендующей на применение налоговых льгот компании в управление и разработку актива. Устанавливает стандартизированные ограничения в определенном долевым размере «неквалифицируемых затрат», которые могут быть учтены налогоплательщиком для целей применения налоговых льгот, при условии, что квалифицированные доходы налогоплательщика от интеллектуальной собственности будут подпадать под применение льгот в долевым размере, сопоставимом с долей, связанных с получением квалифицированных доходов, расходов.

Modified Nexus Approach позволяет осуществлять налогоплательщику внутригрупповые закупки работ и услуг, связанных с квалифицированными доходами по внутригрупповым контрактам. Однако в этом случае величина, соответствующая доли внутригрупповых контрактов в собственной разработке налогоплательщика, будет корректировать величину квалифицированных доходов, в отношении которых у налогоплательщика присутствует возможность применить налоговые льготы.

Национальное налоговое законодательство налоговой юрисдикции, принимая во внимание подготовленные ОЭСР рекомендации по имплементации Modified Nexus Approach,

определяет квалифицированные затраты как «непосредственно связанные с исследованиями и разработками расходы, осуществленные непосредственно налогоплательщиком». Важно также отметить, что общая стоимость приобретения НМА не включается в перечень квалифицируемых затрат и признается «рутинным» расходом.

Modified Nexus Approach допускает применение так называемого механизма Uplift of the qualifying expenditure, то есть возможность увеличить квалифицированные расходы до 30 % на максимальную величину общих затрат, связанных с осуществлением деятельности. Данные положения позволяют налогоплательщику увеличивать квалифицированные расходы по мере роста неквалифицированных затрат для обеспечения более мягкого налогового режима при приобретении НМА или передаче части работ по исследованиям и разработкам в пользу связанных сторон.

После внедрения механизма Modified Nexus Approach были сокращены возможности по агрессивной налоговой оптимизации с использованием сочетания низких эффективных налоговых ставок по квалифицированным доходам, эффективности при распределении дивидендов и прочих пассивных доходов, а также экономической, финансовой эффективности осуществления расходов в налоговых юрисдикциях за пределами налогового резидентства претендующей на налоговые льготы организации. Несмотря на обязательства стран – участников по имплементации Modified Nexus Approach в регулирование налоговых режимов IP-box, отдельные налоговые юрисдикции достаточно широко рассматривают деятельность в области исследований и разработок, а также сопутствующие ей и влияющие на налоговую базу квалифицированные доходы и расходы. Использование передовых механизмов структурирования операционных потоков, контрактной структуры по-прежнему позволяют налогоплательщикам достигать существенной эффективности от сочетания налоговых льгот IP-box с иными преференциальными режимами налогообложения, а также инструментами устранения двойного налогообложения.

Таким образом, налоговый режим IP-box, с учетом действующего в национальных налоговых законодательствах ограничительного механизма Modified Nexus Approach, является полноценным механизмом добросовестной налоговой конкуренции, доработанным с целью устранения его отдельных характеристик как налогового режима, направленного на осуществление недобросовестной налоговой конкуренции и предоставляющего широкие возможности по применению инструментов агрессивной минимизации налогообложения, вывода прибыли из-под налогообложения с использованием совокупности налоговых режимов, предоставляющих различные преференциальные условия. Modified Nexus Approach можно охарактеризовать как правовой механизм в форме норм мягкой силы международного налогового права, обеспечивающий баланс добросовестной налоговой конкуренции и

недобросовестной налоговой конкуренции юрисдикций, имплементирующих IP-box режимы или их отдельные механизмы.

Функционирование налогового режима IP-box направлено как на стимулирование роста технологического и исследовательского сегментов экономики (включая ИТ-отрасль), так и на осуществление добросовестной налоговой конкуренции – борьбу за перераспределение налоговой базы как налогоплательщиков, осуществляющих разработку и создание объектов НМА, так и налогоплательщиков, осуществляющих их внутреннюю (на внутреннем рынке) и трансграничную монетизацию и коммерциализацию.

Рассмотренные особенности правовой конструкции налогового режима IP-box также позволяют квалифицировать его как налоговый режим, направленный на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, в связи с направленностью действия элементов юридической конструкции регулирования на рост налоговой базы налогоплательщиков, а также на перераспределение налоговой базы для ее налогообложения в налоговой юрисдикции, что в конечном счете влияет на объем фискальных платежей (т.е. исполнение фискальной функции налоговой конкуренции).

IP-box не только защищает национальных корпоративных налогоплательщиков, предоставляя им финансовые преференции от применения льгот, но и направлен на перераспределение налоговой базы налогоплательщиков, размещенной в иностранных налоговых юрисдикциях. IP-box доступен для широкой категории налогоплательщиков при условии перевода активов, центров концентрации доходов, прибылей, расходов в конкурирующую налоговую юрисдикцию.

Безусловно, национальное законодательство имеет особенности регулирования, свою систему принципов и особенности построения правовой конструкции налогового режима IP-box. Характеристики и особенности могут стать объектами отдельных исследований, развивающих теоретические проблемы налоговой конкуренции.

По результатам анализа налогового режима IP-box в качестве режима добросовестной налоговой конкуренции необходимо выделить следующие правовые особенности, которые характеризуют данный налоговый режим именно как налоговый институт добросовестной налоговой конкуренции, а не как налоговую меру экономического стимулирования ИТ-сектора национальной экономики:

- Налоговый режим IP-box устанавливает для налогоплательщиков, заинтересованных в применении налоговых преференций, обязательства по переводу НМА в налоговую юрисдикцию, а также обязательства по осуществлению квалифицированных затрат. Это позволяет агрегировать центры концентрации прибыли «внутри» налоговой юрисдикции, так как доходы компаний ИТ-сектора экономики непосредственно связаны с разрабатываемым и

используемым НМА больше, чем с иными факторами хозяйственной деятельности. Налоговый режим IP-box, осуществляя контроль над НМА и интеллектуальной собственностью, фактически позволяет налоговой юрисдикции осуществлять контроль над центром концентрации прибыли группы или отдельного налогоплательщика, тем самым формируя фискальный эффект в виде роста налоговых поступлений.

– Налоговый режим IP-box не освобождает квалифицированный доход и соответствующую прибыль от налогообложения и, несмотря на пониженные эффективные ставки по сравнению со стандартными ставками по корпоративному налогообложению прибыли, позволяет нарастить налоговые доходы бюджетов при росте объемов налоговой базы, в отношении которой действует данный налоговый режим. Например, в случае перераспределения в налоговую юрисдикцию НМА, центров концентрации доходов и прибылей от исключительных прав, которое сопровождается расширением как налоговой базы, так и объектов налогообложения.

– Механизмы IP-box позволяют удержать внутри налоговой юрисдикции не только центры концентрации прибыли за счет размещения НМА, но и сформировать определенный центр осуществления квалифицированных затрат, доходы контрагентов, по которым (как прямые подоходные налоги, так и косвенные налоги) будут подпадать под налогообложение прибыли в налоговой юрисдикции. Таким образом, налоговый режим IP-box, действуя как более широкий механизм осуществления добросовестной налоговой конкуренции, осуществляет борьбу за перераспределение налоговой базы в налоговую юрисдикцию не только в отношении «прямой налогооблагаемой квалифицированной выручки налогоплательщика», но и в отношении «налогооблагаемых доходов контрагентов».

При размещении компании, подразделения, центра концентрации прибыли или структурировании операционного потока, группы (в том числе МГК) в большей степени будут руководствоваться налоговыми и финансовыми причинами. Именно поэтому налоговый режим IP-box как механизм налоговой конкуренции превалирует над иными инструментами стимулирования отрасли. Это, в частности, подтверждают и исследования Европейской Комиссии при анализе последствий по внедрению IP-box.

Тем не менее, как было отмечено выше, следует выделить налоговый режим IP-box, обладающий «защитным типом регулирования», действующий совместно с налоговым механизмом налога на выход (Exit tax), позволяющим установить юридические барьеры защиты прав налоговой юрисдикции на налогообложение. Наличие положений, предусматривающих такой «защитный тип регулирования», позволяет налоговой юрисдикции не только более эффективно осуществлять борьбу за перераспределение налоговой базы налогоплательщиков на этапе размещения актива, компании, центра концентрации прибыли, операционных потоков,

но и сохранять права на налогообложение в случае оттока налоговой базы и фактического выпадения налоговых доходов (в том числе в результате применения налогоплательщиком мер увеличения налоговой эффективности, агрессивного налогового планирования).

С 2021 г. субъекты РФ вправе понижать региональную ставку по налогу на прибыль до 0 % в отношении прибыли налогоплательщиков, полученной от предоставления прав на использование результатов интеллектуальной деятельности на основе лицензионных договоров. Российские налоговые специалисты сравнивают и сопоставляют данный налоговый режим с существующим в иностранной практике налоговым механизмом IP-box.

Так, в частности, для применения льготы налогоплательщик должен вести отдельный учет доходов от результатов интеллектуальной деятельности и иной деятельности, подтвердить и зарегистрировать соответствующие права интеллектуальной собственности. 28 апреля 2023 г. был принят Федеральный закон от 28.04.2023 №166-ФЗ «О внесении изменения в статью 284 части второй НК РФ», который закрепил виды деятельности, в отношении которых применяется льгота на федеральном уровне, а также распространил льготы на иностранные права интеллектуальной собственности – патенты.

Данные льготы распространили на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, удостоверенные патентами, выданными Роспатентом, международными организациями или иностранными патентными ведомствами, селекционные достижения, программы для ЭВМ и базы данных, зарегистрированные в Роспатенте. Льготу могут применить исключительно российские организации – правообладатели объектов исключительных прав. Поправки начали применять с 2024 года. В настоящий момент ряд субъектов РФ уже ввели данные региональные льготы, например, льготные региональные ставки по налогу на прибыль в размере 0 % могут быть применены в Новгородской области, Рязанской области, Кемеровской области, ставка 3 % может быть применена в ХМАО.

«Региональный» IP Box в настоящий момент не является широко распространенным налоговым режимом и конкурирует с «федеральной» ИТ-льготой и специальными налоговыми режимами (например, преференциальным налоговым режимом для налогоплательщиков – участников проекта «Сколково», налоговыми режимами, предусмотренными инвестиционными соглашениями в рамках ТОСЭР и ОЭЗ). Объем «налоговых преференций» российского регионального IP-box существенно ниже налогового режима для ИТ-компаний, льгот для участников проекта «Сколково», участников инвестиционных соглашений, что не позволяет данному налоговому режиму претендовать на статус правового механизма для перераспределения налоговой базы между иностранными налоговыми юрисдикциями и конкурирующей российской налоговой юрисдикцией.

В настоящий момент данный налоговый режим сложно рассматривать в качестве инструмента налоговой конкуренции за налоговую базу (за доходы от интеллектуальной собственности с иностранными налоговыми юрисдикциями) ввиду существенного аспекта внутрироссийской конкуренции режимов. Тем не менее российский региональный IP box имеет перспективы в качестве будущего элемента правовой конструкции механизма налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков – ИТ компаний, ввиду:

1) возможной «отмены» (прекращения действия текущих норм НК РФ) ставки 0 % по налогу на прибыль для ИТ-компаний в краткосрочной или среднесрочной перспективе;

2) наличия у «российского IP box» фискального элемента, позволяющего взимать налог, зачисляемый в федеральный бюджет, что позволяет сочетать в правовом механизме данного режима «фискальный элемент налоговой конкуренции» и «элемент стимулирования региональной экономики»;

3) правовая конструкция «российского IP box» имеет базовые «защитные и ограничительные элементы», такие как обязательства владеть зарегистрированными правами интеллектуальной собственности на НМА, а также обязательства для налогоплательщиков создать в соответствующей налоговой юрисдикции полноценное корпоративное присутствие – признаваться российской организацией.

Все данные особенности правовой конструкции режима при устранении аспекта внутрироссийской налоговой конкуренции позволят рассматривать его в качестве полноценного механизма налоговой конкуренции.

Дальнейшее развитие регионального «российского IP box» налогового режима в качестве инструмента налоговой конкуренции будет зависеть как от ликвидации существенных налоговых льгот по налогу на прибыль для ИТ-компаний и возможности применения ставки 0 % как для крупных предприятий – корпоративных налогоплательщиков, так и для небольших предприятий – ИП и субъектов МСП, так и зависеть от «донастройки» данного налогового режима за счет имплементации правовых механизмов, ограничивающих перераспределение налоговой базы в иностранные налоговые юрисдикции, а также имплементации механизмов, препятствующих уклонению от налогообложения и злоупотреблению в налогообложении за счет применения правил трансфертного ценообразования, перераспределения доходных потоков налогоплательщика между льготными налоговыми режимами, осуществления некорректного раздельного учета.

В рамках анализа налоговых режимов и механизмов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, следует рассмотреть «специальные преференциальные налоговые режимы» (которые не входят в специальные налоговые режимы в соответствии со ст. 18 НК РФ. – Примеч. автора), устанавливающие преференциальные условия

налогообложения для компаний-налогоплательщиков в ИТ-отрасли, индустрии высоких технологий.

Российская налоговая система предусматривает возможность применения специальных налоговых льгот, льгот по страховым взносам, а также прочих финансовых преференций (в форме субсидирования, компенсаций затрат, грантовой поддержки) для участников проекта «Сколково». Установление и применения данного налогового режима регулируется Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково», Правилами осуществления исследовательской деятельности и коммерциализации ее результатов участниками проекта «Сколково» от 7 июня 2022 г., а также НК РФ.

Участником проекта может являться российское юридическое лицо, осуществляющее исследовательскую деятельность и коммерциализацию ее результатов, получившее статус участника проекта. Компании – участники проекта «Сколково» должны соответствовать определенным квалифицированным требованиям, в частности, осуществлять разработку, исследования технологий в рамках одного из четырех кластеров (ИТ, Биомед, Энерготех и Промтех), проект компании должен отвечать критерию «инновационность» и соответствовать инновационным приоритетам Фонда «Сколково», иметь конкурентные, уникальные преимущества, а также квалифицированную проектную команду.

Участники проекта ограничены в видах и направлениях осуществляемой деятельности и должны осуществлять преимущественно исследовательскую деятельность и коммерциализацию ее результатов. Компании-участники обязаны подавать годовые и полугодовые отчеты о деятельности и могут быть проверены фондом «Сколково» на предмет соответствия фактически осуществляемой деятельности поданной заявке, бизнес-плану. Законодательством установлены некоторые корпоративные ограничения по владению российской организацией – участником проекта «Сколково» резидентом иностранной «офшорной» налоговой юрисдикции. В отношении участника проекта действуют регуляторные правила и нормы, при несоблюдении которых компания может потерять статус участника проекта «Сколково» и, соответственно, потерять право на применение льгот и преференций, в том числе налоговых льгот.

Участники проекта «Сколково» могут претендовать на освобождение от уплаты налога на прибыль⁸⁴ в течение 10 лет с момента получения статуса участника проекта, освобождение от НДС⁸⁵ (за исключением отдельных сделок и операций) также в течение 10 лет; участники также имеют право на применение пониженных⁸⁶ тарифов по страховым взносам в течение 10

⁸⁴ П. 1 ст. 246.1 НК РФ.

⁸⁵ Пп. 1, 3 ст. 145.1 НК РФ.

⁸⁶ Пп. 10 п. 1, п. 9 ст. 427 НК РФ.

лет в совокупном размере 14 %. Также для участников проекта «Сколково» предусмотрена возможность полного освобождения от налога на имущество, что менее существенно и значимо для организаций, осуществляющих квалифицированную деятельность в области исследований и разработок.

Для налогоплательщиков – компаний – участников проекта «Сколково» законодательством предусмотрены основания для утраты права на применение льгот и преференций, в частности, участники проекта «Сколково» теряют право на применение налоговых льгот и льгот по страховым взносам в случае утраты статуса участника проекта или превышения годового объема выручки от реализации 1 млрд руб. при условии превышения совокупного размера прибыли в размере 300 млн руб.⁸⁷ (при сохранении аккредитации в качестве участника проекта).

Многие действующие и потенциальные участники проекта «Сколково», которые претендуют на применение льгот и преференций, предусмотренных законодательством, являются компаниями, осуществляющими деятельность в области ИТ, которые могут претендовать на отдельные налоговые льготы и преференции для ИТ-компаний, предусмотренные рассмотренным в рамках настоящего диссертационного исследования преференциальным налоговым режимом корпоративного налогообложения для ИТ-компаний.

В соответствии с позицией финансовых органов⁸⁸, такие налогоплательщики – ИТ-компании вправе применять налоговые льготы, предусмотренные как налоговым режимом налогообложения участников проекта «Сколково», так и применять иные налоговые льготы и преференции и, в частности, налоговые льготы и льготы по страховым взносам, предусмотренные для ИТ-компаний.

Подобная конструкция позволяет налогоплательщикам – участникам проекта «Сколково» эффективно применять совокупность налоговых льгот и преференций, предусмотренных законодательством, для минимизации налоговой нагрузки и формирования наиболее комфортного налогового режима.

В настоящий момент на рассмотрении Государственной Думой РФ находится Законопроект № 1026190-8⁸⁹ об имплементации ограничений возможности комбинации доступных налоговых льгот для ИТ-компаний и участников проекта «Сколково».

Как и налоговые льготы по налогу на прибыль и НДС, введенные в рамках имплементации пакета реформ по «налоговому маневру в ИТ-отрасли», налоговые льготы,

⁸⁷ П. 5.1 ст. 284 НК РФ и п. 2 ст. 246.1 НК РФ.

⁸⁸ Письма ФНС России № КВ-4-3/21367@, Минфина России от 25.12.2020 № 03-07-07/114859, Минфина России от 14.09.2021 № 03-15-06/74333, от 19.11.2021 № 03-03-06/1/93783.

⁸⁹ Законопроект № 1026190-8 – «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ, отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу законодательных актов (отдельных положений законодательных актов) РФ» // СПС Консультант Плюс.

предусмотренные для участников проекта «Сколково», в научном сообществе преимущественно относят к мерам налогового стимулирования налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области технологий.

В частности, Ю.В. Тютин (Леднева)⁹⁰ рассматривает налоговые льготы для налогоплательщиков – участников проекта «Сколково» как «налоговые преференции, направленные на стимулирование научной и инновационной деятельности, которые формируют для налогоплательщиков общий положительный экономический эффект, а также минимизируют административные барьеры и издержки на налоговое администрирование». Д.Н. Путимцев также характеризует налоговый режим для налогоплательщиков – участников проекта «Сколково» как «налогово-правовую меру, направленную на стимулирование инвестиционно-инновационных процессов в экономике государства»⁹¹.

Ю.В. Леднева характеризует налоговый режим налогообложения участников проекта «Сколково» как «специальный персонифицированный налоговый режим», а комплекс налоговых льгот и преференций оценивает как «точечное правовое регулирование» или как «комплекс мер, не имеющих системного подхода к установлению»⁹².

А.А. Копина, ссылаясь на цели и задачи по развитию цифровой экономики, использование преимущественно отечественного ПО государственными органами власти, органами местного самоуправления и российскими организациями (сформулированные Указом Президента № 204), рассматривает специальный налоговый режим как «эффективный способ стимулирования цифровых инноваций»⁹³. При этом А.А. Копина, определяя специальный налоговый режим, ссылается на определение С.С. Овчинникова – «специфическое проявление системы налогообложения, объединяющее несколько отдельных самостоятельных налоговых режимов по правовым признакам, не является самостоятельным налогом, однако имеет особенности в налоговой конструкции как отражение особых условий к отдельным проявлениям сущности налога, что обеспечивает им отличительные признаки, как разновидность специального режима в рамках общего механизма налогообложения в широком толковании»⁹⁴.

⁹⁰ Тютин (Леднева) Ю.В. Стимулирование научной и инновационной деятельности посредством налоговых преференций // Финансовое право. 2021. № 8. С. 27–31.

⁹¹ Путимцев Д.Н. Нормативно-правовые основы стимулирования инвестиционно-инновационных процессов в российской экономике // Административное право и процесс. 2018. № 11. С. 24–31.

⁹² Тютин (Леднева) Ю.В. Учет фискальных интересов государства при оптимизации налогового режима для привлечения инвестиций // Журнал российского права. 2020. № 7. С. 144–157.

⁹³ Копина А.А. Специальные и льготные налоговые режимы как способы существенного стимулирования цифровых инноваций // Финансовое право. 2020. № 9. С. 25–30.

⁹⁴ Овчинников С.С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 6–7.

А.А. Мусаткина характеризует налоговый режим, предусмотренный для участников проекта «Сколково», как «налоговый режим, направленный на стимулирование инновационной деятельности в РФ»⁹⁵.

Рассмотренные выше правоведы рассматривают налоговый механизм налогообложения участников проекта «Сколково» исключительно как механизм стимулирования сферы российских исследований и технологий, при этом отдельными авторами данная мера оценивается как недостаточно комплексная, индивидуализированная и ведущая к формированию выпадающих доходов бюджета без предоставления эквивалентной фискальной компенсации бюджету в будущем.

Данный налоговый режим в доктрине не рассматривается как инструмент налоговой конкуренции.

Таким образом, данный налоговый режим можно квалифицировать как стимулирующий налоговый режим, направленный на инвестиционное стимулирование предприятий, осуществляющих деятельность в области исследований и технологий за счет высвобождающихся финансовых ресурсов в связи с применением существенных налоговых льгот и преференций.

Данный налоговый режим характеризуется как «индивидуализированный» налоговый режим для отдельных налогоплательщиков, не объединяющихся в категории по индустриальному/отраслевому признаку – признаку экономической деятельности или иным качественно-количественным экономическим характеристикам. Это обусловлено тем, что одним из условий применения преференций является формальное получение статуса участника проекта «Сколково», то есть одобрение заявки участника по осуществлению определенных видов деятельности, которые будут одобрены после проведения экспертизы Фонда «Сколково» в соответствии с ФЗ от 28.09.2010 № 244-ФЗ.

На практике для сохранения статуса участника проекта «Сколково» налогоплательщик – участник проекта должен осуществлять деятельность в соответствии с Правилами проекта⁹⁶, а именно инновационную деятельность и деятельность по коммерциализации результатов инновационной деятельности.

Изменения юридической, контрактной модели осуществления коммерциализации результатов инновационной деятельности для участника проекта «Сколково» могут быть достаточно трудоемкими и приводить к рискам оспаривания статуса участника проекта «Сколково» со стороны Фонда, налоговых органов или других заинтересованных лиц.

⁹⁵ Мусаткина А.А. Правомерное поведение в финансовой сфере: понятие, признаки и виды // Финансовое право. 2016. № 10. С. 27–30.

⁹⁶ Правилами осуществления исследовательской деятельности и коммерциализации ее результатов участниками проекта «Сколково» от 07 июня 2022 г., а также НК РФ.

Например, переход с «лицензионной модели» осуществления деятельности, заявленной в качестве модели коммерциализации результатов инновационной деятельности в заявке участника, на «модель оказания услуг посредством результатов инновационной деятельности» может сопровождаться для налогоплательщика – участника проекта «Сколково» связанными налоговыми рисками оспаривания статуса участника проекта, что может привести к потере права на применение налоговых льгот и существенным налоговым доначислениям для налогоплательщика.

Правовой режим предполагает существенную грантовую, финансовую, прочую поддержку (административную, юридическую, материально-техническую, образовательную и иную) участников проекта «Сколково» помимо рассмотренных выше налоговых преференций. Подобные меры поддержки также осуществляются индивидуализированно с использованием административно-правовых и гражданско-правовых механизмов, целью реализации которых является исключительно стимулирование разработок и исследований компании, а также снижение финансовых затрат участника проекта в рамках разработки и коммерциализации результатов.

Правовой и налоговый режим в части персонификации предоставления преференций, установленный ФЗ от 28.09.2010 № 244-ФЗ, а также положениями налогового законодательства, во многом идентичен с правовым и налоговым режимом для компаний – участников инвестиционных соглашений (СПИК, РИП), а также резидентов особых экономических зон, ТОСЭР. Однако особенностью деятельности резидентов «Сколково» по сравнению с вышеуказанными правовыми и налоговыми режимами можно считать более высокую доступность за счет упрощенного порядка одобрения заявки, пониженных административных барьеров при аккредитации и заявлении налоговых льгот.

Рассмотренная в рамках настоящего исследования доктрина рассматривает налоговый режим для участников проекта «Сколково» исключительно как меру по стимулированию исследований и разработок отечественных инновационных продуктов и технологий, с целью их дальнейшей коммерциализации. В научных и практико-ориентированных исследованиях лишь косвенно затрагиваются вопросы наличия у данного налогового режима отдельных элементов, направленных на осуществление налоговой конкуренции за перераспределение налоговой базы налогоплательщиков.

По оценке автора, налоговый режим налогообложения участников проекта «Сколково» может быть рассмотрен как налоговый механизм, направленный на осуществление внутренней налоговой конкуренции между специальными налоговыми режимами, региональными налоговыми льготами и отдельными налоговыми льготами, предоставляемыми налогоплательщикам-компаниям, осуществляющим деятельность в сфере ИТ и технологий.

Налоговый режим для участников проекта «Сколково» можно лишь частично рассматривать как инструмент налоговой конкуренции, направленный на стимулирование сохранения налоговой базы российских налогоплательщиков в национальной налоговой юрисдикции и механизм перераспределения отдельных центров концентрации доходов, расходов и прибылей из иностранной налоговой юрисдикции ввиду того, что особенности правового регулирования деятельности участников проекта «Сколково» во многом подразумевают внутренние, локальные разработки, коммерциализацию результатов исключительно на внутрироссийском рынке, а также предусматривают большой объем грантовой и прочей поддержки разработок и коммерциализации на условиях сохранения в России основных функций, менеджмента, структурирования в России основных операционных потоков.

Перевод отдельных функций, активов и рисков в иностранные налоговые юрисдикции, а также структурирование бизнеса и операционных потоков для целей расширения рынков сбыта (то есть возможный перевод в иностранную налоговую юрисдикцию частичной налоговой базы) не рассматривается компаниями, заинтересованными в получении статуса участника проекта «Сколково» для использования преференциального налогового режима по налогу на прибыль и страховым взносам. «Индивидуализация» или «персонификация» и специальные квалифицированные условия по предоставлению (и сохранению) статуса участника проекта «Сколково», по оценке автора, затрудняют однозначную квалификацию данного налогового режима в качестве механизма, направленного на осуществление налоговой конкуренции.

Для более комплексной оценки налогового режима для участников проекта «Сколково» как механизма, направленного на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, в рамках настоящего диссертационного исследования был проведен сравнительно правовой анализ данного режима со схожим специальным налоговым режимом, действующим в одной из конкурирующих налоговых юрисдикций.

Для подобного сравнительно-правового анализа автором был выбран налоговый режим, предусмотренный законодательством Республики Беларусь для резидентов «Парка высоких технологий» (далее – ПВТ). Налоговый режим, действующий в Республике Беларусь, был выбран для анализа по причине достаточно высокой доли ИТ-сектора в структуре ВВП белорусской экономики при фундаментально схожей структуре национальной экономики и стратегических планах ее развития.

ПВТ представляет собой специальный правовой и налоговый режим, действующий для резидентов – белорусских ИТ-компаний. ПВТ функционирует в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 № 12 «О Парке высоких технологий», а также Декретом № 8 «О развитии цифровой экономики» от 21.12.2017, который вступил в

силу 28.03.2018. Данный правовой и налоговый режим доступен для белорусских компаний, осуществляющих деятельность в области ИТ, чьи заявки и бизнес-план отвечают требованиям к статусу резидента ПВТ.

В настоящий момент белорусским законодательством установлен срок действия специального правового режима ПВТ до 1 января 2049 года. Как и правовой режим, регулирующий деятельность участников проекта «Сколково», правовой режим ПВТ подразумевает определенный объем административных процедур по получению статуса резидента ПВТ.

Перечень квалифицированных видов деятельности, подпадающих под требования для получения статуса компании – резидента ПВТ, существенно отличается от квалифицированных требований для участников проекта «Сколково». В частности, в такой перечень помимо «традиционной» деятельности, связанной с исследованиями и разработками в области ИТ и смежных технологических областей, включены широкие виды как непосредственно «разработко-ориентированной» ИТ-деятельности по разработке, доработке, модификации и адаптации ПО и баз данных, так и сопутствующие виды деятельности, такие как ИТ-консалтинг, оказание финансовых услуг с применением ИТ-технологий, электронная коммерция и прочие виды деятельности. В перечень квалифицированных видов деятельности включены также и достаточно специфические виды экономической деятельности, такие как деятельность в области майнинга и криптобирж, криптообменных пунктов, деятельность в области киберспорта. Таким образом, перечень квалифицированных видов деятельности для получения статуса резидента ПВТ значительно шире видов квалифицированной деятельности резидентов – участников проекта «Сколково», что демонстрирует попытку покрыть преференциальным регулированием все виды ИТ-бизнеса и всю ИТ-отрасль национальной экономики (в том числе «подиндустрии» / «подотрасли» и направления ИТ-деятельности, находящиеся только на стадии становления).

Включение данных видов деятельности в перечень квалифицированных видов деятельности для целей получения статуса резидента ПВТ и получения налоговых льгот и преференций в рамках специального налогового режима можно назвать элементом реализации механизмов международной налоговой конкуренции в отношении перераспределения налоговой базы из конкурирующей иностранной налоговой юрисдикции, не предоставляющей эквивалентных налоговых льгот и режимов для подобной экономической деятельности.

Стоит также отметить широкие полномочия Наблюдательного совета ПВТ по определению и уточнению перечня квалифицированных видов деятельности, что позволяет оперативно управлять «спросом» от ИТ-компаний на применение специального правового и налогового режима в обход трудоемких и длительных законодательных процедур, а также

быстро реагировать на изменения в ИТ-отрасли (появление новых технологий, видов ИТ-деятельности, перспективных направлений с экономической точки зрения, а также с точки зрения будущих налоговых поступлений, расширения налоговой базы).

В рамках специального налогового режима для резидентов ПВТ действуют следующие налоговые льготы – полное освобождение от уплаты корпоративного налога на прибыль с заменой на обязательства по уплате 1 % валовой выручки от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг в пользу ПВТ, полное освобождение от налоговых обязанностей по НДС, а также освобождение от НДС при оказании иностранными организациями маркетинговых, рекламных, консультационных услуг для резидентов ПВТ, пониженные тарифы по страховым взносам, а также пониженные ставки по налогу на доходы физических лиц в размере 9 %.

Для стимулирования деятельности резидентов ПВТ, связанной с реализацией ПО и баз данных как в соответствии с договорами об отчуждении исключительных прав, так и в соответствии с лицензионными договорами, была установлена ставка 0 % по налогу на доходы у источника в отношении доходов, выплачиваемых иностранным организациям, в том числе: доходов в виде роялти, доходов от оказания рекламных услуг с использованием ПО и баз данных. Также льгота была распространена на доходы от реализации акций, долей компаний – резидентов ПВТ (льгота была введена для минимизации налоговой нагрузки, связанной с реализацией акций, долей, «продуктовых» компаний в пользу иностранных инвесторов).

Резиденты ПВТ, в отличие от участников проекта «Сколково», по общему правилу не могут получать грантовую поддержку, а также претендовать на субсидирование отдельных затрат, связанных как с деятельностью в области исследований и разработок, так и с текущей операционной деятельностью. Тем не менее резиденты ПВТ также вправе применить некоторые дополнительные преференции, предусмотренные правовым режимом ПВТ.

В частности, резиденты ПВТ вправе применять институты «английского права» к отношениям с инвесторами, локальными и иностранными партнерами (в частности, вправе применять широкий спектр правовых конструкций, не предусмотренных белорусским гражданским законодательством, например, опционные соглашения, конвертируемые займы, акционерные соглашения, соглашения об ограничении конкуренции и прочее), применять процедуры, связанные с упрощенным документооборотом при совершении внешнеэкономических сделок и транзакций (с широким использованием электронного документооборота и упрощенных требований к первичной документации), вправе готовить упрощенные формы налоговой и бухгалтерской отчетности, применять упрощенные правила ведения налогового и бухгалтерского учета, а также вправе использовать некоторые преференции при переводе (релокации) иностранных сотрудников в Беларусь (в том числе

упрощенные визовые требования, ускоренное получение разрешений на временное проживание для иностранных специалистов).

Таким образом, по результатам сравнительно правового анализа статуса резидентов ПВТ, участников проекта «Сколково», по результатам анализа правовых конструкций налоговых режимов можно выделить как общие черты и характеристики, свидетельствующие об отсутствии правовых и налоговых элементов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, так и отдельные характеристики режимов, свидетельствующие о наличии в нормативно-правовом регулировании данных налоговых режимов отдельных механизмов и мер, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, что позволяет частично отнести рассматриваемые специальные налоговые режимы к стимулирующим и преференциальным налоговым режимам, направленным на осуществление налоговой конкуренции.

Наличие у налоговых режимов «Сколково» и ПВТ длительных и существенных налоговых освобождений от основных корпоративных налогов (а в случае с режимом ПВТ и от персональных подоходных налогов) свидетельствует о некотором ущемлении фискальных интересов при применении данных налоговых режимов в пользу макроэкономического стратегического эффекта для национальной экономики. Цели и задачи введения налоговых льгот и преференций в рамках специальных правовых режимов «Сколково» и ПВТ свидетельствуют о превалировании функции по стимулированию ИТ-сектора национальной экономики, стимулированию занятости в сфере ИТ и технологий, а также стимулированию инвестиций в капитальные вложения, реинвестиции в исследования и разработки над фискальными интересами, направленными на формирование налоговых доходов бюджетов национальной бюджетной системы.

Освобождение резидентов ПВТ (существенное освобождение от налогообложения) и участников проекта «Сколково» от основных корпоративных налогов приводит к отсутствию и «неформированию» налоговой базы, в отношении которой налоговая юрисдикция, используя те или иные механизмы налоговой конкуренции, может осуществлять меры борьбы и воздействия с целью перераспределения.

Фактически полное освобождение от корпоративного налогообложения резидентов ПВТ и участников проекта «Сколково» свидетельствует о том, что имплементация налоговых льгот и иных преференций не направлены на создание преференциального режима налогообложения с целью налоговой конкуренции, а лишь стимулируют осуществление налогоплательщиком квалифицированной деятельности, осуществление инвестиций и реинвестиций в инновации. Однако элементы конкуренции могут прослеживаться в имплементации механизма

перераспределения базы по начислению страховых взносов, облагаемых пониженными тарифами в рассматриваемых режимах.

Предусмотренная режимом ПВТ возможность применения пониженных ставок по персональным подоходным налогам также свидетельствует о наличии элемента направленности на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу персональных налогоплательщиков.

Наличие в данных налоговых режимах урегулированного нормами порядка рассмотрения и утверждения заявки участников для получения резидентства в зоне действия специального правового и налогового режима для получения соответствующих льгот и преференций отражает частично индивидуализированный характер налоговых льгот и преференций, поскольку их применение зависит от оценки вида экономической деятельности, разрабатываемых продуктов, технологий, проводимых исследований налогоплательщика специально созданным компетентным негосударственным органом.

Дополнительная административная нагрузка, связанная с подготовкой отчетных материалов по результатам проводимых исследований и разработок, также свидетельствует о наличии индивидуализированного административного контроля от «квазиисполнительного органа», влияющего на применение преференциального налогового режима конкретным налогоплательщиком.

Подобный индивидуализированный подход отражает особенность данных режимов как специальных налогово-правовых режимов налогообложения с целью стимулирования индивидуальных технологических и ИТ-проектов и разработок (для общего макроэкономического стимулирования и развития соответствующих отраслей экономики). Подобные механизмы не могут быть охарактеризованы как направленные на осуществление налоговой конкуренции, поскольку представляют собой индивидуальный отбор по законодательно определенным и субъективно оцениваемым критериям «научность», «новизна», «технологичность», «способность к коммерциализации» и прочим критериям.

В качестве правовых механизмов, которые свидетельствуют о направленности рассматриваемых налоговых режимов на осуществление налоговой конкуренции, стоит отметить лишь отдельные правовые механизмы, которые обычно сопровождают преференциальный налоговый режим и действуют совместно с налоговыми льготами и преференциями для комплексного влияния на борьбу налоговой юрисдикции за перераспределение налоговой базы налогоплательщиков.

Для режима ПВТ это меры по упрощению перевода центров концентрации прибыли, доходов, расходов, активов и, в целом, ИТ-бизнеса в Республику Беларусь при получении статуса резидента ПВТ. В рамках рассматриваемого правового режима данные меры действуют

совместно с налоговыми льготами и преференциями, однако фактически полное освобождение от налогообложения, как было указано выше, не позволяет рассматривать такие меры как комплексные меры, направленные на осуществление налоговой конкуренции за перераспределение налоговой базы из конкурирующей налоговой юрисдикции.

Необходимо дополнительно отметить, что создание комфортного правового и налогового режима в части установления освобождений и преференциальных режимов налогообложения для доходов от прироста капитала, для доходов в виде лицензионных вознаграждений и вознаграждений за отчуждение исключительных прав; возможность применения иностранного права к сделкам налогоплательщика; отсутствие ограничений на корпоративное владение и стимулирование прямых инвестиций налогоплательщиков в капитал – являются сопутствующими механизмами, предусмотренными режимом ПВТ, создающими комплексный налогово-правовой механизм, направленный на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, что достаточно существенно отличает режим ПВТ от правового режима, предусмотренного для участников проекта «Сколково».

Такие меры могут не только усилить и стимулировать (в совокупности с налоговыми льготами и преференциями) перераспределение налоговой базы (центров концентрации прибыли, доходов, расходов, активов) в конкурирующую налоговую юрисдикцию, но и могут оказаться для отдельных категорий налогоплательщиков ключевыми основаниями и мотивами по переводу налоговой базы в соответствующую налоговую юрисдикцию, превалирующими над финансовой экономией, формирующейся при применении льготного режима налогообложения.

Завершая теоретическую часть сравнительно-правового исследования правового и налогового режима ПВТ, стоит отметить макроэкономический эффект от действия данного режима.

В частности, согласно докладом профильных ведомств Республики Беларусь, начиная с 2019 г. внедрение режима и поддержка ИТ-отрасли через применение режима ПВТ для резидентов-организаций позволили обеспечить существенный прирост ВВП (в частности, в 2019 г. около 50 % прироста пришлось на ИТ-индустрию), а также добиться увеличения темпов роста экспорта технологий.

Это может косвенно свидетельствовать о наличии макроэкономического успеха, который по объему влияния на национальную экономику может превалировать (или, как минимум, конкурировать) над потенциальными налоговыми доходами бюджета от стандартного корпоративного или льготного налогообложения компаний ИТ-сектора (однако подобные экономико-прогнозные, статистические исследования в настоящий момент не проведены). В таком случае стимулирующий характер применения льгот с экономической

точки зрения будет превалировать над налоговым эффектом от перераспределения налоговой базы в результате действия механизмов налоговой конкуренции.

Российское налоговое законодательство также предусматривает возможность осуществления налогоплательщиком ускоренного вычета квалифицированных расходов, связанных с исследованиями и разработками. Данные налоговые преференции по своей правовой конструкции схожи с конструкцией специальных налоговых механизмов, предусмотренных в иностранных юрисдикциях, – R&D super deduction, однако имеют некоторые национальные особенности.

Преференциальный налоговый режим, связанный с осуществлением налогоплательщиком расходов, связанных с исследованиями и разработками, включает в себя возможность применить повышающий коэффициент для учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы, то есть включить данные расходы в состав расходов налогового периода, в котором такие НИОКР завершены в размере фактических затрат с применением коэффициента 1,5 в соответствии с пп. 7 п. 8 ст. 262 НК РФ.

В состав дополнительных льгот в отношении исследований и разработок (НИОКР) специалисты включают некоторые сопутствующие налоговые преференции, такие как возможность списания расходов для целей налогообложения прибыли, которые не принесли результатов (п. 4 ст. 262 НК РФ); ускоренная амортизация объектов основных средств, используемых для осуществления научно-технической деятельности (применение ускоренного коэффициента 3 к амортизации подпадающих под критерий основных средств) (пп. 2 п. 2 ст. 259.3 НК РФ); возможность не учитывать в составе доходов для целей налогообложения прибыли сумму полученных организацией средств целевого финансирования фондов поддержки научной деятельности (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ), а также возможность создать резерв на осуществление расходов, связанных с исследованиями и разработками (НИОКР расходов) в соответствии со ст. 267.2 НК РФ.

Как ускоренный коэффициент в отношении учета расходов, связанных с исследованиями и разработками, так и дополнительные сопутствующие налоговые льготы по НИОКР, в научных исследованиях включаются в перечень налоговых льгот по налогу на прибыль для специальных субъектов – организаций, осуществляющих деятельность в области исследований и разработок⁹⁷. Данные налоговые льготы рассматриваются исключительно в качестве налогового механизма, направленного на повышение внутриэкономической инновационной активности, создание благоприятных налоговых условий для осуществления инновационной

⁹⁷ Цветкова Е.А. Налогообложение инновационных компаний в России // Налоги. 2020. № 5. С. 23–27; Иншина Р.С., Мурзалимова Л.А. Основные направления совершенствования налога на добавленную стоимость и механизма налогового стимулирования инновационной деятельности // СПС КонсультантПлюс. 2012.

деятельности, направленного на стимулирование осуществления расходов в исследования и разработки.

В.И. Еременко⁹⁸ отмечает «недостаточность государственных мер по стимулированию инновационной деятельности» и фокусирует внимание на «отсутствии должного, высокого уровня «изобретательности» как основного звена научно-технического прогресса». Автор также отмечает, что недостатками налоговых льгот в отношении НИОКР является возможность осуществления квалифицированных расходов для исследований и разработок, не обладающих высокой степенью новизны.

В.И. Еременко оценивает данный налоговый режим (в совокупности с другими налоговыми механизмами льгот и преференций для осуществления инновационной деятельности, деятельности в области исследований и разработок) как «предоставленные налоговым законодательством налогоплательщику меры по налоговой оптимизации и финансовой оптимизации (за счет предоставления индивидуальных бюджетных грантов), не направленные на стимулирование инновационной деятельности». Подобная оценка данного налогового режима свидетельствует об узкоспециализированном характере налоговых льгот и их направленности исключительно на стимулирование инновационной деятельности с целью развития научно-технического прогресса, с некоторым ущемлением фискальных интересов бюджета.

В доктрине не рассматриваются налоговые льготы в виде ускоренного налогового вычета и повышающего коэффициента расходов на НИОКР как налоговые механизмы, направленные на осуществление налоговой конкуренции (за налогоплательщиков – компании технологического сектора) путем перераспределения налоговой базы в конкурирующую налоговую юрисдикцию.

С учетом перечня квалифицированных видов деятельности в области исследований и разработок, сложности налогового и смежного правового регулирования применения ускоренного коэффициента расходов на НИОКР и смежных налоговых льгот, а также рассмотренную позицию доктрины можно охарактеризовать данные налоговые режимы как узкоспециализированные стимулирующие налоговые льготы, которые лишь косвенно могут быть направлены на осуществление налоговой конкуренции.

Данные налоговые преференции, как и схожие налоговые льготы, предусмотренные налоговым законодательством иностранных налоговых юрисдикций R&D super deduction, могут быть рассмотрены как меры, направленные на осуществление добросовестной налоговой конкуренции только в случае осуществления налогоплательщиком существенного объема

⁹⁸ Еременко В.И. О налоговом законодательстве России в сфере инновационной деятельности // Законодательство и экономика. 2011. № 10. С. 26–35.

затрат в исследования и разработки или монетизации разрабатываемого узкоспециализированного актива, подпадающего под требования и критерии в части «инновационности», новизны (предусмотренные локальным законодательством, подзаконными нормативно-правыми актами, выработанной практикой квалификации исследований и разработок).

Данный налоговый механизм, как и аналогичные налоговые режимы R&D super deduction, может быть рассмотрен как частично направленный на осуществление добросовестной налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков, осуществляющих узкоквалифицированную деятельность в области исследований или разработок (или осуществляющих коммерциализацию результатов исследований и разработок), с налоговыми юрисдикциями, не устанавливающими специализированных налоговых льгот для подобного вида деятельности налогоплательщика или устанавливающими аналогичные налоговые льготы с неконкурентным объемом налоговой экономии, с более высокими требованиями и издержками, связанными с применением льгот и преференций (такие издержки и требования могут быть в части налогового администрирования, документального подтверждения, налогового контроля, рисков возникновения споров с налоговыми органами, которые могут привести к финансовым потерям для налогоплательщика).

Правовые характеристики стимулирующих мер, использующихся в качестве механизмов налоговой конкуренции, применимые к ускоренному налоговому вычету и повышающему коэффициенту расходов на НИОКР, можно применить к другим, отдельным преференциальным налоговым режимам и механизмам, имплементированным в российское налоговое законодательство в 2022–2024 годах. В частности, к таким мерам можно отнести возможность применения повышающего коэффициента на расходы, связанные с ПО, базами данных и радиоэлектронной продукцией, которая относится к сфере искусственного интеллекта⁹⁹, а также инвестиционный налоговый вычет на внедрение российского ПО и баз данных (зарегистрированных в российском реестре ПО и баз данных) и радиоэлектронной продукции.

Что касается инвестиционного налогового вычета, то данная мера направлена на стимулирование закупки российского ПО и радиоэлектронной продукции и, по оценке автора, не имеет существенных правовых элементов, которые позволят охарактеризовать данную меру в качестве мер, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции. Данный механизм может частично рассматриваться как механизм, направленный на осуществление добросовестной налоговой конкуренции только в отдельных ситуациях

⁹⁹ Федеральный закон от 14.07.2022 № 323-ФЗ (ред. от 29.12.2022) «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 18.07.2022. № 29 (часть III). Ст. 5290.

осуществления налогоплательщиком – ИТ-компанией некапитализируемых квалифицированных затрат, связанных с установкой, адаптацией, модификацией и тестированием российского ПО и баз данных, а также затрат на обучение сотрудников в совокупности с другими используемыми механизмами стимулирования ИТ-отрасли.

Данный правовой механизм, предоставляющий налоговую преференцию, является локальным (предусмотренным и направленным на стимулирование функционирования процессов импортозамещения) и не содержит элементов правовой конструкции, стимулирующих перераспределение расходов на такую закупку – то есть элементов, стимулирующих перераспределение налоговой базы.

Также важно отметить, что нормативно-правовое регулирование инвестиционного налогового вычета на внедрение российской радиоэлектронной продукции, российского ПО и баз данных в части введения инвестиционного налогового вычета, определения размера инвестиционного налогового вычета, категории налогоплательщиков, который смогут применить инвестиционный налоговый вычет, категории ПО и баз данных, в отношении которых будут применяться положения об инвестиционном налоговом вычете, осуществляется на региональном уровне. В зависимости от конкретных оснований и условий для применения инвестиционного налогового вычета, предусмотренных региональным законодательством, квалификация данного механизма, как направленного на осуществление налоговой конкуренции, при определенных условиях может меняться в зависимости от категорий налогоплательщиков, перечня ПО, баз данных, конкретного размера налогового вычета.

Если рассматривать инвестиционный налоговый вычет на приобретение ОС в качестве аналогичных инструментов стимулирования и налоговой конкуренции для более широкого круга отраслей, то стоит отметить, что предусмотренный ФЗ от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ налоговый вычет (на приобретение ОС и осуществление затрат на капитальные вложения) не так активно применяется налогоплательщиками и не имеет широкой распространенности на практике.

По оценке автора, характеристика правовой конструкции инвестиционного налогового вычета аналогична характеристике и свойствам инвестиционного вычета на НИОКР, приобретение российского ПО и радиоэлектронной продукции.

Инвестиционный налоговый вычет на приобретение объектов ОС можно лишь частично рассматривать в качестве механизмов налоговой конкуренции, поскольку предоставление вычета сильно индивидуализировано и зависит от наличия в субъекте соответствующих бюджетных возможностей. Стимулирующие функции инвестиционного вычета таким образом существенно ограничивают фискальный элемент правовой конструкции данного налогового

механизма, что затрудняет его квалификацию в качестве правового инструмента налоговой конкуренции.

Законодатель¹⁰⁰ провел реформу механизма инвестиционного налогового вычета, продлил меры поддержки регионов, предоставляющих инвестиционный вычет налогоплательщикам (путем кредитования регионов, предоставляющих вычет), а также унифицировал многочисленное региональное законодательство, регулирующее порядок применения инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль, в том числе перечень видов деятельности и ОС, к которым может быть применен инвестиционный вычет.

Интересной особенностью разработанного законопроекта и принятого по результатам рассмотрения федерального закона является смена инструмента бюджетного финансирования вычета. Так, в частности, дотационный инструмент (компенсация в ограниченном размере предоставления инвестиционного вычета) был заменен на кредитный инструмент финансирования федеральным бюджетом программ по предоставлению вычета. Кредитный инструмент предполагает предоставление за счет средств федерального бюджета субъектов РФ беспроцентного субсидированного кредита на предоставление инвестиционных вычетов налогоплательщикам. При этом предполагается, что погашение такого кредита будет осуществляться субъектами за счет налоговых поступлений от налогоплательщиков – пользователей вычетов (пользователей преференциальных мер).

Данные изменения свидетельствует о модификации фискальной конструкции в применении инвестиционных вычетов (с целью дополнить правовую конструкцию данного налогового режима необходимым фискальным элементом). Ограниченное использование инструментов инвестиционного налогового вычета в том числе было обусловлено нежеланием региональных властей предоставлять преференции, которые приводят к краткосрочному выпадению налоговых доходов. Введение кредитного инструмента финансирования мероприятий по предоставлению инвестиционного налогового вычета со стороны региональных властей позволит стимулировать использование данного механизма, а также повысить контроль над фискальной составляющей данной преференции – т.е. осуществлять дальнейший контроль за налоговыми поступлениями налогоплательщиков, применяющих инвестиционный налоговый вычет, а также оценивать влияние факта предоставления инвестиционного налогового вычета на объем таких налоговых поступлений.

¹⁰⁰ Федеральный закон от 25.12.2023 N 629-ФЗ "О внесении изменений в статью 286.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"// СПС Консультант плюс. Законопроект № 397458-8 «О внесении изменений в статью 286-1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (об уточнении отдельных параметров применения инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль организаций)». URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/397458-8>.

Летом 2024 г. произошла масштабная налоговая реформа инвестиционного налогового вычета¹⁰¹, которая предусматривает установление федерального инвестиционного вычета для приоритетных отраслей, особенности применения которого будут определяться Правительством РФ (путем установления параметров вычета в Постановлении¹⁰² Правительства РФ). Данный федеральный инвестиционный вычет будет представлять собой классический режим стимулирования инвестиционной активности в определенных отраслях, определенными субъектами и на приоритетных территориях, что будет регулироваться органами исполнительной власти в «ручном режиме» (за счет возможности изменения параметров инвестиционного вычета и постоянного контроля эффективности инвестиционного вычета на уровне решений исполнительной власти вне законодательного процесса).

Несмотря на то, что базовые параметры федерального инвестиционного налогового вычета позволяют применить довольно существенную экономию за счет инвестиций в основные средства и НМА как за счет самого инвестиционного вычета, так и дальнейшей амортизации объектов в обычном режиме, с возможностью расширения преференций за счет передачи вычета в рамках взаимозависимых лиц группы компаний, а также переноса периода применения инвестиционного вычета, утвержденные Правительством РФ параметры инвестиционного вычета были существенно ограничены, хотя и распространили свое действие на большее количество экономических секторов, в том числе сектор ИТ и высоких технологий.

Существенность размера инвестиций (в расчете около 170 % от величины прибыли до налогообложения организации), необходимых для покрытия негативного эффекта от роста налоговой нагрузки по корпоративному налогообложению, в совокупности с инвестиционной направленностью преференциального режима и целей по стимулированию инвестиционной активности (в том числе обновления и модернизации средств производства), не позволяет в полной мере квалифицировать налоговый режим как направленный на осуществление добросовестной налоговой конкуренции.

Стоит также отметить, что правовые элементы преференции, направленные на перераспределение налоговой базы за налогоплательщиков, осуществляющих существенную инвестиционную активность, хоть и не дают налоговую экономию, сопоставимую с налоговой экономией в рамках СПИК, ОЭЗ, ТОР, но позволяют воспользоваться заявительным порядком налогового механизма по аналогии с долгое время существующими в российской налоговой

¹⁰¹ Федеральный закон от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

¹⁰² Постановление Правительства РФ от 28.11.2024 № 1638 «О параметрах применения федерального инвестиционного налогового вычета» // Собрание законодательства РФ. 02.12.2024. № 49 (Часть V). Ст. 7614.

системе механизмами инвестиционных налоговых вычетов (далее – ИНВ), предусмотренных региональным законодательством.

Таким образом, вышеуказанные выводы и оценки данных налоговых механизмов и мер применимы к инвестиционному налоговому вычету и повышающему коэффициенту. В целом, данные механизмы могут быть оценены как меры поддержки и стимулирования ИТ-отрасли, меры стимулирования процессов импортозамещения в ИТ-отрасли, не направленные на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, а лишь имеющие в правовой конструкции отдельные черты и характеристики механизмов налоговой конкуренции.

Отдельной оценки в рамках исследования стимулирующих ИТ-отрасль налоговых механизмов заслуживает предусмотренная Законом от 14.07.2022 № 323-ФЗ возможность применения к основной норме амортизации ОС и НМА, включенных в единый реестр российской радиоэлектронной продукции, а также в отношении НМА, являющихся ПО и базами данных, включенных в российский реестр ПО и баз данных, повышающего коэффициента в размере 3. Механизм действия данной налоговой преференции абсолютно схож с возможностью применения ускоренного вычета в отношении затрат на НИОКР, однако правовая конструкция, сущность и специфика данных расходов может свидетельствовать о большей направленности данного механизма на осуществление налоговой конкуренции по сравнению с ускоренным вычетом затрат на специфичные НИОКР.

В соответствии с Законом от 14.07.2022 № 323-ФЗ, начиная с 2023 г. налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3 в отношении амортизации ОС, включенных в единый реестр российской радиоэлектронной продукции, также амортизации НМА, включенной в единый реестр российских ПО и баз данных. В отношении амортизации установлены ограничения в части того, что коэффициент не может применяться в отношении НМА, СПИ которых определен налогоплательщиком самостоятельно в соответствии абзц. 2 п. 2 ст. 258 НК РФ. Таким образом, ускоренная амортизация объектов НМА, стоящих в реестре российского ПО и баз данных, может быть применима только в отношении объектов, СПИ которых определен, в соответствии со сроком действия патента, свидетельства или иных ограничений срока использования исключительных прав, а также в отношении объектов НМА, срок которых не может быть определен.

Данный налоговый режим позволяет более широкому кругу налогоплательщиков, ПО, базы данных и радиоэлектронная продукция которых аккредитованы в российском реестре, применить ускоренные коэффициенты амортизации, недоступные для налогоплательщиков ПО, базы данных или радиоэлектронная продукция которых подобную аккредитацию не имеет.

Данная мера направлена на стимулирование постановки ПО, баз данных, а также радиоэлектронной продукции в российские реестры, то есть направлена на приведение к

соответствию требованиям о высокой локализации ПО, баз данных и радиоэлектронной продукции организациями в РФ.

Действующий совместно с налоговыми льготами по НДС, данный налоговый механизм можно квалифицировать как механизм, направленный на осуществление налоговой конкуренции путем перераспределения налоговой базы налогоплательщиков – ИТ-компаний и компаний из смежных технологических индустрий (разработчики и производители радиоэлектронной продукция).

Особенностью правовой конструкции данного налогового механизма является стимулирование налогоплательщиков переместить центры концентрации расходов, а также НМА в российскую налоговую юрисдикцию, а также стимулирование достижения налогоплательщиками синергетического эффекта от совместного применения налогового освобождения по НДС в соответствии с пп. 26 п. 2. ст. 149 НК РФ, а также рассматриваемого повышающего коэффициента амортизации (при наличии налогообложения прибыли, т.е. неприменения налогоплательщиком доступных налоговых льгот для ИТ-компаний по налогу на прибыль в виде применения ставки 0 %).

Основным отличием рассматриваемых повышающих коэффициентов от налоговых преференций при учете для целей налогообложения расходов на НИОКР является простота и эффективность востребования мер стимулирования налогоплательщиком, отсутствие сложной функциональной составляющей (ввиду того, что в отличие от ускоренной амортизации ОС, НМА, осуществление расходов на НИОКР является узкоспециализированным видом затрат налогоплательщика, обусловленных спецификой осуществляемой деятельности, что свидетельствует о направленности льгот на НИОКР на индустриальное стимулирование) и требований к документальному подтверждению, оформлению и контролю со стороны налоговых органов.

Основным недостатком правовой конструкции данного налогового режима является наличие в регулировании ограничений для ускоренной амортизации создаваемых налогоплательщиком объектов НМА – ПО и баз данных, в отношении которых налогоплательщик самостоятельно определяет СПИ. Стоит отметить, что на практике налогоплательщики – ИТ-компании, подход к учету которых предполагает капитализацию расходов на формирование первоначальной стоимости объектов НМА, как правило, самостоятельно определяют СПИ версий ПО и баз данных, отдельных функциональных и технических модулей, базируясь на прогнозной информации по периодам использования таких версий и модулей, а также периодам технического или морального устаревания НМА.

При самостоятельном определении СПИ в соответствии с абз. 2 пп. 2 п. 2 ст. 258 НК РФ учитываются стратегические и операционные планы по использованию разработанной версии

ПО или базы данных, а также планы организации по разработке и введению новых версий. Наличие данного ограничительного пункта фактически вводит исключения подобных ИТ-компаний – разработчиков ПО и баз данных для применения повышающего коэффициента по амортизации, а также провоцирует применение налогоплательщиками искусственной модели формирования первоначальной стоимости объекта НМА для целей соответствия требованиям для применения льгот и преференций (то есть стимулирует создание налогоплательщиком искусственных условий для подпадания под абз. 1 пп. 2 п. 2 ст. 258 НК РФ, например, путем формирования позиции о невозможности определения срока СПИ объекта НМА или путем искусственного формирования договорной структуры).

В качестве существенного недостатка правовой конструкции рассматриваемых налоговых механизмов можно выделить наличие ограничений для применения повышенного коэффициента к основной норме амортизации объектов НМА, которые не могут быть аккредитованы в российском реестре по причине несоответствия квалифицированным требованиям для целей включения в реестр в связи с наличием иностранного корпоративного владения.

Аналогичный недостаток в части несоответствия требованиям для включения в реестр российского ПО и баз данных для ПО и баз данных, принадлежащих российским организациям с преобладающим иностранным участием, также отмечен в рамках настоящего исследования при анализе преференциального режима корпоративного налогообложения для ИТ-компаний (в виде возможности применения пониженной ставки по налогу на прибыль), а также льгот по НДС в соответствии с пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Как было указано в предмете настоящего диссертационного исследования, анализ конкретных налоговых режимов и правовой конструкции налоговых механизмов был проведен в рамках использования сравнительно-правового подхода с фокусом на теоретическом осмыслении правовых проблем международной налоговой конкуренции.

Тем не менее в рамках исследования были рассмотрены отдельные региональные налоговые режимы (которые в первую очередь направлены на стимулирование регионального бизнеса, малого и среднего предпринимательства, а также внутригосударственную межтерриториальную налоговую конкуренцию) и налоговые механизмы с целью оценки их правовой конструкции в качестве механизмов, направленных на осуществление международной налоговой конкуренции, а также определения элементов правовой конструкции таких режимов и механизмов, характерных для мер и механизмов налоговой конкуренции в целом.

В рамках настоящего исследования автор хотел бы оценить отдельные региональные налоговые льготы в качестве механизмов международной налоговой конкуренции, действующих в отношении налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в ИТ-секторе.

В соответствии с положениями российского налогового законодательства¹⁰³ российские организации, а также индивидуальные предприниматели (далее – ИП), осуществляющие хозяйственную деятельность, могут выбрать специальный налоговый режим – упрощенную систему налогообложения (далее – УСН) или общую систему налогообложения. УСН является специальным налоговым режимом, предусматривающим особый порядок исчисления и уплаты налога, данная налоговая система ориентирована на небольшие предприятия, предприятия малого и среднего бизнеса,¹⁰⁴ субъекты МСП.

Налогоплательщики УСН освобождаются от уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций (в отношении отдельных объектов такая обязанность сохраняется), НДС для некоторых категорий¹⁰⁵ налогоплательщиков УСН (за исключением обязанностей при исчислении и уплате импортного НДС). Налоговой реформой (Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ и Федеральный закон от 29.10.2024 № 362-ФЗ) также предусмотрена возможность освобождения от налогообложения НДС при условии, что доходы налогоплательщика не превышают 60 млн руб. в год. В соответствии с положениями ст. 346.14 НК РФ в рамках налогового режима УСН налогоплательщики вправе выбрать один из двух объектов налогообложения, которыми признаются объект налогообложения «доходы организации» или объект «доходы организации, уменьшенные на величину произведенных расходов». По общему правилу¹⁰⁶, налоговая ставка для объекта налогообложения «доходы» устанавливается в размере 6 %¹⁰⁷. Для объекта налогообложения «доходы организации, уменьшенные на величину произведенных расходов» налоговая ставка устанавливается в размере 15 %¹⁰⁸.

¹⁰³ Глава 26.2 НК РФ.

¹⁰⁴ В соответствии с положениями главы 26.2 НК РФ (в редакции после вступления в силу Федеральных законов, имплементирующих крупную реформу в области УСН – Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ и Федерального закона от 29.10.2024 № 362-ФЗ), для применения УСН российская организация (или ИП) должна соответствовать следующим условиям: не осуществлять определенные виды предпринимательской деятельности (лицензируемые виды деятельности, финансовую и банковскую и прочие виды деятельности), среднесписочная численность сотрудников не должна превышать 130 человек, доходы организации за календарный год не должны превышать 450 млн руб., а остаточная стоимость имущества, используемая в хозяйственной деятельности, по данным учета не должна превышать 200 млн рублей. Налогоплательщик вправе применять УСН при условии отсутствия филиалов, а также отсутствия в структуре капитала организаций с корпоративным владением, превышающим 25 %. В соответствии со ст. 346.12 НК РФ организация имеет права перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев года, в котором организация подает уведомление о переходе на налоговый режим, ее доходы не превысили 337,5 млн рублей.

¹⁰⁵ Письма Минфина России от 07.10.2024 № 03-07-11/96800, от 02.10.2024 № 03-07-11/95245 // СПС КонсультантПлюс.

¹⁰⁶ 346.20 НК РФ.

¹⁰⁷ В соответствии с абзц. 2 п.1, ст. 346.20 НК РФ законами субъектов РФ могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 1 % до 6 % в зависимости от категорий налогоплательщиков.

¹⁰⁸ В соответствии с абзц. 2 п. 2 ст. 346.20 НК РФ законами субъектов РФ могут быть установлены налоговые ставки в пределах от 5 % до 15 % в зависимости от категорий налогоплательщиков.

В настоящий момент обсуждается более существенное снижение порогов для наступления у налогоплательщиков¹⁰⁹ УСН обязанностей по исчислению и уплате НДС с учетом дифференцированных ставок НДС и особенностей принятия НДС к вычету, что увеличит налоговое бремя на налогоплательщиков-УСН и малых предприятий начиная с 1 января 2026 г. (соответствующая налоговая реформа предусмотрена Законом № 1026190-8). Стоит отметить, что Законом также предусматривается существенное увеличение для субъектов МСП нагрузки по страховым взносам ввиду сокращения возможности применения пониженных тарифов по страховым взносам.

Налоговые льготы и преференции для ИТ-компаний предусмотрены также региональным налоговым законодательством. Как правило, данные налоговые льготы распространяются на налогоплательщиков – субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП), являющихся налогоплательщиками УСН, исчисляющими и уплачивающими налог в соответствии с данным специальным налоговым режимом.

Безусловно, сам по себе налоговый режим, применимый для субъектов МСП, характеризуется пониженной налоговой нагрузкой (низкой эффективной налоговой ставкой) по сравнению с налоговой нагрузкой в рамках налоговых режимов общей системы налогообложения. Это обусловлено как общим стимулированием предпринимательской деятельности субъектов МСП, так и мерами, направленными на недопущение оттока хозяйствующих субъектов в теневой сектор экономики.

Освобождение налогоплательщиков УСН от обязанностей плательщика НДС, а также предоставление ряда послаблений к ведению налогового учета и подаче налоговой отчетности упрощает осуществление такими налогоплательщиками хозяйственной деятельности, минимизирует издержки, связанные с ведением функции налогового и бухгалтерского учета (а также оптимизирует налоговое администрирование). Таким образом, применение режима налогообложения УСН является достаточно простым примером функционирования стимулирующей функции налогообложения, применимой к развивающимся или небольшим хозяйствующим субъектам-налогоплательщикам.

По оценкам отдельных ученых, «установление субъектом РФ пониженных налоговых ставок по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, не является установлением налоговых льгот»¹¹⁰. В отдельных исследованиях отмечается, что «установление пониженных

¹⁰⁹ Законопроект № 1026190-8 – «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ, отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу законодательных актов (отдельных положений законодательных актов) РФ» // СПС Консультант Плюс.

¹¹⁰ Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к главе 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации «Упрощенная система налогообложения» // СПС КонсультантПлюс. 2014; Налоговое право России: учебное пособие / Демин А.В. РУМЦ ЮО, 2006.

налоговых ставок субъектом является своеобразной региональной налоговой льготой в рамках действующего специального налогового режима»¹¹¹.

Д.В. Грибанов¹¹² относит возможность применения пониженных налоговых ставок специальными субъектами в рамках налогообложения УСН к мерам налоговой поддержки на уровне субъектов РФ.

Пониженные налоговые ставки для налогоплательщиков УСН, установленные законодательством субъекта РФ, являются преференциальным налоговым режимом, предоставляющим налоговые преимущества вне зависимости от особенностей определения субъектом РФ элемента юридического состава налога – налоговой ставки.

Иностранные налоговые системы также имеют специальные налоговые режимы для малых предприятий, основной характеристикой которых также является снижение налоговой нагрузки через применяемые ставки, снижение требований к ведению налогового и бухгалтерского учета, освобождение от ряда налогов с целью минимизации налогового бремени налогоплательщиков и стимулирования налогоплательщиков к осуществлению и расширению хозяйственной деятельности, сохранения собственного трудоустройства и трудоустройства нанятых сотрудников.

Для оценки степени востребованности налоговых льгот, предусмотренных специальными налоговыми режимами (льготируемыми налоговыми режимами) для налогоплательщиков – малых предприятий в ИТ-отрасли, необходимо провести полноценное рыночное исследование с оценкой доли рынка таких предприятий и удельного веса таких предприятий в общих финансово-экономических показателях отрасли.

По оценке автора, степень влияния налоговых преференций и налоговых льгот на выбор налогоплательщиком – малым предприятием налоговой юрисдикции для осуществления деятельности может быть существенной.

Ввиду недостаточного масштаба деятельности малой ИТ-компании на первоначальных этапах ее развития, сложностей с финансированием перевода отдельных функций и операций в иностранную налоговую юрисдикцию, а также ввиду общей неопределенности для небольшой ИТ-компании будущих экономических перспектив, долгосрочной рыночной и внутрикорпоративной стратегии, изменения налогоплательщиком налоговой юрисдикции (или перевод отдельных активов в юрисдикцию с преференциальным налоговым режимом) могут показаться исключительными случаями. В частности, может показаться, что вопросы рассмотрения налоговой юрисдикции для осуществления предпринимательской деятельности в

¹¹¹ Шишкин Р.Н. Налоговая выгода при дроблении бизнеса: позиция налоговых органов и судебных инстанций. М.: Редакция «Российской газеты». 2019. Вып. 3. 176 с.

¹¹² Грибанов Д.В. Государственная поддержка инновационной деятельности в современном законодательстве // Бизнес, Менеджмент и Право. 2013. № 1. С. 71–77.

сфере ИТ и размещения операционного бизнеса может быть актуально исключительно для ИТ-компаний, планирующих коммерциализацию собственного продукта с фокусом на локальном и международных рынках.

Однако, анализируя современную бизнес-практику, можно сделать вывод, что выбор налоговой юрисдикции может быть актуален для малой ИТ-компания, не фокусирующей на определенных рынках сбыта, а выбирающей налоговой режим в качестве лишь одного из составных факторов при выборе юрисдикции регистрации бизнеса (инкорпорации компании), места осуществления деятельности и места размещения основных для бизнеса активов. Это обусловлено небольшими затратами малых ИТ-компаний на первичную организацию бизнеса, небольшими затратами на оплату труда, обусловленную незначительными командами – штатом, незначительными коммерческими и управленческими расходами.

Имея сбалансированный и гибкий бюджет, небольшие ИТ-предприятия имеют больше возможностей по первоначальной инкорпорации и осуществлению деятельности в иностранной юрисдикции (вне зависимости от места присутствия основного рынка сбыта), переводу отдельных функций, персонала в иностранную налоговую юрисдикцию (в связи с высокой мобильностью и незначительными затратами на переезд – релокацию для небольших команд), переводу активов в иностранную налоговую юрисдикцию (например, осуществление первичной регистрации исключительных прав и перевод основного для бизнеса НМА – товарного знака, ПО, баз данных).

По оценке автора, на этапе формирования и начала осуществления деятельности нового субъекта предпринимательской деятельности – налогоплательщика в сфере ИТ вне зависимости от текущего объема потенциальных налоговых платежей в бюджет, важно применить все возможные меры и механизмы для осуществления налоговой конкуренции для недопущения первоначального оттока налоговой базы в иностранные конкурирующие налоговые юрисдикции, поскольку потенциальные «стратегические бюджетные потери» в случае роста налоговой базы налогоплательщика при соответствующем росте бизнеса налогоплательщика могут оказаться значительными.

Это также позволит минимизировать затраты бюджетной системы на реализацию механизмов налоговой конкуренции по перераспределению налоговой базы из иностранной налоговой юрисдикции (налоговой базы, которая на ранних этапах развития хозяйствующего субъекта была перенесена в конкурирующую налоговую юрисдикцию).

В рамках настоящего исследования был проведен сравнительно-правовой анализ, предметом которого являлось региональное налоговое законодательство нескольких субъектов РФ, имплементирующих пониженные ставки для налогоплательщиков, осуществляющих ИТ-

деятельность. Для анализа были отобраны следующие субъекты РФ: Республика Татарстан, Омская область и Пермский край.

В соответствии с Законом Омской области от 25 мая 2020 г. № 2270-ОЗ¹¹³, пониженные налоговые ставки для налогоплательщиков УСН в размере 1 % при объекте налогообложения «доходы» и 5 % при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов» устанавливаются для некоторых категорий налогоплательщиков, включая налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области разработки ПО, консультационных услуг в области ПО и прочих сопутствующих услуг в соответствии с кодом ОКВЭД № 62 раздела J. В соответствии со ст. 3.3 Закона № 2270-ОЗ, данные налоговые ставки применяются налогоплательщиками при условии наличия у них доходов от квалифицированного вида экономической деятельности (в области разработки ПО) в размере не менее 70 % от общей величины доходов. Данные пониженные налоговые ставки могут применяться налогоплательщиками за налоговые периоды 2022–2024 годов.

Аналогичные преференциальные механизмы не предусмотрены региональным налоговым законодательством Пермского края. В соответствии с Законом Пермского края от 11.11.2008 №328-ПК и Распоряжением Правительства Пермского края № 287-п от 12.11.2018¹¹⁴, начиная с 2018 г. в субъекте действуют технопарки в сфере высоких технологий – «Технопарк Пермь» и «Морион Диджитал», имеющие юридический статус технологического парка в сфере высоких технологий. Для резидентов данных парков, в том числе компаний, осуществляющих деятельность в области ИТ, предусмотрен ряд налоговых льгот и преференций.

В соответствии с Законом Пермского края от 01.04.2015 № 466-ПК¹¹⁵, для резидентов технопарков в сфере высоких технологий установлены налоговые ставки в размере 7 % при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на произведенные расходы», а также в размере 2 % при объекте налогообложения «доходы». При этом данные пониженные налоговые ставки могут применяться налогоплательщиками – резидентами парков высоких технологий до 2024 г. включительно. Какие-либо дополнительные требования для применения пониженных налоговых ставок по УСН региональным законодательством Пермского края не предусмотрены.

¹¹³ Закон Омской области от 25 мая 2020 г. № 2270-ОЗ «Об установлении налоговых ставок для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» (в редакции закона от 18.02.2022 № 2468-ОЗ) // СПС КонсультантПлюс.

¹¹⁴ Законом Пермского Края от 11.11.2008 №328-ПК «Об инновационной деятельности в Пермском крае» и Распоряжением Правительства Пермского края №287-п от 12.11.2018 «О наделении ООО «Морион Диджитал», ООО «Технопарк Пермь» полномочиями на осуществление деятельности по управлению технопарком в сфере высоких технологий» // СПС КонсультантПлюс.

¹¹⁵ Законом Пермского края от 01.04.2015 № 466-ПК «Об установлении налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, и о внесении изменений в Закон Пермской области «О налогообложении в Пермском крае» // СПС КонсультантПлюс.

Технопарки в сфере высоких технологий, осуществляющие деятельность на территории Пермского края, являются аккредитованными региональными операторами Фонда «Сколково» в соответствии со ст. 9.1 ФЗ от 28.09.2010 № 244-ФЗ и резиденты технопарков вправе получить статус участника проекта «Сколково» вне регистрации юридического адреса на территории инновационного центра «Сколково». Таким образом, фактически резидент Пермского технопарка может претендовать на различные формы поддержки, предусмотренные для участников проекта «Сколково», включая налоговые льготы для участников проекта «Сколково».

Законодательство Республики Татарстан не предусматривает налоговые льготы в виде возможности применения пониженных ставок для налогоплательщиков УСН (по сравнению с налоговым законодательством Омской области), осуществляющих деятельность в области разработки ПО, оказания консультационных услуг по разработке ПО и сопутствующих услуг, однако устанавливает преференциальные условия для применения пониженных ставок по УСН для резидентов парков высоких технологий.

В соответствии с Законом Республики Татарстан от 17.06.2009 N 19-ЗРТ¹¹⁶, для налогоплательщиков, являющихся резидентами технопарка в сфере высоких технологий, при условии наличия не менее 90 % доходов от осуществления деятельности в области разработки ПО, консультационных услуг по ПО и прочих сопутствующих услуг в соответствии с кодом ОКВЭД № 62 раздела J, предусмотрена возможность применения пониженных налоговых ставок по УСН в размере 5 % при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», а также в размере 1 % при объекте налогообложения «доходы». В соответствии с абзц. 2 пп. 4 п. 2 ст. 1 данного Закона N 19-ЗРТ под резидентами парка высоких технологий понимаются юридические лица и ИП, заключившие соглашения об инновационной деятельности и включенные в реестр резидентов технопарка в установленном законодательством субъекта порядке. Правовой и налоговый режим, установленный для резидентов парков высоких технологий Республики Татарстан, в целом соответствует рассмотренному регулированию, закреплённому в законодательстве Пермского края и преференциальному налоговому режиму для участников проекта «Сколково».

Таким образом, базируясь на анализе доступных на региональном уровне налоговых льгот и преференций, действующих механизмах налогообложения и правовых режимов, и их правовых конструкций, можно выделить три основных налоговых режима, действующих в рамках налогового режима УСН, применимых для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области ИТ: 1) налоговый режим, предусматривающий применение

¹¹⁶ Законом Республики Татарстан от 17.06.2009 № 19-ЗРТ «Об установлении налоговых ставок для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» // СПС КонсультантПлюс.

пониженных налоговых ставок по УСН для налогоплательщиков – ИТ-компаний, осуществляющих квалифицированную деятельность при наличии определенной доли доходов от такой квалифицированной деятельности; 2) налоговый режим, предусматривающий применение пониженных ставок по УСН для налогоплательщиков – ИТ-компаний, являющихся резидентами аккредитованного парка высоких технологий, осуществляющих квалифицированную деятельность при наличии определенной доли доходов от такой квалифицированной деятельности; 3) налоговый режим, предусматривающий применение пониженных ставок по УСН для налогоплательщиков – ИТ-компаний, являющихся резидентами аккредитованного парка высоких технологий.

Оценка правовой конструкции данных налоговых режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, может быть схожа с оценкой ранее рассмотренных специальных территориальных налоговых режимов (в частности, налогового режима для резидентов ПВТ в Республике Беларусь и налогового режима «Сколково»), а также налогового режима и режима обложения страховыми взносами для ИТ-компаний.

Квалификация таких налоговых режимов в качестве механизмов налоговой конкуренции может быть лишь частичной по аналогии с оценкой и квалификацией налогового режима «Сколково», поскольку возможность получения и сохранения статуса резидента технопарка индивидуализирована и обусловлена существенными требованиями в области локальной разработки, коммерциализации продукта на внутреннем рынке, что затрудняет возможности по структурированию хозяйственной деятельности и конечному использованию налоговой экономии в рамках налогового режима как существенного мотива по переводу налоговой базы в российскую налоговую юрисдикцию. Тем не менее данный налоговый режим может быть рассмотрен в качестве налогового режима налоговой конкуренции, а именно налогового режима, направленного на внутреннюю, внутригосударственную налоговую конкуренцию между налоговыми режимами субъектов РФ.

В марте 2022 г. согласно информации Правительства РФ, Минцифры РФ направило высшим должностным лицам субъектов РФ письма с предложением снизить налоговые ставки, действующие в соответствии с налоговым режимом УСН малому бизнесу в сфере ИТ на три года со стандартных налоговых ставок 6 % (для налоговой базы доходы) на налоговую ставку 1 %. Таким образом Правительство РФ стремилось поддержать малый бизнес, который является «драйвером» изменений в технологической отрасли. По результатам встречи Правительства РФ с представителями ИТ-компаний именно снижение ставки по УСН являлось одной из основных проблем и трудностей для малого бизнеса в сфере технологий¹¹⁷.

¹¹⁷ URL: <https://digital.gov.ru/ru/events/41479>.

При этом для применения налоговых льгот необходимо получить документ об аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области ИТ, а также аккредитовать ПО и базы данных налогоплательщика в российском реестре ПО. Это сближает данные налоговые режимы с режимом преференциального корпоративного налогообложения для ИТ-компаний, применяющих общий режим налогообложения, рассмотренный в рамках настоящего диссертационного исследования.

По сообщениям Минцифры РФ от 23 мая 2022 г., 31 субъект РФ принял предложенные Минцифры РФ меры по снижению налоговой нагрузки для ИТ-компаний, применяющих УСН через снижение налоговых ставок на три года. Таким образом, количество субъектов РФ, в законодательстве которых будут установлены пониженные налоговые ставки для ИТ-компаний – малых предприятий, субъектов МСП, а также ИП, осуществляющих деятельность в области разработки, оказания консультационных услуг по разработке и сопутствующей деятельности, вне зависимости резидентства в технопарке, будет существенно увеличено¹¹⁸.

С точки зрения оценки правовой конструкции режима налогообложения УСН для ИТ-компаний (для которых не предусмотрены обязанности по получению статуса резидента парка высоких технологий) в качестве механизма налоговой конкуренции, то он также, во многом, может быть квалифицирован и охарактеризован по аналогии с преференциальным режимом корпоративного налогообложения для ИТ-компаний, отличительной черной которого является субъектный состав и фокус на налогоплательщиках – субъектах МСП, малых и развивающихся ИТ-компаний (так называемых ИТ-стартапов).

Несмотря на то, что пониженные налоговые ставки, предусмотренные налоговым режимом УСН, позволяют налогоплательщикам – ИТ-компаниям применить ставки, которые не являются сопоставимо низкими по сравнению с налоговыми ставками по налогу на прибыль для ИТ-компаний (действующими до 2025 г.), налогоплательщики УСН, изначально являясь малыми предприятиями (на которые распространяется упрощенный и преференциальный режим для малых хозяйствующих субъектов), вправе получить освобождение от других налоговых обязанностей, в частности получить освобождение от НДС, некоторые послабления в части ведения налогового учета, составления налоговой отчетности. Тем не менее в случае, если налогоплательщик применяет налоговые освобождения и льготы по НДС (в частности, предусмотренные пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ в отношении лицензионных доходов), разница в налоговых ставках по налогу на прибыль (предусмотренных общим налоговым режимом для ИТ-компаний для налогоплательщиков ОСНО) и соответствующая разница в налоговой экономии не является значительной, что ведет к возникновению внутренней конкуренции

¹¹⁸ URL: <https://digital.gov.ru/ru/events/41574>.

между налоговыми режимами и механизмами налоговой конкуренции, т.е. образованию внутригосударственной налоговой конкуренции.

В качестве выводов и оценок преференциальных региональных налоговых режимов, предусмотренных для налогоплательщиков – ИТ-компаний, действующих как механизмы налоговой конкуренции, можно выделить следующие особенности.

Рассмотренные налоговые режимы можно квалифицировать в качестве налогово-правового механизма, направленного на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу малых ИТ-компаний, осуществляющих деятельность в области ИТ, однако наличие сходных внутренних налоговых режимов, предоставляющих аналогичный объем налоговых преференций, формирует условия для внутренней (внутригосударственной) конкуренции налоговых механизмов и налоговых режимов. Особенности межрегиональной налоговой конкуренции не рассматриваются в настоящей работе, однако должны стать предметом более комплексных теоретических исследований, которые в настоящий момент отсутствуют.

Рассмотренные особенности налогового режима УСН для ИТ-компаний в первую очередь свидетельствуют о направленности режима на осуществление налоговой конкуренции в отношении локальных налогоплательщиков для недопущения оттока таких налогоплательщиков и налоговой базы таких налогоплательщиков в иностранную конкурирующую налоговую юрисдикцию на ранних стадиях развития хозяйствующего субъекта – малого предприятия. Таким образом, можно квалифицировать данные механизмы как механизмы, которые носят предупреждающий перераспределение и отток налоговой базы характер (в том числе до непосредственного формирования у налогоплательщиков такой налоговой базы за период осуществления хозяйственной деятельности).

Налоговый режим УСН для ИТ-компаний, предусмотренный региональным налоговым законодательством, как и налоговый режим для ИТ-компаний в рамках системы налогообложения ОСНО, имеет ряд недостатков в части комплексности правового регулирования, отсутствия ограничительного механизма, наличия положений, «дискриминирующих форму собственности», которые влияют на эффективность действия данного налогового режима в качестве механизма, направленного на осуществление международной налоговой конкуренции.

По оценке автора, наиболее острым недостатком правового регулирования является наличие ограничений по корпоративному владению (участию в капитале налогоплательщика иностранных компаний), что затрудняет операционное управление и требует внедрения усложненных механизмов работы с инвесторами налогоплательщика (что особенно актуально для ИТ-компаний и современного, в том числе малого, ИТ-бизнеса), таких как использование опционных механизмов, корпоративных договоров со сложной структурой.

Донастройкой данного налогового режима, по аналогии с преференциальным налоговым режимом для ИТ-компаний, может являться предоставление некоторых гарантий для национальной налоговой базы в случае предоставления налоговых льгот и преференций налогоплательщикам – малым предприятиям. В частности, введение налогового механизма, аналогичного налогу на выход в случае перераспределения налоговой базы в иностранную, конкурирующую налоговую юрисдикцию.

По мнению автора, региональные налоговые режимы для ИТ-компаний-малых предприятий могут получить более существенную востребованность ввиду потенциального увеличения налогового бремени для таких малых предприятий, анонсированного Законопроектом № 1026190-8 «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ, отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу законодательных актов (отдельных положений законодательных актов) РФ» – расширение режима налогообложения УСН, сокращения мер поддержки в части предоставления пониженных тарифов по страховым взносам.

В июле 2023 г. на рассмотрение Государственной Думы РФ был внесен Законопроект № 406377-8119, предполагающий приравнять ИП, осуществляющих квалифицированные для «корпоративных» ИТ-льгот виды деятельности, к организациям, осуществляющим деятельность в сфере ИТ, и предоставить таким ИП возможность применять пониженные налоговые ставки в размере 0 %. Авторы Законопроекта № 406377-8 отмечают, что законодательство необоснованно ограничивает ИП в применении льгот для ИТ-компаний в зависимости от юридической формы осуществления предпринимательской деятельности и ликвидация данных ограничений позволит претендовать на применение ИТ-преференций более чем 400 тысячам ИП.

Имплементация подобного законодательства позволила бы ликвидировать внутреннюю налоговую конкуренцию налоговых режимов за перераспределение налоговой базы малых предприятий, что не устранило бы большинство недостатков налогового режима, направленного на осуществления налоговой конкуренции в отношении малых предприятий.

Стоит отметить, что Законопроект № 406377-8 позволяет ИП применять ставку 0 % по налогу на прибыль вне зависимости от условий соответствия критериям для применения налогового режима УСН или иных специальных налоговых режимов, что позволяет ИП применить существенные налоговые преференции в рамках действующей системы УСН, имея при этом возможность сохранить низкую административную нагрузку за счет подачи упрощенных форм бухгалтерской отчетности, форм отчетности по страховым взносам, а также

¹¹⁹ Законопроект № 4063778 «О внесении изменения в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/406377-8>.

претендовать на послабления и льготы в рамках налогового и прочего административного контроля. Законопроект был снят с рассмотрения.

В рамках настоящего диссертационного исследования не анализировались региональные налоговые льготы по налогу на прибыль, зачисляемому в региональный бюджет, для таких категорий налогоплательщиков, как налогоплательщики – ИТ-компании, являющиеся резидентами технопарков, которые не могут претендовать на применение режима налогообложения УСН. В соответствии с законодательством субъектов РФ данным налогоплательщикам предоставляется возможность применить пониженные ставки по налогу на прибыль, зачисляемому в региональный бюджет, и снизить стандартную ставку по налогу на прибыль в размере 20 %.

Данные налоговые льготы предоставляют налогоплательщикам сравнительно более невыгодный, обременительный налоговый режим по сравнению с налоговыми льготами, предусмотренными в рамках общего преференциального режима корпоративного налогообложения для ИТ-компаний – налогоплательщиков ОСНО, поэтому правовую оценку целей и задач данных налоговых льгот, их роль и правовую сущность, недостатки правовой конструкции необходимо проанализировать в рамках теоретических исследований по проблематике внутригосударственной налоговой конкуренции налоговых режимов.

Летом 2023 г. ведущие российские СМИ опубликовали информацию¹²⁰ о том, что Правительство РФ разрабатывает меры поддержки для российской венчурной отрасли, в частности разрабатывает соответствующий законопроект, имплементирующий такие меры. По информации СМИ, для венчурных фондов, осуществляющих инвестиции в компании технологической индустрии, может быть введен ускоренный налоговый вычет расходов на осуществление инвестиций (аналог R&D super deduction), а именно введена возможность применения налогоплательщиками к величине расходов на венчурные инвестиции повышающего коэффициента в размере 1,5.

Планируется, что преференция будет предоставлена исключительно инвестиционным фондам, существующим в форме договора инвестиционного товарищества, заключенного не менее чем на 5 лет при условии, что такой фонд будет обладать капиталом не более 50 млрд рублей. Также, по информации СМИ, Правительством РФ будет разработан специальный реестр договоров инвестиционного товарищества, в рамках которых может быть применена преференция. Предполагается, что меры поддержки будут действовать до 1 января 2026 г. (в качестве периода действия пилотного проекта) и, в случае наличия положительного эффекта, действие преференций может быть продлено.

¹²⁰ URL: <https://www.vedomosti.ru/technology/articles/2023/06/15/980370-dostup-venchurnih-fondov-k-gospodderzhke-mogut-ogranichit>.

Также, по информации СМИ, схожий законопроект по развитию венчурного инвестирования в ИТ-секторе готовится Минцифры РФ. Законопроект предполагает, что будут имплементированы нормы, позволяющие упростить процедуры оформления договоров инвестиционного товарищества, а также положения, стимулирующие внедрение систем мотивации персонала.

По мнению отраслевых экспертов, данные законодательные инициативы смогут повысить популярность венчурных фондов у частных инвесторов. На момент подготовки настоящей диссертационной работы законопроекты не опубликованы.

Оценивая законопроекты с точки зрения специальных механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, безусловно стоит отметить, что предоставление ускоренного вычета расходов приводит к увеличению налоговой эффективности для инвестора по осуществлению инвестиционного проекта и, как следствие, приводит к повышению рентабельности инвестиционного проекта. Введение повышающего коэффициента также способствует потенциальному увеличению соответствующих «налоговых мультипликаторов» при независимой оценке инвестиционного проекта.

Данный налоговый режим носит узкоспециализированный характер и является мерой стимулирования инвестиционной активности в ИТ-отрасли. Правовая структура преференции не позволяет отнести ее к правовым механизмам добросовестной налоговой конкуренции.

Несмотря на то, что меры поддержки венчурных проектов являются узкоспециализированными и не направлены непосредственно на осуществление налоговой конкуренции за инвестиционный капитал в трансграничном масштабе, данный режим может позволить создать базис нормативно-правового регулирования законодательства, направленного на осуществление налоговой конкуренции за реальный инвестиционный капитал, направленный на развитие и стимулирование ИТ-отрасли.

Рассмотрение данного налогового режима в качестве мер налоговой конкуренции для венчурных фондов также возможно при квалификации будущих дивидендных доходов, облагаемых НДФЛ или корпоративным подоходным налогом (или налогом от прироста капитала (продажи акций, долей)), в качестве объектов налогообложения, перераспределение которых стало возможно только за счет первоначального привлечения капитала. Данный налоговый механизм может демонстрировать непосредственную связь между привлечением инвестиционного капитала и ростом налоговой базы по налогам организаций и персональным налогам.

Данные преференциальные меры в качестве механизмов налоговой конкуренции будут реализовываться только в случае, если инвестор при принятии решения об осуществлении венчурной инвестиции будет основываться на возможности применения налоговой

преференции (ускоренного вычета) в совокупности с мерами налоговой поддержки в конкретной налоговой юрисдикции.

При этом в случае, если инвестор рассматривает несколько инвестиционных решений в разных отраслях в рамках одной юрисдикции, данные меры носят лишь характер стимулирующего отраслевого налогово-правового механизма. В настоящий момент законопроект, предусматривающий меры поддержки и стимулирования венчурной отрасли не принят.

Особенные экономические зоны с собственным налоговым режимом, такие как ТОЭСР, СПВ, АЗРФ, региональные и федеральные СПИК, РИП, специальные налоговые режимы для резидентов ОЭЗ сложно рассматривать в качестве механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции по причине высокой степени индивидуализации в предоставлении льгот, наличия высоких инвестиционных требований, устанавливающих ограничительные условия применения льгот, а также по причине наличия ограничений по территориальному действию льгот, что обусловлено стремлением стимулировать экономическое развитие в том или ином субъекте Российской Федерации, федеральном округе или отдельной местности.

В доктрине данные налоговые режимы рассматриваются исключительно как специализированные «индустриальные» / «отраслевые» налоговые режимы, имеющие стимулирующие функции. При этом в правовой литературе существенная дифференциация данных налоговых режимов по правовой сущности, целям и задачам отсутствует. По мнению отдельных ученых, различия многочисленных инвестиционных налоговых режимов заключается лишь в отраслевой направленности, распределении преференций между федеральной и региональной частями, в периодах и объемах предоставления преференций¹²¹.

Тем не менее функционирование данных налоговых режимов как на федеральном, так и на региональном уровне может выполнять отдельные цели и задачи налоговой конкуренции, предоставляя льготный налоговый режим, доступ к инфраструктуре, грантовую поддержку и возможность получения субсидий, снижение таможенных и валютных барьеров, что может повлиять на перераспределение налоговой базы в экономическую зону из конкурирующего налогового режима, в том числе конкурирующей иностранной налоговой юрисдикции.

Законодатель все больше усилий вкладывает в минимизацию или ликвидацию характерных для данных налоговых режимов правовых, административных (в том числе искусственных барьеров, вызванных разницей интересов между налоговыми органами, администрирующими «преференции в рамках таких режимов» и федеральными,

¹²¹ Батрукова Н.М. Налоговые стимулы в системе мер государственной поддержки развития промышленности // Вестник Академии знаний. 2023. № 2 (55). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-stimuly-v-sisteme-mer-gosudarstvennoy-podderzhki-razvitiya-promyshlennosti> (дата обращения: 29.09.2023).

региональными или местными органами власти, предоставляющими преференцию) и финансовых барьеров, что позволяет с большей уверенностью рассматривать данные налоговые режимы как режимы, направленные на осуществление добросовестной налоговой конкуренции. Отдельные правовые режимы, предусматривающие налоговые преференции, имеют территориальный характер (например, режим ТОЭСР, ОЭЗ, СПВ) и направлены на экономическое стимулирование развития отдельной территории (как правило, имеющей стратегический для национальной экономики характер).

В частности, такие правовые режимы, как правовой режим для резидентов СПВ («Свободный порт Владивосток»), а также правовой режим, предусмотренный для резидентов ТОЭСР, устанавливают существенные налоговые льготы (возможность применения ставки 0 % по налогу на прибыль в течение первых 5 лет и 12 % в течение следующих 5 лет, ставки 0 % по земельному налогу и налогу на имущество, пониженные тарифы по страховым взносам), а также предоставляют существенные административные преференции, такие как возможность применения процедур свободной таможенной зоны, упрощение применимого миграционного регулирования.

Основной особенностью получения статуса резидента ТОЭСР и СПВ является регистрация резидента на территории ТОЭСР или муниципалитета СПВ как обязательное требование для применения льгот и преференций, что ограничивает возможности применения данного правового (и, как следствие, налогового режима) по территориальному принципу. Правовые режимы ТОЭСР и СПВ предусматривают несущественный объем капитальных вложений (0,5 млн руб.), а также предоставление гарантий управляющей компании и муниципалитета на подключение коммуникаций и инфраструктуры (с определенными гарантиями на компенсацию вложений и штрафы, выплачиваемые резидентом в случае выхода резидента из ТОЭСР или СПВ – расторжения соглашения об осуществлении деятельности).

Несмотря на ограничения по некоторым видам деятельности, которые могут осуществлять резиденты СПВ и ТОЭСР, среди которых ограничения на осуществление торговой деятельности (кроме торговли, произведенной на территории СПВ и ТОЭСР продукции), добывающей деятельности, деятельность по производству подакцизных товаров, фактически подобные ограничения обусловлены наличием инфраструктуры и определенными территориальными особенностями ТОЭСР и СПВ.

В частности, территории деятельности СПВ ограничены муниципальными образованиями в Приморском крае, Хабаровском крае, Камчатском крае, а также Чукотском АО, в которых преимущественно отсутствует инфраструктура для осуществления широкого перечня видов экономической деятельности. Осуществление деятельности в СПВ и ТОЭСР также часто предполагает осуществление резидентом существенных капитальных вложений в

создание такой инфраструктуры, в качестве необходимого условия для осуществления деятельности.

Законодательством также установлены требования к регистрации резидентов ТОЭСР, в частности, резиденты должны быть зарегистрированы в ТОЭСР и не иметь филиалов за пределами ТОР. Зачастую данные ограничения искусственно преодолеваются резидентами путем фактического осуществления деятельности без образования филиала на территориях, наиболее комфортных для осуществления предпринимательской деятельности резидентом, что может приводить к существенным рискам оспаривания правомерности применения льгот и преференций (в том числе налоговых), предусмотренных для резидентов ТОЭСР.

Таким образом, территориальные ограничения деятельности резидентов специальных правовых режимов (на примере ТОЭСР и СПВ, в частности, также к их числу можно отнести правовой и налоговый режим деятельности резидентов ОЭЗ) достаточно существенно ограничивают виды предпринимательской деятельности, доступные резидентам данных режимов. В свою очередь это может накладывать существенные расходы на капитальные вложения, расходы некапитального характера на регистрацию и осуществление деятельности, будущие логистические расходы, расходы на наем персонала, что, как следствие, может приводить к экстраполяльному росту себестоимости и потере конкуренции у производимых и поставляемых налогоплательщиком товаров, работ, услуг.

Обязательства для резидентов ОЭЗ, ТОЭСР, участников СПИК, предусмотренные инвестиционными соглашениями в части осуществления определенного объема капитальных вложений, достижения и поддержания среднесписочной численности персонала, а также определенных финансовых показателей деятельности (выручки от реализации товаров, объема налоговых поступлений и проч.) для применения налоговых льгот и преференций ограничивают налогоплательщиков в ведении хозяйственной деятельности и не позволяют оперативно корректировать инвестиционные планы, стратегию производства и продаж под меняющиеся условия хозяйствования (рыночную конъюнктуру, изменение технологий и форм производства).

Подобная особенность правовой конструкции налоговых преференций и льгот, предусмотренных режимами ОЭЗ, ТОР, СПИК, свидетельствует об их сугубо стимулирующем и инвестиционном характере и не позволяет рассматривать данные механизмы как меры налоговой конкуренции ввиду того, что налоговое стимулирование перераспределения налоговой базы при существенных объемах капитальных вложений и требований по осуществлению деятельности и достижения показателей деятельности не будет иметь существенного эффекта за счет длительных циклов окупаемости инвестиций и наличия убытков от хозяйственной деятельности в течение длительного периода деятельности

налогоплательщиков в рамках ОЭЗ, ТОЭСР или СПИК (в рамках инвестиционных соглашений с которыми предусмотрены существенные налоговые льготы и преференции).

Таким образом, несмотря на существенные налоговые льготы и преференции, предоставляемые специальными территориальными и инвестиционными правовыми режимами, наличие ограничений на виды осуществляемой деятельности, территориальных ограничений, ограничений на регистрацию филиалов, а также осуществление деятельности за пределами установленных муниципалитетов и площадок, затрудняют рассмотрение данных налоговых режимов в качестве полноценных мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции.

Инвестиционные требования, предусмотренные договорами и соглашениями об осуществлении деятельности с резидентами ТОР, ОЭЗ, участниками СПИК также не позволяют рассматривать их в качестве механизмов налоговой конкуренции за счет существенных «фактических» инвестиционных требований, не покрывающих объем налоговых льгот и преференций, что не стимулирует перераспределение налоговой базы из конкурирующей налоговой юрисдикции.

При этом данные режимы могут рассматриваться в качестве механизмов внутренней (внутрироссийской) конкуренции с аналогичными правовыми и налоговыми механизмами, установленными и действующими в «конкурирующих» субъектах Российской Федерации. Характеристика внутренней налоговой конкуренции таких режимов может иметь как вертикальное свойство (между различными правовыми и налоговыми режимами, например, на практике известна конкуренция между режимом ТОЭСР и СПВ), так и горизонтальное (между одинаковыми правовыми и налоговыми режимами, предусмотренными в разных субъектах Российской Федерации, например, между территориями ТОЭСР, действующими в разных субъектах).

Данные налоговые режимы в рамках настоящего теоретического исследования стоит рассматривать или как инвестиционные механизмы экономической конкуренции между субъектами (что применимо, например, для договоров СПИК, инвестиционных соглашений ОЭЗ или ТОЭСР, предусматривающих существенные требования к объему капитальных вложений) или как механизмы территориального экономического стимулирования определенных видов деятельности, элементы налоговой конкуренции которых выражены в предоставлении существенных налоговых льгот и преференций на ограниченный период времени, который впоследствии, в исключительных случаях, может быть преобразован в перераспределяемую налоговую базу.

С точки зрения особенностей функционирования, данные налоговые механизмы, как механизмы, направленные на осуществление налоговой конкуренции, не отличаются от

классических преференциальных налоговых режимов, предусматривающих пониженные ставки или налоговые освобождения на ограниченный период времени с целью дальнейшего преобразования экономической деятельности налогоплательщика в формирование налоговой базы по налогу на прибыль. Однако наличие ограничений по видам осуществляемой деятельности, территориальных ограничений, а также наличие существенных инвестиционных требований (в том числе «фактических») не позволяет рассматривать данные механизмы в качестве мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции с иностранными налоговыми юрисдикциями.

Цели функционирования данных налоговых режимов заключаются в экономической поддержке и стимулировании определенных территорий или видов экономической деятельности, обладающих инновационным или производственным потенциалом и имеющих стратегическое значение (в том числе с учетом текущей «оперативной» экономической обстановки в РФ) для национальных экономических интересов.

Учитывая объемы предоставляемых в пользу резидентов финансовых преференций (грантов, субсидий, льготного кредитования и обеспечения инфраструктурой), предоставление налоговых льгот на ограниченный период времени носит скорее сопутствующий, поддерживающий фактор, поскольку создание новых предприятий, как правило, сопровождается длительным периодом капитальных инвестиций с отсутствием существенной прибыли, подлежащей налогообложению, что нивелирует эффект от налоговых льгот и преференций по основным налогам, взимаемым с организаций.

Что касается видов экономической деятельности налогоплательщиков, не связанных с осуществлением капитальных вложений в средства производства и осуществление производственной деятельности, то, как отмечалось выше, особенности территориального функционирования данных правовых и налоговых режимов не позволяют рассмотреть их в качестве механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, поскольку налоговые преференции и полученная налоговая экономия не смогут компенсировать рост издержек, увеличение себестоимости и потерю конкурентоспособности за счет увеличения затрат на инфраструктуру, логистику, поиск и трудоустройство сотрудников.

При этом элемент «территориальной налоговой конкуренции» в правовой конструкции налоговых режимов может иметь существенные недостатки в случае снижения инвестиционных требований (требований к объему капитальных вложений) и утраты контроля над территорией осуществления резидентом деятельности. В этом случае данные налоговые режимы могут быть использованы налогоплательщиками в качестве инструментов агрессивного налогового планирования.

По оценке автора, исследование мест налоговых льгот и преференций, доступных для резидентов особых экономических зон и специальных территориальных и инвестиционных налоговых режимов, в системе налоговой конкуренции, может быть продолжено в рамках теоретического исследования внутригосударственной, внутриюрисдикционной налоговой конкуренции.

Стоит отметить, что имплементация разового налога на сверхприбыль, обусловленная потребностью бюджета в налоговых доходах по результатам 2022 г., также привела к фактическому увеличению налоговой нагрузки для пользователей льгот по налогу на прибыль – резидентов экономических зон и инвестиционных соглашений (за исключением налогоплательщиков – сторон СПИК). Такие налогоплательщики не исключены из общего перечня налогоплательщиков, исполняющих обязанности по исчислению и уплате налога на сверхприбыль в случае соответствия критериям и условиям об определении налоговой базы, исчислении и уплате налога.

Интересной особенностью также является, что для налогоплательщиков отдельных налоговых режимов, например, ОЭЗ, обязательства по уплате налога на сверхприбыль в том числе были обусловлены окончанием действия положений законодательства, устанавливающих стабилизационные оговорки (в частности, подобные положения утратят силу 1 января 2024 г., при этом Закон о налоге на сверхприбыль вступит в силу 1 января 2024 г.). Формальное окончание сроков стабилизационной оговорки повлияло на снижение налоговой эффективности резидентов ОЭЗ от применения преференций, предусмотренных налоговым режимом ОЭЗ, что еще раз подтверждает важность стабилизационных элементов в правовой конструкции налоговых механизмов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции.

Подобные стабилизационные элементы необходимо также распространить на разовые налоги и парафискальные платежи для увеличения предсказуемости налогообложения. При этом фискальную функцию в правовой конструкции режимов налоговой конкуренции необходимо предусмотреть в форме изменения элементов юридического состава налогов (например, пониженной налоговой ставки, льготы), а не переноса налогового бремени на аналогичные налогу на сверхприбыль разовые налоги или парафискальные платежи¹²².

В марте 2023 г. Минвостокразвития России подготовило и представило проект закона¹²³, устанавливающего правовой режим МТОР – международных территорий опережающего

¹²² Письмо Минфина России от 11.08.2023 № 03-03-05/75723 // ЭЖ-Бухгалтер (Бухгалтерское приложение). 2023. № 34.

¹²³ Законопроект № 136569 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации». РБК: Срок действия льгот для резидентов МТОР хотят продлить до 15 лет. URL: https://prim.rbc.ru/prim/freenews/6705d0b79a794735c4ad01f2?from=from_main_7.

развития на территории Дальнего Востока. В основу МТОР был заложен правовой и налоговый режим ТОЭСР¹²⁴, доступный для российских организаций. Федеральные законы¹²⁵, имплементирующие режим налогообложения МТОР, были приняты в 2025 г. и вступят в силу 1 января 2026 г.

Законами предусмотрено, что резидентом МТОР может быть юридическое лицо, зарегистрированное на территории МТОР, при этом какие-либо ограничения для участия в капитале такой организации иностранных граждан отсутствуют. Как и для резидентов ТОЭСР, к резидентам МТОР действуют ограничения на наличие филиалов за пределами территории МТОР.

Согласно Законам, резидентом МТОР и стороной по инвестиционному договору может стать организация, осуществляющая выпуск высокотехнологичной продукции с высокой добавленной стоимостью, осуществляющая инвестиции на сумму не менее 500 млн рублей. Законы предусматривают, что резиденты МТОР могут воспользоваться существенными налоговыми льготами в виде возможности применения ставки 0 % по налогу на прибыль на период до 10 лет, а также применения пониженных тарифов по страховым взносам и освобождений от обязанностей плательщиков налога на имущества и земельного налога также на период до 10 лет.

Стоит также отметить, что, согласно законам, для резидентов МТОР могут быть предусмотрены преференции в части возможности применения стабилизационных оговорок не только к повышению налогового бремени, но и к применению более строгих требований по земельному, градостроительному и экологическому законодательству. Законы также предусматривают существенные послабления в области правового режима привлечения иностранных высококвалифицированных специалистов, осуществления контрольно-надзорной деятельности в отношении организации – резидента МТОР.

Аналогичные существенные налоговые льготы предусмотрены для резидентов КОРФ – территории с особым режимом осуществления предпринимательской деятельности «Курильские острова РФ». Налоговые условия деятельности, предусмотренные правовым

¹²⁴ Налоговая нагрузка в рамках данного налогового режима также была скорректирована ввиду увеличения стандартной налоговой ставки по налогу на прибыль с 2025 г. в размере 25 %, что повлияло на обязательства резидентов ТОР в отсутствие стабилизационной оговорки применять к сформированной налоговой базе от деятельности за пределами ТОР такую стандартную налоговую ставку. При этом налоговая нагрузка в части основной деятельности ТОР или при применении единой пониженной налоговой ставки при соблюдении 90 % доли инвестиционной деятельности в ТОР позволит сохранить налогоплательщикам преференциальный налоговый режим до окончания действия инвестиционного соглашения (Письмо Минфина России от 28.08.2024 № 03-03-06/1/81387). При этом преференциальные условия налогообложения прибыли с 2025 г. сохраняются в полном объеме для резидентов СПВ (Письмо Минфина России от 30 августа 2024 г. № 03-03-06/1/82379).

¹²⁵ Федеральный закон от 31.07.2025 N 285-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" // СПС Консультант Плюс. Федеральный закон от 31.07.2025 N 286-ФЗ "О внесении изменений в статью 5 части первой и статьи 284.4 и 427 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" // СПС Консультант Плюс.

режимом КОРФ, являются одними из самых преференциальных и льготных среди всех режимов ОЭЗ, ТОЭСР, СВ, АРЗРФ (существенные налоговые льготы предоставляются на достаточно длительный период времени).

По сообщениям СМИ и представителей исполнительной власти субъектов ДВФО, введение правового и налогового режима МТОР в первую очередь направлено на создание крупных иностранных производств и совместных предприятий в высокотехнологической отрасли в партнерстве (которое может иметь различные юридические формы) с дружественными странами. В первую очередь правовой и налоговый режим МТОР ориентируется на китайских (и иных дружественных восточноазиатских) производителей высокотехнологической продукции гражданского и (или) двойного назначения.

Для оценки данных законодательных инициатив в контексте налоговой конкуренции необходимо отметить, что наличие существенного периода предоставления «фактического» освобождения от налогообложения устраняет фискальный элемент и не позволяет рассматривать налоговый режим в качестве инструмента налоговой конкуренции.

Предоставление существенных налоговых льгот для резидентов МТОР является примером функционирования правового и налогового механизма стимулирования инвестиционной активности в определенной стратегической области национальной экономики – в случае МТОР, достаточно узкоспециализированной области. При этом снижение инвестиционных требований по сравнению с заключением региональных или федеральных СПИК позволит привлечь большее количество потенциальных резидентов, предоставляя более преференциальный налоговый режим.

Правовой и налоговый механизм МТОР является примером индивидуализированных льготных режимов, предназначенных для стимулирования инвестиционной или экономической активности для ограниченного круга субъектов – потенциальных резидентов, пользователей льгот. Правовая конструкция данного налогового и правового режима не позволяет рассматривать его в качестве инструмента добросовестной налоговой конкуренции.

Минфин РФ подготовил Законопроект «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ», предусматривающий изменения ст. 284, 284.4, 288.1, 342, 342.3, 381.1, 385.1, 395, 427 НК РФ и введение новых положений – ст. 54.1 НК РФ, которые будут предусматривать увеличение требований для применения налогоплательщиками – резидентами СПВ, АЗРФ, ОЭЗ и свободной экономической зоны на территории Республики Крым и Севастополя, преференций и льгот в рамках данных специальных правовых режимов и инвестиционных договоров.

Согласно Законопроекту Минфин РФ предлагает не предоставлять резидентам и участникам инвестиционных соглашений в рамках вышеперечисленных налоговых режимов

налоговые льготы и преференции в случае непредставления финансовой отчетности, несоблюдения обязательств по соглашениям об осуществлении деятельности или превышения объема совокупной налоговой экономии в связи с применением льгот и преференций, над общей величиной инвестиционных вложений.

Согласно пояснительной записке предполагается, что Законопроект будет направлен на увеличение бюджетной эффективности за счет налогообложения пользователей льгот и преференций в рамках вышеуказанных налоговых режимов.

Подобные изменения безусловно ухудшают налоговую эффективность использования льгот и преференций и налоговую привлекательность режимов СПВ, АЗРФ, ОЭЗ и свободных экономических зон, однако Минфин РФ предлагает имплементировать в конструкцию налоговых преференций более весомый фискальный элемент, который не позволит фактически финансировать инвестиционную активность и развитие хозяйственной деятельности налогоплательщиков – пользователей льгот путем переложения налогового бремени на налогоплательщиков, не применяющих льготы и преференции.

Появление подобного законопроекта подтверждает необходимость пересмотра правовых конструкций преференциальных налоговых режимов и необходимость имплементации в такие правовые конструкции фискальных элементов (фискальной функции). Ситуация роста расходов бюджетов бюджетной системы 2023–2024 гг. может вынудить законодателя ускорить имплементацию подобных механизмов.

В контексте рассмотрения налоговых режимов СПВ, АЗРФ, ОЭЗ и свободных экономических зон в качестве инструментов налоговой конкуренции именно имплементация фискального элемента позволит рассматривать такие режимы не только как меры территориального стимулирования инвестиций в определенную хозяйственную сферу, но и как механизмы, направленные на перераспределение налоговой базы и дальнейшее обложение такой перераспределенной налоговой базы налоговыми обязательствами.

Тем не менее, по оценке автора, для увеличения эффективности функционирования налоговых режимов СПВ, АЗРФ, ОЭЗ и свободных экономических зон, в качестве инструментов налоговой конкуренции, а также инструментов инвестиционного стимулирования, в случае принятия данного Законопроекта необходимо предусмотреть постепенное увеличение налоговой нагрузки после превышения предельного объема налоговой экономии (в размере инвестиционных вложений), что позволит данным налоговым режимам сохранить стимулирующий потенциал, при этом увеличить привлекательность перераспределения налоговой базы из конкурирующих юрисдикций.

§2. Налог на выход как необходимый правовой механизм реализации мер международной налоговой конкуренции

В некоторых налоговых юрисдикциях прекращение налогового резидентства, потеря, отчуждение налогоплательщиком активов, прав на прибыли, доходные потоки может привести к квалификации подобных операций в качестве прироста капитала для целей налогообложения прибыли и НДС.

Подобная конструкция является юридической фикцией, приравнивающей прекращение налогового резидентства или потерю, отчуждение активов налогоплательщиков, потерю прав на прибыль, денежные потоки, к возникновению «квази» прироста капитала. Данная конструкция подразумевает, что в момент потери налогового резидентства или прекращения прав налогоплательщика на активы, денежные потоки или прибыли, происходит условная реализация всех активов налогоплательщика. Подобные инструменты налогообложения реализованы через механизм начисления и уплаты налога на выход, именуемого в иностранных правовых режимах как Exit tax.

Налог на выход можно охарактеризовать как налог, исчисляемый и взимаемый государством, в налоговой юрисдикции которого происходит прирост капитала налогоплательщика в случае перемещения таким налогоплательщиком активов или в процессе изменения налогового резидентства (потери резидентства в юрисдикции формирования налогооблагаемой прибыли).

Европейское регулирование налога на выход базируется на положениях Директивы ЕС 2016/1164 (Anti-Tax Avoidance Directive of the EU (ATAD) – the Council Directive (EU) 2016/1164), в которой устанавливается понятие налога на выход, описываются цели имплементации данного налогового механизма, принципы его реализации, определяются основные элементы юридического состава налога, а также детально регламентируются механизмы взимания налога. Согласно Директиве 2016/1164 налогообложение налогом на выход должно гарантировать возможность государства – члена ЕС облагать налогом экономическую стоимость прироста капитала, созданного на его территории при перемещении активов налогоплательщика за пределы налоговой юрисдикции.

Налогообложению подлежит разница между рыночной стоимости активов и их налоговой стоимостью на дату потери контроля налогоплательщика при изменении налогового резидентства, передачи активов в постоянное представительство или иностранную компанию группы, перевода деятельности, в отношении которой налоговая юрисдикция обладала правами на взимание корпоративного налога. Взимание налога на выход происходит не только при перемещении активов и изменении налогового резидентства, но и при изменении функций

осуществляемой коммерческой, финансовой деятельности из налоговой юрисдикции, в которой осуществляется взимание налога с этой деятельности.

В соответствии с Директивой 2016/1164 налоговые юрисдикции, имплементирующие налог на выход, должны регламентировать определение прироста капитала и действия правил определения налоговой базы. Оценка рыночной стоимости на момент «выхода» налогоплательщика из налоговой юрисдикции должна быть основана на общих принципах трансфертного ценообразования и соответствовать «принципу вытянутой руки» (*arm's length principles*). Перемещение активов между связанными лицами, подпадающее под правила трансфертного ценообразования, как правило, исключено из действия налога на выход. В этом случае контроль над справедливостью налогообложения при отчуждении активов происходит в соответствии с «принципом вытянутой руки» и правилами трансфертного ценообразования.

Целью применения налога на выход является предотвращение искусственного размывания налоговой базы в соответствии с руководящими принципами ATAD, а также обеспечение прав на налогообложение условного прироста капитала при потере налоговой юрисдикцией облагаемой налоговой базы при перемещении налогоплательщиком активов, функций в другую налоговую юрисдикцию.

В отдельных государствах данные правила применяются исключительно к корпоративным налогоплательщикам-организациям, юридическим лицам, в некоторых налоговых юрисдикциях данные правила могут применяться также и к физическим лицам. Важно отметить, что, как правило, механизм реализации налога на выход может существовать применительно к юридическим лицам только при наличии корпоративного и налогового законодательства, допускающего изменение налогового резидентства посредством редомициляции (в частности, подобное законодательство существует во многих европейских налоговых юрисдикциях).

Правовые механизмы налога на выход могут существенно отличаться. Налоговые ставки, а также объект налогообложения, срок уплаты (в том числе правила об отсрочке, рассрочке уплаты налога) и механизм уплаты устанавливаются непосредственно налоговой юрисдикцией и закрепляются в национальном налоговом законодательстве. В одних налоговых юрисдикциях налог на выход может применяться исключительно к долям или акциям (в соответствии с законодательством Бельгии, Нидерландов), в других налоговых юрисдикциях налог на выход может применяться как к комбинации активов, так и расширять трактовки активов вплоть до квалификации в качестве активов «функции» (вида деятельности или специального подразделения налогоплательщика), центр концентрации, «генерирования» доходов и прибылей, как, например, предусмотрено налоговым законодательством Великобритании.

В соответствии с отчетом Международной налоговой ассоциации 2010 г., отсутствуют какие-либо противоречия с положениями соглашений об избежании двойного налогообложения в части определения налогового резидентства ввиду того, что на момент удержания налога на выход налогоплательщик считается налоговым резидентом юрисдикции, удерживающей налог.

Налог на выход не ограничивает права налоговых юрисдикций на взимание налога с реального прироста капитала (это также подтвердили некоторые из европейских судов). Например, данные положения могут быть применимы к налогу у источника, взимаемому при продаже компаний, более 50 % активов которых состоит прямо или косвенно из недвижимого имущества. Такие положения закреплены во многих национальных законодательствах, а также предусмотрены положениями MLI в части налогообложения прироста стоимости компаний, «богатых недвижимостью» (Rich real estate company).

США – одно из первых государств, имплементировавших механизм налога на выход, применяющийся как к юридическим лицам – корпоративным налогоплательщикам, так и к физическим лицам, теряющим налоговое резидентство. В частности, для физических лиц установлен достаточно уникальный для персонального налогообложения режим рыночной корректировки для целей налогообложения. Данный режим подразумевает удержание налога на момент потери налогового резидентства (фактически на момент отказа от гражданства) на величину условной реализации всего объема имущества, превышающего определенный суммовой порог. Базисом для налоговой базы при подобной реализации выступает справедливая рыночная цена, рассчитанная налоговыми службами расчетным путем. Механизмы корпоративного налогообложения налога на выход в США достаточно традиционные и соответствуют европейским практикам.

Механизм налога на выход, предусмотренный законодательством государств – членов ЕС, позволяет реализовать единое налоговое пространство и единые механизмы налогового контроля, налогового администрирования, что обеспечивает непосредственное взимание налога и минимизацию злоупотреблений.

Одновременно с правилами налога на выход Директива имплементирует важный, на взгляд автора, механизм обеспечения налоговой конкуренции и противодействия налоговой конкуренции – установление правил определения единой налоговой стоимости реализуемых активов. Данное правило способствует ограничению стремлений налогоплательщиков по перемещению налоговых активов в налоговую юрисдикцию, предлагающую возможности по планированию налоговой стоимости активов для целей налогообложения (например, возможности существенной «налоговой уценки стоимости активов» для последующей реализации активов в третью страну и минимизации налоговой нагрузки по налогу на выход).

В российской научной литературе правовой оценке налога на выход посвящено крайне мало научных исследований. Возможно, это объясняется отсутствием до недавнего времени в российском корпоративном и налоговом законодательстве юридических механизмов изменения налогового резидентства организаций – корпоративных налогоплательщиков. С появлением режима налогообложения САР было имплементировано специальное корпоративное законодательство о регистрации мигрирующей организации в рамках редомициляции с изменением налогового резидентства организации, что может побудить законодателя имплементировать аналогичные механизмы в российское налоговое регулирование.

По оценке автора, важно определить правовую конструкцию налога на выход и возможное применение механизма налога на выход в рамках реализации мер и механизмов и имплементации налоговых режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции.

Краткое исследование возможности применения налога на выход в российской налоговой юрисдикции были проведено Н.Г. Андриановой¹²⁶. В приведенном исследовании, Н.Г. Андрианова рассматривает налог на выход как возможный налоговый механизм деофшоризации и правовой способ ограничения оттока капитала. По оценке автора, Н.Г. Андриановой дана достаточно аргументированная и взвешенная позиция относительно возможного применения механизма налога на выход в качестве деофшоризационной меры. Однако автор хотел бы расширить данную позицию в части возможного применения налога на выход в качестве элемента мер, механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции российской налоговой юрисдикцией.

Н.Г. Андрианова рассматривает возможность имплементации налога на выход в российское налоговое законодательство в качестве возможной «деофшоризационной меры» по ограничению оттока капитала и меры по пополнению бюджета за счет дополнительных налоговых поступлений.

По мнению Н.Г. Андриановой, «целесообразно установить минимальный порог стоимости перемещаемых активов, при превышении которого налоговый механизм налога на выход будет применяться, что позволит распространять действие данного налогового механизма на отток крупного капитала». Н.Г. Андрианова предлагает удерживать налог на выход по стандартной ставке по налогу на прибыль. Н.Г. Андрианова отмечает, что имплементация налога на выход «может являться барьером для ограничения перемещения капитала в иностранную налоговую юрисдикцию», который, как автор полагает, будет реализовываться в связи с высокой стоимостью финансовых (налоговых) издержек при таком перемещении.

¹²⁶ Установление «налога на выход» как потенциально возможный путь расширения российских мер по деофшоризации // Юрист. 2021. № 4. С. 55–58.

Правовую логику, раскрытую в работе Н.Г. Андриановой, можно без труда перенести на функционирование налоговых механизмов налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков. Механизм налога на выход так же, как и в качестве деофшоризационных мер, может быть направлен на противодействие оттоку налоговой базы в форме ее перевода в другую конкурирующую налоговую юрисдикцию (в форме активов, центров концентрации доходов, прибылей, функций) налогоплательщиками, которым предоставлены существенные налоговые льготы и преференции в рамках применяемых мер, механизмов, налоговых режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу.

В рамках налоговой конкуренции налоговые юрисдикции предоставляют налоговые преференции, которые приводят к снижению налоговых поступлений в бюджеты с целью переноса и стратегического экстенсивного роста налоговой базы, налоговых поступлений в будущих налоговых периодах.

Для обеспечения налоговых поступлений в будущих налоговых периодах, после предоставления преференций в рамках мер стимулирования налоговой конкуренции, необходимо предусмотреть ограничивающие правовые механизмы для применяющих преференции налогоплательщиков. Данные механизмы должны быть направлены на недопущение оттока капитала, активов, центров концентрации прибылей и доходов, в отношении которых действуют льготные налоговые режимы и преференциальные налоговые условия функционирования.

По оценке автора, примером действия налога на выход в качестве механизма, направленного на обеспечение функционирования отдельных налоговых режимов и мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции, является налоговое регулирование налога на выход в Великобритании (общими правилами налогообложения налогом на прирост капитала установлены Chargeable Gains Act 1992 (TCGA 1992), срок и механизмы уплаты установлены Taxes Management Act 1970).

В соответствии с законодательством Великобритании компания – корпоративный налогоплательщик (59FB Qualifying tax) обязуется уплатить налог на прибыль в период изменения налогового резидентства, оттока активов, перевода деятельности, если корпоративный налог, который компания обязана уплатить за отчетный период, был бы больше корпоративного налога, который компания была бы обязана уплатить за отчетный период, если бы исключила любые доходы, прибыли, убытки или списания, возникающие в силу оттока активов, перевода функционала, доходов, прибылей. Сумма налога на выход в этом случае может составлять разницу между такими налогами, что будет определено расчетным способом в соответствии с абзацем 2 раздела 59FB Qualifying tax.

В соответствии с британским регулированием налог на выход возникает как при перемещении активов, так и при перемещении обязательств, которые связаны с перемещаемыми доходами, прибылями (59FC Chargeable Gains Act 1992 (TCGA 1992)). К активам относятся любые активы, в отношении которых возникают доходы и прибыли, в том числе НМА, материальные активы, любые монетарные активы, обязательства и права по кредитным соглашениям (любым видам финансовых обязательств, в том числе производным инструментам).

Перечень оснований для реализации условного вменения прироста капитала, согласно налоговому законодательству Великобритании, является настолько широким, что обеспечивает налогообложением налогом на выход практически любые формы реструктуризации бизнеса (в том числе реструктуризации налогоплательщиков, применяющих или применявших преференциальные режимы налогообложения) – простую смену налогового резидентства, перевод активов, уступку прав и финансовых обязательств, перевод гарантий и обеспечений, перевод центров осуществления бизнес-функций вместе с переводом центра концентрации доходов, прибылей, переводом создающей добавленную стоимость экономической деятельности. Также к вменению прироста капитала может привести прекращение торговых операций с переводом данной функции в иностранную налоговую юрисдикцию.

Налоговый режим налога на выход, предусмотренный законодательством Великобритании, соответствует целям и задачам ATAD в части обеспечения прозрачности налогообложения и противодействия злоупотреблениям при перемещении налоговой базы. Таким образом, по оценке автора, налоговый механизм налога на выход, предусмотренный законодательством Великобритании, обеспечивает реализацию мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции, так как ограничивает налогоплательщиков, применяющих льготы и преференции в переводе практически любых активов, функций, центров доходов и прибылей, связанных с формированием налоговой базы, подлежащей налогообложению в Великобритании.

Налоговую конструкцию налога на выход необходимо рассматривать как механизм, который будет дополнять существующие и имплементируемые меры, направленные на осуществление налоговой конкуренции.

Данный механизм обладает «сдерживающей» функцией и своего рода «страховым элементом», обеспечивающим защиту прав бюджета на налоговые поступления в случае предоставления преференций корпоративным налогоплательщикам в рамках реализации мер налоговой конкуренции.

При этом, согласно оценке автора, данный налоговый механизм, направленный на обеспечение осуществления налоговой конкуренции, стоит применять максимально широко и

рассматривать возможность его применения не только при законодательно регламентированном изменении налогового резидентства (если подобная процедура будет предусмотрена для широкого круга налогоплательщиков), но и при фактической смене бизнес-присутствия и «фактического» налогового резидентства для финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика путем перевода материальных активов и НМА, финансовых активов, перевода основных потоков, генерирующих доходы и прибыли. Только максимально широкое применение данного механизма к налогоплательщикам, получающим налоговые преференции, способно предотвратить возможные налоговые потери бюджетов при использовании налогоплательщиками юридических и финансовых способов реструктуризации применяемой операционной модели.

Стоит отметить, что длительное время налоговые органы накапливали практику более глобального рассмотрения налоговой проблематики внутригрупповых и трансграничных сделок и операций, в контексте анализа правоприменительных проблем использования налоговых договоров, особенностей трансграничных операций, с целью уклонения от налогообложения. В рамках такой практики в настоящий момент налоговыми органами выработаны эффективные правовые категории, которые, более того, воспринимаются судами, при противодействии оттока налоговой базы по трансграничным операциям с использованием «условных» и «расчетных подходов», когда налоговый орган моделирует налоговые последствия и корректный уровень налогообложения в юрисдикции, используя все доступные источники информации, при этом не располагая объективной информацией о расположении перераспределяемой прибыли группы в той или иной юрисдикции.

Данные концепции прослеживаются в судебной практике¹²⁷, связанной с оспариванием сделок с заниженной/завышенной стоимостью активов, учетом необоснованных убытков для целей налогообложения, завышением себестоимости продукции в цепочках поставок.

Данные концепции должны и могут быть использованы при определении пограничных категорий — «бизнес-присутствие» / «экономическое присутствие» / «перевод потоков» / «перевод генерирующих доходов активов» в правовом механизме налога на выход.

Достаточно простым механизмом реализации функции налога на выход в отношении налогоплательщиков, применяющих налоговые льготы и преференции, предусмотренные мерами налоговой конкуренции, является налогообложение налогом на выход операций

¹²⁷ Определение Верховного Суда РФ от 29.01.2025 № 303-ЭС24-22391 по делу № А51-10267/2022 // СПС КонсультантПлюс. Определение Верховного Суда РФ от 26.05.2021 № 302-ЭС21-6805 по делу № А19-12789/2019 // СПС КонсультантПлюс. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.06.2024 № Ф07-8614/2024 по делу № А56-70515/2023 // СПС КонсультантПлюс. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064 по делу № А40-23565/2018 // СПС КонсультантПлюс. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 17.03.2025 № 02АП-6224/2024 по делу № А82-15839/2021 // СПС КонсультантПлюс. Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2024 № 305-ЭС23-28511 по делу № А40-192349/2022 // СПС КонсультантПлюс.

перевода активов налогоплательщиков, перевода функций, центров «формирования» доходов или прибылей в иностранную налоговую юрисдикцию до достижения налогоплательщиком установленных в законодательстве суммовых порогов уплаты налога (базисом которых может стать расчетная величина налоговой экономии за период предоставления налоговых льгот и преференций). Период достижения такими налогоплательщиками суммового порога уплаты налога может быть достаточно длительным и останавливать налогоплательщика от реструктуризации бизнеса с целью перевода активов, функций, центров концентрации и «формирования» доходов и прибылей, то есть предотвращать снижение или прекращение налогоплательщиком налогооблагаемой деятельности в налоговой юрисдикции, формирующей налоговой базу.

Таким образом, данный правовой механизм в качестве элемента правовой конструкции мер налоговой конкуренции следует рассматривать именно как налоговый институт «страховой поддержки бюджета», а именно бюджета, предоставляющего налоговые льготы и преференции отдельным категориям налогоплательщиков с целью осуществления налоговой конкуренции. Отсутствие подобного механизма может негативно повлиять (и влияет на примере действия налоговых льгот для ИТ-компаний без должного уровня контроля над оттоком налоговой базы налогоплательщиков, которым предоставляются и предоставлялись налоговые льготы) на защищенность налоговых доходов бюджетной системы.

Наличие механизма налога на выход, который может применять в отношении налогоплательщиков, применяющих налоговые льготы и преференции в рамках мер налоговой конкуренции, является необходимым, закрепленным в налоговых нормах «правовым компромиссом», который направлен на обеспечение стратегической реализации механизмов налоговой конкуренции и, по большому счету, может обеспечить «финансовое» равенство сторон налоговых отношений (бюджета (публичного субъекта) и налогоплательщика, которому предоставляют налоговые льготы и преференции в рамках мер налоговой конкуренции).

По оценке автора, в нормативно-правовое регулирование механизмов налоговой конкуренции должны быть имплементированы «ограничивающие инструменты» в форме реализации налога на выход до достижения налогоплательщиками (использующими преференциальные налоговые режимы в рамках мер налоговой конкуренции) стратегических расчетных показателей уплаты налога в бюджет бюджетной системы, при этом такие показатели должны быть рассчитаны и определены в рамках подготовки мер налоговой конкуренции до их применения налогоплательщиком.

Такие стратегические расчетные показатели должны отражать временные рамки, определяемые конкретными мерами налоговой конкуренции, учитывать краткосрочный, среднесрочный и долгосрочный экономический прогноз от имплементации мер (в том числе

финансовый прогноз и влияние на налоговые доходы бюджета), а также отражать цели и задачи по расширению налоговой базы и экстенсивному росту уплаченных в бюджеты налогов.

§3. Проблемы и совершенствование налогового режима налоговой конкуренции для ИТ-компаний

Преференциальный налоговый режим корпоративного налогообложения ИТ-компаний является одним из самых современных и широко распространенных в правоприменительной практике налоговых режимов, направленных как на налоговое стимулирование быстроразвивающейся и перспективной ИТ-отрасли, так и на осуществление добросовестной налоговой конкуренции.

Рассмотрение данного налогового режима необходимо и имеет важное значение для оценки правовой конструкции режима налоговой конкуренции для идентификации элементов такой конструкции, системы принципов и дефектов правового регулирования. По результатам анализа правовой конструкции преференциального налогового режима для ИТ-компаний необходимо разработать нормативно-правовое регулирование с целью «донастройки» налогового режима (правовой конструкции налогового режима) для эффективного достижения целей и задач налоговой конкуренции и устранения негативного эффекта от правовых дефектов конструкции механизмов налоговой конкуренции.

Организации-компании, которые претендуют на применение налоговых льгот и льгот по страховым взносам в рамках преференциального налогового режима, традиционно называют ИТ-компаниями. Стоит отметить, что понятие «ИТ-компаний» не определяется действующим законодательством. Налоговое законодательство предъявляет определенные требования к квалифицированной ИТ-деятельности налогоплательщика, соблюдение которых дает ему право на применение налоговых льгот и прочих, неналоговых мер поддержки. Термин «ИТ-компания» в настоящий момент понимается и определяется как в научной, так и профессиональной литературе достаточно широко как любая коммерческая организация, получающая доходы от использования информационных технологий, сети «Интернет».

Преференциальный налоговый режим корпоративного налогообложения для ИТ-компаний (в наиболее широком определении включающий в себя режим, предусматривающий в том числе общую фискальную нагрузку платежами, имеющими налоговые свойства) начал формироваться в 2010 г. при внесении изменений¹²⁸ в Федеральный закон 24.07.2009 № 212-

¹²⁸ Федеральный закон от 16.10.2010 № 272-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в Федеральный закон "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды

ФЗ¹²⁹, устанавливающий пониженные тарифы (ставки) по страховым взносам в размере 14 % для ИТ-компаний, соответствующих квалифицированным критериям.

В соответствии с Федеральным законом от 16.10.2010 № 272-ФЗ организации, осуществляющие деятельность в области ИТ, получили право применять пониженные тарифы по страховым взносам при соблюдении условий о получении государственной аккредитации¹³⁰, о среднесписочной численности¹³¹ и условий о получении 90 % доходов от квалифицируемых видов ИТ-деятельности¹³².

Углубляясь в причины первой имплементации преференциальных налоговых, фискальных условий для осуществления деятельности ИТ-компаний, стоит отметить, что изначально внесенный на рассмотрение Государственной Думы Российской Федерации Законопроект 386057-5 не содержал положений о введении каких-либо преференциальных тарифов по страховым взносам для ИТ-компаний, законопроект был дополнен налоговыми льготами во втором чтении после парламентских слушаний в Государственной Думе. Данные изменения безусловно были связаны с созданием стратегии развития информационного общества в Российской Федерации в рамках государственной программы, однако льготы активно не рекламировались в СМИ и профессиональном сообществе, бизнес-сообществе столь масштабно, как будущий преференциальный налоговый режим для ИТ-компаний, имплементированный в законодательство в 2020–2022 годах.

Одна из целей законопроекта 386057-5 состояла в снижении нагрузки на фонд оплаты труда для ИТ-компаний, осуществляющих квалифицируемую ИТ-деятельность при сохранении налоговых поступлений от ИТ-компаний. Стоит отметить, что изначально установленные существенные требования к среднесписочной численности сотрудников привели к низкой популярности данного режима по страховым взносам среди небольших и средних ИТ-компаний, количество государственных аккредитаций для целей льгот которых существенно не изменилось. Также необходимо отметить, что введение льгот по страховым взносам не носило бессрочного характера (было продлено впоследствии 7 июня 2017 г. до 2023 г.), что также

обязательного медицинского страхования" и статью 33 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации".

¹²⁹ Федеральный закон 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

¹³⁰ Постановление Правительства РФ от 06.11.2007 № 758 «О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий».

¹³¹ В первоначальной редакции условие о среднесписочной численности 30 сотрудников организации.

¹³² К квалифицированным видам деятельности относились доходы от реализации ПО, баз данных, передачи исключительных прав на ПО и базы данных, предоставления прав использования ПО, баз данных по лицензионным договорам, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ ПО, баз данных, а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению ПО.

свидетельствует о некотором «пилотном» характере данного преференциального режима начисления страховых взносов без определения четких целей и задач введения преференций.

В 2013 г. в Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ были внесены изменения¹³³, в соответствии с которыми требования к среднесписочной численности сотрудников организации, претендующей на применение пониженных тарифов по страховым взносам, было снижено с 30 до 7 человек. Согласно Письму Минтруда России от 19.12.2014 № 17-4/10/П-7515 «В ответ на Представление Счетной палаты РФ от 11.06.2014 № ПР 11-184/11-03», данные изменения положительно сказались на числе аккредитаций ИТ-компаний для целей льгот и их заинтересованности в применении пониженных тарифов по страховым взносам. Согласно разъяснениям Минтруда РФ, «снижение необходимого для применения преференций показателя среднесписочной численности работников ИТ-компаний с 30 до 7 человек с 1 января 2014 г. оказалось очень востребовано малыми ИТ-компаниями¹³⁴. Кроме того, как отметило Министерство промышленности и торговли Российской Федерации, введение налоговых льгот и льгот по страховым взносам для компаний, работающих в сфере ИТ, привело к росту экспорта ИТ-продукции (ИТ-услуг) на 15 % уже за первый год функционирования преференций».

Таким образом, в результате введения преференций был получен незначительный экономический эффект для российских ИТ-компаний от применения льгот по страховым взносам, предусмотренных первыми редакциями преференциального законодательства для ИТ-сектора. В бизнес-сообществе не очень активно обсуждался эффект от применения пониженных тарифов ввиду его незначительного влияния на технологический рынок в целом. Данные льготы не позволили существенно повысить конкурентоспособность российского налогового режима для ИТ-бизнеса и не были направлены на осуществление добросовестной налоговой конкуренции иностранных компаний, за налоговую базу компаний, осуществляющих деятельность в области ИТ.

Льготами воспользовались российские налогоплательщики, в том числе российские компании – участники МГК, для которых применение пониженных тарифов по страховым взносам – существенная возможность снижения нагрузки на фонд оплаты труда ввиду

¹³³ Федеральный закон от 28.12.2013 № 428-ФЗ «О внесении изменений в статью 57 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"» // Собрание законодательства РФ. 30.12.2013. № 52 (часть I). Ст. 6993.

¹³⁴ За первое полугодие 2014 г. Минкомсвязь России аккредитовало 1191 ИТ-компанию, что на 27,5 % больше, чем за 2012 и 2013 годы (487 и 447 соответственно). Наличие преференции, а также смягчение условий ее применения стимулировало создание новых ИТ-компаний. Из 3209 ИТ-компаний, аккредитованных Минкомсвязью России за период 2011–2013 гг. и первое полугодие 2014 г., 943 созданы в указанный период (29,4 %).

существенности таких расходов (особенно для крупных ИТ-компаний с растущим штатом и инвестициями в операционный персонал)¹³⁵.

В рамках настоящего диссертационного исследования и анализа правоприменительной бизнес-практики автором не были обнаружены какие-либо иностранные ИТ-компании (инкорпорированные в иностранной юрисдикции и являющиеся иностранными налоговыми резидентами) или российские ИТ-компании, которые анализировали или рассматривали возможное применение пониженных тарифов по страховым взносам, действующих с 2012 по 2020 г., в качестве причин и стимулов по смене налоговой юрисдикции для ведения деятельности, стимулов по изменению организационной структуры с переносом части налогооблагаемых баз (баз для начисления страховых взносов) в российскую налоговую юрисдикцию или же причин по реструктуризации российского бизнеса с переносом отдельных функций, организационных частей бизнеса из российской налоговой юрисдикции в более преференциальный налоговый режим или наоборот.

Некоторое распространение данные льготы по страховым взносам получили при внутрироссийской реструктуризации ИТ-компаний для целей применения пониженных тарифов по страховым взносам к определенной части базы для начисления. Российские ИТ-компании – средний и малый бизнес, осуществляющие квалифицированную законом ИТ-деятельность, стремились в данные периоды оптимизировать издержки, связанные с начислением и уплатой страховых взносов через модель выделения «квалифицированной» части бизнеса единой компании (например, части, осуществляющей разработку, доработку, модификацию и адаптацию ПО и баз данных, подпадающих под квалифицированные требования для применения льгот) в отдельное юридическое лицо для оптимизации нагрузки в виде страховых взносов на единый бизнес таких разделенных компаний. Данные реструктуризации не были широко распространенным на практике явлением, однако имели место в период с 2012 по 2020 год.

Несмотря на некоторые разъяснения Минфина РФ с общей позицией о недопустимости дробления бизнеса для целей применения налоговых льгот и льгот по страховым взносам, данные реструктуризации компаний не привели к формированию какой-либо обширной негативной судебной практики с оспариванием правомерности применения пониженных тарифов по страховым взносам, предусмотренных для ИТ-компаний. Налоговые споры по вопросам применения льгот по страховым взносам в подобных реструктуризациях

¹³⁵ Например, крупная компания – разработчик ПО и баз данных под заказ – ООО «ЭПАМ Системз», одна из первых крупных иностранных компаний на российском рынке, которая получила соответствующую аккредитацию и начала активно применять льготы по страховым взносам для ИТ-компаний с момента запуска данного режима. Данная компания осуществляла свою деятельность на российском рынке как на одном из основных, стратегических рынков, и отдельная налоговая и фискальная нагрузка не существенно сказывалась на бизнес-модели, операционной и организационной структуре функционирования компании на российском рынке.

рассматривались в досудебном порядке без официальных публикаций результатов и не были доступны профессиональному и научному сообществу для анализа и проведения исследований.

Таким образом, существовавшие льготы по страховым взносам в период 2012–2020 гг. не имели целей стимулировать российские и иностранные ИТ-компании перераспределить налоговую базу в российскую налоговую юрисдикцию – то есть перевести бизнес или перевести часть функций бизнеса под российскую налоговую юрисдикцию (или перевести большое количество операционных транзакций или активов для российских компаний, осуществляющих деятельность на территории иностранных юрисдикций или имеющих иностранные компании в корпоративной структуре под российскую налоговую юрисдикцию). Данные реформы сложно отнести к мероприятиям единой национальной налоговой политики по созданию налогового, фискального режима (режима взимания страховых взносов), который будет способствовать и реализовывать механизмы добросовестной налоговой конкуренции.

В середине 2020 г. началась крупная реформа в области корпоративного налогообложения ИТ-компаний в связи с вступлением в силу Федерального закона от 31.07.2020 № 265-ФЗ¹³⁶. Реформа получила название «Налоговый маневр в ИТ-отрасли».

В соответствии с Федеральным законом от 31.07.2020 № 265-ФЗ, принятым 22 июля 2020 г., начиная с 1 января 2021 г. ИТ-компании, отвечающие квалифицированным критериям, получили возможность применять пониженные тарифы по страховым взносам в размере 7,6 %¹³⁷, а также впервые получили возможность применять льготы по налогу на прибыль в виде снижения налоговой ставки по налогу на прибыль со стандартной налоговой ставки в размере 20 % на пониженную ставку в размере 3 %.

При этом квалифицированные критерии для применения налогоплательщиками налоговых льгот, требования для включения в реестр аккредитованных ИТ-компаний, требования к среднесписочной численности и доли доходов от квалифицированной ИТ-деятельности существенно не изменились по сравнению с существовавшим регулированием (режимом взимания пониженных тарифов по страховым взносам для ИТ-компаний). Условиями для применения преференциального налогового режима продолжали являться условия о получении государственной аккредитации и включении в реестр аккредитованных ИТ-компаний¹³⁸, условия о наличии среднесписочной численности сотрудников в количестве не

¹³⁶ Федеральный закон от 31.07.2020 № 265-ФЗ (ред. от 23.11.2020) «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

¹³⁷ Вместо ранее применяющихся тарифов по страховым взносам в размере 14 %.

¹³⁸ Постановление Правительства РФ от 18.06.2021 № 929 «О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» (вместе с «Положением о государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий»), а также Приказом Минцифры России от 21.10.2021 № 1085 «Об утверждении Административного регламента предоставления Министерством цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской

менее 7 человек и условия о получении квалифицированных «ИТ-доходов» в размере не менее доли 90 % от общей величины доходов налогоплательщика, определяемых абз. 4 п. 1.5 ст. 284 НК РФ¹³⁹.

Право на применение преференциального налогового режима также получили российские организации, осуществляющие проектирование и разработку изделий электронной компонентной базы и электронной (радиоэлектронной) продукции. Налоговый режим и отдельные критерии и требования для таких налогоплательщиков для применения налоговых льгот аналогичны критериям и требованиям для квалифицированных ИТ-компаний, за исключением определения квалифицируемой деятельности, которая должна заключаться в реализации услуг и работ по проектированию и разработке электронной компонентной базы и электронной (радиоэлектронной) продукции, а также условий об аккредитации в специализированном реестре Минпромторга РФ.

Важной частью налоговой реформы, реализованной Федеральном законом от 31.07.2020 № 265-ФЗ, стало введение ограничений на использование налоговых льгот по НДС, предусмотренных пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, при реализации исключительных прав на ПО и базы данных или прав на использование такого ПО и баз данных (в том числе с помощью предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет»), для иностранного ПО и баз данных – то есть ПО и баз данных, не включенных в реестр российского ПО.

Данные изменения привели к невозможности применения освобождений по НДС для правообладателей (и иных правомерных владельцев ПО, например, владеющих правами на лицензию с правами сублицензирования) иностранного ПО. В свою очередь, российские разработчики ПО и баз данных получили конкурентные преимущества на рынке в связи с возможностью сокращения конкурентной стоимости ПО и услуг, предоставляемых пользователям посредством такого ПО.

Данные изменения были продиктованы стремлением защитить национальных дистрибьюторов ПО и баз данных и увеличить их конкурентоспособность с иностранными

Федерации государственной услуги по государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий».

¹³⁹ В перечень квалифицированных видов деятельности были внесены некоторые уточняющие изменения и ликвидирующие налоговую неопределенность в отношении квалификации отдельных доходов, сформировавшихся на практике (например, доходов от реализации прав на использование ПО и баз данных, которые состоят в распространении рекламной информации). При этом, согласно разъяснениям финансовых органов, к квалифицируемой деятельности также относится деятельность по разработке, доработке модификации и адаптации ПО и баз данных, использующихся для рекламных целей, целей поиска клиентов, размещения информации о товарах и совершения сделок. См.: Худяков П.А. Совершенствование административного механизма регулирования налогообложения ИТ-отрасли: обоснование внедрения цифрового налога // Юридическая наука. 2021. № 8. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-administrativnogo-mehanizma-regulirovaniya-nalogooblozheniya-it-otrasli-obosnovanie-vnedreniya-tsifrovogo-naloga> (дата обращения: 30.01.2023).

дистрибьюторами, присутствующими на российском рынке. Согласно финансово-экономическому обоснованию к Законопроекту № 990337-7 «О налоговом маневре», выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы в связи с применением компаниями налоговых льгот для ИТ-компаний (в виде применения пониженных ставок 3 % по налогу на прибыль) должны быть частично компенсированы за счет дополнительных поступлений по НДС в связи с вышеуказанными изменениями.

Таким образом, изменения по НДС в том числе были направлены на замещение оттоков налоговых доходов в результате применения преференциального налогового режима.

Тем не менее реформы стимулировали перевод в российскую налоговую юрисдикцию ПО и баз данных, а также их соответствующую аккредитацию в российском реестре.

Стоит отметить, что освобождением по НДС уже пользовались ИТ-компании, подпадающие под уточненные критерии (владельцы «отечественного ПО и баз данных») и, таким образом, реформы лишь сократили перечень налогоплательщиков – пользователей льгот и были направлены на стимулирование аккредитаций ПО и баз данных в российском реестре.

Начиная с момента опубликования текста законопроекта в профессиональном и научном сообществе не утихала дискуссия по поводу отдельных формулировок новых норм и их верной интерпретации.

Для этих целей разъяснения спорных и неопределенных положений профильные ведомства (Минфин РФ, ФНС РФ, Минцифры РФ) выпустили ряд значимых для интерпретации регулирования писем и позиций¹⁴⁰, которые касались в том числе понятийного аппарата, используемого в нормах (понятий «техническая поддержка», «модификация», «адаптация», «сопровождение» и прочих специализированных терминов), недопустимости применения налоговых льгот для получения необоснованной налоговой выгоды, а также касались использования налоговых льгот для ИТ-компаний для агрессивной минимизации налогообложения.

В обращении Президента РФ от 23 июня 2020 г. В.В. Путин предложил предоставить налоговые льготы ИТ-бизнесу и технологическим компаниям. Как указал Президент, «в период эпидемии значительный, быстрый перевод части деловой жизни, работу важнейших государственных, образовательных сервисов в режим онлайн показал, какими мощными технологическими, кадровыми возможностями обладает российский ИТ-сектор, он один из самых динамичных, бурно растущих. Добавлю, что только за последние 5 лет экспорт нашего отечественного ПО увеличился вдвое».

¹⁴⁰ Худяков П.А. Указ. соч.

Как отметил В.В. Путин, «...здесь в этой отрасли сосредоточены многие базовые, так называемые сквозные решения и технологии, важные для всей экономики и социальной сферы, в целом, для всех сфер жизни в России». Президент отметил, что «...для развития такой системообразующей отрасли нужны не просто эффективные, а нетривиальные подходы и решения». В обращении Президент отметил некоторые особенности ИТ-сектора экономики и дал поручение Правительству РФ проработать подходы к развитию ИТ-отрасли.

В.В. Путин отметил, что «дал поручение Правительству РФ проработать такие шаги, учитывая при этом, что сфера ИТ традиционно отличается высокой мобильностью, предприниматели, сотрудники предпочитают жизнь и вести бизнес там, где максимально удобно и комфортно, поэтому налоговые, финансовые, правовые условия для работы в нашей стране должны быть глобально конкурентоспособными. Эти требования касаются не только ИТ-сферы, но и всех секторов российской экономики».

В обращении Президент объявил о проведении «налогового маневра в ИТ-отрасли» и существенном сокращении нагрузки на фонд оплаты труда высокотехнологичных компаний, существенном снижении ставки по налогу на прибыль до 3 %, что, как отметил В.В. Путин, «не только сравнимо, а даже лучше, чем в таких привлекательных сегодня для ИТ-бизнеса юрисдикциях, как Индийская или Ирландская. Фактически это будет одна из самых низких налоговых ставок в мире». Также В.В. Путин поручил Правительству РФ доработать другие аспекты поддержки ИТ-бизнеса и стимулирования развития ИТ-бизнеса в стране, помимо налоговых аспектов.

Как мы видим, в обращении Президента РФ, с которого и началась налоговая реформа в сфере налогообложения компаний ИТ-сектора 2021–2023 гг., рассматриваются и аспекты внутреннего стимулирования рынка и поддержки локальных предприятий, и напрямую затрагиваются вопросы добросовестной налоговой конкуренции, однако исключительно применительно к российским организациям.

Вопросы глобальной конкуренции налоговых режимов напрямую отмечаются Президентом как вопросы, требующие отдельного внимания. Тем не менее Президент отметил только добросовестную налоговую конкуренцию, применимую к российским предприятиям ИТ-отрасли, и не затронул международную налоговую конкуренцию с другими налоговыми юрисдикциями за иностранные предприятия, расположенные в конкурирующих для ИТ-бизнеса налоговых режимах и юрисдикциях. Также была дана оценка отрасли и оперирующих в ней предприятий как высокомобильных — т.е. способных на мобильность и движение предпринимателей и сотрудников, а также самих технологий и капитала.

Пояснительная записка к Законопроекту № 990337-7 «О налоговом маневре» практически полностью базируется на обращении Президента РФ и основных тезисах,

рассмотренных выше. В частности, в пояснительной записке отражено стремление к установлению налоговых условий для ИТ-бизнеса, которые являются более привлекательными по сравнению с другими налоговыми юрисдикциями. Более детально пояснительная записка, финансово-экономическое обоснование к законопроекту не раскрывали цели, задачи и назначение нового преференциального налогового режима для ИТ-компаний. Таким образом, в обосновании Законопроекта также установлены цели и задачи осуществления добросовестной налоговой конкуренции, которые должны были найти свое отражение в нормах имплементированного налогового законодательства.

Безусловно, данная налоговая реформа (реформа в рамках налогового маневра, предусмотренные которой изменения вступили в силу в 2021 г.) существенно увеличила объемы предоставляемых налогоплательщикам – ИТ-компаниям налоговых льгот, которые практически избавили часть крупного сектора экономики (ИТ-сектора) от налогообложения и нагрузки в виде страховых взносов.

По сообщениям СМИ, после принятия законопроекта Минцифры РФ отчиталось о более чем 7-кратном увеличении количества заявок на аккредитацию в реестре ИТ-компаний, что свидетельствует о существенном стимулирующем эффекте для российских налогоплательщиков, претендующих на применение налоговых льгот.

Налогоплательщики, осуществляющие квалифицированную деятельность, стали активно использовать новые налоговые льготы и получили больше стимулов для увеличения фонда оплаты труда профессионального и поддерживающего персонала, тем самым улучшая условия труда и привлекательность бизнеса для новых кадров.

Минцифры РФ не оценивало какие-либо результаты функционирования преференциального налогового режима в качестве мер и механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции и борьбу за налоговую базу корпоративных налогоплательщиков – ИТ-компаний (в том числе аспекты международной налоговой конкуренции).

Отдельные аспекты реформы имели некоторые негативные для налоговой практики особенности, искажающие цели и задачи установления данного преференциального налогового режима для ИТ-компаний. Широкое распространение на практике получили корпоративные реструктуризации, а также реструктуризации операционных моделей исключительно для целей применения налоговых льгот по налогу на прибыль, а также пониженных тарифов по страховым взносам к части бизнеса (к части подразделений, активов, доходных и расходных потоков).

Компании стремились выделять ИТ-функции и ИТ-подразделения единого бизнеса, который не может претендовать на налоговые льготы ввиду отсутствия квалифицированных

доходов или несоответствия квалифицированным критериям ИТ-компаний (единого бизнеса, связанного как организационно между функциями и отдельными сотрудниками, так и операционными потоками, внутренними коммуникациями) в отдельные юридические лица для целей создания условий для соблюдения критериев применения налоговых льгот.

Часто подобные структуры обеспечивали необходимые квалифицированные доходы для выделившейся компании-налогоплательщика исключительно путем организации внутригруппового потока (путем заключения лицензионных договоров с переводом интеллектуальной собственности на новое юридическое лицо или путем заключения договора об оказании услуг по доработку, разработку, модификацию или адаптацию ПО или баз данных). Данные внутригрупповые доходы выделившейся ИТ-компаний единого бизнеса по большому счету не оказывали влияние на добавленную стоимость товаров, работ, услуг бизнеса и не влияли на показатели консолидированной отчетности ввиду элиминации внутригрупповых оборотов.

В подобных структурах фактически единый бизнес (обладая функциональным, организационным, операционным единством) применял (и применяет) налоговые льготы в рамках преференциального налогового режима для отдельного подразделения единого хозяйствующего субъекта. Такой бизнес получал возможность управлять уровнем прибыли и уровнем налоговой нагрузки за счет изменения ценообразования во внутригрупповых договорах (с учетом сопутствующих рисков трансфертного ценообразования).

При структурировании потоков, расчетов и внутригрупповых операций бизнес, в том числе использующий льготы и преференции и создающий в юрисдикции экономическое присутствие, тем не менее стремится применять схемы налогового структурирования как финансирования и операций с капиталом, так и операционных сделок поставки работ, услуг, предоставления прав на использования ПО, с целью управления групповой прибылью и общего снижения эффективных ставок налога на прибыль и НДС. Данные операции активно рассматриваются налоговыми органами¹⁴¹ в контексте недопущения агрессивного финансирования и вывода прибыли из-под налогообложения, злоупотребления ценообразованием и коммерческими условиями во внутригрупповых договорах для перераспределения налоговой базы. Соответствующая судебная практика пресекает подобные

¹⁴¹ Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 302-ЭС22-3246 по делу № А33-5437/2020 // СПС КонсультантПлюс. Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2016 № 305-КГ16-1901 по делу № А40-123542/14 // СПС КонсультантПлюс. Определение Верховного Суда РФ от 13.06.2024 № 305-ЭС24-9250 по делу № А40-26234/2023 // СПС КонсультантПлюс. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 29.10.2024 № 05АП-5551/2024 по делу № А51-4569/2024 // СПС КонсультантПлюс. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.06.2024 № Ф04-1603/2024 по делу № А45-11993/2023 // СПС КонсультантПлюс. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 19.01.2024 № Ф10-6724/2023 по делу № А62-7092/2022 // СПС КонсультантПлюс.

эпизоды и вырабатывает новые концепции и правовые категории в налоговых правоотношениях.

Некоторые реструктуризации затрагивали и операционные потоки. Например, на практике такой единый бизнес, реализующий клиентам как «квалифицированные продукты и услуги» (для целей применения льгот), так и «неквалифицированные» (иные товары, работы, услуги), мог попытаться с выделением нового юридического лица-налогоплательщика, претендующего на налоговые льготы, раздробить операционные контракты и перевести фактическую реализацию единого продукта или услуги: 1) на реализацию «квалифицированных услуг или продуктов», компанией, применяющей налоговые льготы для ИТ-компаний; 2) реализацию прочим подразделениям-компаниям «неквалифицированных товаров, работ, услуг».

При этом в подобных операционных моделях бизнес, уже разделенный на несколько юридических лиц для целей применения налоговых льгот, продолжал оказывать услуги, реализовывать продукты, выполнять работы, обладая функциональным, организационным, структурным и, фактически, операционным единством, что безусловно, по оценке автора, искажало цели и задачи в предоставлении налоговых льгот как в части стимулирования сектора, так и в части осуществления добросовестной налоговой конкуренции¹⁴².

В профессиональном сообществе обсуждали подобные корпоративные и операционные реструктуризации в контексте возможного применения налоговыми органами статьи 54.1 НК РФ и общей концепции противодействия уклонению от налогообложения, сформированной в судебной практике, в том числе в позициях высших судов¹⁴³, при оспаривании деловых целей реструктуризации, направленных исключительно на «дробление бизнеса» и применение налоговых преференций для ИТ-компаний.

В то же время, финансовые органы выпустили ряд разъяснений, согласно которым «меры поддержки ИТ-компаний, предусмотренные Законом (прим.: положениями НК РФ, устанавливающими преференции), равным образом должны распространяться и на вновь создаваемые ИТ-компании. Однако создание ИТ-компаний в результате реорганизации существующих юридических лиц (разделение, выделение) должно исследоваться налоговыми органами в каждом отдельно взятом случае на предмет наличия признаков «дробления бизнеса», когда единственной целью этих действий является получение права на применение пониженных ставок налога на прибыль организаций и тарифов страховых взносов. ФНС РФ

¹⁴² Худяков П.А. Указ. соч.

¹⁴³ Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023) // СПС КонсультантПлюс. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2022) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 01.06.2022) // СПС КонсультантПлюс.

рассматривает создание ИТ-компаний, применяющей пониженные ставки по налогу на прибыль организаций и тарифы страховых взносов, при отсутствии искажений, направленных на создание видимости соблюдения условий их применения, в качестве правомерной деловой цели, полностью соответствующей целям введения пониженного уровня обложения для ИТ-компаний»¹⁴⁴.

Тем не менее судебная и административная практика оспаривания налоговыми органами подобных реструктуризаций и моделей осуществления группой компаний деятельности, формирования корпоративной и операционной структуры для целей применения налоговых льгот и льгот по страховым взносам для ИТ-компаний в настоящий момент только начинает формироваться^{145 146}.

Несмотря на наличие в бизнес-практике подобных реструктуризаций и некоторых искажений целей и задач реформы по налоговому маневру в ИТ-отрасли, в настоящий момент подобные вредоносные практики налоговыми органами в большом объеме не пресекаются, однако первая судебная практика по оспариванию агрессивных схем уклонения от налогообложения постепенно появляется¹⁴⁷ (несмотря на длительное действие моратория на проведение мероприятий налогового контроля в отношении аккредитованных ИТ-компаний).

Некоторая из такой практики¹⁴⁸ также предусматривала преодоление моратория, действующего на проведение выездных налоговых проверок ИТ-компаний, что еще раз подтверждает приверженность налоговых органов доктрине деловой цели налоговой льготы и тенденции к использованию всех возможных правовых инструментов к оспариванию правомерности применения налоговых льгот и преференций, используемых

¹⁴⁴ Письма ФНС России от 20.02.2021 № СД-4-3/2160, от 20.02.2021 № СД-4-3/2249@, от 21.01.2021 № СД-4-2/561@).

¹⁴⁵ Стоит также отметить, что такие практики агрессивного уклонения от налогообложения и оптимизации налогообложения с использованием инструментов дробления бизнеса (в том числе с применением налогового режима для ИТ-компаний) могут быть самостоятельно устранены налогоплательщиком с доплатой налога с возможностью применения амнистии штрафов и пеней в отношении 2022–2024 гг. в рамках имплементированного налогового законодательства об амнистии при дроблении бизнеса – Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ; Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ (ред. от 12.12.2024) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2025) // Собрание законодательства РФ. 15.07.2024. № 29 (Часть III). Ст. 4105; Информационное сообщение ФНС РФ: Рекомендации по применению налоговой амнистии дробления бизнеса. URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/about_fts/amn_recomm.pdf.

¹⁴⁶ Решение Арбитражного суда Челябинской области от 03.11.2022 по делу № А76-14381/2022, Решение Арбитражного суда Тюменской области от 20.03.2023 по делу № А70-17647/2022. Решение Арбитражного суда Челябинской области от 18.04.2023 по делу № А76-38723/2022.

¹⁴⁷ Решение арбитражного суда Хабаровского края от 16.08.2024 г. по делу № А73-4351/202423. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/d660e31f-fb4c-47d5-a21a-dcf238aaa142/a2ca3c78-fcd9-4167-a758-908a331eef96/A73-4351-2024_20241029_Reshenie.pdf?isAddStamp=True; Постановление 9ААС № 09АП-54768/2024 по делу А40-257937/23. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/c4022a34-2513-44ae-80b5-9a30a1597b6c/16a14081-fe22-4479-a58b-e502ad1e9f3e/A40-257937-2023_20241112_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True.

¹⁴⁸ Определение Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2024 № 12АП-642/2024 по делу № А57-1574/2023 // СПС КонсультантПлюс.

налогоплательщиками в рамках агрессивного налогового планирования и вывода прибыли из-под налогообложения.

Также в позициях финансовых органов¹⁴⁹ отмечается, что реорганизация ИТ-компаний сама по себе не рассматривается как факт искажения фактов хозяйственной жизни в нарушение ст. 54.1 НК РФ, а получение внутригрупповых доходов в рамках осуществления квалифицированных видов ИТ-деятельности является допустимым.

В рамках дальнейших уточнений положений НК РФ возможность по применению льгот и преференций для реорганизованных ИТ-компаний была нивелирована, что привело лишь к росту налоговой неопределенности и изменению юридических форм «фактической реструктуризации» ИТ-бизнеса¹⁵⁰.

Таким образом, льготы продолжают использоваться для целей реструктуризации бизнеса и операционных и корпоративных моделей групп компаний с целью облегчить налоговую нагрузку российских налогоплательщиков (отдельных организаций, участников таких групп компаний, в том числе МГК) по налогу на прибыль и снизить применяемые тарифы по страховым взносам.

По мнению автора, инструментом борьбы с агрессивным налоговым планированием в рамках реструктуризации операционных и корпоративных моделей для целей применения налоговых льгот и преференций могут быть правовые позиции по недопущению «агрессивного структурирования»¹⁵¹, основанные на правоприменительной практике по ст. 54.1 НК РФ, а также концепции налоговой реконструкции¹⁵², которая уже начала применяться в судебной практике оспаривания деловых целей структурирования потоков между связанными компаниями.

Финансовые органы (с момента вступления в силу пакета налоговых реформ о налоговом маневре) не проводили каких-либо экономико-статистических исследований с целью анализа и оценки востребованности в применении налоговых льгот для целей стимулирования открытия новых предприятий в цифровом секторе экономики, реинвестирования предпринимателями полученной прибыли от ИТ-бизнеса в связи с использованием налоговых льгот, а также оценки влияния налоговых льгот и льгот по страховым взносам на рост фонда

¹⁴⁹ Письмо ФНС России от 17.03.2022 № СД-4-2/3289@ «О налоговых преимуществах, установленных для ИТ-бизнеса», ФНС России «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ относительно оценки основной цели такой реорганизации.

¹⁵⁰ Худяков П.А. Указ. соч.

¹⁵¹ Определение Верховного Суда РФ от 12.10.2020 № 305-ЭС20-14227 по делу № А40-118135/2019 // СПС КонсультантПлюс. Определение Верховного Суда РФ от 09.08.2022 № 305-ЭС22-12866 по делу № А40-118073/2019 // КонсультантПлюс. Определение Верховного Суда РФ от 27.03.2024 № 305-ЭС24-4102 по делу № А40-236037/2022 // СПС КонсультантПлюс.

¹⁵² Определение Верховного Суда РФ от 04.09.2023 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 // СПС КонсультантПлюс. Определение Верховного Суда РФ от 18.09.2020 № 302-ЭС20-12089 по делу № А19-3712/2019 // СПС КонсультантПлюс.

оплаты труда в компаниях ИТ-отрасли. Отдельные экономические исследования, посвященные влиянию налоговых реформ на осуществление Российской Федерацией налоговой конкуренции, ответственными ведомствами (например, Минцифры РФ) также не проводились.

Широкое распространение получила практика реструктуризации российских активов и функционала российских ИТ-компаний, имеющих преимущественно «российских» «основателей» (founders) и разработчиков (включая инженеров, специалистов продуктового развития «product owners»), развивавших и развивающих бизнес на территории Российской Федерации. В соответствии с такой бизнес-практикой подобные российские ИТ-компании по различным финансовым, налоговым, юридическим, коммерческим и прочим причинам стремились переводить или часть активов в иностранные юрисдикции, или часть функций бизнеса (функцию продуктового развития, функцию разработки, функцию поддержки, продаж или прочие функции) также в иностранные юрисдикции.

Причинами перевода могли быть юридические причины – стремление защитить интеллектуальную собственность иностранным правом, отчудив (временно предоставив) исключительные права на основные ПО и базы данных, генерирующие доходы, в связанные иностранные компании, структуры, являющиеся налоговыми резидентами иностранной юрисдикции.

Могли быть финансовые причины, например, перевод части функции по развитию бизнеса и управленческого персонала в юрисдикцию, где расположены потенциальные и текущие инвесторы, кредиторы компании (например, в глобальные финансовые центры за пределами Российской Федерации) с сохранением функций по разработке, поддержке, продажной функции ИТ-компании преимущественно на территории Российской Федерации.

Некоторые ИТ-компании стремились перевести подразделения, отвечающие за продажи, в иностранные юрисдикции (продажи конечным пользователям ПО и цифровых услуг в таких иностранных юрисдикциях) для коммерческих целей (для целей территориального сближения покупателей, текущих и потенциальных клиентов и непосредственных менеджеров по продажам, руководителей функции продаж).

Налоговые причины и налоговые условия финансово-хозяйственной деятельности также играли существенную роль при попытках компаний максимально оптимизировать налоговую базу в связи с владением интеллектуальной собственностью с помощью перевода объекта интеллектуальной собственности – объекта НМА в иностранную юрисдикцию с получением для такого НМА специализированного налогового режима владения активом, предусмотренного законодательством иностранной юрисдикции (например, применения к доходам от НМА налогового режима IP Box или Patent Box) с дальнейшим структурированием лицензионного потока и переносом центра прибыли от использования актива в иностранную

юрисдикцию. Таким образом, сказывалось влияние мер международной налоговой конкуренции иностранных, конкурирующих налоговых режимов, направленных на борьбу за налоговую базу корпоративных налогоплательщиков с прочими преференциальными налоговыми режимами, в том числе рассматриваемым российским преференциальным налоговым режимом для ИТ-компаний.

Причины реструктуризации ИТ-бизнеса с использованием иностранного (международного) элемента в том числе и побудили имплементацию новых налоговых льгот по страховым взносам и льгот по налогу на прибыль, предусмотренных налоговым маневром. Компании стремились максимально оптимизировать именно платежи по страховым взносам и сохранить в российской юрисдикции основные затраты на фонд оплаты труда. В отдельных случаях российский ИТ-бизнес, использующий иностранный элемент в корпоративной структуре, также продолжает рассматривать российскую компанию – российского налогоплательщика центром концентрации прибыли, которая будет подлежать налогообложению под преференциальным налоговым режимом корпоративного налогообложения для ИТ-компаний.

Негативным аспектом реструктуризации, который был спровоцирован новыми налоговыми льготами для ИТ-компаний, является неограниченный и неконтролируемый перевод основных для бизнеса НМА в иностранную налоговую юрисдикцию как для налоговой оптимизации всей структуры бизнеса (через действия иностранных механизмов налоговой конкуренции), так и для юридической защиты актива в иностранной налоговой юрисдикции.

Безусловно, большое влияние на описанные выше процессы реструктуризации могут оказывать центры жизненных интересов учредителей, акционеров, бенефициаров и менеджеров ИТ-бизнеса. Место расположения центра жизненных интересов часто побуждает ИТ-компания (обладающие высокой мобильностью сотрудников, капиталов, бизнес-процессов) в реструктуризации с увеличением налоговой нагрузки после перевода отдельных функций или активов из российской налоговой юрисдикции в иностранные налоговые юрисдикции. Наиболее сильное влияние на данные процессы оказало санкционное давление и влияние финансовых, банковских, валютных, юридических ограничений на осуществление трансграничного или даже локального бизнеса.

Волатильность политических и экономических систем начала 2022 г. оказала существенное влияние на российский ИТ-сектор экономики. В частности, существенно повлияли на российскую ИТ-отрасль такие факторы, как санкционное давление на российские организации, в том числе ИТ-сектора экономики, а также некоторое сокращение российского ИТ-рынка в связи с уходом (частичным уходом или реорганизацией бизнеса с его сокращением) российских компаний – членов МГК; фактор начала поиска ИТ-компаниями,

акционерами, руководителями и сотрудниками таких компаний возможных путей по изменению локации осуществления деятельности, то есть возможный перевод бизнеса (или его части) в иностранные юрисдикции с соответствующим фактическим переводом налогового резидентства бизнеса, акционеров, менеджеров и сотрудников компаний.

Для сохранения ИТ-сектора экономики был принят ряд стабилизационных нормативно-правовых актов, в том числе актов законодательства о налогах и сборах, которые были направлены на сохранение объема российского ИТ-рынка (в первую очередь с фокусом на российские ИТ-компании) и занятости ИТ-специалистов и специалистов поддержки такого бизнеса на территории Российской Федерации.

2 Марта 2022 г. Президент РФ издал Указ № 83 «О мерах по обеспечению ускоренного развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации»¹⁵³, в соответствии с которым в целях обеспечения ускоренного развития ИТ-отрасли Президент постановил обеспечить предоставление налоговых льгот в виде снижения ставки по налогу на прибыль до 0 % для аккредитованных ИТ-организаций, а также обеспечить установление налоговых льгот и аналогичного преференциального налогового режима для отдельных категорий ИТ-компаний, деятельность которых ранее не подпадала под квалифицированные критерии.

Указ также обязал обеспечить освобождение от налоговых проверок. Также Указом были предусмотрены иные меры стимулирования ИТ-отрасли, такие, как предоставление кредитов по низким процентным ставкам, выделение грантов для аккредитованных ИТ-компаний, а также ряд персональных льгот и преференций для сотрудников ИТ-компаний.

26 Марта 2022 г. вступает в силу Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ¹⁵⁴, который устанавливает ставку 0 % по налогу на прибыль за налоговые периоды 2022–2024 гг., а также вводит ограничение на проведение налоговых проверок компаний, зарегистрированных в реестре аккредитованных ИТ-компаний. Данный закон ввел беспрецедентный налоговый режим по налогообложению организаций, при котором большое количество налогоплательщиков, представителей крупного ИТ-сектора экономики получили возможность фактически получить освобождение от налогообложения на три календарных года.

После принятия Федерального закона от 26.03.2022 № 67-ФЗ Минфин РФ приступил к подготовке новых инициатив по развитию налогового режима для ИТ-компаний. В частности, Минфин РФ подготовил законопроект, разработанный в целях дополнительного налогового

¹⁵³ Указ Президента РФ от 02.03.2022 № 83 «О мерах по обеспечению ускоренного развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 07.03.2022. № 10. Ст. 1468.

¹⁵⁴ Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ (ред. от 19.12.2022) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации"» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) // Собрание законодательства РФ. 28.03.2022. № 13. Ст. 1956.

стимулирования ИТ-отрасли и обеспечения реализации Указа №83 от 02.03.2022. В качестве целей принятия законопроекта, согласно заключению Аппарата Правительства РФ, указывались цели по обеспечению первоочередных действий по развитию российской экономики в условиях санкционного давления. Как указано в пояснительной записке к законопроекту, «новые нормы окажут влияние на достижение целей государственной программы «Цифровое общество» (утвержденной Постановлением Правительства РФ от 15.04.2014 № 31)». По результатам рассмотрения законопроекта был принят Федеральный закон от 14.07.2022 № 321-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Федеральный закон № 321-ФЗ предусматривает ряд изменений, устанавливающих еще более комфортные, преференциальные условия для применения налоговых льгот и льгот по страховым взносам, доступные аккредитованным ИТ-компаниям. Первым направлением «смягчения налогового режима» можно считать снижение доли квалифицированных ИТ-доходов с 90 % до 70 % от общих налогооблагаемых доходов претендующего на льготы налогоплательщика – ИТ-компании. Данные меры позволили применять льготы ИТ-компаниям с более диверсифицированной выручкой, включающей в себя как квалифицированную ИТ-выручку, так и неквалифицированные доходы. Вторым направлением можно считать расширение перечня налогоплательщиков, претендующих на применение налоговых льгот и льгот по страховым взносам путем исключения требования о минимальной среднесписочной численности сотрудников. Данная мера позволила рассматривать возможность применение налоговых льгот и льгот по страховым взносам небольшим и только развивающимся предприятиям, не обладающим большой командой ИТ-специалистов. Третьим и основным направлением является расширение перечня квалифицированных ИТ-доходов, то есть хозяйственной деятельности, подпадающей под преференциальный налоговый режим, а также введение требований для отдельных видов деятельности по включению ПО и баз данных в российский реестр ПО.

В соответствии с Законом № 321-ФЗ под новые квалифицированные доходы от ИТ-деятельности подпадают такие доходы, как доходы от сопровождения, тестирования и настройки ПО, в том числе разработанные компанией группы налогоплательщика доходы от оказания услуг по распространению рекламной информации или получения доступа к такой рекламной информации с использованием собственных ПО или баз данных, включенных в российский реестр; доходы от оказания услуг с использованием также включенных в реестр отечественного ПО и баз данных, собственных ПО и баз данных по предоставлению доступа к аудиовизуальным произведениям, сообщениям телепередач на аудиовизуальном сервисе, включенном в реестр аудиовизуальных сервисов; доходы от услуг по предоставлению фонограмм с использованием собственного ПО или баз данных налогоплательщика,

включенных в реестр; доходы от оказания услуг по размещению и продвижению объявлений, предложений о приобретении товаров, работ, услуг, предложений о трудоустройстве, услуг по осуществлению доступа к таким предложениям, объявлениям по заключению договоров (за исключением договоров, подразумевающих фактическое исполнение сделки, хранение, перевозку товаров, доставку и выдачу товаров покупателю) – данные услуги также должны предоставляться с использованием ПО или баз данных, аккредитованных в реестре российского ПО.

Расширение перечня видов квалифицированной ИТ-деятельности позволяет предоставить возможности по использованию налоговых льгот для ИТ-компаний широких видов деятельности в сфере ИТ.

Законодатель расширил данный перечень настолько существенно, что в перечень квалифицированных доходов для целей применения налоговых льгот для ИТ-компаний попали некоторые виды деятельности, которые в предыдущих редакциях НК РФ были специально исключены из-под действия льгот (например, деятельность и доходы от оказания услуг по распространению рекламной информации о сделках, товарах, предоставлении доступа к таким предложениям, объявлениям о сделках, товарах). В профессиональном сообществе ранее сложилось мнение о специальном исключении данных видов доходов в связи с их незначительной технологической составляющей (несмотря на существенный количественный объем ИТ-специалистов, вовлеченных в создание и поддержку ПО и баз данных, использующихся для осуществления данных видов деятельности), при существенном влиянии на подобный бизнес «маркетинговой», «рекламной» стратегии компании и увеличения объемов покрываемых рынков путем привлечения к использованию ПО и баз данных новых пользователей (в том числе посредством агрессивных маркетинговых компаний).

Включения широкого перечня доходов в квалифицированные виды ИТ-доходов для целей применения налоговых льгот для ИТ-компаний свидетельствует о стремлении законодателя предоставить преференции широкому перечню хозяйствующих субъектов, в которых роль ИТ-специалистов, специалистов в области разработки, доработки, модификации, адаптации, сопровождения, тестирования и настройки важна, но не всегда имеет определяющее для бизнеса хозяйствующего субъекта и индустрии/отрасли в целом значение.

Законом № 321-ФЗ подтверждается стабилизационная цель недопущения оттока российских ИТ-специалистов, а также ИТ-компаний в иностранные юрисдикции исключительно для цели сохранения трудовых ресурсов и корпоративного управления такими компаниями внутри российской юрисдикции.

Несмотря на то, что налоговое законодательство, предоставляющее преференциальный налоговый режим для налогоплательщиков ИТ-компаний, разрабатывалось и принималось в

чрезвычайно короткие для стандартного законодательного процесса сроки, ответственное министерство – Минцифры РФ – лишь спустя большое количество времени озаботилось анализом соответствия целей и задач предоставления льготного режима фактической работе данного механизма. Это проявилось через анализ ведомством квалифицированных видов фактически осуществляемой деятельности компаний, получивших аккредитацию в качестве ИТ-компаний с получением соответствующих прав на применение льгот и преференций (в том числе налоговых льгот и преференций, льгот по страховым взносам).

В начале августа 2022 г. Минцифры РФ заявило об актуализации реестра аккредитованных ИТ-компаний в рамках проведенного аудита соответствия включенных в реестр компаний требованиям законодательства. В частности, как сообщает ведомство, в результате проверки из реестра аккредитованных ИТ-компаний было исключено более 400 компаний, деятельность которых в сфере ИТ, как указывает ведомство, не является основной¹⁵⁵. Данный аудит еще раз подтверждает наличие в реестре большого количества компаний, не осуществляющих квалифицированные виды деятельности и не соответствующих определению ИТ-компаний для целей применения в том числе налогового законодательства и рассматриваемых преференций. Исключение из реестра известных компаний, например, из финансового сектора, подтверждает тот факт, что процедуры допуска компаний к преференциальному налоговому режиму (при достаточно простом механизме получения аккредитации в реестре) являлись упрощенными и не до конца проработанными.

Существовавший механизм получения аккредитации увеличивал бюджетные риски для бюджетов бюджетной системы и держателей бюджетных средств на предоставление грантовой поддержки, а также приводил к несоответствию правоприменения целям и задачам налогового механизма имплементации налоговых льгот для ИТ-компаний, в том числе в части осуществления добросовестной налоговой конкуренции.

2 августа 2022 г. Минцифры РФ сообщило о разработке нового порядка аккредитации ИТ-компаний. 1 октября 2022 г. было принято Постановление Правительства РФ¹⁵⁶ от 30.09.2022 № 1729, которое установило новый порядок аккредитации (положение о порядке аккредитации). В соответствии с Постановлением, на аккредитацию могут претендовать ИТ-компании: 1) имеющие основной код ОКВЭД из перечня кодов, указанных в Постановлении

¹⁵⁵ В частности, были исключены банковские и страховые организации (в том числе Сбербанк, Тинькофф банк, Альфа-банк и другие крупнейшие финансовые институты). крупные компании, не осуществляющие ИТ-деятельность, с государственным участием. Ранее в рамках аналогичных аудитов было исключено около 1,6 тыс. организаций (при проведении проверки в сентябре 2021 г.). Тем не менее в реестре по состоянию на начало августа остается около 27 тыс. организаций.

¹⁵⁶ Постановление Правительства РФ от 30.09.2022 № 1729 (ред. от 22.02.2023) «Об утверждении Положения о государственной аккредитации российских организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» // Собрание законодательства РФ. 03.10.2022. № 40. Ст. 6845.

(коды ОКВЭД, связанные с осуществлением ИТ и смежных видов деятельности¹⁵⁷); 2) имеющие долю доходов от квалифицированной ИТ-деятельности не менее 30 % по итогам года (с определенными условиями и ограничениями), а также 3) компании, на официальном сайте которых размещена информации об осуществляемой деятельности, реализуемых продуктах и услугах (в том числе информация о программном обеспечении, аккредитованном в реестре российского ПО и баз данных). В соответствии с Постановлением, в реестре не смогут аккредитоваться организации с государственным участием, организации из финансового сектора (банки, телекоммуникационные компании, страховые организации). Постановление также установило регламент и порядок проведения ежегодных проверок соответствия компаний критериям для аккредитации и формы отчетности для аккредитованных ИТ-компаний.

Ведомство также заявило о планах регулярно проверять компании, включенные в реестр, на предмет соответствия требованиям. Идеи проведения аудита реестра на предмет выявления компаний, не соответствующих статусу ИТ-компаний, ранее обсуждались Минцифры РФ с представителями ИТ-отрасли. По сообщениям СМИ, к проверке организаций на предмет соответствия требованиям могут также привлекаться эксперты и специалисты из профильных ассоциаций и крупнейших ИТ-компаний.

Согласно информации, опубликованной в СМИ, потери бюджета из-за нахождения в реестре аккредитованных ИТ-компаний организаций, не соответствующих квалифицированным требованиям, составили около 9 млрд руб. за 6 месяцев 2022 года.

Данный объем бюджетных потерь, а также информация об увеличивающейся интенсивности аудита реестра аккредитованных ИТ-компаний, в совокупности с разрабатываемым регулированием для уточнения требований аккредитации в реестре, лишь подтверждают отсутствие комплексности правового регулирования как механизмов стимулирования ИТ-отрасли, так и правовых механизмов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков – ИТ-компаний через предоставление налоговых преференций.

Базируясь на информации об уже понесенных бюджетных потерях, можно констатировать факт, что даже потенциальный эффект от внедрения механизмов осуществления налоговой конкуренции и перераспределения налоговой базы в российскую налоговую юрисдикцию (при эффективности правовой конструкции режимов налоговой конкуренции), даже в случае устранения правовых и структурных дефектов конструкции мер и механизмов налоговой конкуренции может не покрыть бюджетные потери от

¹⁵⁷ Приказ Минфина № 449 от 11.05.2023 впоследствии увеличил перечень квалифицированных видов деятельности.

имплементированного законодательства ввиду существовавшей и существующей правовой неопределенности и нескоординированного администрирования процессами аккредитации (т.е. фактически администрирования процессами предоставления преференций организациям).

По оценке автора, вышеуказанные дефекты еще раз подтверждают важность и необходимость комплексного налогового и административного регулирования, направленного на осуществление налоговой конкуренции для предотвращения негативного воздействия механизмов на налоговые доходы бюджетов, а также для обеспечения реализации механизмами налоговой конкуренции и стимулирования непосредственно их целей и задач по обеспечению расширения налоговой базы (в том числе в будущие налоговые периоды) и стимулирования отрасли.

Важным изменением, имплементированным Законом № 321-ФЗ, также необходимо считать введение требований по владению и аккредитации налогоплательщиком ПО и баз данных, использующихся для осуществления отдельных квалифицированных видов деятельности и получения квалифицированных ИТ-доходов.

Подобная мера фактически предоставляет возможность применить преференциальный налоговый режим для ИТ-компаний исключительно для локальных, российских производителей ПО и баз данных, технические характеристики которых соответствуют условиям аккредитации. Данные ограничения не будут действовать на часть налогоплательщиков, претендующих на льготы, поскольку такими налогоплательщиками базы данных и ПО уже помещены в реестре отечественного ПО и баз данных для целей применения освобождений по НДС, предусмотренного налоговым маневром 2021 г., то есть применения освобождения в соответствии с пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Как правило, для данной категории налогоплательщиков российский рынок является основным, и такие налогоплательщики не ограничены в регистрации ПО и баз данных в реестре, корпоративными ограничениями (в случае наличия иностранных владельцев капитала и бенефициаров, что требует соблюдения определенных условий по владению НМА в определенной юрисдикции для контрольных целей), а также ограничениями, связанными с налоговым планированием (и использованием льготного налогового режима в иностранной юрисдикции, например, рассмотренного специального налогового режима владения НМА). Важно отметить, что для включения в реестр российского ПО и баз данных, такое ПО и базы данных должны соответствовать ряду требований, предусмотренных Постановлением Правительства РФ от 16.11.2015 № 1236.

В частности: 1) исключительное право на ПО должно принадлежать российским правообладателям – физическим и юридическим лицам в течение всего срока владения исключительными правами на всех территориях, при этом российскими правообладателями –

коммерческими юридическими лицами признаются юридические лица, не имеющие преобладающего иностранного участия; 2) ПО должно быть введено в гражданский оборот, реализоваться, распространяться или использоваться иным образом на территории России без каких-либо ограничений; 3) выплаты в пользу иностранных лиц (а также контролируемых иностранными лицами российских организаций) доходов, связанных с разработкой ПО, включая выплаты по лицензионным договорам, не должны превышать 30 % от выручки правообладателя ПО за год; 4) обслуживание, поддержка и модернизация ПО должна осуществляться российскими юридическими лицами без преобладающего иностранного участия или гражданами РФ; а также иные требования по сертификации, защите ПО, требования по принудительному обновлению ПО из иностранной юрисдикции должны соблюдаться российской организацией-налогоплательщиком.

Таким образом, ПО и базы данных российских организаций, которые не соответствуют вышеуказанным требованиям, не смогут претендовать на включение в российский реестр, а полученные доходы с использования такого ПО и баз данных не смогут попадать под определение квалифицированных ИТ-доходов для целей применения преференциального режима корпоративного налогообложения для ИТ-компаний.

По оценке автора, введение подобных ограничений является примером «донастройки» правовой конструкции режима и механизмов добросовестной налоговой конкуренции в отношении налоговой базы следующих иностранных компаний: 1) иностранных компаний, российский рынок для которых является одним из основных рынков сбыта квалифицированных услуг с использованием ПО и баз данных, которые существенно дорабатываются, модифицируются или поддерживаются российским штатом ИТ-специалистов такой компании; 2) иностранных компаний – участников МГК, бизнес которых тесно связан или базируется в Российской Федерации, а НМА которых переведены в иностранную юрисдикцию по рассмотренным в рамках настоящего диссертационного исследования причинам, стимулам, коммерческим и юридическим обстоятельствам.

Данные меры, как меры по поддержке налоговой конкуренции, выражаются в стимулировании вышеперечисленных категорий иностранных компаний, операций перевода НМА – ПО или базы данных в российскую налоговую юрисдикцию исключительно для целей применения преференциального налогового режима для ИТ-компаний. Данные меры, при этом, могут функционировать только при «превышении» для конкретного налогоплательщика – иностранной компании налогового и общего финансового эффекта для бизнеса, над другими последствиями или эффектами такого перевода и аккредитации ПО и баз данных (корпоративными, репутационными, операционными, стратегическими, юридическими, техническими и прочими). Влияние данных «прочих последствий и эффектов» на принятие

налогоплательщиком решения может быть нивелировано посредством построения комплексной правовой надстройки преференциального корпоративного налогообложения ИТ-компаний.

Отсутствие комплексности в подготовке и реализации дополнительных налоговых мер по стимулированию ИТ-сектора экономики и проведению реформ, направленных на добросовестную налоговую конкуренцию, является главным недостатком налоговой политики российской налоговой юрисдикции по обеспечению международной налоговой конкуренции.

Рассмотренный преференциальный налоговый режим направлен преимущественно на стабилизацию оттока ИТ-кадров российских и иностранных компаний ИТ-сектора экономики. Рассмотренное налоговое регулирование преимущественно не преследует цели и задачи осуществления международной налоговой конкуренции с иностранными налоговыми юрисдикциями за налоговую базу налогоплательщиков – ИТ-компаний. Подобные меры можно частично квалифицировать в качестве мер, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции.

В качестве конкретных механизмов налогообложения, способствующих добросовестной налоговой конкуренции, можно выделить понижение ставок по налогу на прибыль, страховым взносам по сравнению с конкурирующими иностранными налоговыми режимами, а также имплементацию требований для потенциальных пользователей льготами по владению ПО и базами данных, требований по аккредитации ПО.

Налоговое регулирование преференциального налогового режима для российских ИТ-компаний не содержит элементов контроля за перераспределением налоговой базы российских налогоплательщиков и иностранных налоговых резидентов, а также не учитывает «фискальное влияние» стимулирующего эффекта от применения преференциального налогового режима на налоговые доходы бюджетов. Налоговое регулирование также не содержит правовых механизмов ограничения злоупотреблений, связанных с применением преференциального налогового режима в качестве агрессивных механизмов налогового планирования, в том числе международного налогового планирования.

Цели и задачи налоговой реформы по осуществлению налогового маневра в ИТ-отрасли, поставленные Президентом РФ в обращении от 23 июня 2020 г., связанные с глобальной международной налоговой конкуренцией с другими налоговыми режимами с фокусом на сохранении высокого уровня присутствия налогоплательщиков – российских организаций, в рассмотренном нормативно-правовом регулировании фактически не преследуются, но тем не менее частично реализуются с отсутствием комплексного подхода и цельной правовой конструкции регулирования, а также с учетом упущения отдельных «нефискальных» факторов, влияющих на отток налогоплательщиков в иностранные налоговые юрисдикции.

Об этом свидетельствует и оперативность подготовки и принятия новых актов законодательства о налогах и сборах, которые вводят новые налоговые преференции, улучшают налоговый режим для российских ИТ-компаний с целью предупредить отток ИТ-специалистов и компаний ИТ-отрасли в иностранные юрисдикции. Данные законопроекты и реформы в профессиональном сообществе оцениваются как «реакционные» и «эмоциональные». Последствия от введения подобных мер, как для бюджетов бюджетной системы, социальных фондов, так и в целом, последствия и влияния реформ на макроэкономику, налоговую практику и, в целом, систему налогообложения, эффективность налоговой конкуренции – не предсказуемы и не могут быть оценены даже спустя продолжительное время (например, по состоянию на 2024 г.).

По оценке автора, реформы налогового регулирования с целью расширения преференциального налогового режима, продолженные в 2022 г., носят «опережающий», «предупреждающий», «шоковый» характер для российских налогоплательщиков – ИТ-компаний (в первую очередь преимущественно осуществляющих деятельность в России, основной рынок сбыта которых находится на территории Российской Федерации). Целью продолжения налоговой реформы ИТ-маневра 2022 г. является непосредственное краткосрочное «дестимулирование» «релокации» компаний, отдельных подразделений, операционных потоков и центров концентрации прибыли и доходов в иностранные налоговые юрисдикции. Реформы 2022 г. не направлены на осуществление добросовестной налоговой конкуренции и не являются следствием планомерного развития налогового режима для ИТ-отрасли с фокусом на глобальной налоговой конкуренции с иностранными налоговыми юрисдикциями, что было предусмотрено целями и задачами имплементации преференциальных налоговых режимов для ИТ-компаний.

Оценку достаточности принятых налоговых и иных мер отраслевой поддержки (например, таких как субсидированная ипотека для ИТ-специалистов, льготы и преимущества, связанные с военной службой, некоторые послабления для ИТ-компаний с точки зрения валютного контроля) будет необходимо проанализировать спустя определенное количество времени для объективности оценки их эффекта на ИТ-сектор и объем налоговых поступлений.

По оценке автора, в настоящий момент установление преференциального налогового режима корпоративного налогообложения лишь частично повлияло на дестимулирование релокации ИТ-компаний, отдельных подразделений, операционных потоков и центров прибыли. По-прежнему высокую степень влияния не управленческие решения в компаниях ИТ-отрасли оказывают факторы санкционного давления, персональные желания по смене юрисдикции учредителей, акционеров, сотрудников и менеджеров компаний, не обусловленные финансовыми и налоговыми причинами, а также факторы опасений ИТ-компаний в отношении

репутационных, рыночных и юридических рисков, возникающих в отношении их бизнеса в иностранных налоговых юрисдикциях.

Выполненный автором анализ правоприменительной практики 2021–2022 гг. не выявил примеров многочисленных или системных переводов (путем создания нового юридического лица) отдельных компаний – членов МГК (или их отдельных функций, сотрудников), иностранных ИТ-компаний, а также переводов НМА или иных существенных активов в российскую компанию-МГК для целей применения налоговых льгот и преференций, предусмотренных для ИТ-компаний в рамках рассматриваемого налогового и правового режима.

Тем не менее частные примеры подобных перераспределений функций бизнеса, активов, центров концентрации прибыли и доходов в российскую налоговую юрисдикцию, обоснованные введением преференциального налогового режима для ИТ-компаний, на практике существуют.

Также введение преференциального налогового режима как меры, направленной на осуществление налоговой конкуренции, оказало влияние на перевод в российскую налоговую юрисдикцию центров концентрации расходов на разработку компаний, что повлияло в том числе на перераспределение налоговой базы от оказания услуг по разработке, модификации, адаптации и поддержке ПО, что, безусловно, можно назвать примером успешного функционирования механизмов налоговой конкуренции.

Подводя итоги анализа, необходимо выделить ряд особенностей правовой конструкции преференциального налогового режима для ИТ-компаний в качестве механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции.

Прямое установление преференциального налогового режима корпоративного налогообложения в виде возможности применения пониженных ставок по налогу на прибыль и пониженных тарифов по страховым взносам направлено на осуществление добросовестной налоговой конкуренции с иностранными налоговыми юрисдикциями, в том числе с иностранными налоговыми юрисдикциями, предлагающими преференциальный налоговый режим корпоративного налогообложения для ИТ-компаний (например, возможность применения механизмов IP-box или Patent-box в квалифицированных доходах от НМА).

Данные меры в первую очередь направлены на российские компании – разработчики ПО и баз данных, включенных в реестр российского ПО, продукты и услуги которых имеют высокую степень локализации (что в том числе подтверждается уточнением направлений квалифицированной ИТ-деятельности для целей применения налоговых льгот для ИТ-компаний в части обязательств перевода и аккредитации ПО и баз данных).

Правовая конструкция преференциального налогового режима для ИТ-компаний не направлена на перераспределение налоговой базы иностранных налоговых резидентов, их отдельных подразделений и функций, а также на перераспределение в российскую налоговую юрисдикцию операционных потоков, центров концентрации доходов, расходов, прибылей, которые могут сформировать налогооблагаемую прибыль.

Налоговый режим корпоративного налогообложения и страховых взносов для ИТ-компаний является одним из наиболее налогово-эффективных режимов налогообложения, однако современной бизнес-практике не известны обширные случаи перевода части групп компаний, их отдельных подразделений, операционных потоков и центров концентрации прибыли в российскую налоговую юрисдикцию, обусловленные возможностью применения преференциального налогового режима корпоративного налогообложения по налогу на прибыль и страховым взносам.

Важным элементом правовой конструкции преференциального налогового режима, направленного на осуществление налоговой конкуренции, является установление в рамках налогового маневра для ИТ-компаний ограничений для применения освобождения по НДС, предусмотренного пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, при реализации исключительных прав или прав на использование ПО и базы данных, только для аккредитованных в российском реестре ПО и баз данных.

Данный элемент правовой конструкции может рассматриваться как механизм, направленный на осуществление добросовестной налоговой конкуренции по перераспределению налоговой базы от владения НМА в российскую налоговую юрисдикцию путем перевода в российскую налоговую юрисдикцию исключительных прав на НМА (и определенные объемы доработки, модификации, адаптации таких активов) с целью последующей реализации исключительных прав на такие активы или последующего предоставления прав на их использование в рамках лицензионных договоров, договоров оказания услуг или иных сделок, монетизирующих разработки.

Данная мера позволяет получить значительную налоговую экономию (особенно в синергии с применением налоговых льгот для ИТ-компаний) для налогоплательщиков – пользователей льгот, однако не позволяет полноценно конкурировать за налогооблагаемую прибыль российских и иностранных налогоплательщиков с иностранными налоговыми юрисдикциями ввиду экономической характеристики НДС как национального косвенного налога, взимаемого с внутрироссийской реализации (при признании места реализации – территории РФ).

Таким образом, применительно к добросовестной налоговой конкуренции особенность правовой конструкции освобождения по НДС подтверждает, что данные меры могут быть

использованы исключительно в налоговой конкуренции за налоговую базу корпоративных налогоплательщиков, выбирающих налогово-эффективную структуру реализации НМА или прав на использование НМА на российском рынке в пользу российских потребителей – российских клиентов. Эффект от реализации данных механизмов будет прослеживаться при длительном формировании налоговой базы по налогу на прибыль от владения НМА.

Как было отмечено выше, налоговое регулирование, устанавливающее требования по аккредитации и владению ПО или базами данных для целей квалификации доходов от осуществления деятельности в качестве квалифицируемых, может быть квалифицировано в качестве правовых механизмов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции путем стимулирования перевода владения НМА в российскую налоговую юрисдикцию и стимулирования соответствующего перераспределения налоговой базы от владения НМА.

Стимулирование подобного перевода НМА, как было отмечено выше, преимущественно направлено на налогоплательщиков, российский рынок для которых является одним из основных и налоговые, финансовые преимущества от использования налоговых льгот для которых превалируют над последствиями и недостатками для бизнеса по переводу актива в Россию.

Несмотря на то, что цель, которую преследует имплементация регулирования в данной части, заключается в сохранении на российском ИТ-рынке ПО, баз данных, а также специалистов по их разработке и поддержке, а также заключается в предоставлении конкурентных преимуществ российским ПО и базам данных на рынке, часть элементов правовой конструкции регулирования можно квалифицировать в качестве механизмов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции.

В частности, для квалификации данного регулирования в качестве механизма налоговой конкуренции можно выделить его следующие характеристики: а) перевод НМА «ликвидирует» лицензионный поток из российской налоговой юрисдикции, формирующий расходную базу по налогу на прибыль, тем самым перераспределяя и увеличивая налогооблагаемую в России налоговую базу; б) перевод НМА в российскую налоговую юрисдикцию «ликвидирует» возможность по использованию в негативных для «российской налоговой базы» аспектах инструментов трансфертного ценообразования, направленных на планирование трансфертного лицензионного вознаграждения; в) перевод НМА в российскую налоговую юрисдикцию может экономически стимулировать повышение операционной эффективности (за счет использования налоговых льгот и преференций) ведения бизнеса российской компанией МГК, что увеличивает сравнительную инвестиционную привлекательность и может частично стимулировать расширение объемов инвестирования в развитие российского налогоплательщика, что также

приведет к стратегическому росту налоговой базы по налогу на прибыль; г) перевод НМА, «коммерциализирующегося» и «монетизирующегося» в иностранных юрисдикциях в российскую налоговую юрисдикцию, приводит к формированию потока в виде лицензионных платежей (тем не менее нуждающегося в соответствующем контроле трансфертного ценообразования) или платежей за выполнение работ, оказание услуг, продажу товаров с использованием такого объекта НМА.

Тем не менее рассмотренная в настоящем диссертационном исследовании правовая конструкция механизмов налоговой конкуренции имеет отдельные правовые дефекты, обусловленные недостатками нормативно-правового регулирования.

Учитывая детально проанализированные нормы налогового законодательства, в частности, нормы, имплементированные в рамках налоговых реформ «налогового маневра в ИТ-отрасли», проанализированную практику применения налоговых льгот и преференций, а также общую практику структурирования бизнеса в российском и иностранном ИТ-секторе экономики, в совокупности со сравнительно-правовым анализом аналогичных налоговых режимов, предусмотренных иностранным законодательством, автором был выделен ряд правовых дефектов текущего нормативно-правового регулирования преференциального режима корпоративного налогообложения для ИТ-компаний. Такие правовые дефекты затрудняют исполнение целей и задач налоговой конкуренции по перераспределению налоговой базы, целей по отраслевому стимулированию, а также создают системные бюджетные риски и регуляторные риски для российской налоговой системы.

Базируясь на результатах научного исследования, в том числе результатов использования сравнительно-правового подхода к анализу налогового законодательства и правоприменительной практики в конкурирующих налоговых юрисдикциях, необходимо выделить ряд необходимых изменений в нормативно-правовом регулировании, направленных на устранение правовых дефектов конструкции налоговых механизмов налоговой конкуренции, исполнение целей и задач механизмов по перераспределению налоговой базы.

Одним из ключевых недостатков является отсутствие «сдерживающих» и «ограничивающих» правовых механизмов, которые позволяют налоговой юрисдикции сохранять права на налогообложение налоговой базы налогоплательщика, которому предоставляется преференциальный налоговый режим в рамках мер налоговой конкуренции, в случае оттока налоговой базы в результате изменения юрисдикции размещения самого налогоплательщика, смещения центров концентрации прибыли, доходов, расходов, места расположения генерирующих доходы активов или изменения юрисдикции отдельных подразделений организации-налогоплательщика.

Меры налоговой конкуренции, которые внедряются в российское налоговое законодательство, на примере преференциального налогового режима для ИТ-компаний не содержат полного объема регулирования, направленного на достижение целей и задач налоговой конкуренции. В частности, к таким задачам можно отнести перераспределение налоговой базы в российскую налоговую юрисдикцию для увеличения налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы с целью компенсации затрат на сокращение налоговых поступлений за счет предоставления преференций.

В настоящей работе автором отмечалось, что меры налоговой конкуренции должны быть направлены на такое перераспределение налоговой базы и рост налоговых поступлений, в том числе в среднесрочном и долгосрочном периодах. Предоставляя налогоплательщикам существенные налоговые льготы и преференции, получаем отток налоговых поступлений, налоговых доходов бюджетов бюджетной системы. Данный отток должен быть компенсирован за счет стратегического (будущего) роста налоговых поступлений от налогоплательщиков за счет экстенсивного или интенсивного увеличения результатов финансов – хозяйственной деятельности таких налогоплательщиков (получения налогооблагаемой прибыли) или за счет «единоразового» налогообложения в случае перераспределения налоговой базы в конкурирующую налоговую юрисдикцию.

Данное «интенсивное» или «экстенсивное» улучшение результатов деятельности налогоплательщиков с целью будущего расширения налоговой базы и является одной из целей осуществления налоговой конкуренции. Под экстенсивным увеличением налоговой базы также можно понимать перевод налоговой базы налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в иностранной налоговой юрисдикции.

В настоящий момент как таковой «ограничительный» правовой механизм, внедренный в преференциальные режимы налогообложения, отсутствует в российском налоговом регулировании.

Налогоплательщики, применяющие льготные налоговые режимы (на примере преференциального налогового режима корпоративного налогообложения для ИТ-компаний) или налогоплательщики, перемещающие налоговую базу в российскую налоговую юрисдикцию для применения преференций, могут применять льготные налоговые ставки к перераспределяемой налоговой базе без каких-либо ограничений по управлению активами и с минимальными временными ограничениями, которые не являются существенными для эффективности применения льгот.

Какие-либо «единоразовые» механизмы налогообложения в результате оттока перераспределенной налоговой базы, в отношении которой существует или существовали

влияющие на налоговые доходы бюджета преференции, российским налоговым законодательством также не предусмотрены.

По оценке автора, подобными «ограничительными» механизмами правовой конструкции преференциального налогового режима могут выступать инструменты контроля над трансфертным ценообразованием и общие антизлоупотребительные положения, предусмотренные российским налоговым законодательством (ст. 54.1 НК РФ), однако какие-либо специальные правовые инструменты ограничения злоупотреблений и контроля за налоговыми правами российской налоговой юрисдикции на налогообложение отсутствуют.

Таким образом, по оценке автора, в настоящий момент правовая конструкция механизмов налоговой конкуренции не содержит в себе базовой для подобного института фискальной функции – т.е. элемента правовой конструкции, предусматривающего исполнение такой фискальной функции.

Существующие преференциальные налоговые режимы за счет существенности предоставляемых налоговых льгот и преференций приводят к существенному выпадению налоговых доходов бюджета (что, например, уже было отмечено Минфином РФ на примере налоговых льгот для ИТ-компаний) даже при учете перераспределения части налоговой базы из иностранных налоговых юрисдикций в российскую налоговую юрисдикцию.

Правовым механизмом, имплементирующим право налоговой юрисдикции на обложение налоговой базы налогоплательщика (и соответствующие условия налогообложения), который применяет преференциальный налоговый режим в рамках механизмов налоговой конкуренции, может стать имплементация в российское налоговое законодательство налога на выход или налогового режима со сходными элементами юридического состава налога, распространяющегося исключительно на налогоплательщиков – пользователей налоговых льгот и налоговых преференций (на примере налоговой конкуренции за налоговую базу корпоративных налогоплательщиков – ИТ-компаний).

Экономическое основание введения возможности имплементации элементов юридического состава налога на выход в отношении налогоплательщиков, которым предоставляются преференции в рамках механизмов и мер налоговой конкуренции, в целом может соотноситься с концепцией и основными принципами Директивы 2016/1164. В частности, в налоговых юрисдикциях, имплементировавших положения Директивы 2016/1164, налогом облагается экономическая стоимость прироста капитала, созданная на территории налоговой юрисдикции.

В рамках применения налоговых льгот, льгот по страховым взносам, специальных налоговых режимов в рамках мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции, экономическая стоимость прироста капитала от осуществляемой ИТ-деятельности формируется

непосредственно на территории налоговой юрисдикции (территории нахождения лиц, осуществляющих принятие оперативных и стратегических управленческих решений, основного персонала, осуществляющего коммерческие и управленческие функции, территории нахождения основных «производственных активов» – НМА). При этом экономическая стоимость такого прироста капитала формируется в том числе за счет применения льгот и преференций в рамках механизмов налоговой конкуренции.

Экономическая стоимость прироста капитала может существенно увеличиваться за счет минимизации издержек формирования такой стоимости (налоговых, финансовых издержек). Таким образом, введение налога на выход или сходных по характеристикам механизмов определения налоговой базы и механизмов взимания налога в отношении налогоплательщиков, применяющих преференциальные налоговые режимы в рамках мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции, является обоснованным и, по оценке автора, соответствует существу и принципам произвольного характера установления налога (в частности, соответствует основным началам законодательства о налогах и сборах и п. 3 ст. 3 НК РФ).

Помимо экономического основания для введения налога на выход важно также определить налогоплательщиков, объект налогообложения, а также механизм определения налоговой базы, принимая во внимание специфику налога и связь налога с налоговыми механизмами, направленными на осуществление налоговой конкуренции. Классический налог на выход применяется налоговой юрисдикцией при изменении налогового резидентства налогоплательщика, перевода налогоплательщиком активов, функций, центров концентрации прибыли, доходов и расходов в другую конкурирующую налоговую юрисдикцию.

Принимая во внимание цели осуществления налоговой конкуренции, налог на выход (рассматриваемый именно как элемент правового механизма, обеспечивающего налоговую конкуренцию, а не инструмента осуществления иных направлений налоговой политики, например, деофшоризационной политики) может применяться исключительно к налогоплательщикам, использующим конкретные налоговые режимы (преференциальные налоговые режимы), действующие в качестве мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции. При этом в рамках законодательной «настройки» данного налогового регулирования важно предусмотреть специальные правила «потери статуса налогоплательщика налога на выход», например, при условии достижения предельного объема уплаты налогов, сроков выполнения обязанностей налогоплательщика, достижения объемов полученной налоговой экономии определенных значений, которые необходимо закрепить в нормативно-правовом акте.

Определение объекта налогообложения в данном случае может быть достаточно трудоемкой с точки зрения нормотворчества задачей.

По оценке автора, для определения объекта налогообложения налогом на выход должны быть принципиально определены возможности налогового органа по будущему налоговому контролю за правильностью определения налогоплательщиком объекта налогообложения. В частности, принимая во внимание практику применения налога на выход в иностранных налоговых юрисдикциях, с учетом целей и задач введения налога на выход (осуществление налоговой конкуренции), объектом налогообложения может являться «рыночная величина активов, реализуемая в пользу связанной компании, являющейся налоговым резидентом иностранной налоговой юрисдикции, а также «сумма выпадающих доходов от перевода функции, центра концентрации доходов и расходов, центра концентрации прибылей, центра разработок и исследований в иностранную налоговую юрисдикцию с имплементацией данной функции в иностранной компании (в том числе в иностранной взаимозависимой компании)».

Сложности правовой конструкции подобного объекта налогообложения связаны с дефиницией «выпадающих от налогообложения доходов». Что касается «рыночной стоимости активов», то с определением данного объекта налогообложения не должно возникнуть существенных трудностей ввиду наличия сходных правоотношений, регулируемых налоговым законодательством со ссылкой на бухгалтерские стандарты и правила (например, налоговые нормы о налогообложении операций с необращающимися акциями, паями закрытых или интервальных паевых инвестиционных фондов).

Что касается определения величины выпадающих доходов от перевода функций, центров концентрации доходов, прибылей, разработок и исследований, то возможность определения данных объектов налогообложения, ввиду их специфики, стоит связывать как с возможностями будущего налогового контроля, так и с используемым механизмом определения налоговой базы.

По оценке автора, данный механизм может заключаться в определении расчетной величины доходов за определенный законодателем период, который приносит налогоплательщику та или иная бизнес-функция, совокупность бизнес-функций. Для определения бизнес-функции и ее идентификации в качестве самостоятельной бизнес-функции, генерирующей доходы, прибыли, можно использовать общие принципы и правила трансфертного ценообразования (например, в части общих принципов функционального анализа), а также использовать МСФО 36 «Обесценение активов» в части определения единиц, генерирующих денежные потоки (так называемых ЕГДС).

Определенная расчетным способом величина выпадающих доходов в случае перевода функции должна также базироваться на сроках и предельных значениях выпадающих доходов

(прибылей), которые будут коррелировать с полученной налогоплательщиком налоговой экономией при применении преференциальных налоговых режимов в рамках действующих мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции.

Введение налога на выход в отношении налогоплательщиков, применяющих преференциальные налоговые режимы в качестве мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции, может привести к сохранению фискальных прав бюджета на налоговые доходы, что приведет к исполнению определенных законодателем целей и задач налоговой конкуренции.

Имплементация налога на выход, по оценке автора, может дестимулировать отток функций, центров концентрации доходов, прибылей, центров концентрации расходов, активов налогоплательщиков, применяющих преференциальные налоговые режимы и получающих существенную налоговую экономию, и, соответственно, дестимулировать возможный отток перераспределенной налоговой базы, что обеспечит реализацию целей и задач налоговой конкуренции.

При этом введение налога на выход обеспечит сохранение прав бюджета на налоговые доходы в случае оттока налоговой базы в иностранную налоговую юрисдикцию до обеспечения минимального уровня налоговых поступлений от налогоплательщика, применившего налоговые льготы и преференции в рамках мер и механизмов налоговой конкуренции.

Более детальное изучение элементов юридического состава налога на выход в отношении налогоплательщиков, применяющих преференциальные налоговые режимы в качестве мер и механизмов налоговой конкуренции, должно стать предметом отдельного научного исследования.

Одним из правовых дефектов существующей конструкции механизмов налоговой конкуренции является отсутствие комплекса правовых мер, которые дополняют налоговые институты и механизмы, направленные на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, что не позволяет российской налоговой юрисдикции участвовать в международной налоговой конкуренции за налоговую базу иностранных налогоплательщиков, а также не позволяет создавать условия по стимулированию концентрации налоговой базы в российской налоговой юрисдикции для национальных корпоративных налогоплательщиков.

Особенности нормативно-правового регулирования действия норм национального и международного права создают условия, препятствующие рассмотрению налогоплательщиками налоговых условий и мер, направленных на осуществление налоговой конкуренции, как приоритетных инструментов по максимизации прибыли, роста маржинальности хозяйственной деятельности, развития бизнеса в целом, создания комфортных условий реинвестирования и роста капитала.

В рамках исследования бизнес-практик и деловых причин перевода бизнеса можно выделить следующие концептуально препятствующие осуществлению налоговой конкуренции особенности регулирования, которые свидетельствуют об отсутствии комплексного подхода к формированию конструкции правового механизма налоговой конкуренции:

1) отсутствие положений в налоговом законодательстве, гарантирующих относительную стабильность предоставляемых налоговых льгот и преференций, отсутствие юридических гарантий определенности сроков, объемов и условий предоставления налоговых льгот и преференций, стабильности правового режима налогообложения. Также в данную категорию можно отнести возникающую неопределенность налогообложения, вызванную в том числе хаотичными налоговыми реформами регулирования преференциальных налоговых режимов¹⁵⁸;

2) отсутствие налоговых мер, направленных на смягчение финансовых, налоговых, операционных и коммерческих негативных последствий, являющихся результатами санкционных ограничений, затрагивающих российских налогоплательщиков, налоговых резидентов (валютных резидентов), инкорпорированных в России.

Данные проблемы могут быть решены путем формирования более комплексного правового регулирования, которое не будет ограничивать для потенциальных корпоративных налогоплательщиков, рассматривающих российскую налоговую юрисдикцию в качестве места налогового резидентства, возможность выбора налоговой юрисдикции.

Мерами такого комплексного правового регулирования должны стать:

1) правовые гарантии стабильности налогового и правового режима для налогоплательщиков, перемещающих налоговую базу в российскую налоговую юрисдикцию в отношении применения отдельных налоговых льгот и преференций с компенсацией бюджетами налоговых затрат налогоплательщика в результате ухудшения условий налогообложения (которые могут быть обусловлены изменением законодательства);

2) правовые конструкции, позволяющие эффективно осуществлять акционерное владение и корпоративный контроль в условиях санкционных ограничений, обходить санкционные ограничения, а также получать доступ к финансовым институтам и инвестиционным потокам для компаний, являющихся российскими налоговыми резидентами (в качестве примера подобных правовых конструкций можно рассмотреть специальные «антисанкционные оговорки», предусмотренные для контролируемых лиц – МХК,

¹⁵⁸ Худяков П.А. Правовая оценка соответствия практики применения мер налогового стимулирования ИТ-сектора целям и задачам государственной политики: выявление неопределенностей модели налогообложения // Юридическая наука. 2023. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovaya-otsenka-sootvetstviya-praktiki-primeneniya-mer-nalogovogo-stimulirovaniya-it-sektora-tselyam-i-zadacham-gosudarstvennoy> (дата обращения: 16.05.2023).

позволяющие применять преференции в рамках налогового режима САР, который также был рассмотрен в рамках настоящего исследования).

По оценке автора, разработка подобных правовых гарантий стабильности правового и налогового режима, а также разработка правовой конструкции, позволяющей сохранять инкорпорированным в России налогоплательщикам стабильность доступа к финансовым и инвестиционным рынкам, стабильность инвестиционных связей, должны стать объектами отдельных межотраслевых исследований, рассматривающих как «налоговый элемент» правовой конструкции, так и «корпоративный», «валютный», «банковский» и иные элементы в совокупности с экономическим эффектом от имплементации подобных механизмов.

Одним из правовых дефектов также является наличие ограничений по структуре капитала налогоплательщика для включения ПО и баз данных компаний, претендующих на применение преференциального налогового режима в рамках мер налоговой конкуренции, в реестр российского ПО. Подобные ограничения не учитывают структуру бизнеса ИТ-компаний, технологические особенности разработки, места размещения ключевых активов, локацию принимающих решения лиц, ключевых «факторов производства» ИТ-бизнеса, определяющих коммерческий успех ИТ-компаний.

Подобные ограничения устанавливаются непосредственно для поддержки и стимулирования отечественных разработчиков ПО и баз данных, в целом, стимулирования и развития российского рынка ИТ, однако не учитывают негативное влияние на реализацию мер и механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции.

По оценке автора, одними из основных недостатков правовой конструкции налоговых льгот и преференций, предусмотренных для налогоплательщиков – ИТ компаний, осуществляющих квалифицированные виды деятельности, для которых предусмотрена обязанность включения в российский реестр ПО, являются избыточные требования в части корпоративного владения, доли иностранной поддержки и величины предельных выплат, связанных с разработкой ПО в пользу иностранных компаний для целей квалификации доходов от использования или предоставления ПО и баз данных в качестве «квалифицируемых» для целей применения преференциального налогового режима.

Что касается ограничений по корпоративному владению, структуре капитала для российских организаций-правообладателей по включению ПО и баз данных в реестр российского ПО, то данные требования существенным образом ограничивают возможность применения налоговых льгот, устанавливая ограничения в использовании льгот в зависимости от структуры капитала, собственности и выбранной группой корпоративной структуры.

Как таковая структура капитала, доля иностранных акционеров в структуре собственности, формально-юридическая структура владения долями, акциями компании-

налогоплательщика не влияет на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, налоговый эффект как для налогоплательщика, так и для бюджета.

Формальные ограничение по корпоративной структуре владения, структуре капитала лишь препятствуют рассмотрению российской налоговой юрисдикции для иностранных налогоплательщиков как возможной налоговой юрисдикции для перераспределения налоговой базы путем размещения в такой юрисдикции «центра налогооблагаемой прибыли» в виде НМА, генерирующего налогооблагаемый доход и создающего добавленную экономическую стоимость ИТ-бизнесу.

Как таковая структура капитала не может влиять ни на возможность обратного перевода НМА в иностранную налоговую юрисдикцию, ни на будущее изменение операционной модели осуществления ИТ-бизнеса, а также не может повлиять на объем налогооблагаемых доходов компании-налогоплательщика в российской налоговой юрисдикции.

Данный дефект правовой конструкции отмечался компаниями – лидерами ИТ-отрасли как сдерживающий отрасль фактор, свидетельствующий о несправедливом распределении налоговых мер поддержки в зависимости от корпоративной структуры и, зачастую, неконтролируемой структуры собственности налогоплательщика (например, структуры публичного акционерного общества с обращающимися на рынке акциями).

По сообщениям СМИ¹⁵⁹, некоторые крупные российские налогоплательщики – ИТ-компании и технологические компании (в частности, такие крупные российские технологические компании, как Озон, Авито, Циан, Тинькофф, ВымпелКом) обратились к Правительству РФ с просьбой пересмотреть требования для включения ПО и баз данных в реестр российского ПО и баз данных. Представители компаний – отраслевых лидеров отметили, что текущие формулировки в законодательстве и, в частности, Постановлении Правительства РФ от 16.11.2015 № 1236 не позволяют фактически национальным ИТ-компаниям, имеющим локальную разработку, серверные мощности, локальную службу поддержки и российский основной рынок, претендовать на включение в реестр и получить соответствующие налоговые льготы и преференции из-за используемой корпоративной структуры (которая по различным причинам предполагает участие иностранных компаний в капитале или неконтролируемую структуру собственности).

Такая корпоративная структура используется налогоплательщиками по различным инвестиционным, финансовым соображениям и связана с листингом компании на биржах, наличием иностранных инвесторов и кредиторов (с простотой доступа к кредитным ресурсам, например, еврооблигациям), исторической корпоративной структурой владения долями или

¹⁵⁹ URL: https://www.rbc.ru/technology_and_media/08/06/2022/629f7a099a7947322474d15d.

объектами НМА. Было отмечено, что некоторые российские налогоплательщики не могут контролировать структуру собственности ввиду наличия обращающихся акций в структуре собственности.

Представители налогоплательщиков также отмечают, что компании осуществляют локальную разработку и развитие сервисов с использованием труда российских разработчиков, с использованием отечественных мощностей и компонентов под операционным контролем российских менеджеров. Разрабатываемое ПО и базы данных фактически являются национальными продуктами, находящимися под «экономическим, технологическим контролем российской юрисдикции» вне зависимости от объема иностранного владения в российской организации-налогоплательщике. С подобной позицией соглашается министр Минцифры РФ Максуд Шадаев и считает, что «критерий включения в реестр отечественного ПО нуждается в изменениях, поскольку множество российских компаний, менее 50 % акций в которых принадлежат российским гражданам, фактически находятся под корпоративным и операционным контролем российских граждан».

Помимо ограничений стимулирующей функции преференциального налогового режима, фактор наличия ограничений по структуре собственности также (возможно, и в большей степени) сдерживает реализацию механизмов международной налоговой конкуренции, направленных на перераспределение налоговой базы иностранных налоговых резидентов в российскую налоговую юрисдикцию, поскольку ограничения по корпоративному владению являются недопустимыми для международного и трансграничного бизнеса по инвестиционным, кредитным и финансовым причинам, обусловленным стремлением современных компаний быть открытыми и доступными как инвесторам и акционерам, так и кредиторам.

По оценке автора, для устранения вышеописанного правового дефекта и «донастройки» правовой конструкции рассматриваемых механизмов налоговой конкуренции для ИТ-компаний необходимо ликвидировать формальные ограничения по включению в реестр ПО принадлежащих правообладателям – организациям с преобладающей иностранной структурой собственности и сохранить подобные ограничения исключительно для целей специализированного неналогового регулирования (например, для целей законодательства о закупках ИТ-продуктов и ИТ-услуг для государственных и муниципальных нужд).

Осуществление подобной «донастройки» позволит стимулировать перевод НМА (т.е. перераспределение налоговой базы для целей осуществления налоговой конкуренции), который будет являться центром концентрации налогооблагаемой прибыли, а также стимулирует перевод сопутствующих НМА видов операционной деятельности иностранной компании в российскую налоговую юрисдикцию.

Что касается ограничений по включению в реестр российского ПО, ПО и баз данных, гарантийное обслуживание, поддержка и модернизация которых осуществляется российскими лицами, без преобладающего иностранного участия, то вопрос необходимости включения данных ограничений для аккредитации ПО и баз данных является крайне дискуссионным.

С точки зрения обеспечения технологической самостоятельности и независимости российского ПО и баз данных, отсутствие «иностранной» технической поддержки, обслуживания и модернизации безусловно является гарантией такой технической независимости, предсказуемости присутствия ПО и баз данных на российском технологическом рынке (что демонстрирует практика «ухода иностранных технологических сервисов в связи с отсутствием технической модерации и поддержки в период волатильности ИТ-рынка в 2022–2023 гг. в связи с изменением политической обстановки), а также гарантией сохранения контроля со стороны органов государственной власти за «технической» составляющей ПО и баз данных, что также направлено на обеспечение технологического суверенитета и безопасности государства.

Рассматривая данное ограничение с позиций нормативно-правового регулирования сферы государственных закупок, а также с общих позиций создания правовых условий стимулирования российского внутреннего технологического рынка, развития технологического суверенитета, можно прийти к выводу о необходимости установления данного ограничения для целей включения ПО и баз данных в российский реестр ПО и баз данных.

Однако рассматривая данное ограничение по субъектному составу корпораций, осуществляющих техническое обслуживание, поддержку и модернизацию, с точки зрения развития налоговых механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, можно сделать неоднозначные выводы о пользе данного ограничения для целей аккредитации ПО.

Гарантийное обслуживание, поддержка и модернизация ПО и баз данных является необходимым и постоянным расходом налогоплательщика, осуществляющего ИТ-деятельность, который связан с осуществлением налогоплательщиком основной хозяйственной деятельности, приносящей налогооблагаемый доход. При осуществлении выплаты вознаграждения в пользу российских поставщиков услуг по сопровождению ПО и баз данных, это вознаграждение облагается налогом в российской налоговой юрисдикции (хотя и, вероятно, может подпадать под льготное налогообложение, предусмотренное режимом налогообложения для ИТ-компаний). Эффект в случае выплаты в пользу российской организации-налогоплательщика с преимущественным иностранным участием в капитале, будет аналогичен.

Услуги по поддержке также будут подлежать налогообложению НДС, соответствующий входящий НДС будет принят к вычету организацией – получателем услуг. В случае выплаты

вознаграждения в пользу иностранного поставщика подобное вознаграждение не будет подпадать под налогообложение прибыли, а также налогообложение налогом у источника¹⁶⁰ выплаты (как активный предпринимательский доход), однако будет подпадать под налогообложение «агентским» НДС.

Таким образом, очевиден налоговый эффект для бюджета от осуществления выплаты в пользу российского налогоплательщика, однако какое-либо влияние структуры капитала налогоплательщика отсутствует. Следовательно, данные ограничения применительно к российским организациям также следует устранить как формальное требование, затрудняющее действие налоговых механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции ввиду установления ограничений на аккредитацию.

Что касается внедрения ограничений по иностранному сопровождению для включения в реестр российского ПО, то, несмотря на некоторый «пробюджетный» налоговый эффект, в подобных требованиях присутствует существенное ограничение для структурирования операционной модели группой компаний. Руководство таких групп может негативно оценивать в целом механизм налоговой льготы по квалифицированным доходам от ПО как инструмент налогового планирования ввиду подобных ограничений.

При этом ограничение по структурированию операционных потоков через иностранные структуры единой группы компаний, например, через вовлечение в структуру иностранной компании – поставщика услуг поддержки, модернизации, обслуживания ПО и баз данных, может не иметь явного негативного фискального эффекта или подобный эффект может нивелироваться существенными доходами российского налогоплательщика, налоговая база которого перераспределена в российскую налоговую юрисдикцию (а также нивелироваться в результате применения правил трансфертного ценообразования, которые будут применяться при определении рыночного размера вознаграждения иностранного поставщика при оказании услуг по сопровождению ПО).

Более того, ограничения по структурированию операционных моделей могут являться для технологических компаний (групп компаний, в том числе МГК) важным неналоговым фактором, сдерживающим размещение центра концентрации прибыли, дохода, расхода, НМА в налоговой юрисдикции даже при наличии оптимальных условий налогообложения, что негативно сказывается на функционировании механизма налоговой конкуренции.

Такие ограничения не будут применимы для групп компаний, функция по сопровождению и поддержки которых размещена в юрисдикции с более подходящими

¹⁶⁰ За исключением выплаты вознаграждения по внутригрупповым договорам оказания услуг, облагаемым налогом у источника выплаты начиная с 2024 г. в отношении выплаты доходов за оказание внутригрупповых услуг в пользу иностранной компании – резидента недружественной налоговой юрисдикции.

технологическими, финансовыми и экономическими условиям для конкретного бизнеса (например, уровень оплаты труда специалистов, доступность кадров, доступность технологий). При этом подобная функция может являться для группы компаний «низкомаржинальной», рутинной при переносе основного центра концентрации прибыли на активную, например, дистрибьюторскую компанию, в отношении налоговой базы которой и необходимо применять механизмы налоговой конкуренции.

Таким образом, проанализировав правоприменительную и бизнес-практику, автор не выявил какие-либо существенные причины по имплементации ограничений по лицам, осуществляющим модернизацию, техническую поддержку и облуживание ПО для целей включения в российский реестр ПО и баз данных. По оценке автора, данные ограничения целесообразно исключить из правовой конструкции механизмов преференциального налогового режима для целей реализации мер и механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, при этом сохранить для целей регулирования государственных закупок.

Для включения в реестр российского ПО и баз данных, выплаты, связанные с разработкой ПО и баз данных, в том числе по лицензионным договорам, иностранным лицам, а также контролируемым российским лицам должны составлять менее 30 % от выручки правообладателя, полученной за предоставление прав пользования ПО. Данное положение фактически ограничивает предельный размер вознаграждения за оказание услуг разработки ПО и баз данных, а также ограничивает предельную величину лицензионного вознаграждения (роялти) за предоставление исключительных и неисключительных прав, связанных с разработкой ПО.

Целью установления данного ограничения является недопущение оттока доходов, сформированных от использования ПО и баз данных как в иностранную юрисдикцию, так и лицу, который не является правообладателем ПО. По логике правовой конструкции данных ограничений, выплата лицензионного вознаграждения, вознаграждения за оказание услуг, выполнение работ в пользу контролируемого иностранной организацией лица в дальнейшем, так или иначе, приведет к оттоку доходов (выплате активных или пассивных доходов) от источников в РФ в пользу иностранных компаний.

Данное ограничение также направлено на недопущение контроля над денежными потоками от российского ПО со стороны иностранных лиц с целью недопущения финансовых ограничений по дальнейшему финансированию правообладателем работ по развитию и поддержке ПО и баз данных, осуществлению инвестирования правообладателем в разработку и поддержку, монетизацию и коммерциализацию ПО.

Рассматривая необходимость данных ограничений с позиций эффективности функционирования механизмов налоговой конкуренции в первую очередь стоит отметить введение данным положением определенных ограничений при структурировании и формировании операционной модели осуществления хозяйственной деятельности для группы компаний в сфере ИТ.

Для целей действия механизмов налоговой конкуренции налоговый контроль с целью пресечения налоговых злоупотреблений и использования налогоплательщиками инструментов агрессивного налогового планирования (которые могут нивелировать фискальный эффект от перераспределения налоговой базы налогоплательщика в российскую налоговую юрисдикцию) может быть реализован в рамках локальных правил трансфертного ценообразования, общих национальных антиуклонительных норм и концепций, а также в рамках контроля за удержанием налогов при выплате пассивных и активных доходов в пользу иностранных лиц. Данные концепции широко применяются налоговыми органами¹⁶¹ и судами в отношении оспаривания схем агрессивного налогового структурирования в группах компаний и МГК операционных потоков, сделок с финансовыми активами, операций с капиталом и прибылью (в том числе операций безналогового вывода прибыли, сформированной в юрисдикции наибольшего экономического присутствия).

Целью введения данных ограничительных положений может также являться создание в юрисдикции присутствия налогоплательщика деятельности, связанной с осуществлением доходов, подпадающих под квалифицированные требования.

Рассмотренные выше налоговые режимы IP box (или Patent box) в отдельных налоговых юрисдикциях могут предъявлять дополнительные требования к уровню «активной разработки» налогоплательщика, облагающего квалифицированные доходы по пониженным налоговым ставкам. При этом подобные ограничения могут существовать в рамках модели Modified Nexus Approach, предполагающей определенные ограничения на осуществление расходов на исследования и разработки в части их взаимосвязи с получаемыми в налоговой юрисдикции налогоплательщика доходами.

Однако налоговые режимы IP box предусматривают ограничения лишь по субъекту осуществления расходов, а также юрисдикции их осуществления, при этом не предъявляя каких-либо ограничений к структуре собственности контрагента налогоплательщика, чья деятельность и доходы подлежат налогообложению в соответствующей налоговой юрисдикции

¹⁶¹ Определение Верховного Суда РФ от 25.12.2017 № 304-КГ17-19528 по делу № А27-16584/2016 // СПС КонсультантПлюс. Определение Верховного Суда РФ от 07.06.2021 № 304-ЭС21-7367 по делу № А70-21901/2019 // СПС КонсультантПлюс. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22.05.2023 № Ф09-2516/23 по делу № А60-26858/2022 // СПС КонсультантПлюс. Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2024 № 305-ЭС23-28511 по делу № А40-192349/2022 // СПС КонсультантПлюс.

функционирования налогового режима. Подобные ограничения необходимы юрисдикциям, имплементирующим Modified Nexus Approach, поскольку это позволяет избежать существенного искажения налоговой базы и создания налогоплательщиками налогово-эффективных структур с минимизацией налогообложения во «всех основных» юрисдикциях присутствия.

Таким образом, ограничения на распределение вознаграждения за оказание услуг по разработке или лицензионных платежей в пользу контролируемых иностранными лицами российских организаций в отсутствие дальнейшего распределения доходов такими российскими организациями в пользу иностранных связанных компаний являются недопустимыми с точки зрения правовой конструкции механизмов налоговой конкуренции, поскольку в отсутствие такого распределения налоговая база подлежит налогообложению в России, и центры концентрации прибыли и доходов по данной операции не перемещаются в иностранную конкурирующую налоговую юрисдикцию (так как облагаются соответствующие доходы российской организации, оказывающей услуги, связанные с разработкой ПО и баз данных, или получающей лицензионное вознаграждение).

Таким образом, установление ограничений на размер и объем расходных потоков, связанных с разработкой, хоть и дает возможность налогоплательщику создать существенное экономическое присутствие в налоговой юрисдикции, тем не менее дестимулирует реализацию механизмов налоговой конкуренции и формирует дефект правовой конструкции механизмов налоговой конкуренции.

Подобные ограничения необходимо соблюдать в отношении выплаты доходов по разработке в пользу иностранных компаний для минимизации оттока налоговой базы, формируемой из доходов поставщиков-подрядчиков из российской налоговой юрисдикции. Для российских организаций подобное ограничение, по оценке автора, необходимо устранить при сохранении налогового контроля за выплатами пассивных и активных доходов в пользу иностранных компаний.

Стоит обратить внимание, что в настоящий момент положения налогового законодательства, устанавливающие пониженную ставку по налогу на прибыль для ИТ-компаний, содержат существенную налоговую неопределенность (в части не формального действия правил и норм, а в части намерений законодателя) в части периода возможного использования налоговых льгот. В соответствии с п. 1.15. ст. 184 НК РФ «для российских организаций, осуществляющих деятельность в области ИТ, начиная с налогового периода получения документа о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, устанавливается налоговая ставка по налогу в размере 0 процентов в 2022–2024 годах».

Буквальные формулировки нормы не позволяли применять пониженную налоговую ставку после 2024 г. (начиная с 1 января 2025 г.), в том числе ранее действующую пониженную налоговую ставку по налогу на прибыль в размере 3 %, которая была установлена в 2020 г. на бессрочной основе и могла применяться налогоплательщиками с 2022 года.

Это формировало неопределенность применения льготы для финансового и налогового планирования, стратегического и операционного планирования, что фактически «ликвидировало» функционирование преференциального налогового режима в качестве инструмента налоговой конкуренции в будущих налоговых периодах.

По информации СМИ, в конце 2022 г. крупнейшие объединения разработчиков ПО обсуждали с представителями Минцифры РФ возможность продления льготной ставки по налогу на прибыль на бессрочной основе, а также просили «внести определенность» в функционирование налогового режима для ИТ-компаний после 2024 г. путем бессрочного установления ставки 0 % по налогу на прибыль или установления ставки 3 %, действующей ранее¹⁶².

Стоит отметить, что отмена действия налоговых преференций в виде возможности применения налогоплательщиком пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль после 2024 г. фактически привела бы к частичной ликвидации данного налогового режима в качестве механизма налоговой конкуренции, поскольку пониженные тарифы по страховым взносам (возможность применения ставки 7,6 % в текущей редакции НК РФ), предоставляющие существенные преференции, продолжили бы действовать после 2024 года.

В 2023 г. налоговая реформа в области «донастройки» налогообложения ИТ-компаний и создания преференциального налогового режима для ИТ и телекоммуникационных компаний была продолжена.

В Правительстве РФ активно обсуждалось будущее налоговое регулирование и налоговые преференции для ИТ-отрасли. По сообщениям СМИ, обсуждение продления налоговых льгот является предметом дискуссий как на федеральном уровне (уровне федеральных ответственных за цифровизацию российской экономики министерств, таких как Минцифры РФ, Минфин РФ, Минэкономразвития РФ), так и на региональном уровне (на уровне региональных правительств).

Среди возможных вариантов продления преференций обсуждалось продление льготной налоговой ставки в размере 0 % до 2030 г., однако органы исполнительной власти отдельных субъектов РФ были обеспокоены выпадающими за счет предоставления преференций налоговыми доходами бюджетов и выступали за то, чтобы ставка 0 % не продлевалась после

¹⁶² URL: <https://www.kommersant.ru/doc/5783348>.

2024 г. и начиная с 2025 г. налоговая ставка по налогу на прибыль для ИТ-компаний должна составить 20 %.

Введение таких исключительных мер пополнения бюджета налоговыми доходами, как введение разовых налогов – налога на сверхприбыль, также подтверждает необходимость в сбалансированной налоговой политике и жестком контроле за выпадающими доходами, в том числе за счет преференциальных налоговых режимов.

В настоящий момент проведена обширная налоговая реформа¹⁶³ в области корпоративного и персонального налогообложения по совершенствованию налоговой системы, которая предусматривает увеличение ставки по налогу на прибыль с 20 % до 25 %, а также увеличение ставки для налогоплательщиков – ИТ-компаний до 5 % с распространением такой ставки до 2030 года.

В 2025 г. налоговая реформа режима для ИТ-компаний продолжается с фокусом на увеличение налоговой нагрузки для налогоплательщиков-ИТ-компаний и сокращения доступных налоговых профференций.

Установление ставки по налогу на прибыль 5 % фактически имплементирует фискальный элемент в механизм налогового режима для ИТ-компаний, что соответствует фискальным целям и задачам налоговой конкуренции и позволяет устранить дефект правового механизма налоговой конкуренции.

Закрепленное в Федеральном законе от 12.07.2024 № 176-ФЗ продление периода использования налоговых льгот (до 2030 г.) при этом не позволяет установить стабильное регулирование данного налогового режима для налогоплательщиков, защиту от чрезвычайных налогов, гарантии не ухудшения условий налогообложения в рамках данного налогового режима для российских предприятий разных форм собственности.

По оценке автора, продление срока использования льгот на определенный, ограниченный период обусловлено не только непредсказуемостью состояния бюджетов бюджетной системы на 2025–2030 гг. (в части роста расходов бюджетов и прогнозирования налоговых поступлений), но и желанием Правительства РФ в лице Минфина РФ управлять возможностью непродления налогового режима в случае обширного использования налогоплательщиками практик уклонения от налогообложения с использованием налогового режима налоговой конкуренции.

Автор полагает, что для большей стабилизации фискального элемента в режим налогообложения для ИТ-компаний и дополнения механизмов стабилизационным условием

¹⁶³ Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

необходимо установление пониженной ставки по налогу на прибыль для ИТ-компаний, отвечающих квалифицированным критериям, на срок не менее 10 лет с имплементацией в законодательство механизма перехода с установленной пониженной налоговой ставки на иную ставку налогообложения прибыли для предсказуемости налогового бремени после завершения периода применения установленной ставки.

Налоговый и бюджетный эффект в отношении использования обновленного налогового режима в качестве режима налоговой конкуренции, уже предусматривающего определенные условия пониженного налогообложения (по ставке 5 %), а не фактическое освобождение от налогообложения может выражаться в росте налоговых доходов бюджета и расширения облагаемой налоговой базы (за счет не только использования налогового режима вновь созданными предприятиями и предприятиям групп компаний в рамках перераспределения налоговой базы, но и за счет перераспределения налоговой базы из конкурирующих налоговых юрисдикций в качестве действий эффекта международной налоговой конкуренции).

В настоящий момент в рассматриваемом масштабном Законопроекте № 1026190-8¹⁶⁴ активно обсуждается возможность повышения тарифов по страховым взносам для ИТ-компаний, ограничения в применении налоговых льгот для ИТ-компаний для пользователей налогового режима «Сколково», а также потенциальная крупная реформа в области отмены освобождений по НДС в отношении ПО и баз данных, зарегистрированных в Реестре российского ПО. Несмотря на активное сопротивление изменениями и инициативам увеличения налоговой нагрузки со стороны Минцифры РФ и отраслевых лидеров ИТ-индустрии, итоговая редакция принятого Федерального закона будет зависеть не от уровня лоббирования индустриальных интересов крупных компаний-пользователей льгот, а от текущей ситуации с состоянием доходов бюджетной системы и объема дефицита бюджета (текущего и прогнозируемого). Все рассматриваемые в настоящий момент в законопроекте изменения содержат вышерассмотренные аналогичные (текущим элементам налогового режима для ИТ-компаний) дефекты правовой конструкции налогового режима для ИТ-компаний.

Законодатель также продолжает модифицировать налоговый режим¹⁶⁵ для ИТ-компаний, изменяя как юридические условия аккредитации ИТ-компаний (в том числе для целей

¹⁶⁴ Законопроект № 1026190-8 – «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ, отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу законодательных актов (отдельных положений законодательных актов) РФ» // СПС Консультант Плюс.

¹⁶⁵ Федеральный закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ. 12.08.2024. № 33 (Часть I). Ст. 4955; Федеральный закон от 29.11.2024 № 416-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Парламентская газета. 10.12.2024. № 45с; Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ (ред. от 12.12.2024) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Российская газета. 17.07.2024. № 155; Письмо

применения неналоговых преференций), условия применения налогоплательщиками налоговых льгот и льгот по страховым взносам, а также расширяя преференциальные условия деятельности. К таким нововведениям можно отнести: возможность переноса ИТ-компаниями налоговых убытков, полученных в период применения ставки 0 %, а также вычета убытка без учета 50% ограничений; возможность применения ставки 5 % при продаже акций, долей участия ИТ-компании при условии владения долями, акциями не менее 3-х лет; послабления в части возможности применения налоговых льгот при осуществлении ИТ-компаниями реорганизации в период 2024–2026 годов.

Имплементированные преференции «точечно» расширяют привлекательность налогового режима для ИТ-компаний, позволяют получить больше налоговой экономии, в том числе нивелировать эффект от введения ставки 5 % на период с 2025 по 2030 год. В отсутствие ограничительного механизма такие преференции создают для бюджета системные риски потери налоговых доходов от ИТ-сектора (даже в периоды после ввода ставки 5 % по налогу на прибыль) в случае дальнейшего (после получения максимального объема налоговой экономии) перераспределения налоговой базы в более привлекательные налоговые режимы, в том числе в конкурирующие налоговые юрисдикции. Наличие же ограничительного правового механизма в налоговом режиме для ИТ-компаний позволило бы сохранить права российской налоговой юрисдикции на налогообложение в случае предоставления налоговых льгот и преференциальных налоговых условий деятельности, а также стимулировать налогоплательщиков к перспективному расширению налоговой базы (увеличения налоговой прибыли), в том числе за счет временного смягчения налогового режима хозяйствования таких налогоплательщиков – ИТ-компаний.

В рамках реформ 2024 г. были также введены ограничения, предусмотренные для ИТ-компаний, коммерциализирующих ПО, базы данных, принадлежащие иностранным лицам. С 2025 г. соответствующие доходы не будут признаваться квалифицированными (и включаться в 70 % долю доходов) для целей применения налоговых льгот по налогу на прибыль и пониженных тарифов по страховым взносам. Соответствующие изменения можно охарактеризовать как направленные на стимулирование перевода объектов интеллектуальной собственности ИТ-контура в российскую налоговую юрисдикцию, вместе с переводом соответствующих доходов, прибыли, что может предоставлять юрисдикции фискальный эффект за счет налогообложения перераспределенной прибыли, доходов от объектов интеллектуальной собственности по ставке 5 % по налогу на прибыль.

Минфин РФ также отметил¹⁶⁶, что под соответствующие ограничения не предполагается запрет на применение ИТ-компаниями с иностранным участием в капитале налоговых льгот и преференций, предусмотренных российским законодательством. Таким образом, ограничивающий отток налоговой базы после получения льгот и преференций за счет переведенного в российскую налоговую юрисдикцию актива юридический механизм также не был предусмотрен в данных нововведениях, а способы преодоления ограничений на применение льгот с последующим оттоком налоговой базы могут быть реализованы налогоплательщиками посредством как корпоративного структурирования, так и введения дополнительных инструментов контроля передающей актив иностранной стороны в отношении обратного выкупа/передачи актива – объекта интеллектуальной собственности (юридическими механизмами обеспечения такого контроля могут быть залог, заключение договора опциона, заключение договора обратной купли-продажи под отлагательное условие и прочие правовые механизмы).

Таким образом, в рамках данной главы был рассмотрен основной налоговый режим, существующий в российской налоговой системе, меры и механизмы (и их правовая конструкция) которого направлены на осуществление налоговой конкуренции, в том числе международной налоговой конкуренции. Были рассмотрены правовые особенности и дефекты правовой конструкции мер и механизмов налоговой конкуренции, а также предложены правовые способы их ликвидации путем нормотворчества и внесения в соответствующее нормативно-правовое регулирование необходимых для «донастройки» налоговых мер и механизмов изменений.

§4. Донастройка налогового режима налоговой конкуренции с учетом опыта «деофшоризации» и действующих ограничений в отношении недружественных стран

В рамках настоящего исследования были рассмотрены правовые аспекты функционирования механизмов налогообложения, предусмотренных для резидентов САР, в качестве механизмов налоговой конкуренции, имеющих принципиальные правовые отличия от рассмотренных правовых конструкций режимов преференциального налогообложения. Налоговый режим САР может быть рассмотрен в качестве механизма налоговой конкуренции, однако имеет ряд особенностей, в том числе иную правовую структуру реализации и юридическую конструкцию. В рамках настоящего исследования данный налоговый режим был рассмотрен с целью определения принципиальных отличий в правовой конструкции режимов

¹⁶⁶ Письмо Минфина России от 13.11.2024 № 03-03-06/1/112121 // СПС КонсультантПлюс.

преференциального корпоративного «отраслевого» налогообложения (на примере ИТ-сектора, который был рассмотрен в рамках настоящего исследования) и режимов международной налоговой конкуренции за «внеотраслевой» капитал налогоплательщиков.

Налоговый режим САР предусмотрен НК РФ, а также регулируется Федеральным законом от 03.08.2018 № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах» и Федеральным законом от 03.08.2018 № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края». Налоговый режим САР начал функционировать в 2018 г. и за время существования претерпел ряд реформ регулирования. Был уточнен круг субъектов, на которые распространяется налоговый режим, предмет регулирования, административно-правовые аспекты получения статуса, особенности периода применения льгот и преференций. Изменения в законодательстве, регламентирующем деятельность резидентов САР, продолжают происходить практически регулярно, налоговый режим уточняется и дорабатывается законодателем, в том числе по результатам консультаций с налогоплательщиками и выявления пробелов регулирования.

В доктрине налоговый режим САР рассматривается исключительно в качестве налогового и правового инструмента деофшоризации. По мнению ученых¹⁶⁷, причины имплементации данного института лежат во «внеэкономической» плоскости. Имплементация режима направлена исключительно на защиту российского капитала международных компаний через правовой режим внутренней офшорной территории. Данные цели во многом обусловлены внешнеэкономическими «шоками», в том числе санкционными ограничениями и санкционным давлением на российский бизнес и бенефициаров российского бизнеса, которое началось и продолжается с 2014 года.

Кроме как «антисанкционного» и «деофшоризационного» инструмента, налоговый режим САР также рассматривается в качестве инвестиционного инструмента для привлечения капитала в соответствующие субъекты РФ (территории РФ), где имплементирован правовой режим САР.

Некоторыми авторами сравнивается данный налоговый режим и его свойства «инвестиционного инструмента» с налоговыми режимами, предусмотренными для участников ТОЭСР, специальным налоговым режимом «Сколково», налоговым режимом участников СПИК. Данное сравнение не является корректным ввиду иных целей и задач данного инструмента и превалирования «деофшоризационной» цели и «налогово-конкурентной» цели имплементации данного налогового режима над его незначительной инвестиционной

¹⁶⁷ Товгазова А.А. Специальные административные районы: новый институт развития или антисанкционный инструмент? // Пространственная экономика. 2018. № 4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/spetsialnye-administrativnye-rayony-novyuy-institut-razvitiya-ili-antisanktsionnyy-instrument> (дата обращения: 29.12.2022).

составляющей. На отсутствие существенного «инвестиционного элемента» влияет круг субъектов, на которые может быть распространено регулирование, а также несущественные инвестиционные требования (даже после их повышения в рамках реформ регулирования). Ученые отмечают, что планируемые «незначительные объемы инвестиций на этапе обсуждения законопроекта» (не более 1 млрд долл. по оценке первого заместителя руководителя фракции «Единая Россия» в ГД РФ В. Пинского и министра экономического развития М. Орешкина), а также указывают на «приоритет финансовых льгот в рамках офшорного режима над бюджетными поступлениями в виде налоговых доходов». Что, в свою очередь, затрудняет квалификацию налогового режима САР в качестве механизма налоговой конкуренции.

Некоторые авторы дают характеристику налоговому режиму САР исключительно в качестве «антиофшорного» инструмента противодействия уклонению от налогообложения с использованием льгот и преференций, предусмотренных безналоговыми режима налогообложения. По мнению Т.Ф. Гаджиева, создание в 2018 г. САР являлось продолжением «антиофшорной» реформы, направленной на противодействие уклонению от налогообложения. Создание правового института САР с имплементацией регулирования, позволяющего применять правовой инструмент редомициляции, гармонизировало налоговое и корпоративное законодательство и стимулировало процессы «деофшоризации» и возврата капиталов»¹⁶⁸.

Таким образом, в доктрине налоговый и правовой режим САР рассматривается в качестве этапа налоговой реформы, начатой в 2014 г. и направленной на деофшоризацию и противодействие уклонению от налогообложения с использованием офшорных территорий в продолжение имплементации в российское налоговое законодательство института КИК, налогового, уголовного и валютного законодательства, касающегося амнистии капитала (и каждого этапа такой амнистии). Таким образом, доктрина и профессиональное сообщество оценивает эффект от введения налогового режима САР только с позиций деофшоризации и возврата капитала. В настоящий момент в доктрине не рассматривается налоговый режим САР в качестве механизма налоговой конкуренции.

В соответствии с ФЗ от 03.08.2018 № 290-ФЗ налоговые льготы по налогу на прибыль вправе применять международные компании (далее – МК) – иностранные юридические лица, зарегистрированные в РФ в соответствии со сменой налоговой юрисдикции в порядке редомициляции, расположенные в пределах офшорных зон России, а также международные холдинговые компании (далее – МХК) – международные компании, а также российские организации, находящиеся в пределах САР, при соблюдении определенных условий. Данные

¹⁶⁸ Гаджиев Т.Ф. Правовой режим инвестиций международных компаний в РФ // Гуманитарные и юридические исследования. 2021. № 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovoy-rezhim-investitsiy-mezhdunarodnyh-kompaniy-v-rf> (дата обращения: 29.12.2022).

условия различаются для российских и международных МХК¹⁶⁹. Важной особенностью статуса МХК – российских организаций является необходимость соответствия условиям о предоставлении документов, подтверждающих отсутствие возражений (в зависимости от существенности налоговых поступлений в бюджет от российской организации) со стороны органов власти субъектов на регистрацию в САР и получение льготы и преференций.

Законодательством предусмотрены льготы и послабления для изменения состава контролирующих лиц МХК, в том числе если в отношении контролирующих лиц МХК действуют иностранные санкции в части запретов или ограничений расчетов, финансовых операций, операций с заемным финансированием и ценными бумагами, долями в уставных капиталах.

Налоговые льготы, предусмотренные для МХК, МК и российских организаций, зарегистрированных в САР, можно разделить на несколько видов: 1) налоговые льготы для непосредственно МХК; 2) налоговые льготы для контролирующих лиц, лиц, участвующих в капитале МХК. В свою очередь налоговые льготы, предусмотренные для МХК, можно разделить на налоговые льготы по налогу на прибыль и специальные налоговые льготы при определении прибыли КИК.

В соответствии с положениями ст. 251 НК РФ, МК, обладающая статусом МХК на дату определения прибыли КИК, вправе не учитывать прибыль КИК для целей налогообложения. Данная льгота имеет ограниченный период действия до 1 января 2029 года¹⁷⁰.

В соответствии с положениями пп. 1.1 п. 3 ст. 284 и п. 4.1 ст. 284 НК РФ, МХК могут применять налоговую ставку по налогу на прибыль в размере 0 % по полученным дивидендам, по доходам при распределении имущества организации в связи с ее ликвидацией, а также доходам от реализации или иного выбытия долей участия в капитале или акций.

Для применения налоговой ставки по налогу на прибыль в размере 0 % по полученным дивидендам, МХК должны соблюдать условия о том, что дивиденды поступают от иностранных компаний, которые не зарегистрированы в офшорных зонах, МХК владеет капиталом иностранной компании не менее 365 дней и не менее 75 % такого капитала, доходы МХК от пассивной (холдинговой и инвестиционной) деятельности превышают 90 %, доля

¹⁶⁹ В частности, МХК – международная компания должна соответствовать условиям о дате регистрации, предоставления в налоговые органы отчетной информации, наличия совокупной доли прямого (или) и косвенного владения контролирующих лиц в размере 75 % с учетом определенных условий о владении (в соответствии с положениями налогового законодательства о КИК. В свою очередь, МХК – российские организации должны соответствовать условиям о создании до 1 марта 2022 г., предоставлении документов, отсутствии возражений со стороны органов власти субъектов (например, такие возражения могут быть получены при существенных налоговых поступлениях от организации), требованиям о совокупной доле прямого и (или) косвенного участия контролирующих лиц, требованиям о предоставлении сведений о контролирующих лицах. НК РФ устанавливает также правила утраты статуса МХК, а также прекращения статуса МК, необходимые требования к контролирующим лицам.

¹⁷⁰ В соответствии с положениями п. 33 ст. 25.15 НК РФ.

расходов МХК, понесенных в России, превышает 70 %; при этом в штате МХК состоят не менее 15 работников, соответствующих определенным критериям, МХК владеет офисным помещением в САР, г. Владивосток или г. Калининград (до 31 декабря 2025 г.) площадью не менее 50 кв. метров. Также важным требованием для применения льгот является инвестиционное требование об осуществлении капитальных вложений в размере не менее 300 млн руб. в инфраструктурные объекты на территории САР. При этом в отношении международных компаний-МХК, получивших данный статус до 25 февраля 2022 г., предусмотрена отсрочка применения инвестиционного условия до 31 декабря 2025 года.

Специальные требования предусмотрены для МХК, которые имеют фактическое право на доходы в виде дивидендов и косвенно участвует в выплачиваемых дивиденды российских организациях. Для применения ставки 0 % по налогу на прибыль в отношении дивидендов с 1 января 2021 г. по 31 декабря 2023 г., таким МХК достаточно соблюдать условия о непрерывном 365-дневном владении 15 % капитала, а также условия, что в течение 180 дней с даты выплаты дивидендов на счета МХК зачислен доход от пассивной деятельности в размере не меньше суммы выплаченных дивидендов.

Для применения ставки 0% по налогу на прибыль в отношении доходов от реализации долей и акций, МХК должна соблюдать условие об объектах реализации – акциях или долях иностранной организации, которая должна быть зарегистрирована на территориях за исключением офшорных зон, а также соблюдать требования о непрерывном 365-дневном владении акциями и долями российских и иностранных организаций, требования о не менее чем 15 %-й доле участия в капитале такой организации, отсутствии у организации статуса «rich real estate» (то есть не более 50 % активов организации должно состоять из недвижимого имущества).

Также в качестве налоговой преференции, доступной для МХК, можно выделить налоговую льготу в виде возможности не учитывать для целей налогообложения прибыли доходы МХК в виде положительной курсовой разницы при дооценке (уценке) валютных обязательств сверх учтенных расходов в виде отрицательной курсовой разницы аналогичного обязательства.

Существенные налоговые льготы в соответствии с налоговым режимом МХК также предусмотрены для лиц, участвующих в капитале МХК (акционеров МХК). В частности, публичные МХК могут применить ставку 5 % по дивидендам, выплаченным иностранным лицам, с долей прямого участия более 5 % (льгота действует до 1 января 2029 г.), признаваемым фактическими получателями дохода, при соблюдении условий о штате, доле пассивных

доходов, условий о расходах, осуществленных в САР, соблюдении инвестиционных условий, предусмотренных ст. 284.10 НК РФ¹⁷¹.

Также существенные налоговые льготы предусмотрены для контролирующих лиц МХК, в соответствии с которыми прибыль МХК не учитывается у контролирующих лиц в соответствии с пп. 9 п. 1 ст. 25-13-1 НК РФ. К налоговым льготам МХК также относят возможность применения МХК льготных положений и освобождений, предусмотренных СОИДН, к доходам в виде дивидендов, что не применимо для большинства офшорных компаний согласно международной практике.

Таким образом, как для МХК, так и для контролирующих лиц МХК предоставлены существенные налоговые льготы, связанные с осуществлением холдинговой и инвестиционной деятельности, которые позволяют достигать высокой налоговой эффективности МХК и контролирующими лицами МХК в отношении дивидендов, операций с акциями и долями (в том числе снижать налоговую нагрузку на реинвестиции). Возможность получения преференций также предусмотрена и для иностранных контролирующих лиц – участников и акционеров МХК, что оптимизирует налогообложение при распределении капитала.

Оценка налогового режима, совокупности налогового и правового регулирования, направленного на установление налоговых механизмов поддержки, стимулирующих механизмов, должна проходить через призму квалифицирующих признаков налогового режима, характерных для налоговой конкуренции. По оценке автора, цели и задачи данного налогового режима, а именно – «предоставление преференциального режима налогообложения для владения финансовыми активами, осуществления холдинговой и инвестиционной деятельности для борьбы за налоговую базу в виде величины распределяемых дивидендов, прибыли контролируемых иностранных компаний, а также прибылей от продажи акцией и долей с конкурирующими налоговыми юрисдикциями» – квалифицирует данный налоговый режим в качестве механизма налоговой конкуренции, а именно перераспределения «особого вида» налоговой базы, имеющей инвестиционную природу.

Налоговая и правовая конструкция налогового режима МХК предполагает осуществление налоговой конкуренции с классическими офшорными юрисдикциями (государствами и территориями, представленными в черных списках Минфина РФ, ФНС РФ и ЦБ РФ, в которых отсутствует корпоративное и персональное налогообложение операций с капиталом и налогообложение инвестиционной деятельности), «квазиофшорными юрисдикциями» (Нидерланды, Швейцария, Кипр, предлагающими льготный режим налогообложения капитала до периода пересмотров и денонсаций договоров с данными

¹⁷¹ Данные требования не применяются к МХК, получившим статус до 25 февраля 2022 г., для которых предусмотрена отсрочка соблюдения условия до 31 декабря 2025 года.

налоговыми юрисдикциями в периоды 2021–2022 гг.), а также юрисдикциями, налоговое законодательство которых предлагает схожий с САР режим налогообложения капитала, при принципиально различающихся правовых гарантиях, условиях стабильности правового режима и защиты капитала, прав акционеров, преференций для публичного размещения и последующего листинга компаний. Конкретные механизмы налоговой конкуренции в действующем регулировании реализованы через возможность применения льготного режима налогообложения капитала, льготного режима налогообложения холдинговой и инвестиционной деятельности, а также через обеспечение дополнительных правовых гарантий для резидента САР.

По оценке автора, правовые гарантии, предусмотренные правовым режимом САР, такие как возможность редомициляции, применения иностранного права, послабления в части валютного контроля и регулирования свидетельствует о комплексности регулирования и установлении стимулирующих правовых мер в рамках «деофшоризационных» компаний, а также в рамках мероприятий налоговой конкуренции.

Нормативно-правовое регулирование, предоставляющее возможности для МХК, российских и иностранных компаний пользоваться налоговыми льготами в отношении налогообложения распределяемых дивидендов вне мероприятий по деофшоризации и амнистии капитала (то есть возможность для налогоплательщиков использовать льготы и преференции длительный период времени после прекращения «правовых мероприятий» по деофшоризации и регистрации капиталов в российской налоговой юрисдикции и российском правовом поле), также свидетельствует о наличии в преференциальном режиме налогообложения САР элементов налоговой конкуренции.

Что касается субъектного состава правоотношений, возникающих по поводу налоговой конкуренции и субъектов, на которые воздействует нормативно-правовое регулирование, то после внесения изменений, предусматривающих возможность применения данного режима налогообложения российскими организациями (с учетом определенных квалифицирующих критериев), – преференциальный режим, предусматривающий более льготный налоговый режим владения финансовыми активами, осуществления холдинговой и инвестиционной деятельности, стал распространяться на неограниченный круг субъектов без каких-либо дискриминирующих признаков (вне зависимости от структуры капитала, отрасли, порядка формирования капитала, резидентства акционеров). Это позволяет отнести данный налоговый режим к универсальному инструменту, направленному на осуществление налоговой конкуренции с иностранными налоговыми юрисдикциями за налоговую базу, формирующуюся от осуществления налогоплательщиком холдинговой и инвестиционной деятельности, размещения капитала.

Правовой и налоговый режим налогообложения САР не предусматривает индивидуализированных процедур и персонифицированных решений относительно предоставления налоговых льгот, что позволяет также рассматриваться режим в качестве налогового механизма, направленного на осуществление добросовестной налоговой конкуренции путем перераспределения налоговой базы из конкурирующих налоговых юрисдикций.

Безусловно, налоговый механизм САР имеет многочисленные черты «деофшоризационных» мер и направлен в первую очередь на создание правовой конструкции реализации процессов амнистии капитала и структурной «деофшоризации» экономики. Тем не менее элементы правовой конструкции данного налогового режима предполагают действие механизмов налоговой конкуренции как в момент реализации «деофшоризационных» механизмов (например, в периоды редомициляции иностранных компаний в САР, под российскую налоговую юрисдикцию с «деофшоризационной целью» возврата капитала), так и по результатам завершения «деофшоризационной» кампании, поскольку в настоящий момент законодательство предполагает стабильность налогового регулирования в части предоставления налоговых льгот в отношении налогооблагаемых дивидендов участников МХК (контролирующих лиц), а также налоговых преференций при налогообложении прироста капитала. Таким образом, меры налоговой конкуренции одновременно действуют как в рамках «деофшоризационных» мероприятий, так и являются одним из стимулов для налогоплательщика по переводу холдингово-инвестиционной компании (центра инвестиционных и финансовых доходов) в российскую налоговую юрисдикцию.

Предусмотренные нормативно-правовым регулированием инвестиционные требования для применения преференций, по оценке автора, нельзя рассматривать в качестве характеристик, ограничивающих признание режима САР в качестве механизма налоговой конкуренции, поскольку 1) размер инвестиционных вложений не является существенным и не является сопоставимым с «классическими инвестиционно-стимулирующими» налоговыми режимами, такими как РИП, СПИК, ОЭЗ, ТОЭСР, режим Свободного порта «Владивосток» и иными режимами налогообложения; 2) инвестиционные вложения являются вычитаемыми и могут уменьшить налогооблагаемую прибыль компании – резидента САР.

При этом факт того, что наличие инвестиционных требований распространяется как на российские, так и на международные МХК, вносит существенные ограничения на использование данного режима как механизма налоговой конкуренции в отношении перераспределения налоговой базы иностранных холдинговых, субхолдинговых и инвестиционных компаний, для которых «инвестиционная составляющая» и ее влияние на

доходность холдинговой и инвестиционной компании может являться более существенным условием выбора налоговой юрисдикции перед налоговыми льготами и преференциями.

Наличие инвестиционных условий можно также рассматривать в качестве «квазиналогового» механизма покрытия бюджетных расходов, так как фактически денежные средства, направленные на инвестиционные вложения, могут заменить соответствующие инвестиционные расходы бюджетов бюджетной системы, при этом права собственности на объекты инвестирования сохраняются за налогоплательщиком.

Наличие в правовой конструкции режима САР ручных ограничений (решениями органами власти субъектов РФ) на использование налогового режима для российских организаций можно охарактеризовать как «ограничивающие злоупотребления механизмы». Данные механизмы можно квалифицировать в качестве механизмов, направленных на осуществление международной налоговой конкуренции за налоговую базу с иностранными налоговыми юрисдикциями, предлагающими льготный режим налогообложения капитала и инвестиционной деятельности, а также механизмов, ограничивающих использование инструментов налоговой конкуренции в качестве инструмента агрессивного налогового планирования.

24 февраля 2022 г. в соответствии с Решением Европейской Комиссии¹⁷² Российская Федерация была внесена в «серые списки non-cooperative jurisdiction» – не соблюдающих мировые налоговые стандарты, но взявших на себя обязательства реформировать правила налогообложения по причине имплементации, по мнению Европейской Комиссии, потенциально «вредоносного» налогового режима САР, который предусматривает недостаточные требования к уровню присутствия для применения налоговых льгот, а также ограничивает российские компании по использованию налогового режима САР. Тем самым Европейская Комиссия ЕС квалифицировала налоговый режим САР в качестве налогового режима, направленного на осуществление недобросовестной налоговой конкуренции.

По сообщениям СМИ¹⁷³, после получения Минфином РФ информации о включении в «серые списки non-cooperative jurisdiction» были разработаны и приняты поправки, направленные на исключение налогового режима САР из перечня режимов недобросовестной налоговой конкуренции (с целью исключения Российской Федерации из «серых списков non-cooperative jurisdiction»). Данные поправки были связаны с возможностью применения налогового режима САР, а также нормами, имплементирующими дополнительные требования к

¹⁷² The Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. 6121/23 FISC 24 ECOFIN 128 + COR 1 + COR 2. General Secretariat of the Council. Brussels, 14 February 2023. 6375/23. FISC 29. ECOFIN 143. URL: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6375-2023-INIT/en/pdf>.

¹⁷³ URL: <https://www.rbc.ru/economics/17/02/2022/620e11b59a79476e455eeb0c>; URL: <https://www.forbes.ru/finansy/455233-smi-soobsili-o-planah-vklucit-rossiu-v-seryj-nalogovyj-spisok-es-cto-eto-znachit>.

уровню присутствия и инвестиционным вложениям. Изменения должны были привести к исключению России из «серых списков» в рамках ближайшего обновления The European Union tax haven blacklist Европейской Комиссией, однако по политическим мотивам такое исключение не состоялось.

Вышеуказанные нормативные изменения являются примером законодательной «донастройки» налогового режима САР и внедрения изменений в регулирование для целей преобразования налогового режима недобросовестной налоговой конкуренции (в рассматриваемом случае в формально-юридическом толковании недобросовестной налоговой конкуренции Европейской Комиссией ЕС) в налоговый режим, обеспечивающий осуществление налоговой юрисдикцией добросовестной, допустимой международной налоговой конкуренции. Это демонстрирует наличие у налогового режима САР элементов и свойств налогового режима, направленного на осуществление налоговой конкуренции помимо его «основных деофшоризационных задач». В данном примере важно также отметить действие регуляторного механизма ЕС, «формально-юридически» определяющего недобросовестную международную конкуренцию. Такой механизм также реализует элементы административного процесса предоставления рекомендаций по «донастройке» конкурирующего налогового режима для целей его соответствия требованиям ЕС к юрисдикциям, предлагающим режимы добросовестной налоговой конкуренции.

14 февраля 2023 г. Европейская Комиссия ЕС включила Российскую Федерацию в «черный список non-cooperative jurisdiction», не учитывая факта устранения в российском законодательстве недобросовестных практик в правовой конструкции налоговых льгот, предусмотренных для САР (т.е. несмотря на устранение дискриминационного характера налогового режима САР в части предоставления доступа к режиму российским компаниям). Европейская Комиссия ЕС опубликовала бюллетень, в соответствии с которым Российской Федерацией не были устранены аспекты «вредоносной налоговой политики в части режима налогообложения резидентов САР».

Безусловно, на подобные решения большое влияние оказал политический аспект отношений между ЕС и Российской Федерацией и приостановление полноценных налоговых отношений (например, приостановление обмена налоговой информацией между юрисдикциями ЕС и Российской Федерацией, последующее приостановление СОИДН, включение России в «черный список» стран – налоговых убежищ отдельными государствами – членами ЕС (например, Германией¹⁷⁴), тем самым подобные решения ЕС (и ответные меры по включению недружественных стран в «черный список Минфина РФ») нельзя анализировать и

¹⁷⁴ URL: <https://www.recht.bund.de/bgbl/1/2023/375/VO>.

квалифицировать исключительно с правовых категорий в контексте изучения правовых проблем налоговой конкуренции.

Подобное необоснованное включение Российской Федерации в «черный список» (наряду с классическими «налоговыми убежищами» – низконалоговыми юрисдикциями – такими как Панама, Белиз, Сейшельские острова, Британские Виргинские острова и иные), несмотря на проведение налоговых реформ, свидетельствует о недостаточном правовом фундаменте наднациональных правовых норм, регулирующих налоговую конкуренцию и влияние на формальные наднациональные нормы права неформализованной политической воли участников – членов ЕС.

Тем не менее, как отмечено выше, конструкция наднационального законодательства ЕС (применение которого обусловлено включением в списки «non-cooperative jurisdiction») о противодействии недобросовестной налоговой практике в Европейском союзе позволяет отдельным налоговым юрисдикциями или применять нормы национального законодательства к налоговым отношениям с юрисдикцией, внесенной в «серые или черные списки», или же применять выборочные ограничения или меры к таким «non-cooperative jurisdiction» юрисдикциям. Подобная вариативность может позволить нивелировать «политические соображения» при принятии решений о включении в списки «non-cooperative jurisdiction» за счет национального регулирования и применения собственных национальных налоговых норм противодействия налоговым юрисдикциям, применяющим вредоносные налоговые практики, учитывая характеристики и особенности налогового режима в такой юрисдикции.

При этом продолжается реформа правового режима САР, увеличивающая его привлекательность и адаптирующая конструкцию под реализацию политико-правовых отношений с недружественными странами. Так, в частности, было принято законодательство, нивелирующее негативный налоговый эффект от получения доходов от резидентов из «черного списка», законодательство, имплементирующее возможность инкорпорации резидента САР (за исключением редомициляции), что также расширило возможности для регистрации в САР со стороны иностранных компаний. Были также доработаны и упрощены условия об инвестициях и требования к экономическому присутствию в САР.

Данные реформы не только адаптируют налоговый и правовой режим САР под актуальную правовую и политическую ситуацию, но и учитывают требования и пожелания резидентов и потенциальных резидентов по корпоративному управлению, гибкости применяемого права, «холдингового» владения акциями и долями. По сообщениям Ильи Торосова в ходе XI Петербургского международного юридического форума, число действующих резидентов САР достигло 190, при этом 40 заявок находится в процессе

рассмотрения. Согласно данным Минэкономразвития России¹⁷⁵ налогоплательщики, зарегистрированные в САР с период с 2018 по 2023 г., выплатили налогов на общую сумму около 38 млрд руб., при этом большая часть поступлений пришлась на 2023 г. – 24,8 млрд рублей. По состоянию на август 2023 г. резидентами САР являются 426 компаний, за 2024 г. резидентами стали еще 190 компаний.

Таким образом, рассмотренный налоговый режим для резидентов САР можно отнести к режиму налогообложения, направленному на осуществление международной налоговой конкуренции за перераспределение налоговой базы налогоплательщиков, при владении капиталом, реинвестировании и осуществлении операций с финансовыми вложениями (это можно определить в качестве особых объектов налоговой конкуренции с использованием правового и налогового механизма САР).

Субъектный состав, классический редомиляционный механизм, а также высокий уровень комплексности налогового регулирования (валютные оговорки, возможность применения иностранного права) свидетельствуют о более сложной и целостной правовой конструкции данного налогового режима как механизма добросовестной налоговой конкуренции. Данные особенности налогового регулирования характеризуют налоговый режим САР в качестве режима международной налоговой конкуренции и не являются частью правовой конструкции «деофшоризационного» нормативно-правового регулирования.

Регулятивная «донастройка» налогового режима САР для целей исключения налогового режима САР и Российской Федерации из списков ЕС «non-cooperative jurisdiction» также свидетельствует о характеристике режима в качестве налогового режима, направленного на осуществление добросовестной налоговой конкуренции. В настоящий момент стоит воздержаться от правовых оценок включения Российской Федерации в «черный список» юрисдикций, реализующих недобросовестные налоговые практики, поскольку решение о включении имеет политизированный характер, не имеющей правового обоснования, доступного для научных оценок и анализа. Такие решения могут быть пересмотрены после восстановления налоговых отношений между ЕС (и отдельными странами – членами ЕС) и Российской Федерацией.

В отличие от преференциальных налоговых режимов по общему корпоративному налогообложению для отдельных категорий налогоплательщиков (например, преференциальный налоговый режим по корпоративному налогообложению для ИТ-компаний, проанализированный в рамках настоящего исследования), направленных на стимулирование определенной отрасли экономики и осуществление международной налоговой «отраслевой»

¹⁷⁵ Ведомости: Минэк назвал сумму налоговых выплат от резидентов «русских офшоров». URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2024/09/04/1059995-minek-nazval-summu>.

конкуренции, правовая конструкция налогового режима САР имеет важные правовые особенности, которые могут быть учтены при совершенствовании как действующих «отраслевых» налоговых режимов, так и налоговой политики, направленной на осуществление налоговой конкуренции в целом.

К особенностям правовой конструкции правового и налогового режима САР необходимо отнести комплексность правового регулирования: возможность реализации механизма редомициляции, возможность применения иностранного права, определенных валютных оговорок и допущений, гармонизация с корпоративным, гражданским и административным законодательством. Подобная комплексность нормативно-правового регулирования позволяет не только стимулировать использование налогового режима, создать конкурентные неналоговые преимущества по сравнению с конкурирующими налоговыми режимами и юрисдикциями, но и позволяет установить более устойчивые экономические связи с налогоплательщиком, применяющим налоговый режим для резидентов САР, через более тесную имплементацию «внутри» российского правового поля корпоративных связей, системы расчетов, структурирования потоков, использование финансовой и нефинансовой инфраструктуры (например, банковской системы).

Правовые особенности налогового режима САР в качестве механизма, направленного на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, должны быть учтены при развитии налогового регулирования иных режимов налоговой конкуренции.

Элементом правовой конструкции режима САР, действующего в качестве механизма налоговой конкуренции, является настройка регулирования с учетом современных санкционных ограничений на налогоплательщиков (Прим. автора: «в отношении которых применяются меры налоговой конкуренции»). Это также предоставляет данному налоговому режиму определенные преимущества.

Подобные элементы конструкции также необходимо имплементировать в прочие механизмы налоговой конкуренции, в том числе преференциальный налоговый режим для ИТ-компаний, который являлся объектом исследования в рамках настоящей диссертационной работы.

Для обеспечения стабильности функционирования российской экономики, предотвращения оттока капитала и выхода иностранных инвесторов из «российских прямых инвестиций» в связи с началом СВО, а также в рамках ответных мер¹⁷⁶ противодействия

¹⁷⁶ Указ Президента РФ от 08.09.2022 № 618 «Об особом порядке осуществления (исполнения) отдельных видов сделок (операций) между некоторыми лицами» // СЗ РФ. 2022 № 37. Ст. 6316; Указ Президента РФ от 04.05.2022 № 254 «О временном порядке исполнения финансовых обязательств в сфере корпоративных отношений перед некоторыми иностранными кредиторами» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>. 04.05.2022; Указ Президента РФ от 05.08.2022 № 520 «О применении специальных

действиям недружественных стран, публичными органами власти в 2022–2024 гг. был принят ряд мер по ограничению распределения дивидендов в пользу резидентов дружественных стран, ограничению продажи акций и долей, принадлежащих резидентами недружественных стран, ограничению по исполнению финансовых и иных обязательств, установлены отдельные валютные ограничения, а также имплементированы налоговые меры – приостановлены соглашения об избежании двойного налогообложения, распространены налоговые ограничения на недружественные страны в связи с их включением в «черный список офшоров Минфина РФ».

Данные ограничительные меры и правовые механизмы не только ухудшили условия деятельности иностранных прямых инвесторов на российском рынке и их дочерних российских предприятий, но и фактически привели к созданию дискриминационного правового и налогового режима деятельности компаний с иностранным участием в капитале резидентов недружественных стран.

Существенные ограничения на деятельность иностранных инвесторов также повлияли на возможность использования российских налоговых режимов в рамках международной налоговой конкуренции, поскольку такие ограничения не только снизили привлекательность российского рынка для иностранного инвестора с точки зрения доходности (в том числе за счет дополнительного налогового бремени для иностранного инвестора – резидента недружественных стран), риска, возможности распределения полученной прибыли, дополнительной фискальной нагрузки, дополнительной нагрузки на налоговый контроль, но и фактически ограничились входящие прямые инвестиции, которые также могли бы быть осуществлены в рамках перераспределения налоговой базы и исполнения целей и задач международной налоговой конкуренции.

По оценке автора, следующие ограничения наиболее существенно повлияли на привлекательность российской юрисдикции для иностранных инвесторов из недружественных стран: 1) отсутствие возможности применения пониженных ставок по налогу у источника и освобождений в соответствии с СОИДН при распределении доходов в виде дивидендов, процентов, лицензионного вознаграждения, доходов от оказания внутригрупповых услуг и прочих доходов (в том числе доходов от активной деятельности) в пользу резидентов недружественных стран; 2) ограничения на распределение дивидендов в размере 10 млн руб. за

экономических мер в финансовой и топливно-энергетической сферах в связи с недружественными действиями некоторых иностранных государств и международных организаций» // СЗ РФ. 2022. № 32. Ст. 5816; Указ Президента РФ от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>. 08.08.2023; Распоряжение Правительства РФ от 05.03.2022 № 430-р «Об утверждении перечня иностранных государств и территорий, совершающих недружественные действия в отношении Российской Федерации, российских юридических и физических лиц» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>. 07.03.2022.

месяц для недружественных стран в отсутствие согласования распределения дивидендов в большем объеме при получении разрешения Правительственной комиссии РФ; 3) ограничения на применение льготной ставки 0 % (при 5-летнем владении) по налогу на прибыль при продаже акций иностранных организаций, зарегистрированных и являющихся налоговыми резидентами недружественных стран в соответствии со ст. 284.2 НК РФ.

Данные ограничения влияют на перспективы использования инструментов международной налоговой конкуренции в отношении резидентов недружественных стран с целью перераспределения налоговой базы таких резидентов в российскую юрисдикцию и, по оценке автора, должны быть устранены законодателем только в отношении такой налоговой базы иностранных налоговых резидентов и их дочерних российских предприятий-налогоплательщиков, которая перераспределяется в российскую юрисдикцию в рамках действия мер налоговой конкуренции.

По оценке автора, такие ограничения могут быть устранены в рамках за счет существующего правового механизма согласования Правительственной комиссией (решением Правительственной комиссией) исключений для конкретных иностранных инвесторов, перераспределяющих налоговую базу в российскую юрисдикцию в рамках режимов налоговой конкуренции. При формировании такой Правительственной комиссии (по иностранным инвестициям недружественных резидентов, которая может быть преобразована в комиссию по вопросам действий стимулирующих мер налоговой конкуренции в отношении таких иностранных инвесторов) необходимо учитывать потенциальное количество налогоплательщиков и иностранных прямых инвесторов, которые могут быть заинтересованы в использовании послаблений правового и налогового режима в отношении недружественных резидентов в обмен на перераспределение в российскую налоговую юрисдикцию налоговой базы в рамках использования мер налоговой конкуренции (и получения соответствующих преференций).

Принятие индивидуальных решений Правительственной комиссии РФ может привести к установлению «индивидуального регулирования» в отношении налогоплательщиков и их собственников – иностранных резидентов недружественных стран – прямых инвесторов. Такое индивидуальное правовое регулирование для налогоплательщиков, использующих меры налоговой конкуренции, может предусматривать следующие особенности:

- ограничения по применению СОИДН с недружественными странами могут быть устранены за счет предоставления российскому налогоплательщику права применять льготные положения СОИДН – пониженные ставки по налогу у источника в отношении процентов и дивидендов (за исключением роялти) с учетом соответствия условиям НК РФ (в соответствии

со ст. 7 НК РФ, ст. 312 НК РФ, ст. 54.1 НК РФ) и СОИДН для применения льгот при распределении доходов в пользу участников – резидентов недружественных стран;

- разрешения на распределение дивидендов сверх установленного лимита в размере 10 млн руб. могут быть получены налогоплательщиками в упрощенном и ускоренном режиме и могут учитывать объем инвестиций и налоговых доходов, уплаченных в связи с перераспределением налоговой базы, центров концентрации прибыли, доходов в российскую юрисдикцию в рамках действий мер налоговой конкуренции;
- могут быть устранены ограничения для таких российских налогоплательщиков по применению ставки 0 % при продаже акций (долей) иностранных организаций, вне зависимости от государства налогового резидентства, инкорпорации таких организаций.

По оценке автора, особенности законодательства, которые не только имплементируют соответствующие послабления (механизм устранения ограничений для недружественных резидентов), но и установят прозрачные процедуры согласования индивидуальных решений Правительственной комиссии в отношении конкретных налогоплательщиков и иностранных прямых инвесторов – резидентов недружественных стран, должны быть проработаны в рамках отдельного исследования и должны базироваться на характеристиках и профиле иностранного резидента конкретной юрисдикции, который будет заинтересован в перераспределении налоговой базы в РФ.

Помимо финансового аспекта размещения центров концентрации прибыли, доходов, активов, перераспределения налоговой базы, для иностранных прямых инвесторов – резидентов недружественных стран имеют значение следующие аспекты: риски использования инструментов санкций и вторичных санкций; негативные финансовые и налоговые последствия в связи с совершением операций с российским резидентом, находившимся в «черном списке» соответствующей юрисдикции; а также репутационный эффект от ведения финансово-хозяйственной деятельности в РФ, увеличения инвестиционной активности (что и подразумевается мерами международной налоговой конкуренции).

По оценке автора, данные негативные аспекты деятельности российского предприятия, участником (акционером) которого является недружественный резидент, могут быть устранены за счет:

- предоставления иностранному резиденту, перераспределяющему налоговую базу в российскую юрисдикцию, возможности скрыть информацию о владельце долей участия или акций в ЕГРЮЛ и у депозитария в упрощенном порядке¹⁷⁷;

¹⁷⁷ В дополнение к существующему порядку, предусмотренному Постановлением Правительства РФ от 05.04.2022 № 586 «О некоторых особенностях раскрытия и (или) предоставления информации в соответствии с отдельными законодательными актами Российской Федерации».

- предоставления иностранному резиденту возможности использовать офшорные юрисдикции для регистрации промежуточных компаний в структуре владения российским предприятием без применения каких-либо дискриминационных мер в отношении такого «офшорного участия» (в том числе в части регистрации аккредитованного ПО, использования положений СОИДН с юрисдикцией бенефициарного собственника, использования льгот и преференций в отношении доходов от продажи акций, долей);
- предоставления иностранному резиденту возможности применять налоговые льготы и преференции в отношении распределения дивидендов, выплаты процентов в пользу таких промежуточных компаний, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях с удержанием налога у источника по ставке юрисдикции бенефициарного собственника российского предприятия (даже несмотря на приостановление соответствующего СОИДН) без какого-либо документального подтверждения соответствия фактического получателя требованиям НК РФ и СОИДН для применения льгот и преференций.

Согласно позиции автора, имплементация вышеуказанных изменений в правовой и налоговый режим деятельности российских налогоплательщиков, участниками (акционерами) которых являются иностранных прямые инвесторы – резиденты, инкорпорированные в недружественных странах, позволит нивелировать негативный эффект действующих взаимных ограничительных мер между РФ и недружественными странами (в первую очередь приостановления СОИДН и взаимного включения в «черные списки офшоров»), действующих механизмов санкций и вторичных санкций, а также преодолеть репутационные ограничения на инвестиции в российской юрисдикции за счет сокрытия бенефициарной собственности и применения сложной структуры корпоративного владения российскими активами.

Устранение таких барьеров для использования режимов налоговой конкуренции для недружественных стран, по оценке автора, позволит как привлечь новых налогоплательщиков под российскую налоговую юрисдикцию в рамках применения мер международной налоговой конкуренции, так и позволит расширить объем перераспределяемой налоговой базы в юрисдикцию со стороны существующих российских предприятий, использующих российские режимы налоговой конкуренции.

Имплементация мер, устраняющих налоговые и иные ограничительные меры для иностранных прямых инвесторов – участников (акционеров) российских предприятий, также может стимулировать увеличение их инвестиционной активности. Такая инвестиционная активность в рамках действующих новых корпоративных структур (а также структур финансирования и распределения прибыли), обеспечивающих инвестирование, будет защищена от рисков индивидуальным решением Правительственной комиссии РФ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговая конкуренция и, в частности, добросовестная налоговая конкуренция, ее отдельные механизмы и элементы активно используются налоговыми юрисдикциями, имплементируются в национальное налоговое и смежное законодательство и представляют собой важный пласт правовых категорий, норм и правовых явлений, требующий теоретического изучения и анализа места таких категорий, норм и правовых явлений в налоговой системе, системах налогового и финансового права.

Автором определено, что цель налоговой конкуренции заключается в перераспределении налоговой базы корпоративных и «индивидуальных» налогоплательщиков в налоговую юрисдикцию, предусматривающую преференциальный режим налогообложения по сравнению с иной, конкурирующей налоговой юрисдикцией, без ущерба фискальным интересам юрисдикции. Автором сделан вывод, что фискальная цель по перераспределению налоговой базы в налоговую юрисдикцию является основной и преобладающей целью осуществления налоговой конкуренции, целью имплементации механизмов налоговой конкуренции.

Автором сделан вывод, что правоотношения, которые могут возникать по поводу налоговой конкуренции, связаны с функционированием органов государственной власти (субъектов, определяющих решения и акты суверенного государства), обладающих налоговым суверенитетом, позволяющим им влиять на налоговое законодательство как основной правовой механизм налоговой конкуренции. Однако такие правоотношения не являются налоговыми правоотношениями, а являются, по своей сущности, государственно-правовыми правоотношениями, субъектами которых выступают государственные органы власти в процессе разработки и принятия нормативных актов, регулирующих установление и изменение налоговых режимов налоговой конкуренции. Такие государственно-правовые финансовые правоотношения направлены на реализацию публичного интереса по перераспределению налоговой базы и национальную налоговую юрисдикцию, и защиту такой налоговой базы.

Субъектами налоговой конкуренции как экономико-правового явления, по оценке автора, могут являться только органы публичной власти, которые обладают компетенцией или полномочиями по установлению налогового режима, предоставляющего преференциальные налоговые условия, в результате чего осуществляется перераспределение налоговой базы в конкурирующую налоговую юрисдикцию путем реализации прав на налогообложение.

Автором сделан вывод, что как таковые налоговые правоотношения, существующие в рамках правовой концепции налоговой конкуренции, могут формироваться только в процессе использования налогоплательщиками льгот и преференций, предоставленных соответствующими режимами, направленными на налоговую конкуренцию, а также в процессе

осуществления налоговыми органами налогового контроля и налогового администрирования таких налогоплательщиков, использующих налоговые льготы и преференции (в том числе в рамках осуществления налогового контроля и пресечений злоупотреблений использованием механизмов налоговой конкуренции с целью уклонения от налогообложения). Субъектами таких налоговых правоотношений (правоотношений по поводу использования механизмов налоговой конкуренции), по оценке автора, могут являться налогоплательщики и налоговые органы.

Законодательство и доктрина (в том числе иностранная доктрина) в настоящий момент не выработали единый подход к определению понятия и квалифицирующих правовых признаков налоговой конкуренции и добросовестной налоговой конкуренции, а также не определили основные отличительные признаки добросовестной налоговой конкуренции от недобросовестной налоговой конкуренции.

В нормативно-правовом регулировании (как национальном, так и наднациональном и международно-правовом) отсутствует формализованный правовой инструмент разграничения недобросовестной и добросовестной налоговой конкуренции, несмотря на выработанную БЕПС концепцию недобросовестной налоговой конкуренции. Это приводит к дифференцированному подходу налоговых юрисдикций к определению допустимых добросовестных мер и механизмов, использующихся в рамках международных налоговых отношений, что, в свою очередь, может влиять на стабильность и предсказуемость для налогоплательщиков налоговых последствий, возникающих как в юрисдикции экономического присутствия, так и в рамках совершения трансграничных сделок и операций.

По результатам исследования была определено, что налоговая политика в области налоговой конкуренции может быть направлена как на осуществление международной добросовестной налоговой конкуренции, так и на осуществление недобросовестной налоговой конкуренции. Региональная налоговая политика также может быть направлена на осуществление внутригосударственной налоговой конкуренции. По результатам анализа законодательства и правоприменительной практики было определено, что меры и направления налоговой политики, направленные на осуществление налоговой конкуренции, зачастую не отвечают целям и задачам налоговой конкуренции и могут нести ущерб фискальным интересам бюджета, приводить к выпадению налоговых доходов и сокращению экономического присутствия налогоплательщиков. Зачастую данный негативный эффект обусловлен дефектом правовой конструкции правовых механизмов налоговой конкуренции.

Для анализа правовой конструкции механизмов налоговой конкуренции в рамках настоящего теоретического исследования были выбраны механизмы налоговой конкуренции в ИТ-секторе экономики. Был сделан вывод, что в российской налоговой юрисдикции

существуют несколько механизмов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции за перераспределение налоговой базы налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в ИТ-секторе. Одним из основных правовых механизмов является налоговый режим для ИТ-компаний, а именно предоставление пониженных ставок по налогу на прибыль, освобождений по НДС при реализации аккредитованного ПО и баз данных, а также пониженных тарифов по страховым взносам для аккредитованных ИТ-компаний, осуществляющих квалифицированные виды деятельности.

По результатам исследования было определено, что налоговые режимы IP-box, Patent-box и R&D Super deduction являются примером механизмов, существующих в иностранных налоговых юрисдикциях, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции за налоговую базу ИТ и технологических компаний.

Были проанализированы особенности правовой конструкции налоговых режимов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, выявлены их дефекты, требующие внимания правоприменителя и законодателя. Такие дефекты правовой конструкции не позволяют: 1) выполнять задачи налоговой конкуренции по перераспределению налоговой базы; 2) приводят к созданию бюджетных рисков за счет оттока налоговых доходов и переложения фискального бремени на других налогоплательщиков, а также применения налогоплательщиками агрессивного налогового планирования; 3) приводят к нивелированию стимулирующих преимуществ за счет предоставления льгот и преференций.

На примере преференциальных налоговых режимов и налоговых льгот в качестве механизмов налоговой конкуренции для ИТ-сектора было определено, что необходимо устранить такие дефекты за счет «донастройки» налогового режима, внесения изменений в правовую конструкцию, в правовую форму механизмов налоговой конкуренции без изменения ее экономического существа.

Некоторые схожие по экономической сущности правовые конструкции уже разрабатываются или разработаны российским законодателем, однако направлены на некоторые иные цели, такие как 1) введение ограничительного механизма оттока технологий и инвестиций, а также цель пополнения бюджета: введение добровольного взноса при реализации акций или долей участников или акционеров, зарегистрированных в недружественной налоговой юрисдикции; 2) стимулирование инвестиций при сохранении стабильности налоговых поступлений: некоторые законодательные инициативы об ограничении размера налоговых преференций в рамках ОЭЗ, СПВ и АЗРФ в зависимости от величины инвестиций, объема капитальных вложений налогоплательщика.

По результатам исследования было определено, что некоторые налоговые режимы, предусмотренные для ИТ-компаний, могут содержать отдельные черты механизмов,

направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции, однако не в полной мере соответствует целям и квалифицирующим признакам таких механизмов налоговой конкуренции ввиду наличия иной цели их имплементации, недостатка в фискальном элементе до принятия налоговой реформы 2024 г. (превалирование стимулирующего элемента в преференциальных режимах над фискальным), а также индивидуализированный и территориальный характер преференциальных режимов, который затрудняет их использование в качестве правовых механизмов международной налоговой конкуренции. В частности, были рассмотрены: преференциальный режим для участников проекта «Сколково» в сравнении с аналогичным правовым режимом для резидентов ПВТ Республики Беларусь; налоговые преференции в рамках ускоренных налоговых вычетов; инвестиционных вычетов; отдельные региональные режимы и преференциальные режимы для малых предприятий). Также по результатам анализа был сделан вывод, что зачастую данные налоговые режимы и преференциальные механизмы в налогообложении формируют именно внутригосударственную налоговую конкуренцию (на вертикальном и горизонтальном уровнях).

Был сделан вывод, что определенный в традиционной правовой доктрине как «деофшоризационный» налоговый режим САР для компаний-МК и МХК имеет квалифицирующие признаки режима, направленного на осуществление налоговой конкуренции за налоговую базу налогоплательщиков путем предоставления преференциального налогового режима владения капиталом, осуществления реинвестиций, осуществления холдинговой и инвестиционной деятельности и, отчасти, деятельности по управлению. При этом правовая конструкция данного налогового режима обладает необходимыми ограничительными инструментами, фискальными элементами, а также комплексным характером регулирования, что позволяет не только обеспечить исполнение целей и задач налоговой конкуренции (наряду с задачами по деофшоризации и стимулированию ограничения оттока капитала), но и минимизировать бюджетные и экономические риски оттока капитала, оттока центров концентрации прибылей, доходов и расходов налогоплательщиков.

По результатам проведенного в рамках диссертационного исследования теоретического анализа сделаны следующие выводы:

1. Сформулировано авторское определение налоговой конкуренции, недобросовестной налоговой конкуренции и добросовестной налоговой конкуренции. Данные определения в теории права необходимы для выявления ключевых правовых характеристик и свойств налоговой конкуренции как правового института для разграничения инструментов налоговой конкуренции и налоговых инструментов стимулирования экономики, что необходимо для разработки законодательства о преференциальных налоговых режимах и налоговых льготах.

Ключевыми различиями в понятиях и сущности добросовестной налоговой конкуренции и недобросовестной налоговой конкуренции является соблюдение налоговой юрисдикцией, устанавливающей налоговый режим, направленный на осуществление налоговой конкуренции, принципов международного налогообложения, международных договоров, норм мягкого права, а также учет такой налоговой юрисдикцией налоговых интересов конкурирующей налоговой юрисдикции.

Налоговая конкуренция не может быть признана добросовестной в случае несоблюдения государством (налоговой юрисдикцией) принципов недопущения актов и действий, которые могут быть квалифицированы как недобросовестные (вредоносные) практики, которые также влияют на необоснованное перераспределение налоговой базы из конкурирующих юрисдикций в низконалоговый (безналоговый) режим такого государства (налоговой юрисдикции).

Согласно авторскому определению, недобросовестная налоговая конкуренция представляет собой экономико-правовое явление, которое выражается в установлении суверенным государством (налоговой юрисдикцией) налогового режима, противоречащего общепринятым принципам международного налогообложения и квалифицируемого как недобросовестная (вредоносная) налоговая практика в соответствии с Планом БЕРС ОЭСР, предоставляющего налогоплательщикам преференциальные налоговые условия по сравнению с налоговым режимом любой иной, конкурирующей налоговой юрисдикции, с целью стимулирования использования такими налогоплательщиками публично-правовых механизмов для перемещения налоговой базы (перераспределения налоговой базы) в такое государство (налоговую юрисдикцию).

Определение добросовестной налоговой конкуренции является абсолютным антиподом определения недобросовестной налоговой конкуренции и, в частности, предполагает установление государством налогового режима, не противоречащего общепринятым принципам международного налогообложения и учитывающего положения международных договоров (конвенций), норм мягкого права (в том числе рекомендательных документов ОЭСР), а также учитывающего налоговые интересы конкурирующей налоговой юрисдикции, определенные как на политическом, так и правовом уровне.

По мнению автора, определение можно сформулировать следующим образом: добросовестная налоговая конкуренция представляет собой экономико-правовое явление, которое выражается в установлении суверенным государством (налоговой юрисдикцией) налогового режима, не противоречащего общепринятым принципам международного налогообложения и учитывающего положения международных договоров (конвенций), норм мягкого права (в том числе рекомендательных документов ОЭСР), а также учитывающего налоговые интересы конкурирующей налоговой юрисдикции, определенные как на

политическом, так и правовом уровне, предоставляющего налогоплательщикам преференциальные налоговые условия по сравнению с налоговым режимом любой иной, конкурирующей налоговой юрисдикции, с целью стимулирования использования такими налогоплательщиками публично-правовых механизмов для перемещения налоговой базы (перераспределения налоговой базы) в такое государство (налоговую юрисдикцию).

Концептуальная дефиниция налоговой конкуренции может быть определена как экономико-правовое явление, которое выражается в установлении суверенным государством (налоговой юрисдикцией) налогового режима, предоставляющего налогоплательщикам преференциальные налоговые условия по сравнению с налоговым режимом любой иной, конкурирующей налоговой юрисдикции, с целью стимулирования использования такими налогоплательщиками публично-правовых механизмов для перемещения налоговой базы (перераспределения налоговой базы) в такое государство (налоговую юрисдикцию).

2. Сформулировано, что объектом правоотношений по поводу налоговой конкуренции являются общественные отношения, возникающие в процессе формирования суверенными государствами – налоговыми юрисдикциями (или иными фискальными суверенами при внутригосударственной налоговой конкуренции) (субъектами налоговой конкуренции) налогового режима в налоговой системе, в результате чего устанавливаются преференциальные налоговые условия и реализуются права такого государства (налоговой юрисдикции) на налогообложение налоговой базы, образовавшейся в налоговой юрисдикции в результате перераспределения прав на налогообложение. Таким образом, правоотношения по поводу налоговой конкуренции являются по своей сути государственно-правовыми правоотношениями в сфере финансового нормотворчества.

Определено, что при установлении налогового режима суверенными государствами с целью перераспределения налоговой базы, образовавшейся в ином суверенном государстве (налоговой юрисдикции), осуществляется международная (межюрисдикционная) налоговая конкуренция, а при установлении налогового режима внутригосударственными фискальными суверенами (на примере Российской Федерации – субъектами РФ, муниципальными образованиями) – с целью распределения налоговой базы, образовавшейся внутри государственной территории, которая находится под налоговой юрисдикции иного, аналогичного по конституционному (публично-правовому статусу) конкурирующего фискального суверена, осуществляется внутригосударственная налоговая конкуренция.

Сформулирована концепция налоговой конкуренции, которая определена через совокупность правовых механизмов, принципов, норм, правовых категорий, направленных на установление и использование инструментов добросовестной налоговой конкуренции. Определено, что правовой механизм налоговой конкуренции может реализоваться не только

через систему изменения отдельных элементов юридического состава существующих налогов (например, через обязательный элемент – налоговую базу или факультативный элемент – налоговую льготу), но и через внесение изменений в налоговую систему юрисдикции, институты налогового контроля, налогового администрирования, положения международных договоров в области налогообложения (по вопросам устранения двойного налогообложения, обмена налоговой информацией, поощрения капиталовложений, правил резидентства и проч.), систему принципов налогообложения, систему понятий и определений в налоговом законодательстве, систему защиты прав участников налоговых отношений. Сделан вывод о недостаточности регулирования налоговой конкуренции исключительно посредством изменения элементов юридического состава налога. Было определено, что для установления регулирования, отвечающего целям и задачам налоговой конкуренции, требуется внесение изменений в смежные налоговые институты, а также нормы иных отраслей законодательства в рамках использования межотраслевого подхода к регулированию.

Автором определены несколько самостоятельных классификаций видов налоговой конкуренции. Налоговая конкуренция может подразделяться: 1) на налоговую конкуренцию, при которой реализуются меры и правовые механизмы, направленные только на налоговые правоотношения; 2) налоговую конкуренцию, при которой реализуются меры и правовые механизмы, направленные на правоотношения по поводу прочих фискальных, парафискальных платежей. Также определена классификация по правовым механизмам, используемым в налоговой конкуренции. В соответствии с таким основанием классификации можно выделить: 1) налоговую конкуренцию с использованием национального законодательства; 2) налоговую конкуренцию с использованием двухсторонних международных договоров, регулирующих вопросы налогообложения; 3) налоговую конкуренцию с использованием механизмов многосторонних налоговых соглашений.

3. Автором определено, что в теории финансового права следует выделить следующие правовые механизмы государственного регулирования, направленные на реализацию мер налоговой конкуренции: 1) налоговое законодательство, устанавливающее налоговый режим, способствующий добросовестной налоговой конкуренции и противодействию недобросовестной налоговой конкуренции через отдельные элементы юридического состава налогов; 2) международные налоговые соглашения, в том числе двухсторонние международные договоры и многосторонние конвенции, регулирующие основные принципы осуществления международной налоговой конкуренции, а также ограничения на применение механизмов недобросовестной налоговой конкуренции; 3) нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность финансовых органов, а также подзаконные нормативно-правовые акты по

вопросам налогового администрирования и налогового контроля; 4) акты рекомендательной силы или разъяснения, направленные на обеспечение соблюдения налогового законодательства и реализацию процедур налогового контроля; 5) нормативно-правовые акты, регулирующие смежные правоотношения (исключительно посредством установления государством и последующего применения налогоплательщиками императивных норм), направленные в том числе на комплексную реализацию мер и механизмов налоговой конкуренции (например, нормативно-правовые акты, регулирующие бюджетные правоотношения, корпоративные правоотношения, гражданские, валютные и иные правоотношения).

4. Было определено, что основным критерием разграничения мер налоговой конкуренции и мер стимулирования экономической деятельности посредством налоговых норм является фискальный критерий, а именно направленность правовых механизмов на перераспределение налоговой базы в государство (налоговую юрисдикцию) с целью дальнейшего обложения налогом и получения налоговых доходов в бюджет за счет перераспределенной налоговой базы даже при второстепенности непосредственно экономических последствий для государства и налогоплательщика от такого перераспределения. Автором был сделан вывод, что отдельные меры и направления налоговой политики, направленные на осуществление налоговой конкуренции без фискального элемента, не отвечают целям и задачам налоговой конкуренции, а именно не направлены на перераспределение налоговой базы в конкурирующую налоговую юрисдикцию, а направлены исключительно на экономическое стимулирование отрасли в ущерб фискальным интересам бюджета и налоговой системы. Реализация механизмов государственного регулирования налоговой конкуренции должна включать в себя установление такого фискального элемента в правовой режим налоговой конкуренции, а также контроль за балансом соблюдения стимулирующих перераспределение налоговой базы в национальную юрисдикцию целей и задач налоговой конкуренции с обеспечением реализации фискальных интересов налоговой юрисдикции за счет установления режима налоговой конкуренции. Соответствующий мониторинг соблюдения баланса целей и задач налоговой конкуренции (фискальных и стимулирующих) должен учитывать экономико-отраслевую принадлежность налогоплательщиков и состояние экономики на макроуровне.

5. По результатам исследования определены дефекты правовой конструкции режима налогообложения ИТ-компаний (существующего режима налоговой конкуренции в ИТ-отрасли), которые заключаются в следующем:

- отсутствие ограничительных механизмов (механизмов, позволяющих сохранить налоговой юрисдикцией права на доходы и налоговую базу налогоплательщиков, которым предоставлены налоговые преференции);

- отсутствие комплексной межотраслевой конструкции (т.е. наличия регулирования в смежных отраслях права (гражданском, корпоративном, валютном, административном), направленного на поддержку установленного государством (налоговой юрисдикцией) режима налоговой конкуренции посредством налогового законодательства, международных договоров в области налогообложения), наличие ограничений по применению льгот и преференций для определенных форм капитала;
- отсутствие фискального элемента в правовых механизмах режимов налоговой конкуренции в 2021–2024 годах. Данный фискальный элемент будет имплементирован в правовую конструкцию режима налоговой конкуренции начиная с 2025 г. путем установления ставки 5 % по налогу на прибыль;
- отсутствие гарантий устойчивости (стабильности налогового режима) применения льгот и преференций для налогоплательщиков.

Данные дефекты не только не позволяют данному налоговому режиму успешно выполнять цели и задачи налоговой конкуренции (в том числе установленные в нормативно-правовых актах при имплементации данного налогового режима), но и приводят к возрастанию бюджетных рисков за счет неопределенности налогообложения, что даже при достижении отдельных стимулирующих преимуществ не позволяет получить существенный экономический, налоговый эффект. Был также сделан вывод, что до устранения подобных правовых дефектов текущая конструкция преференциального налогового режима для ИТ-компаний в полной мере не отвечает целям и задачам налоговой конкуренции. По мнению автора, вышеуказанные дефекты правовой конструкции режима налогообложения ИТ-компаний могут быть преодолены за счет:

- установления налога на выход для налогоплательщиков, применяющих налоговые преференции, предусмотренные для ИТ-компаний, на величину прибыли, выведенной из-под налогообложения в результате перераспределения налоговой базы в конкурирующие налоговые юрисдикции или применения налогоплательщиком инструментов уклонения от налогообложения;
- включения в корпоративное, гражданское, валютное и административное законодательство положений, стимулирующих использование налогоплательщиками правовых норм налогового законодательства, направленных на осуществление налоговой конкуренции (расширения механизмов редомициляции, послабления валютного регулирования для налогоплательщиков, перераспределяющих налоговую базу в российскую юрисдикцию, послабления мер административной ответственности, использования иностранного права и иное);

- установление пониженной ставки по налогу на прибыль для ИТ-компаний, отвечающих квалифицированным критериям, на срок не менее 10 лет с имплементацией в законодательство механизма перехода с установленной пониженной налоговой ставкой на иную ставку налогообложения прибыли для предсказуемости налогового бремени после завершения периода применения установленной ставки;

- включение в налоговое законодательство стабилизационных положений в отношении ставки и периода ее применения для вновь зарегистрированных налогоплательщиков в результате редомициляции или налогоплательщиков с иностранным участием (в отношении зарегистрированных дочерних организаций), осуществляющих перераспределение налоговой базы в российскую юрисдикцию и не применяющих механизмы уклонения от налогообложения.

6. Автором предлагается внести следующие изменения в законодательство для устранения дефектов правовых конструкций механизмов налоговой конкуренции для обеспечения целей и задач имплементации механизмов налоговой конкуренции:

- в главу 25 НК РФ внести правовые механизмы, ограничивающие отток налоговой базы для налогоплательщиков, применяющих преференциальные налоговые режимы налоговой конкуренции, и обеспечивающие права юрисдикции на налогообложение. Таким правовым механизмом может стать имплементация **налога на выход** в российское законодательство. Элементы такого налога могут базироваться на элементах юридического состава налога на прибыль организаций и подразумевать отдельные особенности определения объекта налогообложения, налогоплательщика и налоговой базы;

- в НК РФ часть первую (I) установить в законодательстве **стабилизационные положения** для налогоплательщиков – пользователей налоговых режимов налоговой конкуренции, которые обеспечат стабильность и предсказуемость налогового режима, защиту от единоразовых налогов и существенного ухудшения режима налогообложения;

- установить легальную возможность для пользователей режимов налоговой конкуренции преодолеть действующие ограничения для недружественных резидентов по применению международных налоговых договоров при распределении доходов от источников, в том числе допустить недискриминационное использование офшорных юрисдикций в качестве промежуточных структур владения резидентами недружественных стран российскими предприятиями, использование льгот по СОИДН, а также возможности упрощенного сокрытия данных об акционерах и участниках российских предприятий, бенефициарами которых являются резиденты недружественных стран. Соответствующие послабления в правовом режиме для резидентов недружественных стран могут быть закреплены как на уровне указов

Президентов (которые приостановили действие отдельные международных договоров) и постановлений Правительства РФ, так и на уровне специального законодательства (отдельных нормативных актов в форме федерального закона).

7. По результатам анализа было определено, что важнейший, по мнению автора, правовой механизм в правовой конструкции режимов налоговой конкуренции – налог на выход позволяет защитить права налоговых юрисдикций, предоставляющих существенные налоговые льготы и преференции в рамках функционирования режимов, направленных на налоговую конкуренцию, на последующие облагаемые налогом доходы налогоплательщиков.

Налог на выход представляет собой налог, взимаемый с налогоплательщиков – пользователей преференциальных налоговых режимов (установление которых направлено на налоговую конкуренцию) в случае перемещения налоговой базы до достижения стратегических расчетных показателей уплаты налога в бюджет бюджетной системы (т.е. достижения фискальных целей механизмов налоговой конкуренции).

Налогообложению при этом подлежит размер доходов, прибыли и активов, перемещаемых из налоговой юрисдикции, предоставляющей льготу, в конкурирующую налоговую юрисдикцию или перемещаемых доходов, прибыли и активов в результате применения механизмов агрессивного налогового планирования.

Налог на выход является экстраординарным разовым налогом, взимаемым при перемещении налоговой базы из налоговой юрисдикции, предоставившей преференцию. При этом ставка и срок уплаты налога должны быть определены законодателем с учетом самого преференциального налогового режима и фискального эффекта от его предоставления налогоплательщику (т.е. в зависимости от размера льготных налоговых ставок по такому преференциальному налоговому режиму).

Налог на выход позволяет обеспечить выполнение целей и задач налоговой конкуренции по перераспределению налоговой базы без формирования бюджетных рисков оттока налоговых доходов и экономических рисков оттока капитала, центров концентрации прибыли, активов, доходов налогоплательщика. Отсутствие в нормативно-правовом регулировании преференциальных и стимулирующих налоговых режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции, ограничительных механизмов, таких как налог на выход, может приводить к бюджетным рискам выпадения налоговых доходов, росту бюджетных расходов за счет дефектов правовой конструкции режимов налоговой конкуренции, что будет приводить к структурным и отраслевым экономическим рискам для национальной экономики.

Автором было определено, что механизм государственного регулирования налоговой конкуренции выражается в совокупности регулирования преференциальных налоговых режимов, принципов налогообложения, условий реализации направлений налоговой политики,

а также установлений регулирования ограничительных и защитных мер налоговой конкуренции, направленных на реализацию целей и задач по перераспределению налоговой базы в национальную налоговую юрисдикцию при условии соблюдения баланса фискальной и стимулирующей функции налогов.

Также было определено, что в рамках межотраслевого регулирования режимов налоговой конкуренции можно использовать опыт российского преференциального законодательства об специальных административных районах (САР) и налогообложении международных холдинговых компаний (МХК). Автором также сделан вывод о необходимости предусмотреть межотраслевую донстройку налоговых режимов налоговой конкуренции, в том числе предусмотреть возможность использовать для налогоплательщиков – пользователей режимов налоговой конкуренции (в капитале которых участвуют иностранные резиденты) иностранное право к сделкам и операциям, иностранные стандарты отчетности для налоговых целей, использовать льготы и преференции в отношении не аккредитованных в российских реестрах активов (например, ПО).

Безусловно, стоит отметить, что фактор расширения доступных для налогоплательщиков преференциальных налоговых режимов без имплементации необходимых ограничительных механизмов может приводить к бесконтрольному использованию налоговых льгот для целей агрессивного налогового планирования, что может создавать существенные риски для налоговой системы ввиду ограничительных возможностей по налоговому контролю за обширным налоговым планированием налогоплательщиков с использованием предоставленных льгот и преференций.

Это приведет не только к недостижению целей имплементации данных налоговых режимов в качестве инструментов налоговой конкуренции, но и к увеличению рисков снижения объемов поступлений налоговых доходов в бюджетную систему.

По результатам теоретического исследования автором было определено, что имплементация правового инструмента налога на выход для налогоплательщиков – пользователей налоговых льгот, перераспределяющих налоговую базу в российскую налоговую юрисдикцию, может стать подобным ограничительным механизмом, блокирующим использование налогоплательщиками инструментов агрессивного налогового планирования, а также обеспечивающих фискальные цели и задачи налогового режима налоговой конкуренции по перераспределению и налогообложению перераспределенной налоговой базы.

Отдельные элементы правовой конструкции налога на выход также могут быть использованы в отношении налогоплательщиков, уже осуществляющих деятельность в российской налоговой юрисдикции и использующих налоговые льготы и преференции, предусмотренные российским налоговым законодательством. Это позволит ограничить

перераспределение налоговой базы таких налогоплательщиков в конкурирующие налоговые юрисдикции.

Существенный рост расходов бюджета, вызванных политико-экономической ситуацией в 2022–2024 гг., привел к необходимости поиска дополнительных источников пополнения бюджета и введения разового налога на сверхприбыль, который в международной практике носит наименование Windfall tax. В финансово-экономическом обосновании к Законопроекту об имплементации налога на сверхприбыль отмечалось, что введение налога позволит привлечь в бюджетную систему около 300 млрд руб. дополнительных налоговых доходов (по сообщениям Минфина РФ¹⁷⁸, по состоянию на 31.12.2024 налог на сверхприбыль пополнил российский бюджет на сумму около 318,8 млрд руб.). От уплаты налога не были освобождены в том числе налогоплательщики, использующие налоговые льготы, предусмотренные для ИТ-компаний, ОЭЗ и иных преференциальных налоговых режимов. Введение единого разового налога на сверхприбыль для компаний, применяющих налоговые льготы и преференции в рамках отдельных механизмов налоговых льгот и преференций, фактически снизило налоговый эффект от применения пониженных ставок по налогу на прибыль и льгот в целом для таких налогоплательщиков.

Несмотря на то, что налоговая нагрузка по налогу на сверхприбыль с учетом механизма расчета налога и налоговых ставок (в части возможности увеличить налоговую эффективность в два раза за счет уплаты обеспечительного платежа) несопоставима с налоговой нагрузкой по налогу на прибыль, имплементация налога на сверхприбыль для налогоплательщиков – пользователей льгот не только частично нивелирует основной инструмент налоговой конкуренции – возможность применения преференциальных налоговых ставок (за счет роста эффективной налоговой ставки), но и имплементирует фискальный элемент в режим налогообложения таких налогоплательщиков, тем самым выполняя задачи инструмента налоговой конкуренции.

Тем не менее переложения фискального элемента на разовые налоги, по оценке автора, свидетельствуют именно о несовершенстве правовых конструкций механизмов, направленных в том числе на осуществление налоговой конкуренции.

Двойственный эффект, который оказал налог на сверхприбыль на инструменты налоговой конкуренции, – с одной стороны, «подорвав доверие к стабильности налогообложения для налогоплательщиков – пользователей льгот и преференций», с другой стороны, «установив необходимый фискальный элемент в налоговые механизмы налоговой

¹⁷⁸ Сообщение Минфина РФ: Бюджет получил 318,8 млрд рублей от налога на сверхприбыль. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=38838-byudzheth_poluchil_3188_mlrdrublei_ot_naloga_na_sverkhpribyl (дата обращения: 05.03.2024).

конкуренции», еще раз подтверждает, что инструменты налоговой конкуренции нуждаются в пересмотре их правовой конструкции. Правовая конструкция нуждается в имплементации норм-гарантий стабильности налогообложения при использовании механизмов, направленных на осуществление налоговой конкуренции (стабилизационных элементов в конструкции налоговых режимов), а также имплементации фискальных элементов, гарантирующих налогообложение перераспределяемой налоговой базы (или налоговой базы, в отношении которой действуют механизмы ограничения перераспределения) в том числе в рамках будущих налоговых периодов.

По оценке автора, имплементация обязательств по уплате налога на сверхприбыль для налогоплательщиков, применяющих налоговые льготы и преференции в рамках функционирования механизмов добросовестной налоговой конкуренции, подтверждает, что элемент налоговой конкуренции и, в целом, фискальный элемент в действующих льготных правовых и налоговых режимах не оправдывает свои экономико-финансовые и фискальные задачи и нуждается в бюджетной поддержке (в прямом расходовании средств бюджета или путем смещения налоговой нагрузки на другие категории налогоплательщиков, не применяющих налоговые льготы и преференции). Это является не только дефектом правовой конструкции механизмов налоговой конкуренции, но и не оправдывает имплементацию механизмов налоговой конкуренции с экономической точки зрения.

Увеличение прогнозируемого налогового бремени и фактическое снижение предсказуемости налогообложения в случае имплементации обязательств по уплате разовых налогов (которые зачастую вызывают споры и противоречия как на уровне публичной власти, так и на уровне плательщиков о целесообразности, справедливости налогообложения, экономико-фискальному эффекту от взимания разовых налогов¹⁷⁹) или дополнительных фискальных платежей для пользователей льгот и преференций (в рамках применения механизмов налоговой конкуренции) не только снижает привлекательность механизмов перераспределения налоговой базы (за счет дефекта предсказуемости налогообложения), но и смещает фискальный эффект на прочие налоговые платежи (на примере налога на сверхприбыль, иных разовых налогов, налогообложения некорпоративных структур на примере налогообложения ПИФ, ЗПИФ).

¹⁷⁹ TASS: Кабмин не поддержал введение налога на сверхприбыль для нефтегазовых компаний. URL: <https://tass.ru/ekonomika/19901639> (дата обращения 09.02.2024); Известия: В России предлагают ввести налог на сверхдоходы для банков. URL: <https://iz.ru/1668142/2024-03-20/v-rossii-predlagaiut-vvesti-nalog-na-sverkhdoxody-dlia-bankov> (дата обращения 29.03.2024); Frankmedia: ЦБ предупредил участников рынка о возможном изменении налогообложения ЗПИФ. URL: <https://frankmedia.ru/179818?ysclid=m1unhuvhgj317690732>; Законопроект № 728613-8 «О налоге на сверхприбыль банков». URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/728613-8>; Ведомости: Минфин выступил против налога на сверхприбыль банков. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2024/10/03/1066322-minfin-vistupil-protiv?ysclid=m1temzweb263503317>.

Воздействие разовых налогов на эффективность перераспределения налоговой базы путем применения механизмов налоговой конкуренции возможно нивелировать путем включения в правовую конструкцию механизмов налоговой конкуренции стабилизационных элементов, аналогичных стабилизационной оговорке (например, об устойчивости применимой системы налогообложения и исключения разовых налогов и парафискальных платежей из обязательств налогоплательщика, применяющего меры налоговой конкуренции и перераспределяющего налоговую базу в конкурирующую юрисдикцию).

Фискальный элемент (и фискальная функция механизмов налоговой конкуренции) в правовой конструкции механизмов налоговой конкуренции при этом должен быть имплементирован в элементы юридического состава налога и не перекладываться на иные фискальные обязательства или разовые налоги.

Стоит отметить, что Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ¹⁸⁰ предусматривает имплементацию такого фискального элемента в виде пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль в размере 5 % до 2030 г. в правовую конструкцию рассмотренного налогового режима налоговой конкуренции для ИТ-компаний. При этом Федеральный закон не содержит каких-либо изменений в части установления стабилизационных элементов в отношении налогового режима для ИТ-компаний, а также механизмов ограничения налоговых злоупотреблений и ограничений оттока («обратного распределения») налоговой базы в конкурентные юрисдикции.

Несмотря на имплементацию фискального элемента в налоговый режим для ИТ-компаний и проведение налоговых реформ в 2024 г. (с вступлением нового законодательства в силу в 2025 г.), российский законодатель не уделил должного внимания правовым элементам механизмов налоговой конкуренции, которые необходимы не только для минимизации системных рисков выпадения налоговых доходов бюджета, но и для перспективного увеличения налоговых доходов как за счет расширения и перераспределения налоговой базы в российской юрисдикции (уже облагаемой налогом), так и за счет налоговых удержаний при применении ограничительного правового механизма, аналогичного налогу на выход.

Законодатель и Минфин РФ в настоящий момент сфокусированы в первую очередь на обеспечении плавного перехода к более высокой налоговой нагрузке для налогоплательщиков (как для налогоплательщиков на режиме ОСНО, в том числе применяющих льготы по инвестиционным соглашениям, так и для налогоплательщиков на УСН), пересмотру эффективности отдельных региональных налоговых льгот и преференциальных режимов

¹⁸⁰ Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ (ред. от 12.12.2024) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2025) // Собрание законодательства РФ. 15.07.2024. № 29 (Часть III). Ст. 4105.

налогообложения (о чем также свидетельствуют Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2025 г. и плановый период 2026 и 2027 гг.¹⁸¹), развитию инструментов инвестиционных налоговых льгот, в том числе запуск федерального инвестиционного вычета на квалифицированные расходы (ФОИНВ) для налогоплательщиков из определенных секторов экономики. Меры по налоговой конкуренции или имплементации ограничительных механизмов в применении налоговых льгот и преференций для налоговых режимов налоговой конкуренции в фокус законодателя и Минфина РФ в настоящий момент, к сожалению, не включены.

Важными ограничениями функционирования механизмов налоговой конкуренции являются те факты, что в 2022–2024 гг. международные налоговые отношения между Российской Федерацией и странами ЕС, США, Канадой, Австралией, Японией, Южной Корей и некоторыми другими «недружественными странами» из числа «западных экономик» (или ориентированных на западный рынок экономик) претерпели существенные изменения, обусловленные политическим конфликтом с данными недружественными странами. Данные изменения существенно повлияли на международные налоговые отношения между РФ и недружественными государствами, в том числе и на международную налоговую конкуренцию, добросовестную налоговую конкуренцию за перераспределение налоговой базы налогоплательщиков между российской налоговой юрисдикцией и иностранными налоговыми юрисдикциями.

Включение Российской Федерации в «черный список» ЕС как «non-cooperative jurisdiction» даже после приведения законодательства САР в соответствии с правилами ЕС, по большому счету признало любой российский налоговый режим для целей применения европейского налогового законодательства как режим, направленный на осуществление недобросовестной налоговой конкуренции вне зависимости от его условий и наличия правовых и формальных признаков, направленных на осуществление недобросовестной налоговой конкуренции. В результате включения в список «non-cooperative jurisdiction» российская налоговая юрисдикция встала в один ряд с традиционными офшорными зонами и низконалоговыми юрисдикциями для целей законодательства ЕС, в том числе отдельных налоговых юрисдикций – стран членов ЕС (ФРГ, Франция)¹⁸².

¹⁸¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2025 г. и плановый период 2026 и 2027 гг. (утв. Минфином РФ) // СПС КонсультантПлюс.

¹⁸² Zweite Verordnung zur Änderung der Steueroasen-Abwehrverordnung (прим. автора: Проект Постановления Федерального Правительства ФРГ). URL: <https://www.recht.bund.de/bgb1/1/2023/375/VO> (дата обращения: 10.04.2024);
UPDATED FRENCH LIST OF NON-COOPERATIVE STATES AND TERRITORIES. URL: <https://sharinbox.societegenerale.com/en/all-about-the-news/all-about-the-news-details/news/updated-french-list-non-cooperative-states-and-territories-02-2024>

Ответные действия Российской Федерации в форме включения всех «недружественных стран» в «черный список офшорных зон Минфина РФ», а также последующее приостановление положений СОИДН с недружественными странами подтвердили, что данные встречные меры в первую очередь являются политическими механизмами воздействия, а не средством экономической защиты, например, защиты национальной налоговой базы от действия иностранных режимов налоговой конкуренции.

По большому счету, существовавшие в российской налоговой юрисдикции и недружественных странах налоговые режимы, использующиеся как инструменты добросовестной налоговой конкуренции за счет взаимного включения в «черные списки» юрисдикций, были переквалифицированы в недобросовестные налоговые режимы. При этом их условия для применения, правовое регулирование в целом, существенно не изменились, что свидетельствует об отсутствии правовой логики и юридического обоснования такой «переквалификации режимов», что затрудняет их оценку с юридической и научной точек зрения, так как такие встречные меры имеют ярко выраженный политический аспект, а решения о фактическом приостановлении налоговых отношений являются политически мотивированными.

Однако также стоит отметить, что «переквалификация» налоговых режимов недружественных стран в налоговые режимы «черного списка» в том числе обоснована формальным и фактическим отсутствием двухсторонних механизмов обмена финансовой, налоговой информацией¹⁸³, что затрудняет налоговый контроль (в том числе контроль за распределением налоговой базы посредством глобального трансфертного ценообразования налогоплательщиков – участников МГК) в отношении корректности налогообложения в конкурирующей налоговой юрисдикции и корректного исполнения налогоплательщиками обязательств даже в условиях отсутствия льгот и преференций по СОИДН. Российская налоговая юрисдикция также не осуществляет обмен финансовой информацией, страновой отчетностью по ТЦО с недружественными юрисдикциями, что также не позволяет исключить

1/#:~:text=The%20list%20of%20non%2Dcooperative%20States,Samoa%20and%20Trinidad%20and%20Tobago (дата обращения: 10.04.2024).

¹⁸³ Приказ ФНС России от 30.10.2024 № ЕД-7-17/915@ «Об утверждении Перечня иностранных государств (территорий), с компетентными органами которых осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.12.2024 № 80648) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202412200058?index=1>; Приказ ФНС России от 30.10.2024 № ЕД-7-17/914@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.12.2024 № 80647) // СПС КонсультантПлюс; Приказ ФНС России от 30.10.2024 № ЕД-7-17/916@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.12.2024 № 80649) // СПС КонсультантПлюс.

РФ из списков «non-cooperative jurisdiction» и офшорных зон по локальному законодательству стран ЕС и других недружественных стран.

Таким образом, по оценке автора исследования, для целей теоретического научного исследования стоит учитывать текущее состояния международного налогообложения в контексте отношений между Российской Федерацией и «недружественными странами» и осуществлять оценку тех или иных налоговых и правовых режимов как инструментов добросовестной конкуренции, обособленно от налогового регулирования, применяемого в связи с приостановлением международных налоговых отношений, в том числе в области обмена финансовой, налоговой информацией.

По оценке автора, для преодоления ограничений для иностранных прямых инвесторов из недружественных стран, заинтересованных в увеличении инвестиций в российскую юрисдикцию, увеличении объемов операционной деятельности, применении мер налоговой конкуренции своими российскими дочерними предприятиями, необходимо имплементировать правовые механизмы устранения барьеров и ограничений, установленных действующим между РФ и недружественными странами правовым режимом.

Такие механизмы могут включать в себя: возможность одностороннего применения льготных положений СОИДН в отношении выплаты процентных доходов и дивидендов при раскрытии достаточного объема финансовой и налоговой информации, в том числе информации о распределении налоговой базы и корпоративных налогов между юрисдикциями экономического присутствия групп компаний (МГК и групп компаний, не соответствующих квалифицированным признакам МГК); упрощенный порядок выдачи разрешений на распределение дивидендов; преодоление налоговых ограничений на применение льготных ставок при продаже акций (долей) иностранных компаний из офшорных зон, а также возможность скрытия корпоративного владения в российском ЕГРЮЛ или у депозитария по упрощенному порядку; возможность недискриминационного применения офшорных зон для структурирования владения российскими активами.

Однако очевидным фактом является влияние вышеперечисленных изменений на функционирование взаимных мер и механизмов, направленных на осуществление добросовестной налоговой конкуренции. В частности, в условиях взаимных ограничений, предусмотренных налоговым регулированием в связи с включением в «черные списки» и приостановлением СОИДН (в том числе встречным приостановлением СОИДН или вовсе денонсацией СОИДН на примере Дании и Литвы¹⁸⁴), функционирование механизмов

¹⁸⁴ Информационное сообщение Минфина России «О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Литовской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 29 июня 1999 г.» // СПС

добросовестной налоговой конкуренции возможно только в условиях сокращения операций по распределению прибыли, внутригрупповых сделок и операций налогоплательщика с взаимозависимыми лицами, зарегистрированными в недружественных налоговых юрисдикциях, что может быть затруднительно для международных групп компаний и бизнеса, вовлеченного в трансграничные сделки и операции.

Минфин РФ также отмечал, что предпосылками приостановления СОИДН с недружественными странами стали факторы неисполнения отдельных положений СОИДН со стороны таких недружественных стран, отказ в выдаче сертификатов налогового резидентства, приостановление обмена налоговой информацией. Как отметил Минфин РФ, «частичная приостановка налоговых соглашений с недружественными странами будет действовать до тех пор, пока права российской стороны не будут восстановлены либо соглашения не будут денонсированы». Таким образом, СОИДН как один из основных инструментов международного налогообложения, продолжит функционирование после устранения нарушений законных интересов Российской Федерации в общем порядке.

Таким образом, нормализация налоговых отношений и устранение правовых препятствий в функционировании инструментов международного налогообложения приведет к устранению барьеров в функционировании механизмов добросовестной налоговой конкуренции между Российской Федерацией и недружественными налоговыми юрисдикциями.

В условиях отсутствия возможности эффективного распределения прибыли, наличия валютных барьеров (ограничений на распределение дивидендов, в частности), возможное двойное налогообложение, увеличение налогового контроля за трансфертными ценами, перераспределение налоговой базы для целей получения налоговых льгот и преференций в конкурирующую налоговую юрисдикцию нивелирует общий экономический и фискальный эффект от функционирования механизмов налоговой конкуренции.

В этой связи стоит рассматривать выводы настоящего теоретического исследования только в контексте определения теоретических основ налоговой конкуренции или же в рамках теоретического анализа влияния рассматриваемых в рамках настоящей работы правовых инструментов и механизмов на трансграничные сделки и операции, перераспределение налоговой базы между российской налоговой юрисдикцией и дружественными налоговыми юрисдикциями.

В то же время не стоит забывать о развитии налоговых отношений с дружественными государствами. Так, летом 2023 г. был подписан и вступил в силу в 2024 г. СОИДН с Султанатом Оман¹⁸⁵, а СОИДН между Правительствами РФ и ОАЭ долго время находился в стадии активных переговоров и был подписан в феврале 2025 г. (несмотря на определенные разногласия¹⁸⁶ между Правительствами Российской Федерации и ОАЭ в «формуле 15 % – 10 % – 10 %» налогообложения (дивидендов, процентов и роялти) пассивных доходов, облагаемых налогом у источника (Правительство РФ также предложило пересмотреть СОИДН отдельным странам с учетом такой «формулы» в рамках новой стратегии инвестиционного и торгового сотрудничества с учетом целей и задач о недопущении уклонения от налогообложения¹⁸⁷ посредством СОИДН)), что особенно актуально в контексте смещения вектора трансграничного инвестиционного и торгового сотрудничества Российской Федерации со странами традиционных партнеров – западных экономик на государства – члены БРИКС и арабские страны. При наличии инструментов устранения двойного налогообложения, стимулирующих инвестиционные, торговые и экономические трансграничные отношения, какие-либо преграды для функционирования механизмов налоговой конкуренции будут отсутствовать.

Стоит отметить, что даже в отсутствие СОИДН между РФ и ОАЭ на практике наличие в ОАЭ свободной экономической зоны и льготных условий корпоративного и персонального налогообложения для резидентов (даже с учетом стремления ОАЭ к установлению минимальных правил налогообложения прибыли, а также присоединения юрисдикции к

¹⁸⁵ Информационное сообщение Минфина РФ: Информационное сообщение о вступлении в силу Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Султаната Оман об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и предотвращении избежания и уклонения от налогообложения от 08.06.2023. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=305845-informatsionnoe_sobshchenie_o_vstuplenii_v_silu_soglasheniya_mezhdu_pravitelstvom_rossiiskoi_federatsii_i_pravitelstvom_sultanata_oman_ob_ustranении_dvoynogo_nalogooblozheniya_v_otnoshenii_nalogov_na_dokhody_i_predotvrashchenii_izbezhaniiya_i_ukloneniya_ot_nalogooblozheniya_ot_08.06.2023 (дата обращения 10.02.2024); Информационное сообщение о вступлении в силу Соглашения между Российской Федерацией и Республикой Абхазия об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 07.09.2024 // СПС КонсультантПлюс; Федеральный закон от 02.11.2024 № 373-ФЗ «О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Малайзии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от налогообложения и Протокола к нему» // Собрание законодательства РФ. 04.11.2024. № 45. Ст. 6704; Федеральный закон от 02.11.2024 № 372-ФЗ «О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Абхазия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Российская газета. № 250. 05.11.2024.

¹⁸⁶ Конкуренция ОАЭ с соседями мешает пересмотреть налоговое соглашение с Россией. URL: <https://www.forbes.ru/finansy/504839-konkurenciya-oae-s-sosedami-mesaet-peresmotret-nalogovoe-soglasenie-s-rossiej?ysclid=lrszf9ztfw552684603> (дата обращения 02.02.2024); Силуанов: Россия и ОАЭ продолжают разработку соглашения по налогообложению. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/6428029> (дата обращения: 10.04.2024); Россия и ОАЭ определились с главными параметрами налогового соглашения. URL: <https://www.forbes.ru/finansy/491450-rossia-i-oae-opredelilis-s-glavnymi-parametrami-nalogovogo-soglasenia> (дата обращения: 10.04.2024).

¹⁸⁷ Ведомости: Россия предложила Катару и Саудовской Аравии пересмотреть налоговые соглашения. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2024/01/26/1016830-rossiya-predlozhila-kataru-i-saudovskoi-aravii-peresmotret-nalogovie-soglasheniya> (дата обращения: 30.01.2024).

минимальным стандартам Pillar II¹⁸⁸ (в том числе инициативы по внедрению правил о налогообложении глобальным корпоративным налогом на прибыль)) уже выполняет роль инструмента перераспределения налоговой базы в ОАЭ (независимого от того, что юрисдикция продолжает находиться¹⁸⁹ в «черном списке» Минфина РФ) и за счет перевода в ОАЭ как инвестиционных денежных потоков, так и денежных потоков от активной предпринимательской деятельности. Такой перевод также обусловлен ограниченным доступом российских организаций к рынкам капитала, долговым рынкам, международной системе расчетов.

При этом российские инструменты налоговой конкуренции не выполняют свои функции по перераспределению дохода, а также не могут в полной мере оказывать сдерживающий эффект за счет отсутствия как такового ограничительного механизма, тем самым уже российская налоговая база, формируемая российскими налогоплательщиками, перераспределяется в конкурирующую дружественную налоговую юрисдикцию, минимизируя налоговые доходы российского бюджета.

17 февраля 2025 г. переговоры между Российской Федерацией и ОАЭ по вопросам содержания СОИДН завершились, государства объявили о подписании соглашения. В настоящий момент текст соглашения доступен в Распоряжении Правительства РФ¹⁹⁰ от 11.02.2025 № 280-р «О подписании Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении избежания и уклонения от налогообложения». При ратификации СОИДН оно начнет применяться с 1 января 2026 года.

Согласно условиям достигнутого соглашения, формула 10 % – 10 % – 10 % по налогообложению дивидендов, процентов, доходов от авторских прав и лицензий была выбрана в качестве якорной формулы налогообложения основных пассивных доходов от источников в государствах. Таким образом, существенный преференциальный режим налогообложения

¹⁸⁸ Implementation of a global minimum tax have stirred curiosity and concerns among individuals in the UAE. URL: <https://uaetimes.ae/implementation-global-minimum-tax/> (дата обращения: 14.04.2024).

¹⁸⁹ Минфин назвал новое условие для исключения ОАЭ из черного списка офшоров. URL: <https://www.forbes.ru/finansy/497453-minfin-nazval-novoe-uslovie-dla-isklucenia-oae-iz-cernogo-spiska-ofsorov?ysclid=lu18u2hu9d893130297> (дата обращения: 20.12.2023); Письмо Минфина России от 16.02.2024 № 03-08-05/13842 // СПС КонсультантПлюс; Информация о введении ОАЭ минимального дополнительного налога (domestic minimum top-up tax) для транснациональных компаний по стандартам Pillar 2 / GloBE, а также введение льгот по корпоративному налогу (например, имплементация специального налогового режима в отношении льгот на НИОКР и деятельности по НИОКР), была подтверждена Минфином ОАЭ. Информационное агентство ОАЭ: Ministry of Finance announces amendments to Corporate Tax Law Ministry of Finance announces amendments to Corporate Tax Law. URL: <https://www.wam.ae/en/article/b6lsvgv-ministry-finance-announces-amendments-corporate>.

¹⁹⁰ Распоряжение Правительства РФ от 11.02.2025 № 280-р «О подписании Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении избежания и уклонения от налогообложения» // Собрание законодательства РФ. 17.02.2025. № 7. Ст. 654.

инвестиционных доходов у источника для резидентов ОАЭ сохранится, что позволит определенным структурам использовать СОИДН для целей агрессивного налогового планирования и вывода прибыли из-под налогообложения.

СОИДН также предусматривает классические положения об устранении налогообложения активных доходов и доходов от использования/выбытия объектов недвижимости (такие доходы будут освобождаться от налогообложения в стране резидентства, если относятся к деятельности в договариваемом государстве).

При этом имплементация в ОАЭ корпоративного налогообложения прибыли с 2024 г. тем не менее затруднит использование юрисдикции для полного устранения налогообложения активных доходов. Это может диссимулировать размещение центров предпринимательской концентрации доходов и прибыли в ОАЭ.

Как в отношении активных доходов, так и в отношении пассивных доходов резидентов ОАЭ, на их перераспределение в ОАЭ может повлиять налоговая политика и механизмы осуществления налоговой конкуренции, применяемые ОАЭ. СОИДН не содержит каких-либо правовых ограничений на использование таких механизмов и не защищает российскую налоговую юрисдикцию от кардинального пересмотра налогового режима по корпоративному налогообложению (в том числе доработки ОАЭ налогового законодательства для технологической индустрии с обширной программой неналоговых преференций – грантовой поддержки для технологических и ИТ-компаний) для инкорпорированных резидентов, что может привести к рискам оттока налоговых доходов в результате применения российскими группами компаний и холдингами инструментов уклонения от налогообложения.

Таким образом, выводы и результаты настоящего теоретического исследования также полностью применимы и к развивающимся налоговым отношениям с дружественными налоговыми юрисдикциями, объем инвестиционных, торговых, финансовых операций российских резидентов с которыми традиционно не был существенным, но становится таковым в настоящее время.

В завершение исследования стоит отметить некоторые наблюдения по глобальным инициативам в области противодействия и нормализации налоговой конкуренции. В настоящий момент Минфин РФ считает нецелесообразным присоединение¹⁹¹ Российской Федерации к инициативам ОЭСР по глобальной налоговой реформе ввиду прекращения сотрудничества с ОЭСР и основными странами – членами ОЭСР, в которых расположены МГК, присутствующие

¹⁹¹ Ведомости: Минфин может принять «контрмеры» из-за глобальной налоговой реформы. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2024/12/11/1080743-minfin-mozhet-prinyat-kontrmeri>; РБК: Минфин предложил не присоединяться к глобальному минимальному налогу. URL: <https://www.rbc.ru/economics/02/10/2024/66fbc6bd9a79479e95616203>; Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2025 год и плановый период 2026 и 2027 годов // СПС КонсультантПлюс.

на российском рынке. Таким образом, правила налогообложения МГК, присутствующих на российском рынке (и являющихся российскими налогоплательщиками), будут имплементированы с низкой вероятностью по причине возникновения двойного налогообложения на уровне российских МГК (путем обложения налогом дочерних компаний таких МГК в иностранных юрисдикциях, которые имплементируют правила) в условиях непризнания ОЭСР данного налогового режима – соответствующим квалификационным требованиям стандарта GloBE. Ожидается, что окончательное решение по участию РФ в Pillar I и Pillar II будет принято в конце 2025 г., в том числе с учетом проведения Минфином РФ анализа эффекта от имплементации правил как в дружественных, так и недружественных налоговых юрисдикциях, которые имплементируют правила.

На момент подготовки настоящего диссертационного исследования Законопроект о внедрение российского аналога Pillar I и Pillar II в Государственную Думу Российской Федерации не внесен, при этом, Минфин РФ активно настаивает на внедрение российских аналогов правил налогообложения МГК с низкой эффективной налоговой ставкой начиная с 2026 г. (Проект Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" подготовлен Минфином России, ID проекта 02/04/05-25/00157161).

При этом искажения на уровне глобальной налоговой прибыли и эффективной налоговой ставки МГК – налогоплательщиков, присутствующих в европейских юрисдикциях, будут в дальнейшей устранены за счет имплементации стандартов Pillar I и Pillar II в национальное законодательство государств. Данные правила будут распространяться только на крупнейшие МГК – транснациональные компании и крупнейшие холдинги, в том числе применяющие приведенные в настоящем диссертационном исследовании преференции в рамках режимов, направленных на осуществление налоговой конкуренции и перераспределение налоговой базы.

Научная оценка влияния Pillar I и Pillar II как на инструменты недобросовестной налоговой конкуренции, так и на инструменты добросовестной налоговой конкуренции (в том числе предусмотренные национальным законодательством или региональным правом) может быть дана после изучения экономико-юридических и политических последствий имплементации стандартов спустя несколько «налоговых периодов» и «бюджетных сессий» как в государствах, имплементирующих стандарты, так и в юрисдикциях присутствия материнских компаний или дочерних организаций МГК.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные правовые акты и иные акты органов государственной власти, программные политико-правовые документы, проекты нормативных правовых актов

1. Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Заключена в г. Париже 24.11.2016) // Собрание законодательства РФ. – 09.03.2020. – № 10. – Ст. 1281.
2. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Заключено в г. Никозии 05.12.1998) // Собрание законодательства РФ. – 13.09.1999. – № 37. – Ст. 4447.
3. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. – 16.11.1998. – № 46. – Ст. 5604.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 25.12.2006. – № 52 (1 ч.). – Ст. 5496.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. – № 31. – Ст. 3824.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 07.08.2000. – № 32. – Ст. 3340.
7. Федеральный закон от 28.12.2013 № 428-ФЗ «О внесении изменений в статью 57 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"» // Собрание законодательства РФ. – 30.12.2013. – № 52 (часть I). – Ст. 6993.
8. Федеральный закон от 03.08.2018 № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах» // Собрание законодательства РФ. – 06.08.2018. – № 32 (часть I). – Ст. 5083.
9. Федеральный закон от 14.07.2022 № 323-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 18.07.2022. – № 29 (часть III). – Ст. 5290.

10. Федеральный закон от 31.07.2020 № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 03.08.2020. – № 31 (часть I). – Ст. 5024.

11. Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // Собрание законодательства РФ. – 27.07.2009. – № 30. – Ст. 3738.

12. Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ (ред. от 19.12.2022) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации"» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) // Собрание законодательства РФ. – 28.03.2022. – № 13. – Ст. 1956.

13. Федеральный закон от 16.10.2010 № 272-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" и статью 33 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации"» // Собрание законодательства РФ. – 18.10.2010. – № 42. – Ст. 5294.

14. Федеральный закон от 14.07.2022 № 323-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 18.07.2022. – № 29 (часть III). – Ст. 5290.

15. Федеральный закон от 03.08.2018 № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края» // Собрание законодательства РФ. – 06.08.2018. – № 32 (часть I). – Ст. 5084.

16. Федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре "Сколково"» // Собрание законодательства РФ. – 04.10.2010. – № 40. – Ст. 4970.

17. Федеральный закон от 28.06.2014 № 172-ФЗ "О стратегическом планировании в Российской Федерации" // "Собрание законодательства РФ", 30.06.2014, № 26 (часть I), ст. 3378.

18. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // "Собрание законодательства РФ", 03.08.1998, № 31, ст. 3823.

19. Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" // "Собрание законодательства РФ", 28.03.2022, № 13, ст. 1956.

20. Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ "О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения" // "Собрание законодательства РФ", 06.05.2019, № 18, ст. 2203.
21. Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ "О защите конкуренции" // "Собрание законодательства РФ", 31.07.2006, № 31 (1 ч.), ст. 3434.
22. Закон Республики Башкортостан от 30.06.2022 № 571-з «Об установлении налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» (принят Государственным Собранием – Курултаем РБ 30.06.2022) // Республика Башкортостан. – 12.07.2022. – № 80(29465).
23. Закон Омской области от 25 мая 2020 года № 2270-ОЗ «Об установлении налоговых ставок для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» (в редакции закона от 18.02.2022 № 2468-ОЗ [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn55/about_fts/docs/9815475 (дата обращения: 10.05.2022).
24. Закон Пермского Края от 11.11.2008 №328-ПК «Об инновационной деятельности в Пермском крае» // СПС КонсультантПлюс Регион.
25. Закон Пермского Края от 23.08.2018 № 265-ПК «О внесении изменений в отдельные законы Пермского края в части совершенствования организации технопарков в сфере высоких технологий» // СПС КонсультантПлюс Регион.
26. Закон Пермского края от 01.04.2015 № 466-ПК «Об установлении налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, и о внесении изменений в Закон Пермской области «О налогообложении в Пермском крае» // СПС КонсультантПлюс.
27. Закон Республики Татарстан от 17.06.2009 N19-ЗРТ «Об установлении налоговых ставок для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» // СПС КонсультантПлюс.
28. Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы» // Собрание законодательства РФ. – 15.05.2017. – № 20. – Ст. 2901.
29. Указ Президента РФ от 02.03.2022 № 83 «О мерах по обеспечению ускоренного развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 07.03.2022. – № 10. – Ст. 1468.
30. Постановление Правительства РФ от 30.09.2022 № 1729 (ред. от 22.02.2023) «Об утверждении Положения о государственной аккредитации российских организаций,

осуществляющих деятельность в области информационных технологий» // Собрание законодательства РФ. – 03.10.2022. – № 40. – Ст. 6845.

31. Постановление Правительства РФ от 30.09.2022 № 1729 «Об утверждении Положения о государственной аккредитации российских организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» // Собрание законодательства РФ. – 03.10.2022. – № 40. – Ст. 6845.

32. Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 316 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации "Экономическое развитие и инновационная экономика"» // Собрание законодательства РФ. – 05.05.2014. – № 18 (часть II). – Ст. 2162.

33. Постановление Правительства РФ от 18.06.2021 № 929 «О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» (вместе с «Положением о государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий») // Собрание законодательства РФ. – 28.06.2021. – № 26. – Ст. 4953.

34. Постановление Правительства РФ от 06.11.2007 № 758 «О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» // Собрание законодательства РФ. – 12.11.2007. – № 46. – Ст. 5597.

35. Распоряжение Правительства РФ от 28.07.2017 № 1632-р «Об утверждении программы "Цифровая экономика Российской Федерации"» // Собрание законодательства РФ. – 07.08.2017. – № 32. – Ст. 5138.

36. Приказ Минцифры России от 21.10.2021 № 1085 «Об утверждении Административного регламента предоставления Министерством цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации государственной услуги по государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.11.2021 № 66167) // <http://pravo.gov.ru>: официальный интернет-портал правовой информации. – 06.12.2021.

37. Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» (Зарегистрировано в Минюсте России 03.12.2007 № 10598) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 10.12.2007. – № 50.

38. Указание Банка России от 07.08.2003 № 1317-У «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами,

зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)» (Зарегистрировано в Минюсте России 10.09.2003 № 5058) // Вестник Банка России. – 17.09.2003. – № 51.

39. Распоряжением Правительства Пермского края № 287-п от 12.11.2018 «О наделении ООО «Морион Диджитал», ООО «Технопарк Пермь» полномочиями на осуществление деятельности по управлению технопарком в сфере высоких технологий» // СПС КонсультантПлюс Регион.

40. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России) // СПС КонсультантПлюс.

41. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов (утв. Минфином России) // СПС КонсультантПлюс.

42. Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации (утв. Президентом РФ 07.02.2008 № Пр-212) // Российская газета. – 16.02.2008. – № 34.

43. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 12.11.2009 «Послание Президента РФ Дмитрия Медведева Федеральному Собранию Российской Федерации» // Российская газета. – 13.11.2009. – № 214.

44. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 30.11.2010 «Послание Президента РФ Дмитрия Медведева Федеральному Собранию Российской Федерации» // Российская газета. – 02-08.12.2010. – № 273.

45. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 22.12.2011 // Российская газета. – 23.12.2011. – № 290.

46. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 01.12.2016 // СПС КонсультантПлюс.

47. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 01.03.2018 // Парламентская газета. – 02.03.2018. – № 8с.

48. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 20.02.2019 // Российская газета. – 21.02.2019. – № 38.

49. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 15.01.2020 // Российская газета. – 16.01.2020. – № 7.

50. Письмо ФНС России от 17.03.2022 № СД-4-2/3289 // СПС КонсультантПлюс.

51. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060 // СПС КонсультантПлюс.

52. Письмо ФНС России от 20.02.2021 № СД-4-3/2160 // СПС КонсультантПлюс.

53. Письмо ФНС России от 20.02.2021 № СД-4-3/2249 // СПС КонсультантПлюс.
54. Письмо ФНС России от 21.01.2021 № СД-4-2/561 // СПС КонсультантПлюс.
55. Письмо ФНС России от 25.12.2020 № КВ-4-3/21367 // СПС КонсультантПлюс.
56. Письмо Минфина России от 30.04.2020 № 03-05-05-01/35495 // СПС КонсультантПлюс.
57. Письмо Минфина России от 25.12.2020 № 03-07-07/114859 // СПС КонсультантПлюс.
58. Письмо Минфина России от 14.09.2021 № 03-15-06/74333 // СПС КонсультантПлюс.
59. Письмо Минфина России от 19.11.2021 № 03-03-06/1/93783 // СПС КонсультантПлюс.
60. Письмо Минфина России от 11.08.2023 № 03-03-05/75723 // ЭЖ-Бухгалтер (Бухгалтерское приложение). – 2023. – № 34.
61. Письмо Минфина России от 16.02.2024 № 03-08-05/13842 // СПС КонсультантПлюс.
62. Законопроект № 4063778 «О внесении изменения в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/406377-8> (дата обращения: 15.03.2022).

*Международные акты и акты зарубежного права, акты зарубежных органов
государственной власти и документы международных организаций и ассоциаций*

63. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, 2016. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 10.06.2022).
64. Commentaries to the OECD Model Tax Convention [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (дата обращения: 10.04.2023).
65. United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf> (дата обращения: 10.04.2023).
66. OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
67. OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue [Электронный ресурс] // Paris: OECD. 1998. – Режим доступа: <https://www.oecd-ilibrary.org/harmful-tax>

competition_5lmqcr2klm5g.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F9789264162945en&mimeType=pdf (дата обращения: 18.07.2022).

68. DFID/FIAS Programme on Promoting Investment, Growth, Governance through Tax Systems 2007, in: Taxation as State-Building. Reforming Tax Systems for Political Stability and Sustainable Economic Growth, A Practitioner's Guide, FIAS/The World Bank Group in collaboration with DFID. – 2009.

69. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, Directive (EU) 2021/2101 of the European Parliament and of the Council of 24 November 2021 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches (Text with EEA relevance).

70. The Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. 6121/23 FISC 24 ECOFIN 128 + COR 1 + COR 2. General Secretariat of the Council. Brussels, 14 February 2023. 6375/23. FISC 29. ECOFIN 143 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6375-2023-INIT/en/pdf> (дата обращения: 15.03.2022).

71. Harmful Tax Competition. – 1988.

72. Декрет президента Республики Беларусь от 21.12.2017 № 8 «О развитии цифровой экономики». // СПС КосультантПлюс.

73. Декрет Президента Республики Беларусь от 22.09.2005 г. № 12 «О Парке высоких технологий». // СПС КосультантПлюс.

Материалы судебной практики

74. Определение Верховного Суда РФ от 29.01.2025 № 303-ЭС24-22391 по делу № А51-10267/2022 // СПС КонсультантПлюс.

75. Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2024 № 305-ЭС23-28511 по делу № А40-192349/2022 // СПС КонсультантПлюс.

76. Определение Верховного Суда РФ от 27.03.2024 № 305-ЭС24-4102 по делу № А40-236037/2022 // СПС КонсультантПлюс.

77. Определение Верховного Суда РФ от 13.06.2024 № 305-ЭС24-9250 по делу № А40-26234/2023 // СПС КонсультантПлюс.

78. Определение Верховного Суда РФ от 04.09.2023 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 // СПС КонсультантПлюс.

79. Определение Верховного Суда РФ от 09.08.2022 № 305-ЭС22-12866 по делу № А40-118073/2019 // КонсультантПлюс.
80. Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 302-ЭС22-3246 по делу № А33-5437/2020 // СПС КонсультантПлюс.
81. Определение Верховного Суда РФ от 07.06.2021 № 304-ЭС21-7367 по делу № А70-21901/2019 // СПС КонсультантПлюс.
82. Определение Верховного Суда РФ от 26.05.2021 № 302-ЭС21-6805 по делу № А19-12789/2019 // СПС КонсультантПлюс.
83. Определение Верховного Суда РФ от 18.09.2020 № 302-ЭС20-12089 по делу № А19-3712/2019 // СПС КонсультантПлюс.
84. Определение Верховного Суда РФ от 12.10.2020 № 305-ЭС20-14227 по делу № А40-118135/2019 // КонсультантПлюс.
85. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064 по делу № А40-23565/2018 // СПС КонсультантПлюс.
86. Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2016 № 305-КГ16-1901 по делу № А40-123542/14 // СПС КонсультантПлюс.
87. Определение Верховного Суда РФ от 25.12.2017 № 304-КГ17-19528 по делу № А27-16584/2016 // СПС КонсультантПлюс.
88. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 17.03.2025 № 02АП-6224/2024 по делу № А82-15839/2021 // СПС КонсультантПлюс.
89. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 29.10.2024 № 05АП-5551/2024 по делу № А51-4569/2024 // СПС КонсультантПлюс.
90. Определение Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2024 № 12АП-642/2024 по делу № А57-1574/2023 // СПС КонсультантПлюс.
91. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.06.2024 № Ф04-1603/2024 по делу № А45-11993/2023 // СПС КонсультантПлюс.
92. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.06.2024 № Ф07-8614/2024 по делу № А56-70515/2023 // СПС КонсультантПлюс.
93. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 19.01.2024 № Ф10-6724/2023 по делу № А62-7092/2022 // СПС КонсультантПлюс.
94. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22.05.2023 № Ф09-2516/23 по делу № А60-26858/2022 // СПС КонсультантПлюс.
95. Решение Арбитражного суда Челябинской области от 03.11.2022 по делу № А76-14381/2022 // СПС КонсультантПлюс.

96. Решение Арбитражного суда Тюменской области от 20.03.2023 по делу № А70-17647/2022 // СПС КонсультантПлюс.

97. Решение Арбитражного суда Челябинской области от 18.04.2023 по делу № А76-38723/2022 // СПС КонсультантПлюс.

Литература, статьи, диссертации и авторефераты на русском языке

98. Агачев И. В. Цифровизация как платформа развития экономики в Российской Федерации / И. В. Агачев, Е. В. Черникова // Инновационная наука. – 2024. – № 1-2. – С. 72-76.

99. Агеев С.С. Эволюция правового института автоматического обмена информацией по налоговым вопросам // Налоги. – 2021. – № 5. – С. 2–7.

100. Актуальные проблемы финансового права в условиях цифровизации экономики : монография / Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, О. В. Болтинова [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Перспект", 2023. – 256 с. – ISBN 978-5-392-39770-9. – EDN MREZNQ.

101. Алексеев С.С. Теория права / С.С. Алексеев. – М. : БЕК, 1993.

102. Алексеенко О.А. Цифровизация глобального мира и роль государства в цифровой экономике // Информационное общество. – 2018. – № 2. – С. 25–28.

103. Андреева М.Ю., Вотинцева Л.И., Чэнь Лэй. Тенденции и проблемы системной дифференциации пространственно-экономических образований в Дальневосточном федеральном округе [Электронный ресурс] // Science Time. – 2015. – № 9 (21). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/tendentsii-i-problemy-sistemnoy-differentsiatsii-prostranstvenno-ekonomicheskikh-obrazovaniy-v-dalnevostochnom-federalnom-okrugu> (дата обращения: 29.09.2023).

104. Андреева Е. М. Цифровизация экономики: правовой аспект / Е. М. Андреева // Теория и практика современной юридической науки : Материалы XI Всероссийской научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 17 апреля 2024 года. – Санкт-Петербург: Ленинградский государственный университет им. А.С. Пушкина, 2024. – С. 20-25.

105. Андреева, Е. М. Правовые принципы государственной антикризисной поддержки экономики / Е. М. Андреева // Финансовое право в цифровую эпоху : Материалы Международной научно-практической конференции, Москва, 27 ноября 2020 года. – Москва: Российский государственный университет правосудия, 2021. – С. 98-102.

106. Андрианова Н.Г. Установление «налога на выход» как потенциально возможный путь расширения российских мер по деофшоризации // Юрист. — 2021. – № 4. – С. 55–58.

107. Батрукова Н.М. Налоговые стимулы в системе мер государственной поддержки развития промышленности [Электронный ресурс] // Вестник Академии знаний. – 2023. – № 2

(55). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-stimuly-v-sisteme-mergosudarstvennoy-podderzhki-razvitiya-promyshlennosti> (дата обращения: 29.09.2023).

108. Болтинова О. В. Актуальные проблемы применения налоговых льгот для организаций ИТ-отрасли / О. В. Болтинова, А. А. Сорокин // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2024. – № 7(119). – С. 120-128.

109. Болтинова О. В. Правовое регулирование применения льгот по обязательным платежам отдельными субъектами финансового права / О. В. Болтинова, А. А. Сорокин // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2023. – № 7(107). – С. 130-137.

110. Болтинова О. В. Концепция DEMPE как механизм борьбы с уклонением от уплаты налогов / О. В. Болтинова, А. А. Сорокин // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2022. – № 8(96). – С. 76-82.

111. Болтинова О. В. Бюджет в условиях цифровой экономики / О. В. Болтинова // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2021. – № 9(85). – С. 48-55. – DOI 10.17803/2311-5998.2021.85.9.048-055.

112. Бухт Р., Хикс Р. Определение, концепция и измерение цифровой экономики // Вестник международных организаций. – 2018. – Т. 13. – № 2. – С. 143–172 (на русском и английском языках).

113. Васянина Е. Л. О правовых аспектах модернизации российской налоговой системы / Е. Л. Васянина // Налоги. – 2025. – № 4. – С. 5-8.

114. Васянина Е. Л. Современные направления развития теории финансового правоотношения / Е. Л. Васянина // Вопросы экономики и права. – 2024. – № 194. – С. 20-25.

115. Васянина Е. Л. Правовое обеспечение финансового суверенитета Российской Федерации в эпоху глобальных перемен / Е. Л. Васянина // Пролог: журнал о праве. – 2024. – № 1(41). – С. 35-42.

116. Васянина Е. Л. О формировании юридической конструкции, обеспечивающей укрепление финансового суверенитета государства / Е. Л. Васянина // Вопросы экономики и права. – 2023. – № 183. – С. 9-14.

117. Винницкий Д.В. Российское налоговое право. – М.: Юридический центр Пресс, 2003.

118. Вишневская Е. Н., Вишневская А. В., Троян Л. В. Развитие системы международного налогообложения цифровой экономики в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Вестник Института экономических исследований. – 2024. – № 1 (33). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-sistemy-mezhdunarodnogo-nalogooblozheniya-tsifrovoy-ekonomiki-v-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 21.10.2024).

119. Вылкова Е.С., Троянская М.А. К вопросу об участии в межрегиональной налоговой конкуренции // Известия СПбГЭУ. – 2015. – № 6 (96).
120. Гаджиев Т.Ф. Правовой режим инвестиций международных компаний в РФ // Гуманитарные и юридические исследования. – 2021. – № 2.
121. Герасименко Н.В. Международная налоговая конкуренция: правовой аспект // Современная конкуренция. – 2007. – № 3.
122. Герасименко О.А. Влияние ужесточения налоговой политики России на пересмотр соглашений об избежании двойного налогообложения в отношении транзитных юрисдикций [Электронный ресурс] // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 8. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-uzhestocheniya-nalogovoy-politiki-rossii-na-peresmotr-soglasheniy-ob-izbezhanii-dvoynogo-nalogooblozheniya-v-otnoshenii> (дата обращения: 21.10.2023).
123. Герасименко О.А., Дуброва Е.В. Проблемы двойного налогообложения в условиях глобализации [Электронный ресурс] // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2023. – № 3-1 (97). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-dvoynogo-nalogooblozheniya-v-usloviyah-globalizatsii> (дата обращения: 30.12.2023).
124. Глуховски Я. Несколько слов о налоговом патриотизме / Я. Глуховски, Е. В. Черникова // Современное право. – 2016. – № 4. – С. 68-72.
125. Годме П. Финансовое право. – М., 1978.
126. Горлова Е.Н. Противодействие недобросовестной налоговой конкуренции: рекомендации ОЭСР и опыт России // Актуальные проблемы российского права. – 2017. – № 11. – С. 84–90.
127. Грачева Е. Ю. Финансовый суверенитет как важнейшее направление проявления суверенитета страны / Е. Ю. Грачева // Финансовый суверенитет государства: теория и правовая реальность : материалы Международной научно-практической конференции, Москва, 21 февраля 2023 года. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью "Перспектив", 2023. – С. 25-31.
128. Грачева Е. Ю. Доктрина науки финансового права: эволюционное развитие и современность / Е. Ю. Грачева, Л. Л. Арзуманова // Журнал российского права. – 2023. – Т. 27, № 5.
129. Грачева Е. Ю. Финансовый суверенитет - миф или реальность? / Е. Ю. Грачева // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2023. – № 7(107). – С. 19-26.
130. Грибанов Д.В. Государственная поддержка инновационной деятельности в современном законодательстве // Бизнес, Менеджмент и Право. – 2013. – № 1. – С. 71–77.

131. Грибанов Д.В., Коваленко К.Е., Коваленко Н.Е., Стародубцева М.А. Офшорная безналоговая интернет-торговля: возможные плюсы // Безопасность бизнеса. – 2019. – № 6. – С. 20–24.
132. Громов В.В. Налоговая конкуренция в России на разных этапах развития налоговой системы // Финансовый журнал. – 2020. – Т. 12. – № 1. – С. 41–57.
133. Груша А.В. Формирование института налоговой конкуренции в рамках функционирования единого экономического пространства Республики Беларусь, Российской Федерации и Республики Казахстан // Европейский вектор экономического развития. – 2012. – № 2 (13). – С. 500.
134. Гуркин А.С. Налоговые поступления как основной источник доходов бюджета: правовые аспекты квалификации доходов // Финансовое право. – 2021. – № 11. – С. 3–6.
135. Гурьянова Н.В. Офшорные зоны // СПС КонсультантПлюс. – 2023.
136. Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006.
137. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук / А.В. Демин. – Екатеринбург, 2014.
138. Дернберг Р. Международное налогообложение. – М., 1997.
139. Дюжов А.В. Правовые основы применения налоговой конкуренции // Вопросы современной юриспруденции. – 2015. – №12 (51).
140. Егорова Н.Е., Торжевский К.А. Общие тенденции развития рынка информационно-коммуникационных технологий // ЭНСР. – 2018. – № 4 (83).
141. Еременко В.И. О налоговом законодательстве России в сфере инновационной деятельности // Законодательство и экономика. – 2011. – № 10. – С. 26–35.
142. Ефимушкин В.А., Ледовских Т.В., Щербакова Е.Н. Инфокоммуникационное технологическое пространство цифровой экономики // Т-Comm. – 2017. – № 5.
143. Засыпкин В.А. Недобросовестная налоговая конкуренция и офшорные юрисдикции: категории в международном налоговом праве [Электронный ресурс] // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. – 2022. – № 8 (96). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nedobrosovestnaya-nalogovaya-konkurenciya-i-ofshornye-yurisdiksiy-kategorii-v-mezhdunarodnom-nalogovom-prave> (дата обращения: 21.02.2024).
144. Запольский С. В. Финансовый механизм как основа российской государственности / С. В. Запольский // Государство и право. – 2024. – № 11. – С. 139-151.
145. Запольский С. В. Правовой генезис финансов / С. В. Запольский // Правовая информатика. – 2024. – № 4. – С. 59-66.

146. Запольский С. В. Налогообложение как правовая категория: информационный и финансово-правовой аспект / С. В. Запольский // Мониторинг правоприменения. – 2024. – № 4(53). – С. 23-27.
147. Зверева Татьяна Владимировна Глобальный минимальный налог и его место в российской налоговой системе // Вопросы инновационной экономики. 2025. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/globalnyy-minimalnyy-nalog-i-ego-mesto-v-rossiyskoy-nalogovoy-sisteme> (дата обращения: 19.06.2025).
148. Иващенко Н.С. Понятие и виды налогового режима: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н.С. Иващенко. – М., 2007.
149. Иванова В. Н. Влияние цифровых технологий на реализацию отдельных элементов структуры налогов / В. Н. Иванова // Российский журнал правовых исследований. – 2024. – Т. 11, № 2. – С. 37-41.
150. Иванова В. Н. Проблема закрепления соотношения налогового федерализма и налогового суверенитета в действующем законодательстве / В. Н. Иванова // Правовое государство: теория и практика. – 2018. – № 4(54).
151. Иванова В. Н. Налоговая система в контексте развития налоговой политики государства / В. Н. Иванова // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. – 2014. – № 1(32). – С. 105-109. – EDN SDVPXJ.
152. Институты бюджетного и налогового права в условиях развития цифровой экономики / И. А. Цинделиани, А. Д. Селюков, Б. Г. Бадмаев [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Проспект", 2024. – 472 с. – ISBN 978-5-392-40451-3.
153. Иншина Р.С., Мурзалимова Л.А. Основные направления совершенствования налога на добавленную стоимость и механизма налогового стимулирования инновационной деятельности // СПС КонсультантПлюс. – 2012.
154. Ищенко И.Д. Сравнительно-правовой анализ редомициляции в России и за рубежом: насколько эффективна российская модель? // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2021. – № 9. – С. 94–135.
155. Камышев А.И. «Эпоха» гибридных [Электронный ресурс] // Аграрное и земельное право. – 2023. – № 9 (225). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/epoha-gibridnyh-organizatsiy> (дата обращения: 02.02.2024).
156. Камышев А.И. Немецкое налогообложение гибридных организаций [Электронный ресурс] // Аграрное и земельное право. – 2023. – № 10 (226). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nemetskoe-nalogooblozhenie-gibridnyh-organizatsiy> (дата обращения: 21.12.2023).

157. Карасева М. В. Публичная власть и публичные финансы: вопросы финансово - правовой теории / М. В. Карасева // Публично-правовое обозрение. – 2024. – № 2. – С. 10-15.
158. Карасева М. В. Наука финансового права и новые институциональные структуры / М. В. Карасева // Актуальные проблемы и перспективы развития финансового права : Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, Москва, 25 апреля 2023 года. – Москва: Институт государства и права РАН, 2024. – С. 37-42.
159. Карасева М. В. Альтернативные правовые конструкции урегулирования налоговых ситуаций: пределы допустимости / М. В. Карасева // Российский журнал правовых исследований. – 2023. – Т. 10, № 1. – С. 7-13.
160. Карасева М. В. Налоговая оговорка, гражданское право и налоговый суверенитет / М. В. Карасева // Финансовое право. – 2023. – № 4. – С. 11-16.
161. Карасева М. В. Финансовое правоотношение: идентификация отраслевой принадлежности / М. В. Карасева // Российский журнал правовых исследований. – 2022. – Т. 9, № 3. – С. 9-15.
162. Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001.
163. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М., 1983.
164. Киреева Е.Ф. Налогообложение цифрового бизнеса в Беларуси: новые подходы и стимулирующие механизмы // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. – 2019. – № 46.
165. Колесников, Ю. А. Проблемы интеграции финансового законодательства ЕАЭС в условиях санкционной изоляции финансовой системы РФ и способы их преодоления / Ю. А. Колесников // Гармонизация национальных правовых систем в условиях современного развития Евразийского экономического союза : Сборник научных статей по материалам XVII Международной научно-практической конференции, Ростов-на-Дону, 08–10 сентября 2022 года / Под редакцией А.Н. Позднышова, И.В. Рукавишниковой, Р.Г. Непранова. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет "РИНХ", 2023. – С. 148-151.
166. Колесников, Ю. А. О роли и формах налогового стимулирования в обеспечении экологической безопасности России / Ю. А. Колесников // Администрирование социально-экономических систем: новые вызовы и приоритеты : Избранные авторские исследования. Сборник статей, Ростов-на-Дону, 30–31 марта 2023 года. – Ростов-на-Дону: Автономная некоммерческая организация по поддержке научно-исследовательской и просветительской деятельности «Спутник науки», 2023.
167. Кондукторов А.С. Деофшоризация финансовой системы Российской Федерации? Понятие, цели, актуальные направления реализации [Электронный ресурс] // Актуальные проблемы российского права. – 2023. – № 6 (151). – Режим доступа:

<https://cyberleninka.ru/article/n/deofshorizatsiya-finansovoy-sistemy-rossiyskoy-federatsii-ponyatie-tseli-aktualnye-napravleniya-realizatsii> (дата обращения: 01.12.2023).

168. Копина А.А. Международные компании – практика создания российского «оффшора» // *Налоги*. – 2018. – № 15. – С. 1, 3–7.

169. Копина А.А. Специальные и льготные налоговые режимы как способы существенного стимулирования цифровых инноваций / А.А. Копина // *Финансовое право*. – 2020. – № 9. – С. 25–30.

170. Крохина Ю. А. Правовое регулирование института редомициляции в Российской Федерации: проблемы и пути решения / Ю. А. Крохина // *Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит*. – 2025. – № 1. – С. 18-29.

171. Крохина Ю. А. Налогово-правовой статус IT-компаний: особенности и динамика регулирования / Ю. А. Крохина // *Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит*. – 2023. – № 3. – С. 21-33.

172. Крохина, Ю. А. Особенности правового положения IT-компаний в налоговых отношениях / Ю. А. Крохина // *Экономика. Право. Общество*. – 2023. – Т. 8, № 1(33). – С. 94-99.

173. Крохина Ю. А. Правовое регулирование it-компаний как фактор экономической безопасности / Ю. А. Крохина // *Российская экономика: на пути структурной трансформации : Материалы Всероссийской научно-практической конференции, Красноярск, 01 марта 2023 года / Под общей редакцией С.А. Самусенко, отв. за выпуск А.В. Ревкуц*. – Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2023. – С. 145-146.

174. Кудряшова Е.В. Принцип финансовой обеспеченности публичного планирования в Российской Федерации / Е.В. Кудряшова // *Финансовое право*. – 2010. – № 7. – С. 11–14.

175. Кузовкова Т.А., Кузовков А.Д., Шаравова М.М. Управление качеством услуг цифрового телевидения на основе интегральной оценки и моделирования // *Век качества*. – 2019. – № 1.

176. Лайченкова Н.Н. Налоговая конкуренция как инструмент повышения эффективности регионального налогообложения и налогового права // *Информационная безопасность регионов*. – 2015. – № 2 (19).

177. Ларина Т.В. Анализ оснований существования налоговой конкуренции в субъектах РФ // *Известия ВУЗов ЭФиУП*. – 2011. – № 2.

178. Лебедев К.Н. Является ли цифровизация ключевым фактором социально-экономического развития? // *Теоретическая экономика*. – 2020. – № 6 (66).

179. Леднева Ю.В. Стимулирование научной и инновационной деятельности посредством налоговых преференций // *Финансовое право*. – 2021. – № 8. – С. 27–31.

180. Леднева Ю.В. Учет фискальных интересов государства при оптимизации налогового режима для привлечения инвестиций // Журнал российского права. – 2020. – № 7. – С. 144–157.
181. Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к главе 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения» // СПС КонсультантПлюс. – 2017.
182. Лузин М. Происхождение и современные аспекты развития международной налоговой конкуренции // Статистика и экономика. – 2007. – № 1.
183. Лыкова Л.Н. Налоговая конкуренция как фактор налоговых реформ в экономически развитых странах // Вестник Института экономики Российской академии наук. – 2019. – № 6.
184. Макарова М. В. Трансграничные налоговые злоупотребления транснациональных корпораций: возможности противодействия в РФ / М. В. Макарова // Проблемы развития современного общества : Сборник научных статей 8-й Всероссийской национальной научно-практической конференции. В 4-х томах, Курск, 19–20 января 2023 года / Под редакцией В.М. Кузьминой. Том 2. – Курск: Юго-Западный государственный университет, 2023
185. Мандзалашвили Н. Налогообложение цифровой экономики: OECD Pillars и их влияние на трансформацию международных корпоративных структур // Инновационная наука. 2025. №6-2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-tsifrovoy-ekonomiki-oecd-pillars-i-ih-vliyanie-na-transformatsiyu-mezhdunarodnyh-korporativnyh-struktur> (дата обращения: 19.08.2025).
186. Манукян М.А. Правовое положение транснациональных корпораций в доктрине международного частного права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.А. Манукян. – М., 2009.
187. Милоголов Н.С., Пинская М.Р. Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ // Финансовый журнал. – 2014. – № 4.
188. Морозова Л.А. Конституционное регулирование в СССР. – М., 1985.
189. Мусаткина А.А. Правомерное поведение в финансовой сфере: понятие, признаки и виды // Финансовое право. – 2016. – № 10. – С. 27–30.
190. Налоговое право: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015.
191. Налоговое право : учебник / Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, О. В. Болтинова [и др.]. – 3-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Проспект", 2025. – 304 с.
192. Налоговое право : Учебник для вузов / С. Г. Пепеляев, С. В. Жестков, М. Ф. Ивлиева [и др.]. – Москва : ООО "Альпина Паблишер", 2017. – 796 с.

193. Наука, технологии и инновации России: 2024 : Краткий статистический сборник / В. П. Заварухин, С. Н. Иноземцева, В. А. Маркусова [и др.]. – Москва : Федеральное государственное бюджетное учреждение науки Институт проблем развития науки Российской академии наук, 2024. – 120 с.
194. Овчинников С.С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005. – С. 6–7.
195. Пепеляев С. Г. Лицом к инвесторам / С. Г. Пепеляев // Налоговед. – 2021. – № 10. – С. 4-7.
196. Пепеляев С. Г. К вопросу об общественной опасности уклонения от уплаты налогов / С. Г. Пепеляев // Налоговед. – 2021. – № 7. – С. 21-29.
197. Пепеляев С. Г. То, что хуже санкций / С. Г. Пепеляев // Налоговед. – 2021. – № 8. – С. 4-7.
198. Пинская М.Р. Налоговая конкуренция. От теории к практике: монография. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 136 с.
199. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. – СПб. : С.-Петерб. гос. ун-т, 2005.
200. Полежарова Л.В. К вопросу о введении «минимального налога» в России в условиях международной налоговой реформы // Экономика. Налоги. Право. 2025. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-vvedenii-minimalnogo-naloga-v-rossii-v-usloviyah-mezhdunarodnoy-nalogovoy-reformy> (дата обращения: 16.08.2025).
201. Пономарева К.А. Налогообложение цифровых услуг в контексте международных налоговых соглашений [Электронный ресурс] // Актуальные проблемы российского права. – 2022. – № 8 (141). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-tsifrovyyh-uslug-v-kontekste-mezhdunarodnyh-nalogovyh-soglasheniy> (дата обращения: 14.01.2024).
202. Пономарева К.А. Новые модели налогообложения прибыли МГК: анализ предложений и перспектив использования в России [Электронный ресурс] // Вестник СПбГУ. – Серия 14. Право. – 2022. – № 4. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-modeli-nalogooblozheniya-pribyli-mezhdunarodnyh-grupp-kompaniy-analiz-predlozheniy-i-perspektivy-ispolzovaniya-v-rossii> (дата обращения: 21.10.2023).
203. Попкова Ж.Г. Разовый налог на итоги приватизации: перспективы введения в России // Закон. – 2021. – № 7. – С. 139–148.
204. Починок А.П., Калинина А.А. Недобросовестная налоговая конкуренция как фактор, способствующий уклонению от уплаты налогов // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3.

205. Правовой режим получения налоговых преференций в Российской Федерации и Республике Польша: сравнительно-правовой аспект / Е. В. Черникова, Б. Чупек, Т. Фамульска, М. С. Прокошин // Современное право. – 2016. – № 6. – С. 100-105.
206. Правовое регулирование экономических отношений в цифровой среде : монография / Р. А. Курбанов, Л. Э. Азимов, Р. М. Аллалыев [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Проспект", 2023. – 336 с.
207. Прокошин М. С. Злоупотребление правом в форме получения необоснованной налоговой выгоды: опыт Европейского Союза / М. С. Прокошин // Известия Юго-Западного государственного университета. – 2015. – № 1(58). – С. 159-164.
208. Предпринимательское право Российской Федерации: учебник / Е.Г. Афанасьева, А.В. Белицкая, В.А. Вайпан и др.; отв. ред. Е.П. Губин, П.Г. Лахно. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. – 992 с.
209. Пузин А. М. Межгосударственная налоговая конкуренция: истоки и перспективы // Статистика и экономика. – 2010. – № 4.
210. Путимцев Д.Н. Нормативно-правовые основы стимулирования инвестиционно-инновационных процессов в российской экономике // Административное право и процесс. – 2018. – № 11. – С. 24–31.
211. Развитие сектора ИКТ как составляющей цифровой экономики // Statistics in the digital economy: teaching and applying : материалы международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 01–02 февраля 2018 года. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2018.
212. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 2006.
213. Рощупкина В.В. Условия повышения эффективности администрирования налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации в условиях финансовой нестабильности // Финансы и кредит. – 2016. – № 33.
214. Сиднева А.М. Особенности правового положения резидентов территории опережающего социально-экономического развития [Электронный ресурс] // Вестник ННГУ. – 2019. – № 3. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-pravovogo-polozheniya-rezidentov-territorii-operezhayuschego-sotsialno-ekonomicheskogo-razvitiya> (дата обращения: 29.09.2023).
215. Сиднева А.М. Правовое регулирование экономической деятельности на территориях опережающего развития [Электронный ресурс] // Вестник Казанского юридического института МВД России. – 2018. – №1 (31). – Режим доступа:

<https://cyberleninka.ru/article/n/pravovoe-regulirovanie-ekonomicheskoy-deyatelnosti-na-territoriyah-operezhayuschego-razvitiya> (дата обращения: 29.09.2023).

216. Симакова Е. К. Налоговая конкуренция: сущность и современные аспекты противодействия // Современная конкуренция. – 2013. – № 3 (39).

217. Слаута Р.В. Парк высоких технологий и его роль в развитии ИТ-сферы // Наука и образование сегодня. – 2018. – № 11 (34).

218. Товгазова А.А. Специальные административные районы: новый институт развития или антисанкционный инструмент? // Пространственная экономика. – 2018. – № 4.

219. Толкушкин А.В. // Энциклопедия российского международного налогообложения. – М., 2003.

220. Трансформация финансового права в новых экономических условиях / Е. М. Андреева, Д. Г. Бачурин, Е. А. Бочкарева [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Издательство "КноРус", 2021. – 280 с.

221. Тригуб Е.Ю. Основные этапы политики деофшоризации в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Научные труды Вольного экономического общества России. – 2022. – № 5. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnye-etapy-politiki-deofshorizatsii-v-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 08.08.2023).

222. Тригуб Е.Ю. Перспективные направления совершенствования политики деофшоризации: мировая и российская практика [Электронный ресурс] // Вестник ГУУ. – 2023. – № 1. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivnye-napravleniya-sovershenstvovaniya-politiki-deofshorizatsii-mirovaya-i-rossiyskaya-praktika> (дата обращения: 08.08.2023).

223. Турбан Г.В. Развитие ИТ-услуг в Республике Беларусь // Экономический вестник университета. Сборник научных трудов ученых и аспирантов. – 2018. – № 37-1.

224. Тюрина Ю.Г., Троянская М.А. Развитие моногородов в эпоху цифровизации через систему налоговых стимулов [Электронный ресурс] // АНИ: экономика и управление. – 2019. – № 2 (27). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-monogorodov-v-epohu-tsifrovizatsii-cherez-sistemu-nalogovyh-stimulov> (дата обращения: 29.09.2023).

225. Урри Дж. Офшоры / Пер. с англ. Е. Головляничиной. – М. : ИД «Дело»; РАНХиГС, 2018.

226. Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К.Т. Анисина, Б.Г. Бадмаев, И.В. Бит-Шабо и др.; под ред. И.А. Цинделиани. – М. : Проспект, 2019. – 320 с.

227. Финансовое право : учебник / Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, О. В. Болтинова [и др.]. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Проспект", 2025. – 624 с.
228. Финансовое право и управление: взаимодействие и взаимозависимости - 2021 (обзор работы финансово-правовой секции "Бюджет, кредит и государственное управление: взаимосвязи, взаимозависимости и взаимодействие". 19 мая 2022 г. Москва, ИГСУ РАНХиГС при Президенте РФ) / Л. Я. Абрамчик, Е. Ю. Киреева, Ю. А. Колесников [и др.] // Современное право. – 2022. – № 5. – С. 156-166.
229. Хаванова И. А. Экономическое основание налога как принцип "надзаконного" значения / И. А. Хаванова // Налоги. – 2013. – № 5. – С. 42-45.
230. Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях / И. А. Хаванова // Журнал российского права. – 2013. – № 11(203). – С. 41-51.
231. Хаванова И. Переквалификация сделок: "игры разума" на поле судебной доктрины / И. Хаванова // Налоговый вестник. – 2013. – № 2. – С. 75-82.
232. Хаванова И. А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) / И. А. Хаванова // Журнал российского права. – 2015. – № 5(221). – С. 111-124. – DOI 10.12737/10727.
233. Хаванова И. А. Особенности толкования международных налоговых договоров / И. А. Хаванова // Законодательство и экономика. – 2016. – № 2. – С. 80-84.
234. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении: монография. – М. : Юридическая литература, 1974.
235. Хейфец Б.А. Глобальная деофшоризация 4.0 [Электронный ресурс] // Вестник Института экономики Российской академии наук. – 2022. – № 2. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/globalnaya-deofshorizatsiya-4-0> (дата обращения: 10.02.2023).
236. Хейфец Б. А. Станет ли современная геополитическая фрагментация долговременной тенденцией новой регионализации глобального экономического пространства? / Б. А. Хейфец. – Москва : Институт экономики РАН, 2024. – 110 с.
237. Хейфец Б. А. Видение глобальной экономики первой четверти XXI века : 12 научных докладов, выполненных в Институте экономики РАН в 2006-2023 гг. и анализирующих новые тенденции в развитии мировой экономики и внешнеэкономических связей России / Б. А. Хейфец. – Санкт-Петербург : Алетейя, 2023. – 632 с.
238. Хейфец Б.А. Глобализация и деглобализация мировой экономики в эпоху перемен. Некоторые дискуссионные вопросы / Б. Хейфец // Общество и экономика. – 2023. – № 10. – С. 22-40.

239. Хейфец Б. А. Российский синдром голландской болезни / Б. А. Хейфец // Российский внешнеэкономический вестник. – 2023. – № 6. – С. 78-91.
240. Хейфец Б. А. Глобальная деофшоризация 4.0 / Б. А. Хейфец // Вестник Института экономики Российской академии наук. – 2022. – № 2. – С. 76-92.
241. Хейфец Б. А. Новый глобальный экономический кризис: как изменится глобализация? / Б. А. Хейфец, В. Ю. Чернова // Контуры глобальных трансформаций: политика, экономика, право. – 2020. – Т. 13, № 4. – С. 34-52.
242. Хейфец, Б. А. Зарубежная экспансия российского бизнеса / Б. А. Хейфец // Россия и современный мир. – 2007. – № 4(57). – С. 22-44.
243. Химичева Н. И. Финансовое право. М.: Норма, 2008. С. 189.
244. Худяков П.А. Правовая оценка соответствия практики применения мер налогового стимулирования IT-сектора целям и задачам государственной политики: выявление неопределенностей модели налогообложения [Электронный ресурс] // Юридическая наука. – 2023. – № 1. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovaya-otsenka-sootvetstviya-praktiki-primeneniya-mer-nalogovogo-stimulirovaniya-it-sektora-tselyam-i-zadacham-gosudarstvennoy> (дата обращения: 16.05.2023).
245. Худяков П.А. Совершенствование административного механизма регулирования налогообложения IT-отрасли: обоснование внедрения цифрового налога // Юридическая наука. – 2021. – № 8.
246. Худяков П.А. Совершенствование правовой модели налогообложения при реструктуризации бизнеса IT-компаний // Юридическая наука. – 2021. – № 12.
247. Цветкова Е.А. Налогообложение инновационных компаний в России // Налоги. – 2020. – № 5. – С. 23–27.
248. Цинделиани И. А. Система финансового права России в условиях цифровой трансформации экономических отношений¹ / И. А. Цинделиани // Система финансового права в условиях цифровой трансформации экономических отношений: доктрина и правовая реальность : Материалы Международной научно-практической конференции. К 100-летию Верховного Суда Российской Федерации , Москва, 25 ноября 2022 года. – Москва: Российский государственный университет правосудия, 2023. – С. 208-213.
249. Цинделиани И. А. Амнистия капиталов как комплексный правовой институт / И. А. Цинделиани Л. Б. Нигматулина // Институты бюджетного и налогового права в условиях развития цифровой экономики : монография / Российский государственный университет правосудия. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Перспектив", 2023. – С. 31-57.

250. Цинделиани И. А. Система финансового права в условиях цифровой трансформации экономических отношений: доктрина и правовая реальность / И. А. Цинделиани, В. В. Кикавец, Т. А. Вершило // Российское правосудие. – 2023. – № 6. – С. 108-112.
251. Черникова Е.В. Налоговый патриотизм и повышение эффективности налоговой политики / Е. Черникова, Т. Николаева // Государственная служба. – 2016. – № 6(104). – С. 34-39.
252. Чинаева Т. И. Инновационная деятельность и ее влияние на развитие промышленности / Т. И. Чинаева // Россия: тенденции и перспективы развития : Ежегодник, Москва, 01 января – 01 2018 года / Институт научной информации по общественным наукам Российской академии наук; Ответственный редактор В.И. Герасимов. Том Выпуск 13, часть 1. – Москва: Институт научной информации по общественным наукам РАН, 2018. – С. 596-600.
253. Чинаева Т. И. Цифровая экономика: Направления развития / Т. И. Чинаева // Россия: тенденции и перспективы развития : Ежегодник, Москва, 01 января – 01 2018 года / Институт научной информации по общественным наукам Российской академии наук; Ответственный редактор В.И. Герасимов. Том Выпуск 13, часть 1. – Москва: Институт научной информации по общественным наукам РАН, 2018. – С. 445-446.
254. Чинаева Т.И. Цифровая экономика: направления развития // Россия: тенденции и перспективы развития. – 2018. – № 13-1.
255. Шахмаметьев А.А. Категория «Режим» в правовом механизме налогообложения // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2009. – № 1.
256. Шохин С.О. Управление финансово-экономической сферой на основе стратегического планирования: правовые аспекты: монография / С.О. Шохин, Е.В. Кудряшова. – М. : Изд-во МГИМО, 2018.
257. Шишкин Р.Н. Налоговая выгода при дроблении бизнеса: позиция налоговых органов и судебных инстанций. – М. : Редакция «Российской газеты». – 2019. – Вып. 3. – 176 с.
258. Щекин, Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Щекин Денис Михайлович, 2023. – 541 с.
259. Щекин, Д. М. Поощрение инноваций в налоговом праве России: ответы на новые вызовы / Д. М. Щекин // Закон. – 2024. – № 11. – С. 29-36.
260. Щекин Д. М. Новые вызовы, стоящие перед Россией, и ответ на них в налоговой политике / Д. М. Щекин // Закон. – 2022. – № 11. – С. 18-29.

261. Энциклопедия российского финансового права / Е. Ю. Грачева, Р. Е. Артюхин, Л. Л. Арзуманова [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Проспект", 2024. – 928 с.

262. Юрченко О.В., Герасименко О.А. Трансформация соглашений об избежании двойного налогообложения в условиях макроэкономической нестабильности [Электронный ресурс] // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2022. – № 4-4. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/transformatsiya-soglasheniy-ob-izbezhanii-dvoynogo-nalogooblozheniya-v-usloviyah-makroekonomicheskoy-nestabilnosti> (дата обращения: 21.10.2024).

Литература на иностранном языке

263. Allingham M.G., Sandmo. A. Income Tax evasion: a Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. – Vol. 1. – 1972.

264. Berman D.M., Hynes J.L. Limitation on Benefits Clauses in U.S. Income Tax Treaties, 29 Tax Mgmt // Int'l J.

265. Brodzka, Alicja. Importance of fair tax competition in modern economies [Электронный ресурс] // Journal of International Scientific Publication Economy and Business. – Vol 6. – Part 2. – Режим доступа: https://www.researchgate.net/publication/309415001_Importance_of_fair_tax_competition_in_modern_economies (дата обращения: 10.03.2022).

266. Deloitte Haskins & Sells International, Treaty Shopping: An Emerging Tax Issue and its Present Status in Various Countries 2. – Helmut Becker & Felix J. Warm eds., 1988.

267. Distinguishing Tax Avoidance and Evasion: Why and How. Allison Christians // Journal of Tax Administration. – 2017. – Vol. 3:2.

268. Everest-Phillips M. Business Tax as State-building in Developing Countries: Applying Governance Principles in Private Sector Development // International Journal of Regulation and Governance, 20088 (2).

269. Everest-Phillips M. Tax, Governance and Development, Commonwealth // Secretariat Discussion Paper. – 2011. – № 11.

270. Goodspeed T.J. Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism // National Tax Journal. – 1998. – Vol. 51. – № 3.

271. International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures. IBFD Tax Research Series / Edited by Madalina Cotrut. – October 2015.

272. Moore M. How does taxation affect the quality of governance? // Tax Notes International. – July 2007. – Vol. 47. – № 1.

273. Norasmila Awang, Azlan Amran. Ethics and Tax Compliance // Roshima Said, David Crowther, Azlan Amran (ed.). Ethics, Governance and Corporate Crime: Challenges and Consequences (Developments in Corporate Governance and Responsibility, Volume 6. – Emerald Group Publishing Limited. – 2014. – P. 105–113.
274. OECD Report "Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies", OECD, 27.11.1986 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://keeppeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-5-double-taxation-conventions-and-the-use-of-base-companies_9789264175181-98-en#page1.org.
275. Ostwal T.P., Vikram Vijayaraghavan. Anti-Avoidance Measures // 22 National Law School of India Review 59. – 2010.
276. Patricia Lampreave. Fair tax competition vs. harmful tax competition [Электронный ресурс]. – 2018. – Режим доступа: <https://globtaxgov weblog.leidenuniv.nl/2018/10/01/fair-tax-competition-vs-harmful-tax-competition> (дата обращения: 14.01.2022).
277. Pinetz, above n. 2, at 116. See also E. Pinetz, 'Use of the Principal Purpose Test to Prevent Treaty Abuse', in Lang et al. (eds.), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Series on International Tax Law (2016), Linde, at 271.
278. Principles of Good Tax Administration. Practice Note [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf> (дата обращения: 12.09.2017).
279. Promoting Tax Competition. Richard M. Hammer Chairman, Committee on Taxation and Fiscal Policy Business and Industry Advisory Committee OECD и Jeffrey Owens, Head, Fiscal Affairs [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/harmful/1915964.pdf>.
280. Richard L. Reinhold. What is Tax Treaty Abuse? (Is Treaty Shopping an Outdated Concept?) // The Tax Lawyer. – 2000. – Vol. 53. – № 3.
281. Sorensen P.B. International tax coordination: regionalism versus globalism // Mimeo. – 2001.
282. Stef van Weeghel. The Improper Use of Tax Treaties // Kluwer Law International, 1998.
283. Tannenwald R. Tax Competition in The Encyclopedia of Tax Policy // Washington: Urban Institute. – 1999. – P. 367–371.
284. Tax Competition: to Welcome or not? // The 16th Annual David R. Tillinghast Lecture on International Taxation, New York School of Law, 27.09.2011.
285. Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions, Vol. 95A // IFA Cahiers Canada Branch Report. – P. 175.

286. Thomas F. Field. Tax Competition in Europe and America [Электронный ресурс] // State Tax Notes. – 2003. – Vol. 98. – № 14. – Режим доступа: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=406180 (дата обращения: 20.01.2022).
287. Tiebout Ch. M. A Pure Theory of Local Expenditures [Электронный ресурс] // Journal of Public Economy. – 1956. – Vol. 64. – Режим доступа: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/257839> (дата обращения: 20.01.2022).
288. Tillinghast David R.. Tax Treaty Issues, 50 U. [Электронный ресурс] // Miami L. Rev. 455 (1996). – Режим доступа: <http://repository.law.miami.edu/umlr/vol50/iss3/3>.
289. Wen J.-F. Tax holidays and the international capital market // International Tax and Public Finance 4. – 1997. – P. 129–148.
290. Wildasin D.E. Tax coordination: the importance of institutions // Swedish Economic Policy Review 9. – 2002. – P. 171–194.
291. Wilson J.D. Tax competition with interregional differences in factor endowments // Regional Science and Urban Economics 21. – 1991. – P. 423–452.
292. Wilson J.D. Theories of tax competition // National Tax Journal 52. – 1999. – P. 269–304.
293. Wilson J.D., Wildasin D.E. Tax Competition: Bane or Boon? // Journal of Public Economics 88. – 2004. – P. 1065–1091.
294. Yoram Keinan. It Is Time for the Supreme Court to Voice Its Opinion on Economic Substance // Huston Business and Tax Journal. – 2006. – Vol. VII.
295. M. Rohatgi. Anti-Avoidance Measures, in Basic International Taxation Volume II: Practice of International Taxation 141. – 2000.

Прочие источники

296. Привлечение капитала (налоговое планирование). – М. : Эрнст энд Янг, 1995.
297. НИУ ВШЭ (2018). Цифровая экономика: 2019: краткий стат. сборник. – М., 2018/
298. НИУ ВШЭ (2019). ИСИЭЗ НИУ ВШЭ (2019). Индекс цифровизации бизнеса // Информационный бюллетень. Сер. «Цифровая экономика». – 2018.