

Налоговая конкуренция в России на разных этапах развития налоговой системы

Владимир Владимирович Громов, к. э. н., старший научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики Института прикладных экономических исследований РАНХиГС, г. Москва
E-mail: gromov-vv@ranepa.ru, ORCID 0000-0003-1340-359X

Аннотация

Статья посвящена анализу внутренней налоговой конкуренции как явления, которое стало формироваться вместе с переходом России к рыночной экономике и по-разному проявлялось в процессе эволюции налоговой системы страны. Отражены особенности налоговой конкуренции, причины ее возникновения, масштабы и проявления, менявшиеся по мере налоговых преобразований. В статье показано, что внутренняя налоговая конкуренция — это неотъемлемая часть российской действительности, которая является отражением бюджетно-налогового федерализма и трансформируется под влиянием представлений о том, какой должна быть налоговая автономия субъектов Российской Федерации. Систематизация пройденного пути важна как для более глубокого понимания специфики действующего законодательства, так и для гармонизации налоговой политики, а также для осмысления перспектив и оценки вектора развития регионального налогообложения в Российской Федерации.

Ключевые слова: налоговая база, налоговая конкуренция, налоговая политика, налоговая реформа, налоговые доходы, налоговые стимулы, региональная конкуренция, факторы производства, федерализм

JEL: H71, K34

Для цитирования: 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.

DOI: 10.31107/2075-1990-2020-1-41-57

Regional Tax Competition at Different Phases of Tax System Evolution in Russia

Vladimir V. Gromov¹

E-mail: gromov-vv@ranepa.ru, ORCID 0000-0003-1340-359X

¹ Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow 119571, Russian Federation

Abstract

The article is devoted to the analysis of tax competition as a phenomenon that began to rise with the transition of Russia to a market economy and manifested itself in different ways in the evolution of the national tax system. The analysis shows the features, reasons, scale and forms of tax competition prior, during and after the well-known Russian tax reform. Being an integral part of Russian economic reality, regional tax competition comes from fiscal federalism and changes depending on the tax autonomy of subnational governments. In addition, it is explained that unregulated tax competition can become

harmful and lead to adverse economic consequences. The solution to the problem lies in the field of balance between regional tax autonomy and reasonable federal restrictions, promoting fair tax competition among subnational governments. Systematization of the path traveled plays a key role in many aspects, including understanding of the current tax legislation, harmonization of tax policy at the federal level, and improvement of regional taxation in Russia.

Keywords: factors of production, federalism, regional competition, tax base, tax competition, tax incentives, tax policy, tax reform, tax revenues

JEL: H71, K34

For citation: Gromov V.V. Regional Tax Competition at Different Phases of Tax System Evolution in Russia. *Financial Journal*, 2020, vol. 12, no. 1, pp. 41–57 (In Russ.). DOI: 10.31107/2075-1990-2020-1-41-57.

ВВЕДЕНИЕ

Налоговая конкуренция представляет собой соперничество публично-правовых образований за мобильные факторы производства и (или) налоговую базу, выражающееся в использовании инструментов (рычагов) налоговой политики для целенаправленного воздействия на экономические интересы налогоплательщиков в минимизации налогов и достижения на этой основе конкурентных преимуществ. На мировой арене участниками конкурентной борьбы являются государства как налоговые юрисдикции; во внутренней налоговой конкуренции (т. е. конкуренции внутри страны) участвуют регионы (горизонтальная конкуренция), которые между тем могут конкурировать не только друг с другом, но и с центральной/федеральной властью (вертикальная конкуренция).

Экономическая основа налоговой конкуренции между регионами одной страны и между разными странами одинакова: возникновение соперничества и участие в нем обусловлены стремлением публично-правового образования расширить ресурсы экономического развития своей юрисдикции (территории)¹. Инвестиции и налоговые поступления, за которые в первую очередь разворачивается конкурентная борьба, изначально ограничены в объеме и характеризуются альтернативностью территориального размещения, в связи с чем отношения между странами/регионами и приобретают сопернический характер. Он находит свое отражение в приоритетах налоговой политики и особенностях построения налоговой системы, исходя из того, что налогам свойственна регулирующая функция. Благодаря ей возникают предпосылки для влияния публично-правового образования на потоки капитала и движение других факторов производства, а также формируются налоговые «мосты» для перемещения объектов налогообложения из одних налоговых условий в другие, более благоприятные.

Однако если государства изначально свободны в том, какие налоги, по каким ставкам и в каком порядке взимать, включая вопросы предоставления налоговых преференций ради улучшения инвестиционного и делового климата, то регионы, будучи встроенными в единое экономико-правовое пространство одного государства, могут реально конкурировать друг с другом, используя механизмы налогообложения, только при наличии налоговой автономии. Эта категория включает в себе полномочия субнациональных органов власти проводить собственную налоговую политику через установление и отмену налогов, а также изменение их отдельных элементов, прежде всего налоговых ставок и льгот

¹ В случае с вертикальной налоговой конкуренцией предметом соперничества выступают главным образом налоговые полномочия и налоговые доходы, распределяемые в том или ином объеме между центром и регионами.

[Blöchliger H., Nettley M., 2015]. Поэтому налоговая автономия — это характеристика самостоятельности регионов в сфере налогообложения.

Учитывая, что Россия является федеративным государством, налоговая конкуренция выступает как производная бюджетно-налогового федерализма. В экономической жизни страны она присутствует начиная с 1990-х гг. Именно тогда — вместе с децентрализацией государственного управления и переходом к рыночным отношениям в экономике — за российскими регионами были закреплены собственные источники налоговых доходов и ряд налоговых полномочий.

Однако с тех пор представления о том, какой должна быть региональная налоговая автономия, не раз менялись, во многом под влиянием особенностей развития самой налоговой системы. И в этом процессе следует выделить несколько этапов.

СТАНОВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РФ И ВОЗНИКНОВЕНИЕ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ: 1991–1993 гг.

Трансформация российской экономики после распада Советского Союза сопровождалась коренными изменениями в налогообложении, главной идеей которых было превращение налогов в основной источник доходов бюджета страны, а результатом — формирование трехуровневой налоговой системы, соответствующей рыночным отношениям, с учетом федеративного устройства РФ. В соответствии с Законом об основах налоговой системы в РФ, который был принят в конце 1991 г., российские регионы получили право формировать собственную доходную базу из нескольких платежей (включая налог на имущество предприятий), объединенных в группу региональных налогов, полномочия определять по ним ставку в свободном режиме, т. е. без привычного в настоящее время «коридора» ставок, а также вводить налоговые льготы в пределах налоговых доходов, зачисляемых в бюджет региона. И хотя федеральный центр оставлял за собой право регулировать все основные, бюджетообразующие налоги, доходы региональных бюджетов в 1992–1993 гг. более чем наполовину формировались из отчислений налога на прибыль, подоходного налога с физических лиц и НДС².

Высокая зависимость регионов от федеральных налогов в условиях еще не проработанной законодательной базы и только начавшейся реформы межбюджетных отношений породила налоговую конкуренцию внутри страны — за распределяемые из центра налоговые доходы. Однако она была далека от добросовестной, поскольку в ее основе лежали неформальные (находящиеся вне законодательного регулирования) процедуры решения вопросов о распределении налоговых поступлений [Алиев Б. Х., Сулейманов М. М., 2010, с. 27]. Набравший силу в этот период процесс «индивидуализации налоговых взаимодействий центра с регионами» вел к жесткой борьбе субнациональных органов власти с центром за возможности увеличения доходной базы, необходимой для финансирования расходных полномочий, ответственность за которые была сброшена центром на субфедеральный уровень [Татаркин Д. А., 2007, с. 105].

Кроме того, приватизация крупных предприятий, ранее находившихся в собственности государства, превращала их в «лакомый кусок» для регионов, у которых формировался интерес в привлечении таких предприятий в качестве налогоплательщиков. Тем самым возникали предпосылки для налоговой конкуренции регионов уже друг с другом. Но и здесь были задействованы неформальные методы, при помощи которых на субфедеральном уровне стала проводиться налоговая политика. Во многом это объяснялось неэффективностью государственного контроля, существенно ослабленного на фоне макроэкономической нестабильности.

² Российский статистический ежегодник / Росстат, 2003.

Период «первоначального накопления капитала» также отличается внедрением в практику налогообложения механизмов территориально-избирательного налогового благоприятствования. Успешная реализация экономических реформ связывалась с привлечением в страну иностранных инвестиций. Поэтому, переняв опыт зарубежных стран, государство пошло по пути экономического зонирования, что привело к созданию за очень короткий промежуток времени более десятка свободных экономических зон (СЭЗ). Решения о создании большинства из них были приняты российским руководством в 1991 г. Однако весь масштаб ситуации отражает тот факт, что образования СЭЗ на своей территории тогда добивались более 50 российских регионов [Павлов П. В., 2013].

Общая площадь СЭЗ, по имеющимся оценкам, заняла 7 % территории РФ [Лысова Т. А., 2012, с. 33]. Столь высокое значение объясняется огромными площадями, отводимыми под создание зон³ и, соответственно, под действие налоговых льгот, которые вели к значительной дифференциации налоговой нагрузки между российскими регионами. Эти льготы должны были превратить страну в привлекательную для зарубежных инвесторов юрисдикцию, однако единых правовых начал создания и функционирования СЭЗ не было, равно как и гармоничной концепции развития СЭЗ. Поэтому особый налоговый режим устанавливался для каждой зоны в отдельности, а преимущества льготного налогообложения отводились предприятиям с существенной долей иностранного капитала (более 30 %). Интересы остальных компаний при предоставлении налоговых льгот учитывались в меньшей степени.

Несмотря на введение благоприятного режима деятельности, свободные экономические зоны не оправдывали ожиданий ни в этот, ни в следующие этапы развития отечественной налоговой системы. Неразвитость инфраструктуры и минимальный объем средств, направляемых на функционирование СЭЗ, препятствовали освоению российского рынка иностранными компаниями [Колесникова, Ю. Ф., 2014, с. 19], что обусловило низкую эффективность самих СЭЗ.

НАРАСТАНИЕ ПРОТИВОРЕЧИЙ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ И «РОЖДЕНИЕ» ВНУТРЕННИХ ОФШОРОВ: 1994–1998 гг.

На этом этапе налоговая система продолжила свое развитие как часть экономико-политической системы, закрепленной в Конституции РФ 1993 г. Период времени, предшествовавший началу практической реализации налоговой реформы (вступление в силу первой части НК РФ с 1999 г.), отмечается существенными преобразованиями в сфере налогообложения, связанными с поиском оптимальной для России модели бюджетно-налогового федерализма. В то же время при отсутствии опыта рыночных реформ, во многом необходимого для эффективного регулирования налоговых отношений в переходной экономике, не учитывались последствия ряда решений, которые сегодня — с высоты современной теории и методологии налогообложения — воспринимаются как очевидно неприемлемые для нормального функционирования налоговой системы. В связи с этим она оставалась далека от совершенства, а вводимые (апробируемые) механизмы налогообложения способствовали раскручиванию недобросовестной налоговой конкуренции российских регионов. В свою очередь, у этой проблемы имелись нормативные основы, которые были заложены еще в конце 1993 г.

Во-первых, нормализация отношений федерального центра с регионами была тогда увязана с улучшением финансового состояния последних. Реализация такой цели означала расширение доходной базы региональных бюджетов, для чего был издан президентский указ, наделивший регионы правом самостоятельно вводить любые налоги и сборы,

³ В большинстве случаев СЭЗ создавались в границах целых регионов.

которые не были предусмотрены в налоговом законодательстве РФ⁴. Тем самым налоговая система была децентрализована, но децентрализация породила колоссальные по масштабам искажения в налогообложении, создав условия для экономически ничем не обоснованной, вредоносной «гонки» регионов за налоговые доходы. По сведениям Госналогслужбы РФ⁵, правом вводить дополнительные налоги и сборы на основе президентского указа воспользовались органы власти 70 регионов, которые в течение только 1995–1996 гг. установили более 100 дополнительных платежей⁶, отдельные из которых носили неординарный характер (например, в Республике Тыва был введен налог на продажу квартир, размер которого зависел от благоустройства продаваемого жилья⁷), а также могли нарушать единство экономического пространства страны (так, в Липецкой области был установлен сбор на ввоз алкогольной продукции на территорию области⁸). Если говорить в целом, то налоговая политика регионов характеризовалась субъективной фискальной направленностью, а вводимые ими налоги отличались слабой экономической проработкой [Балаганская Н. А., 2011]. Расшатывание основ налоговой системы привело к таким последствиям, как ее усложнение, снижение эффективности налогового контроля, нарушение справедливости распределения налоговой нагрузки, ущемление интересов налогоплательщиков (в том числе из-за двойного налогообложения).

Несостоятельность идеи почти абсолютной налоговой автономии, приведшей к усилению налогового прессы на предприятия и создавшей угрозу разрыва единого экономического пространства, послужила причиной отмены дополнительных полномочий субъектов РФ с 1997 г. Тем не менее на местах довольно часто фиксировались случаи несоблюдения требований федерального центра.

Во-вторых, именно в конце 1993 г. субъекты РФ были допущены к регулированию ставки налога на прибыль⁹. Однако в тот период преобладали принципиально иные взгляды на допустимые границы участия российских регионов в налогообложении прибыли. Считалось вполне логичным, что регион при выборе между налоговым стимулированием и мобилизацией налоговых доходов сам выберет ставку, по которой будет исчисляться налог на прибыль, зачисляемый в региональный бюджет, исходя из того, что интересы федерального бюджета в этом случае не затрагиваются. Поэтому привычный в наши дни «коридор» ставок не вводился: существовал лишь верхний предел ставки в размере 22 %, причем в отношении прибыли организаций, осуществлявших деятельность на финансовых рынках (банки, биржи, страховщики, брокерские конторы и др.) либо посредническую деятельность, региональную ставку разрешалось варьировать в пределах до 30 %. То есть, с одной стороны, расширялся объем налоговых полномочий субнациональных органов власти, что отвечало их фискальным интересам. С другой стороны, региональная налоговая ставка могла быть использована как регулирующий инструмент и снижена вплоть до нулевого значения, что само по себе позволяло регионам активно проводить собственную налоговую политику, выстраивая на своей территории особый налоговый климат.

Между тем у субъектов РФ еще с 1992 г. существовали полномочия предоставлять любые льготы по налогу на прибыль, объем которых согласно п. 9 ст. 7 (с 1995 г. п. 9 ст. 6) Закона о налоге на прибыль предприятий и организаций был ограничен лишь

⁴ Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2268.

⁵ ГНС РФ — Государственная налоговая служба Российской Федерации — выполняла функции налоговой администрации России до конца 1998 г.

⁶ Письмо Госналогслужбы РФ от 21 августа 1997 г. № БЕ-6-01/607.

⁷ Закон Республики Тыва от 28 июня 1995 г. № 321.

⁸ Закон Липецкой области от 9 ноября 1995 г. № 25-03.

⁹ Право регулировать ставку налога на прибыль регионам предоставил Президент РФ своим Указом от 22 декабря 1993 г. № 2270. В дальнейшем это право было перенесено в Закон о федеральном бюджете на 1994 г., а с 1995 г. — отражено непосредственно в Законе о налоге на прибыль предприятий и организаций.

суммой направляемых в региональный бюджет налоговых платежей. В этих условиях структурирование ставки налога на прибыль на принципах преобладающего участия регионов в поступлениях этого налога — центр забирал себе налог по ставке 13 % — и широкой налоговой автономии было равнозначно переносу центра регулирования налоговой нагрузки на субфедеральный уровень. Подобное распределение бюджетно-налоговых компетенций открывало регионам возможности «играть» на экономических интересах налогоплательщиков, стремящихся к минимизации налогов в условиях крайне высокой налоговой нагрузки.

Вовлечение регионов в процесс определения ставки налога на прибыль при наличии слабых федеральных ограничений послужило «катализатором» недобросовестного соперничества регионов. Ведь именно с ее снижением связано появление на территории России одной из первых зон пониженного налогообложения, относимых к так называемым внутренним офшорам. Это был «налоговый оазис Калмыкии» [Авдокушин Е. Ф., 1999, с. 133], власти которой уже в 1994 г. воспользовались предоставленными полномочиями не для того, чтобы увеличить налоговые доходы, как тогда это сделали многие регионы, но для того, чтобы создать более комфортный налоговый режим¹⁰. Сначала в границах республики была снижена региональная ставка налога на прибыль (до 5 %), а с 1995 г. и вовсе отменена обязанность по уплате налога на прибыль в республиканский бюджет. Фактического ведения деятельности на территории региона для получения этой и других льгот (включавших освобождение от уплаты целого ряда других налогов) не требовалось: достаточным условием было наличие в регионе номинальной дирекции предприятия, а также внесение ежеквартальных сумм на региональные программы развития¹¹. При этом под льготно-офшорный налоговый режим была даже подведена организационная структура: функции по регистрации предприятий в Калмыкии и координации процесса предоставления налоговых льгот выполняло специально созданное для этих целей Агентство развития и сотрудничества. Властям региона удалось широко развернуть сеть этой структуры по стране, создав более двадцати ее представительств во всех крупнейших региональных центрах России. Поэтому «к 1999 году в республике было зарегистрировано около 5000 предприятий, пользующихся налоговыми льготами» [Локтионов А. С., 2002]. Однако впечатляющий рост количества регистрируемых компаний отрицательно воспринимался федеральными властями, которые связывали эти результаты с деятельностью теневого бизнеса [Алексеева С. С., 2008, с. 42].

Тем не менее налоговый режим Калмыкии стал своего рода образцом для подражания в глазах тех регионов, которые стремились увеличить свою доходную базу за счет массовой регистрации компаний. Механизм функционирования внутренних офшорных зон состоял в предоставлении налогоплательщикам существенных налоговых льгот, которые облакались в форму поддержки инвесторов и предоставлялись взамен обязательных отчислений на развитие региона. Компании, формально зарегистрировавшиеся в офшоре, оставались в выигрыше, так как отчисления в полной мере можно было компенсировать за счет налоговой экономии. В частности, на таком механизме был выстроен порядок налогообложения в Эколого-экономическом регионе «Алтай» в 1997 г.¹², где для создания конкурентоспособных условий привлечения инвестиций льготы предоставлялись в виде «налоговых каникул», причем не только по всем региональным и местным налогам, но даже по НДС. Объем самих льгот при этом в разы перекрывал затраты организаций по отчислениям в Фонд развития Республики Алтай [Зубакин С. И., 2003].

¹⁰ Калмыкия — налоговый оазис в России // Деловая пресса. № 29 от 01.08.2002. URL: http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mld_36_ald_121369.html.

¹¹ Закон Республики Калмыкия от 28 января 1995 г. № 7-1-3.

¹² Закон Республики Алтай от 10 апреля 1997 г. № 20-22.

В том же году на территории Алтайского края появилась свободная экономическая зона. Однако ее не следует путать с СЭЗ, которые создавались по решениям федерального центра. За одинаковым названием по-прежнему лежал льготный налоговый режим, сформированный на основе регионального законодательства в пределах доступных региону полномочий¹³. Как было впоследствии установлено, в границах этой зоны зарегистрировалось более 600 организаций, однако почти все из них вели свою деятельность за пределами края [Пансков В. Г., 2002, с. 19].

Однако нельзя не отметить, что проблема внутренних офшоров была многогранна. С одной стороны, среди них встречались муниципальные зоны пониженного налогообложения, как, например, город Углич в Ярославской области¹⁴. С другой стороны, к числу наиболее известных офшоров относится зона экономического благоприятствования «Ингушетия», находившаяся в сфере федерального регулирования¹⁵, но в конечном счете превратившаяся в «черную дыру» для бюджетной системы, в которой оказывались бюджетные средства соседних регионов. Не спасло ситуацию и создание в Ингушетии центра международного бизнеса, который в буквальном смысле был офшором, в границах которого зарубежные компании могли пользоваться полным освобождением от уплаты всех налогов РФ при обязанности по уплате лишь регистрационного и годового сборов¹⁶. Предоставление льгот исключительно нерезидентам не препятствовало уходу от налогов российскими налогоплательщиками, которые зачастую и были на самом деле бенефициарами налоговых льгот, получаемых через формально зарубежные фирмы¹⁷.

Таким образом, внутренняя налоговая конкуренция в рассматриваемые временные рамки не только увеличилась в масштабах, но стала отдельной проблемой для федеральных властей. Ее суть состояла в использовании региональных налоговых льгот и особых налоговых режимов в качестве способа наращивания финансовых ресурсов отдельно взятой территории за счет сокращения налоговой базы и, как следствие, источников экономического развития у других субъектов РФ. А поскольку налоговая база распределялась (перемещалась) в зоны пониженного налогообложения, падала эффективность налоговой системы, что в свою очередь негативно отражалось на состоянии государственных финансов в целом. И эта проблема подпитывалась сразу несколькими причинами.

В первую очередь возможности дифференциации налоговой нагрузки были предопределены легальными, но не продуманными на федеральном уровне механизмами распределения налоговых полномочий. Формирование зон пониженного налогообложения нельзя назвать чем-то противозаконным, поскольку данный процесс основывался на реализации регионами прав, закрепленных в федеральном налоговом законодательстве. В то же время проблема налоговой конкуренции проявилась не столько в наличии самих льгот, сколько в злоупотреблениях этими льготами, впоследствии ставших массовыми, и в сопутствующих экономических потерях для центра и субъектов РФ. Налоговая конкуренция в тех формах, в которых она проявлялась, вела к недопоступлениям налоговых доходов и оттого становилась вредоносной; а создание отдельными регионами условий, подходящих для реализации налоговых схем, делало налоговую конкуренцию недобросовестной. При этом под налоговой схемой в данном случае следует понимать действия налогоплательщиков, нацеленные исключительно на снижение налоговых обязательств.

¹³ Закон Алтайского края от 4 февраля 1997 г. № 2-ЗС.

¹⁴ Решение Думы Угличского МО от 4 ноября 1998 г. № 65.

¹⁵ Постановление Правительства РФ от 19 июня 1994 г. № 740.

¹⁶ Федеральный закон от 30 января 1996 г. № 16-ФЗ.

¹⁷ Кошкина Ю. Русские народные офшоры: как Россия пыталась создать «налоговый рай» / Banki.ru. URL: <https://www.banki.ru/news/daytheme/?id=10566758>.

В свою очередь злоупотребления, искажавшие принцип справедливого соперничества регионов, были возможны в силу экономических и технико-юридических причин.

К экономическим причинам следует отнести непомерно тяжелое налоговое бремя, которое сформировало у налогоплательщиков мотивацию уходить в «тень» и повышенный спрос на налоговые льготы, подтолкнувший регионы к предложению мер повышенного налогового благоприятствования. Переход к рыночным принципам формирования государственных доходов, связанный с появлением в экономике РФ предпринимательского сектора, происходил в условиях нарастающего дефицита бюджетных средств. Поэтому структура налоговой системы тогда сложилась под влиянием явного приоритета фискальных интересов государства над интересами налогоплательщиков, что нашло отражение как в сложном, даже громоздком составе налоговой системы (огромное число налогов и сборов), так и в тяжести налогового бремени, возложенного на бизнес. Поэтому роль налоговых льгот как инструмента регулирования социально-экономических процессов (для регионов) и способа уменьшения налоговых обязательств (для налогоплательщиков) была особенно высокой. На стыке этих свойств льготного налогообложения и возникала налоговая конкуренция.

К технико-юридическим причинам относятся недоработки налогового законодательства: прежде всего отсутствие четкого определения обособленного подразделения, отягощенное вольным трактованием отдельных положений Гражданского кодекса РФ. Более того, можно говорить о том, что до принятия первой части НК РФ в России не было «целостной системы налогообложения филиалов, представительств или обособленных структурных подразделений» [Динова А., Морро М., 1999, с. 158], наличие которой препятствовало бы манипуляциям с распределением налоговой базы между территориями и могло создать барьеры для снижения налоговых платежей через внутрироссийские зоны офшорного типа.

Наряду с этим нормативно-правовая база была сложной и объемной, а платежно-налоговая дисциплина оставляла желать лучшего и нуждалась в укреплении. Из-за этого к сфере налоговых отношений примешивались неформальные методы взаимодействия с налогоплательщиками, когда степень соблюдения правил налогообложения определялась на местах путем переговоров [Пузин А. М., 2005, с. 62]. Как следствие, внутренние офшоры становились площадкой для особых отношений между региональными властями и крупными компаниями, которых интересовала в первую очередь возможность оптимизировать налоги¹⁸. Очень многое при этом зависело «от уровня личных контактов регионального руководства с федеральными органами»¹⁹.

Как следствие, налоговая конкуренция, существовавшая на фоне постоянного противостояния центра и регионов, получила двойственное воплощение на практике, поскольку благоприятный налоговый режим, применяемый регионом для привлечения налогоплательщиков, не всегда означал использование лишь законодательно установленных полномочий для снижения налоговых ставок и предоставления льгот, но также мог включать неформальные механизмы благоприятствования бизнесу в сфере налогообложения.

НАЛОГОВАЯ КОНКУРЕНЦИЯ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ: 1999–2005 гг.

Последствия, вызванные разорительным соперничеством регионов, остро ощущались на федеральном уровне и стали одним из факторов, которые указывали на необходимость

¹⁸ Что такое офшор и опыт России в этом направлении / РИА Новости. URL: <https://ria.ru/20130321/928406561.html>.

¹⁹ Послание Президента РФ Федеральному собранию от 17 февраля 1998 г.

безотлагательного пересмотра основ законодательства о налогах и сборах. Столь масштабную задачу планировалось реализовать в рамках налоговой реформы. И хотя налоговая конкуренция тогда не выделялась в самостоятельную проблему, ее влияние осознавалось в полной мере еще до начала радикальных преобразований налоговых отношений в РФ.

Как отметил Президент России еще в 1997 г., выступая с посланием Федеральному собранию, в налоговой системе РФ создана «ситуация, при которой капиталы идут не туда, где российская промышленность способна развиваться ... а туда, где можно явно или тайно не платить налоги»²⁰. Бизнес перемещался в регионы, где было ниже налоговое бремя и «где местные власти закрывали глаза на налоговые нарушения», вследствие чего была сильно сокращена доходная часть бюджетной системы в целом [Титов Н. Ю., 2004, с. 49]. Тогда же пришло и понимание того, что социально-экономическое развитие отдельных территорий не должно финансироваться ценой сокращения доходов бюджетов других субъектов РФ²¹.

При этом сама налоговая система была сильно искажена — высокая налоговая нагрузка сочеталась с несправедливостью налогообложения (в частности, из-за индивидуальных налоговых льгот), — чем стимулировала не развитие бизнеса, а уклонение от уплаты налогов. И потому вместо роста налоговых доходов наблюдалось их снижение. В своем прежнем виде налоговая система не могла обеспечить реализацию принципа бюджетной эффективности и нуждалась в реформировании, идеология которого состояла в установлении более «мягкого» налогового режима для всех при существенном сокращении налоговых льгот и одновременном упрощении налогового законодательства в рамках его кодификации.

Реформа была активизирована, начиная с принятия первой части Налогового кодекса, вступившей в силу в 1999 г. Однако сам по себе этот факт не означал моментального решения всех проблем, которые продолжали накапливаться и даже успели перейти в начало 2000-х гг. В частности, это объяснялось инерционностью укоренившихся методов конкурентной борьбы на субфедеральном уровне и поэтапным характером налоговой реформы, которая реализовывалась в течение нескольких лет. Например, на территории Угличского муниципального округа (в зоне пониженного налогообложения) почти 93 % зарегистрированных там предприятий (1,3 тыс. из 1,4 тыс.) вели свою деятельность, по данным за 2001 г., во многих других субъектах РФ. В том же году было зафиксировано, что количество территорий с льготным налогообложением достигает в России почти трех десятков, т. е. в сравнении с тем, что было в середине 1990-х гг., ситуация серьезно ухудшилась. Признаками внутренних офшоров обладали налоговые режимы, созданные в том числе в Новгородской и Калужской областях, Республике Бурятия, городах Центральной России, включая Курск и Шаховской район Московской области [Павлов П. В., 2012, с. 56]. Как зоны пониженного налогообложения известность получили Республика Мордовия, а также Чукотский АО [Пансков В. Г., 2005, с. 4]. При этом Калмыкия, как и ранее, подтверждала свой статус «эталонного» офшора, поскольку внутри Южного федерального округа относилась к числу регионов с самыми низкими поступлениями налоговых доходов, тогда как по количеству зарегистрированных частных предприятий на начало 2002 г. опережала больше половины «соседей» своего округа²².

Наряду с этим возросло и количество свободных экономических зон, которых в 2001 г. насчитывалось около двадцати. Причем их тоже часто сравнивали с офшорами

²⁰ Послание Президента РФ Федеральному собранию от 6 марта 1997 г.

²¹ Постановление Правительства РФ от 3 июля 1997 г. № 821.

²² Регионы России. Социально-экономические показатели / Росстат, 2002.

[Неучева М. Ю., 2009, с. 29], хотя изначально ожидалось совсем другие результаты: налоговые льготы должны были высвободить дополнительные средства для увеличения объема инвестиций в отечественную экономику. Тем самым ускорился бы процесс ее оздоровления и укрепилась рыночные формы хозяйствования в России. Но, как показало время, будучи в большинстве своем неэффективными, СЭЗ вовлекались в схемы оптимизации налогообложения, в результате чего государство теряло доходы [Иващенко Н. С., 2004]. Причем проблема выходила далеко за пределы налогового соперничества регионов, поскольку СЭЗ нередко превращались в каналы «перекачки» валюты, ресурсов и стратегического сырья из России в другие страны, т. е. способствовали расширению теневой экономики, нанося стратегический ущерб стране. По экспертным оценкам, наибольшая доля нелегально вывозимого из страны капитала проходила тогда именно через СЭЗ [Павлов П. В., 2006, с. 106]. Для этого существовало много причин, включающих и слабость концепции развития СЭЗ, и размытость целей их создания, и неразвитость инфраструктуры, и отсутствие рамочного закона о СЭЗ, и регулирование налогообложения на территории зон в рамках неналогового законодательства, и предоставление налоговых льгот без должной системы ограничений, равно как без надлежащего контроля за тем, как используются эти льготы.

Кроме того, уже после начала налоговой реформы в России успел появиться третий тип внутренних офшоров, связанный с льготным налогообложением на территории так называемых закрытых городов, или ЗАТО (закрытых административно-территориальных образований). Там располагались предприятия оборонной промышленности, которые в период экономических реформ потеряли заказы. Поэтому ЗАТО, экономика которых строилась на деятельности этих предприятий, нуждались в поддержке со стороны федерального центра. Исправить ситуацию, улучшив финансовое положение указанных городов, должны были особые бюджетно-налоговые полномочия местных органов власти, которые уже с 1992 г. были наделены правом оставлять в своем бюджете все собранные налоги. Однако для их аккумулирования были нужны налогоплательщики, и прежде всего достаточно крупный бизнес, налоги которого могли бы обеспечить наполнение доходной части бюджетов ЗАТО в новой экономической реальности. Но очевидно, что такого бизнеса на территории закрытых городов не было в силу их особой хозяйственной специализации. Поэтому со второй половины 1998 г. местным органам власти разрешили предоставлять организациям дополнительные налоговые льготы²³, которые рассматривались в качестве компенсационно-стимулирующего механизма финансирования экономики ЗАТО, основанного на привлечении в ее развитие частных инвестиций.

В действительности фискальная «свобода» местных властей обернулась стремительной офшоризацией ЗАТО, истоки которой лежали в возможностях договариваться с бизнесом и совершенно легально предоставлять ему освобождения от уплаты почти любых налогов, включая даже федеральные²⁴.

Среди всего количества ЗАТО — в 2001 г. их было 43 — около половины Минфин России относил к зонам офшорного типа²⁵. Выгоды от регистрации на их территории получал крупный бизнес: в частности, нефтехимические, газовые, металлургические предприятия, производители алкогольных напитков. В свою очередь, предоставление большего объема налоговых льгот становилось гарантией успеха, поскольку увеличивало конкурентные преимущества с позиции привлекательности налогового режима для бизнеса. Поэтому ЗАТО конкурировали не только с остальными регионами, но и между собой, что выразилось

²³ Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 144-ФЗ.

²⁴ С учетом того, что федеральные налоги зачислялись в бюджеты ЗАТО до 2000 г.

²⁵ Что такое российские офшоры // Коммерсантъ. № 144 от 13.08.1999. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/223685>.

в «соревновании» за максимизацию налоговых льгот, ущерб от которого оценивается потерями федерального бюджета в объеме десятков миллиардов рублей²⁶.

Вместе с тем период проведения налоговой реформы характеризуется не только усугублением ранее возникших проблем, но и реализацией целого комплекса жестких мер для их решения. Важной составляющей налоговой реформы стали меры, которые по существу были нацелены на сдерживание и пресечение искусственного, экономически вредного соперничества регионов. В этой сфере налоговая реформа проводилась, исходя из следующих приоритетов: повысить авторитет и позиции федерального центра в отношениях с регионами, сократить неравномерность регионального развития, остановить злоупотребления, связанные с применением налоговых льгот, и положить конец «налоговому произволу властей некоторых регионов»²⁷. Исходя из этого, направления, по которым поэтапно проводилась реформа, включали в себя: централизацию налоговых полномочий, ликвидацию зон пониженного налогообложения в регионах, превратившихся во внутренние офшоры, и упорядочение процесса создания свободных экономических зон как федеральных механизмов налоговой поддержки регионов.

Реализация государственной политики по перечисленным направлениям фактически началась с деофшоризации ЗАТО, которая интересна попытками государства в «ручном» режиме контролировать порядок предоставления и использования дополнительных налоговых льгот, т. е., говоря современным языком, регулировать налоговую конкуренцию. Для этого Правительство России даже выпустило специальные правила, призванные исключить ситуации предоставления экономически необоснованных налоговых льгот, чтобы не допустить роста бюджетных потерь. Эти правила предусматривали: обязательность согласования указанных льгот с Минфином России; запрет на возмещение из федерального бюджета выпадающих доходов, образующихся при предоставлении льгот в течение года; возможность пересмотра размера дотаций и даже отмены налоговых льгот в том случае, если их применение не было согласовано или привело к использованию высвобожденных средств на цели, не связанные с инвестициями и созданием рабочих мест в ЗАТО. При этом сумма налоговой экономии по отмененным льготам подлежала уплате в федеральный бюджет. Кроме того, правилами ограничивался состав налогов, по которым могли быть предоставлены льготы. В частности, к ним были отнесены НДС и акцизы²⁸.

Кроме того, в законах о федеральном бюджете на протяжении ряда лет российские власти последовательно урезали чересчур широкие полномочия властей ЗАТО в части, касающейся предоставления дополнительных льгот по федеральным налогам. Но в конечном счете данный процесс завершился полной отменой с 2005 г. всех особых налоговых полномочий, действовавших в границах ЗАТО, из чего следует, что эффективнее отказаться от непродуманных норм, нежели в ручном режиме регулировать риски их применения на практике.

Одновременно шел процесс реформирования налога на прибыль. В главе 25 НК РФ, которая вступила в силу с 2002 г., помимо снижения ставки налога с 35 до 24 % существенно изменился формат участия субъектов РФ в регулировании налогообложения прибыли. Во-первых, региональные власти лишились права вводить любые льготы по налогу на прибыль в пределах суммы налоговых поступлений, в том числе предоставлять налоговые освобождения от уплаты региональной части налога. Теперь льготы могли быть предоставлены только в виде пониженной налоговой ставки. Во-вторых, устанавливался

²⁶ Алексеев А. ЗАТО не платят налогов // *Российская газета*. № 3427 от 12.03.2004. URL: <https://rg.ru/2004/03/12/zato.html>.

²⁷ *Послание Президента РФ Федеральному собранию от 23 февраля 1996 г.*

²⁸ *Постановление Правительства РФ от 15 июня 1998 г. № 595.*

«коридор» ставок во избежание существенной дифференциации налоговой нагрузки между регионами. Отсутствие нижней границы снижения региональной ставки могло провоцировать чрезмерное, экономически не обоснованное льготирование, способное исказить распределение налоговой базы и вести к оседанию налоговых поступлений в регионе с более благоприятным налоговым режимом при общем увеличении выпадающих доходов. Кроме того, высокий контраст ставок провоцировал бы другие регионы снижать их для того, чтобы поддерживать у себя конкурентоспособный налоговый климат.

Инвестиционные льготы по налогу на прибыль, на которых «вырастали» зоны пониженного налогообложения, могли применяться лишь по остаточному принципу — если были предоставлены организациям ранее. Но и они были окончательно отменены с 2004 г.²⁹, что ликвидировало правовые основы существования внутрироссийских офшоров, а значит, и недобросовестной налоговой конкуренции между регионами, которые уже не могли предложить бизнесу сопоставимый с прежним льготный налоговый режим.

Иначе решалась проблема функционирования СЭЗ. Поскольку этот механизм регионального развития изначально был отделен от общего режима налогообложения и при правильном применении мог оказаться действительно полезным, российские власти не стали его отменять. Вместо этого было решено перестроить концепцию экономического зонирования в налоговых целях, сделать ее более продуманной. Поэтому в 2005 г. был принят Закон об особых экономических зонах (ОЭЗ), по которому ликвидировались все СЭЗ, за исключением зон в Калининградской и Магаданской областях (ввиду их особого значения для геополитических интересов страны).

В новой концепции исключалось многообразие (вариативность) особых экономических и правовых режимов деятельности, были четко обозначены цели создания ОЭЗ (прежде всего поддержка промышленного производства и высоких технологий), в соответствии с ними выделены основные типы ОЭЗ, установлены соответствующие им налоговые преференции, доступные только при условии осуществления соответствующего вида деятельности в границах ОЭЗ и отсутствия филиалов и представительств в других регионах (и даже за пределами самой зоны). Кроме того, был законодательно реализован принцип компактности зон, потому что «чрезмерно большие размеры территорий ОЭЗ привели бы к снижению концентрации инвестиционных, трудовых и иных ресурсов»³⁰.

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

В ходе налоговой реформы была проделана огромная работа, благодаря которой налоговая система была очищена от тех изъянов, которые, создавая условия для недобросовестной налоговой конкуренции между регионами, искажали движение налоговой базы и вели к сокращению доходов бюджетной системы. Решение проблем, порождаемых такой конкуренцией, позволило не только улучшить собираемость налогов, но и заметно упорядочить процесс функционирования налоговой системы, базовая структура которой отражает ее современное состояние, а развитие осуществляется главным образом путем отшлифовки законодательных норм и настройки отдельных налоговых механизмов в контексте современных вызовов и меняющейся экономической конъюнктуры.

Вместе с тем было бы неверно считать, что налоговая конкуренция осталась в прошлом, поскольку в федеративном государстве она представляет собой способ взаимодействия органов власти друг с другом [Пинская М. Р., 2010, с. 108]. То есть при изменении региональной налоговой автономии налоговая конкуренция не исчезает, но меняет свой

²⁹ Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 163-ФЗ.

³⁰ Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 167003-4.

масштаб, а также формы проявления на практике. И значение налоговой реформы заключалось не в том, чтобы элиминировать конкуренцию, а в том, чтобы сбалансировать ее экономическое влияние путем централизации налоговых полномочий. В то же время проблема налоговой конкуренции не исчезла даже после налоговой реформы.

В одном из своих писем Минфин России отметил, что «для современной экономической ситуации... характерно значительное увеличение рисков, связанных с манипулированием ценами во внутрироссийских сделках»³¹. Как показало время, даже введение «коридора» значений для региональной ставки налога на прибыль не решило вопроса искусственного перемещения налоговой базы между регионами из соображений налоговой минимизации, поскольку небольшое снижение ставки при большой прибыли тоже позволяет получить весомую налоговую экономию. С помощью сделок между взаимозависимыми лицами мог быть выбран регион с меньшей налоговой нагрузкой как наиболее благоприятный для уплаты налога на прибыль, что одновременно приводило и к проблеме налоговой конкуренции, и к проблеме необоснованности налоговой выгоды, которая стала активно решаться с 2012 г. Именно тогда был усилен налоговый контроль за трансфертным ценообразованием, исходя из того что «нормы ст. 20 и 40 Налогового кодекса РФ ... не обеспечивали обоснования применяемых в сделках цен» [Чайковская Л. А., Мамрукова О. И., 2012, с. 37]. Одновременно был запущен механизм консолидированного налогообложения.

Консолидация налоговой базы не вела к созданию льготного налогового режима, но тем не менее носила преференциальный характер ввиду того, что предусматривала суммирование прибылей и убытков объединенных в одну группу компаний — консолидированную группу налогоплательщиков (КГН). Но более важно то, что уплата налога на прибыль с совокупного финансового результата рассматривалась как способ ограничения негативных эффектов, связанных с перемещением налоговой базы между субъектами РФ, поскольку такой порядок налогообложения должен был снизить стимулы для применения взаимозависимыми компаниями трансфертных цен³². Более того, ожидалось, что распределение поступлений налога на прибыль между региональными бюджетами будет более справедливым ввиду применения формулы, учитывающей реальный объем деятельности (степень экономического присутствия) компании в том или ином регионе.

Однако возможности компаний консолидировать налоговую базу в сочетании с правом регионов снижать ставку налога на прибыль выразились в усилении налоговой конкуренции внутри страны. В отдельных случаях льготы по налогу на прибыль подводились под отрасли экономики, в которых осуществляли деятельность группы компаний, либо устанавливались непосредственно для участников таких групп. Возникшие вследствие этого недопоступления налоговых доходов в региональные бюджеты оцениваются за 2015–2016 гг. в сумме более 45 млрд руб.³³

Вместе с тем проблематика КГН как таковая шире вопросов налоговой конкуренции и имеет самостоятельное значение. Следует учитывать, что территориальное распределение налоговой базы под влиянием региональных налоговых льгот не всегда отрицательно, хотя и может быть существенным: так, анализ основных итогов функционирования консолидированных групп, проведенный Минфином России по результатам 2014 г., позволил установить, что в 53 субъектах РФ (62 %) поступления налога на прибыль увеличились, тогда как в 32 других субъектах РФ (38 %) они уменьшились. При этом рост составил

³¹ Письмо Минфина России от 20 июля 2017 г. № 03-12-11/1/46174.

³² Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 392729-5.

³³ Создание консолидированных групп налогоплательщиков привело к значительному снижению поступления налога на прибыль организаций / Счетная палата РФ. 11.01.2018. URL: http://www.ach.gov.ru/press_center/news/32238.

61,9 млрд руб., а снижение — 127,0 млрд руб.³⁴, т. е. совокупный бюджетный эффект получился отрицательным, что в свою очередь представляет собой отдельную от налоговой конкуренции проблему. Причем на потери бюджета влияло не только применение пониженных ставок налога на прибыль, но и зачет убытков одних компаний в счет прибыли других. Так, Счетной палатой РФ было установлено, что консолидация налоговой базы привела к выпадающим доходам российского бюджета, объем которых за период 2012–2016 гг. оценивается в размере 322,5 млрд руб. Именно поэтому с 2014 г. в России действует мораторий на регистрацию договоров о создании КГН, который периодически продлевается.

На сегодняшний день налоговая система развивается в направлении своей централизации, так как с 2019 г. в связи отменой налогового контроля за трансфертным ценообразованием по внутрироссийским сделкам федеральный центр забрал у субнациональных органов власти полномочия снижать региональную ставку налога на прибыль (в качестве симметричной меры, чтобы исключить риски бесконтрольного перераспределения налоговой базы в регионы с пониженным уровнем налогообложения). При этом возможности субъектов РФ участвовать в регулировании налога на прибыль не исключаются полностью и одновременно переводятся в новый формат. С одной стороны, налоговые послабления по инициативе региональных властей теперь допускаются исключительно в случаях, которые определяет федеральный центр: так, ставка налога на прибыль по-прежнему может быть снижена регионом, но только если речь идет о применении *льготных налоговых режимов* для инвесторов³⁵. С другой стороны, акценты в налоговом стимулировании организаций на региональном уровне переносятся на адресность и прямой эффект льготирования, что достигается посредством внедрения инвестиционного налогового вычета. Он фактически заменяет собой льготную ставку при *общем налоговом режиме*, позволяя в течение 2018–2027 гг. уменьшать непосредственно сумму налога на прибыль, и тоже предоставляется по решению региона, но при условии осуществления организацией инвестиций по направлениям, закрепленным в НК РФ.

Таким образом, внутренняя налоговая конкуренция по-прежнему остается одной из тех характеристик межбюджетных отношений, которые необходимо учитывать при выборе путей и ключевых параметров развития налоговой системы РФ. При этом изменения последних лет в сфере налогообложения были направлены на сдерживание распределительных эффектов налоговой конкуренции, что позволяет говорить о внимании российских властей к этой проблеме. Сегодня налоговая конкуренция по-прежнему остается реальностью, но ее масштабы, а также риски трансформации в недобросовестное соперничество регионов заметно ниже, чем прежде. В частности, этому способствует сохранение налогового контроля в отношении сделок, участники которых применяют разные ставки налога на прибыль (подп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Именно сюда входят случаи применения названных выше льготных режимов деятельности, в системе которых льготная ставка налога на прибыль выступает центральным элементом преференциального налогообложения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговая конкуренция в России как федеративном государстве является объективной стороной взаимоотношений субъектов РФ. Поэтому, на наш взгляд, проблема налоговой

³⁴ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов.

³⁵ Речь идет о таких режимах, как особые экономические зоны (в том числе в Магаданской области) и свободная экономическая зона (Республика Крым и город Севастополь), региональные инвестиционные проекты и специальные инвестиционные контракты, территории опережающего развития и свободный порт Владивосток.

конкуренции — не в самой конкуренции, которая может быть и справедливой, а в рисках ее недобросовестности. И хотя данная категория является преимущественно морально-этической, можно заключить, что налоговая конкуренция становится недобросовестной в случае, когда строится на неформальных договоренностях с налогоплательщиками и допускает необоснованные искажения в территориальном распределении налоговых доходов. Как правило, недобросовестность налоговой конкуренции предопределяет и ее вредоносность. Заметим, что в ходе развития налоговой системы РФ отрицательные эффекты соперничества регионов проявлялись тогда, когда организации пытались минимизировать налоги, а регионы предоставляли льготы, позволяющие достичь этой цели. Отсюда следует, что проблема налоговой конкуренции тесно связана с целенаправленной налоговой минимизацией со стороны налогоплательщиков и имеет ряд признаков, которые указывают на недобросовестность конкуренции. В их числе: необоснованность налоговой выгоды; несоответствие территорий получения прибыли (формирования налоговой базы) и уплаты налога; расхождение между реальным объемом экономической активности в регионе и величиной уплачиваемых в его бюджет налоговых доходов; неформальные соглашения, используемые в качестве способа взаимодействия с налогоплательщиками с целью привлечения их инвестиций и (или) налоговой базы.

Тем не менее в решении проблемы налоговой конкуренции следует избегать крайностей, ведь контроль рисков легче всего обеспечить сужением региональной налоговой автономии до минимума. Иными словами, нужен компромисс, выстраиваемый на балансе региональных полномочий и разумных федеральных ограничений. Попытки найти его характеризуют текущую налоговую политику, ведь на фоне централизации налога на прибыль федеральные власти ставят своим приоритетом отмену федеральных льгот по региональным и местным налогам, тогда как регламентация случаев, при которой субъекты РФ могут снижать налог на прибыль, формирует правовые основы для управляемой налоговой конкуренции.

Однако нельзя не отметить, что в последние годы — во многом под влиянием финансово-экономического кризиса и международных санкций — простота и нейтральность налоговой системы, достигнутые в ходе налоговой реформы, отходят на второй план, уступая место долгосрочным целям повышения конкурентоспособности российской экономики уже на мировой арене. Последнее проявляется в регулярном расширении перечня льготных налоговых режимов, направленных на стимулирование инвестиционной активности на региональном уровне. Однако конкретные приоритеты предоставления многочисленных, но в конечном счете похожих друг на друга преференций в сфере налогообложения не сформированы, в то время как «наличие большого количества несистемных налоговых льгот искажает конкурентную среду»³⁶.

Список источников

Авдокушин Е. Ф. Международные экономические отношения: Учеб. пособие. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ИВЦ «Маркетинг», 1999. 264 с.

Алексеева С. С. Региональные приоритеты финансово-экономического развития особых экономических зон: на примере Калининградской области: дис. ... канд. экон. наук. Акад. труда и соц. отношений. Москва, 2008. 173 с.

Алиев Б. Х., Сулейманов М. М. Эволюция налогового федерализма в России // Финансы и кредит. 2010. № 33. С. 26–31.

Балаганская Н. А. Проблемы неправомерного вмешательства государственных органов, наделенных налоговой компетенцией, в деятельность субъектов предпринимательства // Налоги (газета). 2011. № 22.

³⁶ Интервью заместителя министра финансов И. Трунина / ТАСС. 11.09.2018. URL: <https://tass.ru/interviews/5548080>.

Динова А., Морро М. Налогообложение обособленных структурных подразделений // Налоговый вестник. 1999. № 11. С. 158–160.

Зубакин С. И. Республика Алтай: прошлое, настоящее, будущее / Бюджет.Ru. 2003. № 4–5. URL: <http://bujet.ru/article/20759.php>.

Ивашенко Н. С. Соотношение специального и льготного режима налогообложения // Налоги и налогообложение. 2004. № 10.

Колесникова Ю. Ф. Модернизация особых экономических зон в современной России: кластерный подход: дис. ... канд. экон. наук. Тамб. гос. ун-т им. Г. Р. Державина. Тамбов, 2014. 166 с.

Локтионов А. С. Использование налоговых льгот как инструмент инвестиционной политики в Республике Калмыкия // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование. 2002. № 2–3. URL: http://dpr.ru/journal/journal_9_4.htm.

Лысова Т. А. Налоговые инструменты регулирования развития особых экономических зон: дис. ... канд. экон. наук. Финансовый ун-т при Правительстве РФ. Москва, 2012. 149 с.

Неучева М. Ю. Особые экономические зоны как инструмент антикризисной политики // Экономика региона. 2009. № 4. С. 27–33.

Павлов П. В. Административно-правовое регулирование деятельности офшорных зон // Вестник Российской таможенной академии. 2012. № 4. С. 54–59.

Павлов П. В. Особые экономические зоны как институциональные инструменты включения России в глобализирующееся мировое хозяйство: дис. ... д-ра экон. наук. Ростовский гос. ун-т. Таганрог, 2006. 360 с.

Павлов П. В. Особые экономические зоны как механизм эффективного развития международной инвестиционной и инновационной деятельности // Мировая политика. 2013. № 1. С. 51–144. URL: <https://doi.org/10.7256/2306-4226.2013.1.638>.

Пансков В. Г. О налоговых преференциях // Налоговый вестник. 2002. № 5. С. 14–19.

Пансков В. Г. Проблемы решаются. Проблемы остаются // Налоговый вестник. 2005. № 1. С. 3–7.

Пинская М. Р. Инструменты гармонизации налоговых отношений в федеративном государстве // Федерализм. 2010. № 2. С. 101–112.

Пузин А. М. Особенности влияния налоговой конкуренции на податный состав налоговой системы: дис. ... канд. экон. наук. Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики (МЭСИ). Москва, 2005. 137 с.

Татаркин Д. А. Налоговый федерализм как институциональная форма конкурентной борьбы за налоговые доходы: дис. ... канд. экон. наук. Ин-т экономики УрО РАН. Екатеринбург, 2007. 206 с.

Титов Н. Ю. Некоторые проблемы правового регулирования налогообложения иностранных инвестиций в Российской Федерации // Финансовое право. 2004. № 2. С. 47–50.

Чайковская Л. А., Мамрукова О. И. Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием: проблемы, новации законодательства и тенденции повышения эффективности // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 40. С. 35–49.

Blöchliger H., Nettley M. Sub-central Tax Autonomy: 2011 Update / OECD Working Papers on Fiscal Federalism. 2015. No. 20. OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/5js4t79sbshd-en>.

Поступила в редакцию 2 сентября 2019 г.

Принята к публикации 10 февраля 2020 г.

References

Avdokushin E.F. (1999). International Economic Relations: A Study Guide. 4. ed., rev. Moscow: IVC “Marketing” Publ., 264 p. (In Russ.).

Alekseeva S.S. (2008). Regional Priorities of Financial and Economic Development of Special Economic Zones: on the Example of the Kaliningrad Region: diss. ... of PhD in Economics. Academy of Labour and Social Relations. Moscow, 173 p. (In Russ.).

Aliiev B.Kh., Suleimanov M.M. (2010). Evolution of Tax Federalism in Russia. *Finansy i kredit – Finance and Credit*, no. 33, pp. 26–31 (In Russ.).

Balaganskaya N.A. (2011). Problems of Unlawful Intervention of State Bodies with Tax Competence in Activities of Business Entities. *Nalogi (gazeta) – Taxes (Newspaper)*, no. 22 (In Russ.).

Blöchliger H., Nettley M. (2015). Sub-central Tax Autonomy: 2011 Update. OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 20, OECD Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/5js4t79sbshd-en>.

Chaikovskaya L.A., Mamrukova O.I. (2012). Tax Control of Transfer Pricing: Problems, Legislative Novelties and Trends of Efficiency Improvement. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International Accounting*, no. 40, pp. 35–49 (In Russ.).

Dinova A., Morro M. (1999). Taxation of Separate Structural Units. *Nalogovyy vestnik – Tax Bulletin*, no. 11, pp. 158–160 (In Russ.).

Ivashchenko N.S. (2004). The Relation of Special and Preferential Tax Treatment. *Nalogi i nalogoblozhenie – Taxes and Taxation*, no. 10 (In Russ.).

- Kolesnikova J.F. (2014). Modernization of Special Economic Zones in Current Russia: A Cluster Approach: diss. ... of PhD in Economics. Derzhavin Tambov State University. Tambov, 166 p. (In Russ.).
- Loktionov A.S. (2002). Use of Tax Benefits as an Instrument of Investment Policy in the Republic of Kalmykia. *Nedvizhimost' i investitsii. Pravovoe regulirovanie – Real Estate and Investments. Legal Regulation*, no. 2–3 (In Russ.). Available at: http://dpr.ru/journal/journal_9_4.htm.
- Lysova T.A. (2012). Regulatory Tax Instruments for Development of Special Economic Zones: diss. ... of PhD in Economics. Financial University under the Government of the Russian Federation. Moscow, 149 p. (In Russ.).
- Neucheva M.Yu. (2009). Special Economic Zones as Instrument of Antirecessionary Politics. *Ekonomika regiona – Regional Economy*, no. 4, pp. 27–33 (In Russ.).
- Panskov V.G. (2002). About Tax Preferences. *Nalogovyi vestnik – Tax Bulletin*, no. 5, pp. 14–19 (In Russ.).
- Panskov V.G. (2005). Problems Are Being Solved. Problems Remain. *Nalogovyi vestnik – Tax Bulletin*, no. 1, pp. 3–7 (In Russ.).
- Pavlov P.V. (2012). The Off-shore Zone's Administrative Control. *Vestnik Rossiiskoi tamozhennoi akademii – The Russian Customs Academy Messenger*, no. 4, pp. 54–59 (In Russ.).
- Pavlov P.V. (2013). Special Economic Zones as a Mechanism for Efficient Development of International Investment and Innovative Activities. *Mirovaja politika – World Politics*, no. 1. P. 51–144 (In Russ.). Available at: <https://doi.org/10.7256/2306-4226.2013.1.638>.
- Pavlov P.V. (2006). Special Economic Zones as Institutional Instruments for Russia's Inclusion in the Globalizing World Economy: diss. ... of doctor of economics. Rostov State University. Taganrog, 360 p. (In Russ.).
- Pinskaya M.R. (2010). Instruments of Harmonization of Tax Relations in a Federal State. *Federalizm – Federalism*, no. 2, pp. 101–112 (In Russ.).
- Puzin A.M. (2005). Features of the Tax Competition Impact on the Tax System Composition: diss. ... of PhD in Economics. Moscow State University of Economics, Statistics, and Informatics (MESI). Moscow, 137 p. (In Russ.).
- Tatarkin D.A. (2007). Tax Federalism as an Institutional Form of Competition for Tax Revenues: diss. ... of PhD in Economics. Institute of Economics, the Ural Branch of Russian Academy of Sciences. Ekaterinburg, 206 p. (In Russ.).
- Titov N.J. (2004). Some Problems of Legal Regulation of Foreign Investment Taxation in the Russian Federation. *Finansovoe pravo – Financial Law*, no. 2, pp. 47–50 (In Russ.).
- Zubakin S.I. (2003). Altai Republic: Past, Present, Future. *Byudzhet – Budget*, no. 4–5 (In Russ.). Available at: <http://bujet.ru/article/20759.php>.

Received 02.09.2019

Accepted for publication 10.02.2020