

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Громов В.В., Захаренкова Е.В., Кострыкина Н.С., Кoryтин
А.В., Милоголов Н.С.**

**Разработка подходов к регулированию налоговой
конкуренции между субъектами Российской Федерации**

Москва 2020

Аннотация. Работа посвящена анализу явления налоговой конкуренции между субъектами Российской Федерации. В работе исследована эволюция данного явления, начиная с перехода Российской Федерации к рыночной экономике по настоящее время. По результатам исследования авторы делают вывод о том, что в большинстве регионов со значимой политикой предоставления налоговых льгот по налогу на прибыль организаций, такие льготы предоставляются не в результате работы механизма внутренней налоговой конкуренции, а по иным причинам.

Abstract. The work is devoted to the analysis of the internal tax competition in the Russian Federation. The paper studies the evolution of this phenomenon, starting from the transition of the Russian Federation to a market economy to the present. The authors conclude that in the most regions with a significant policy of providing tax benefits for corporate income tax, such benefits are provided not as a result of the internal tax competition mechanism, but for other reasons.

Милоголов Н.С., старший научный сотрудник, лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Громов В.В., старший научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Кострыкина Н.С., научный сотрудник, лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Корытин А.В., научный сотрудник, лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Захаренкова Е.В., научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2019 год

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 Исследование явления внутренней налоговой конкуренции между субъектами РФ.....	6
1.1 Внутренняя налоговая конкуренция: понятие, сущность, ключевые характеристики.....	6
1.2 Этапы развития налоговой конкуренции между субъектами РФ....	12
1.3 Предпосылки налоговой конкуренции между субъектами РФ на современном этапе.....	42
2 Анализ явления конкуренции субъектов РФ за новую налоговую базу налога на прибыль с помощью мер налоговой политики.....	56
2.1 Используемые данные и методология.....	56
2.2 Эмпирические результаты: льгота в виде снижения региональной составляющей НПО.....	59
2.3 Льготы в виде специальных преференциальных режимов.....	63
2.4 Сумма льгот по налогу на прибыль.....	67
2.4 Выводы.....	72
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	86
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	90

ВВЕДЕНИЕ

Многообразие экономических, социальных и географических особенностей развития российских регионов предопределяет федеративную форму государственного устройства России, что в свою очередь служит основной для построения бюджетно-налоговых отношений в стране на принципах федерализма. Наличие в распоряжении субъектов РФ собственных источников налоговых доходов и налоговых полномочий становится основой для того, чтобы оценивать налоговые отношения на современном этапе не только в контексте взаимоотношений государства и налогоплательщиков, но и через призму влияния налоговой политики субнациональных публично-правовых образований на экономические решения, которые принимают налогоплательщики при выборе территории для вложения капитала и уплаты налогов. Иными словами, развитие как теории, так и практики налогообложения требует рассматривать внутреннюю налоговую конкуренцию в качестве самостоятельного, фактически сложившегося явления, проявления которого на практике, вместе с тем, изучены недостаточно.

На протяжении последних нескольких лет в бюджетно-налоговой сфере России идут изменения, меняющие характер взаимоотношений федерального центра и регионов. Начиная с 2017 г. субъекты РФ, получающие дотации из федерального бюджета, обязаны оценивать эффективность налоговых льгот по региональным и местным налогам с целью выявления и отмены неэффективных преференций. В 2018 г. прекращена регистрация договоров о создании консолидированных групп налогоплательщиков (КГН). С 2019 г. право субъектов РФ снижать ставку налога на прибыль, подлежащего зачислению в региональные бюджеты, уже не является безусловным и ограничивается составом случаев, которые теперь определяет исключительно федеральный центр. Особый порядок исчисления налоговых обязательств при участии организации в КГН, а также ранее установленные регионами пониженные ставки по налогу на прибыль сегодня сохраняются лишь по остаточному принципу. Их полная отмена запланирована на 1 января 2023 г.

Значение перечисленных мер не сводится лишь к текущему процессу совершенствования законодательства: каждая из них фактически является способом противодействия внутренней налоговой конкуренции, или, иными словами, сдерживания ее негативных проявлений на практике. Указание на внутренний характер налоговой конкуренции в данном случае показывает ее замкнутый на уровне одного государства, т.е. не выходящий за его пределы, характер соперничества в сфере налогообложения. Участниками такого соперничества выступают субнациональные публично-правовые образования, т.е. субъекты РФ, включая муниципальные образования.

В течение многих лет повышение конкурентоспособности налоговой системы России ставится в качестве одного из приоритетов государственной политики и нашло отражение в таких стратегических документах, как Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 г., Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на период 2019-2021 гг., Государственная программа РФ «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». Между тем в письме от 20 июля 2017 г. № 03-12-11/1/46174 Минфин России, рассматривая вопросы контроля трансфертных цен, в качестве одной из причин внутренней налоговой конкуренции называет манипулирование ценами взаимозависимыми лицами во внутрироссийских сделках, приводящее к перераспределению налогооблагаемой прибыли в те регионы, где налоговая ставка ниже. То есть выбор региона с пониженной налоговой нагрузкой ведет к перемещению налоговых баз между регионами внутри страны и, как следствие, росту налоговых доходов в одних регионах при одновременном сокращении этих доходов в других регионах. В этом проявляется сущность внутренней налоговой конкуренции, в связи с чем во внутрироссийском контексте Минфин России отождествляет налоговую конкуренцию с проблемой взаимоотношений субъектов РФ. Результатом налоговой конкуренции является миграция налогового дохода между странами или регионами, а также наличие выигравшей и проигравшей сторон, первая из которых в результате налоговой конкуренции увеличивает свои доходы, а вторая, наоборот, сталкивается с их снижением, что отражает суть указанной проблемы.

Следует учитывать, что сама возможность существования налоговой конкуренции определена наличием у налогов регулирующей функции, т.е. способности органов власти воздействовать на социально-экономические процессы через налогообложение. Поэтому для возникновения налоговой конкуренции необходимо наличие финансового (налогового) суверенитета у государства, а у субнациональных публично-правовых образований – налоговой автономии, позволяющей принимать решения в области налоговой политики в объеме, достаточным для того, чтобы повлиять на предпочтения налогоплательщиков в части выбора территории для уплаты налогов и ведения деятельности, в том числе инвестиционной.

Данная работа посвящена анализу явления внутренней налоговой конкуренции между субъектами Российской Федерации, а также выработке практических рекомендаций по взаимодействию с данным явлением.

1 Исследование явления внутренней налоговой конкуренции между субъектами РФ

1.1 Внутренняя налоговая конкуренция: понятие, сущность, ключевые характеристики

Несмотря на то, что понятие налоговой конкуренции стало частью актуальной налоговой терминологии, официального определения у него нет, а классическое (традиционное) определение конкуренции, формулируемое в рамках экономической теории, не отражает экономическую сущность налоговой конкуренции. Так, в Оксфордском словаре экономических терминов под конкуренцией понимается состояние экономики, в которой любое лицо, желающее купить или продать товар, может найти продавца и, соответственно, покупателя и имеет выбор среди них [1]. Согласно определению ОЭСР конкуренция – это состояние рынка, в котором фирмы или продавцы, действуя независимо, соперничают друг с другом за покупателей ради достижения целей своей коммерческой деятельности, включая рост прибыли и продаж, а также увеличение доли компании (ее продукции) на рынке [2]. Аналогичным по смыслу образом сформулировано определение конкуренции и в российском законодательстве, где для целей антимонопольного регулирования понятие конкуренции тоже сводится к соперничеству хозяйствующих субъектов друг с другом и связывается при этом с отсутствием у каждого из них возможностей в одностороннем порядке влиять на общие условия обращения товаров [3].

Поэтому, если исходить из этих определений, налоговая конкуренция будет определена как частный случай соперничества юридических лиц, связанный с налогами. Однако это не так. Налоговая конкуренция как явление возникает на другом уровне экономических отношений – в сфере регулирования налогов. Смещение смысловой нагрузки здесь возможно оттого, что конкуренция между хозяйствующими субъектами обычно не конкретизируется через специальные «маркеры» (признаки), в отличие от *налоговой* конкуренции. Например, нет традиции говорить о конкуренции предприятий как о предпринимательской или коммерческой конкуренции. Даже в случае, когда выделяются различные виды конкуренции, такие как, например, отраслевая, межотраслевая, национальная, под конкурентами обычно имеются в виду товаропроизводители и иные частные компании и фирмы. В то же время в Толковом словаре Ожегова раскрывается смысл конкуренции как борьбы за достижение больших выгод, преимуществ; под конкуренцией здесь понимается соперничество вообще, т.е. безотносительно к тому, кто в нем участвует [4],

в связи с чем конкурентный характер могут приобретать отношения не только между хозяйствующими субъектами.

В тех документах официальных органов власти, где упоминается налоговая конкуренция, речь, как правило, идет о соперничестве государств за инвестиции. Например, в Основных направлениях налоговой политики РФ на период 2016-2018 гг. говорится о конкуренции налоговых режимов государств в контексте борьбы с размыванием налоговой базы. В письме от 30 декабря 2015 г. № 01-02-01/03-77676 Минфин России указывает на искажение справедливой налоговой конкуренции из-за применения компаниями международных схем ведения бизнеса. При этом наиболее полно механизм такой конкуренции был раскрыт Правительством России в 2009 г., когда была утверждена Программа развития конкуренции в Российской Федерации [5]. В ней фиксировалось, что для привлечения инвестиций в экономику и роста ее конкурентоспособности используется налоговая политика, поскольку она предоставляет рычаги воздействия на деловую активность и потому может быть задействована для формирования максимально привлекательной для инвесторов налоговой среды. И в качестве составляющих частей конкурентоспособности налоговой системы была выделена не только налоговая, но и административная нагрузка на бизнес, характеризующая тяжесть обременения не уплатой налогов, а издержками на соблюдение законодательства по их уплате, включая вопросы налогового контроля и особенности правоприменительной практики. Это важно для понимания сущности налоговой конкуренции как конкуренции не только налоговых ставок и налоговых льгот, но и систем налогового администрирования.

В течение многих лет повышение конкурентоспособности налоговой системы России ставится в качестве одного из приоритетов государственной политики и нашло отражение в таких стратегических документах, как Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 г., Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на период 2019-2021 гг., Государственная программа РФ «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». Между тем в письме от 20 июля 2017 г. № 03-12-11/1/46174 Минфин России, рассматривая вопросы контроля трансфертных цен, в качестве одной из причин внутренней налоговой конкуренции называет манипулирование ценами взаимозависимыми лицами во внутрироссийских сделках, приводящее к перераспределению налогооблагаемой прибыли в те регионы, где налоговая ставка ниже. То есть выбор региона с пониженной налоговой нагрузкой ведет к перемещению налоговых баз между регионами внутри страны и, как следствие, росту налоговых доходов в одних регионах при одновременном сокращении этих доходов в других

регионах. В этом проявляется сущность внутренней налоговой конкуренции, в связи с чем во внутрироссийском контексте Минфин России отождествляет налоговую конкуренцию с проблемой взаимоотношений субъектов РФ. Как отмечает Либман А.М., результатом налоговой конкуренции является миграция налогового дохода между странами или регионами, а также наличие выигравшей и проигравшей сторон, первая из которых в результате налоговой конкуренции увеличивает свои доходы, а вторая, наоборот, сталкивается с их снижением [6], что отражает суть указанной проблемы.

Из этого также следует, что налоговая конкуренция имеет собственный состав участников конкурентной борьбы, т.е. никогда не возникает между хозяйствующими субъектами – хотя бы потому, что они не могут воздействовать на налоговое законодательство для получения конкурентных преимуществ. В налоговой конкуренции участвуют либо государства, и в этом случае конкуренция является международной (межстрановой), либо органы власти публично-правовых образований внутри одного государства, и тогда налоговая конкуренция становится внутренней (внутристрановой). Так, по мнению Пинской М.Р., налоговая конкуренция характеризует состояние взаимоотношений между публично-правовыми образованиями, нацеленными на расширение своего влияния на налогоплательщиков, в части распределения налоговых полномочий и налоговых доходов [7].

И хотя именно действия налогоплательщиков приводят в движение сам механизм налоговой конкуренции, позволяя ей проявляться на практике, конкурируют между собой именно публично-правовые образования. Иными словами, в системе отношений «налогоплательщик – государство» налоговая конкуренция может быть представлена как соперничество *не* лиц, на которые возложена обязанность по уплате налогов, *но* публично-правовых образований, которые обладают (либо наделены) полномочиями регулировать объем этой обязанности и используют их для снижения налоговой нагрузки на налогоплательщиков через снижение налоговых ставок и изменение других элементов налогообложения с учетом приоритетов и особенностей социально-экономического развития территории.

Следует учитывать, что сама возможность существования налоговой конкуренции определена наличием у налогов регулирующей функции, т.е. способности органов власти воздействовать на социально-экономические процессы через налогообложение. Поэтому для возникновения налоговой конкуренции необходимо наличие финансового (налогового) суверенитета у государства, а у субнациональных публично-правовых образований – налоговой автономии, позволяющей принимать решения в области налоговой политики в объеме, достаточным для того, чтобы повлиять на предпочтения налогоплательщиков в части

выбора территории для уплаты налогов и ведения деятельности, в том числе инвестиционной.

Экономическое содержание налоговой конкуренции сводится не столько к конфликту интересов государства и налогоплательщиков, сколько к целенаправленному воздействию органами власти на присущий всем налогоплательщикам интерес в минимизации налоговых обязательств для получения преимуществ в конкурентной борьбе. Поэтому в основе налоговой конкуренции лежит использование налоговых льгот в качестве инструмента конкурентной борьбы. В силу того, что налогообложение относится к числу косвенных методов государственного регулирования экономики, налоговая конкуренция основывается на политике налогового благоприятствования в отношении тех или иных категорий налогоплательщиков. Так, в определении Тютюрюкова Н.Н. и Тернопольской Г.Б., налоговая конкуренция между субъектами РФ предстает как «реализация в региональном налоговом механизме набора налоговых преференций, которые являются более выигрышными по сравнению с соседними регионами или регионами, имеющими примерно равное экономическое развитие» [8].

При этом рост налоговых доходов не всегда является основной целью конкурирующих сторон. Более того, в качестве такой цели обычно рассматривают мобильные факторы производства, за которые, по мнению Зозули В.В. и Журавлева П.Д., и разворачивается налоговая конкуренция, проявляющаяся в снижении налоговой нагрузки для создания благоприятного экономического климата [9]. В свою очередь здесь прослеживается связь налоговой конкуренции с конкуренцией между хозяйствующими субъектами, поскольку налоговая выгода является источником рыночных преимуществ и выступает в роли фактора увеличения собственной конкурентоспособности налогоплательщика.

Рост величины налоговых доходов и привлечение мобильных факторов производства как различные цели конкурентной борьбы объединяются в стремлении государств и регионов к максимизации ресурсов (источников) экономического развития территории. При этом взаимоотношения государств на мировой арене и регионов внутри страны становятся конкурентными в силу того, что эти ресурсы ограничены в объеме и характеризуются альтернативностью размещения в границах той или другой территории, что в свою очередь вынуждает страны и регионы использовать экономические (налоговые) рычаги воздействия на налогоплательщиков для достижения целей конкурентной борьбы. Роль налоговых льгот в этом процессе состоит в том, чтобы превратить территорию их действия в «точку притяжения» налогоплательщиков, перемещающих налоговую базу и (или) факторы производства. При этом мобильность последних является ключевым условием для

понимания сущности налоговой конкуренции, потому что воздействовать с помощью налогов можно лишь на то, что может быть перемещено. Исходя из этого, налоговая конкуренция – это прежде всего соперничество за капитал (инвестиции), а используемые ее в рамках инструменты – это налоги на доходы и прибыль как платежи, влияющие на рентабельность инвестиций и потому учитываемые налогоплательщиками при принятии решений о территории ведения деятельности и вложения капитала.

Говоря о налоговой конкуренции как конкуренции за налоговую базу, важно понимать, что они не тождественны друг другу. Привлечение налоговой базы как цель конкурентной борьбы может достигаться за счет использования различных мер, в том числе тех, которые находятся за рамками налоговой политики, тогда как налоговая конкуренция заключается в использовании налоговых полномочий и в сущности без этого не возникает. Отсюда понятие конкуренции за налоговую базу, которая может осуществляться даже без обращения к налоговым льготам, шире понятия налоговой конкуренции. В первую очередь это связано с тем, что при принятии решений о размещении факторов производства налогоплательщики принимают во внимание множество факторов, а не только размер налогового и (или) административного бремени. Более того, налоги далеко не всегда играют решающую роль при решении вопроса о выборе той или иной юрисдикции (территории) для осуществления деятельности и вложения капитала. Для потенциального инвестора, например, более важным, чем налоги, может быть насыщенность рынка товарами и услугами, текущий объем спроса на них, перспективы расширения бизнеса, доступность и качество инфраструктуры, пространственное развитие территории, инфляционные ожидания, степень простоты регулятивной среды, доходы проживающего в границах той или иной территории населения. Таким образом, если налоговая конкуренция – это конкуренция за налоговую базу, то конкуренция за налоговую базу включает в себя налоговую конкуренцию и ей не ограничена.

При этом налоговая конкуренция, возникающая внутри страны, имеет совокупность специфических характеристик, существенно отличающих ее от международной налоговой конкуренции. Прежде всего конкурентами во внутренней налоговой конкуренции выступают публично-правовые образования, которые в своих действиях ограничены рамками налоговой автономии, тогда как государства в силу финансового суверенитета способны проводить не зависимую ни от кого налоговую политику, используя все ее возможности для создания максимально благоприятного налогового климата. Налоговая автономия – это «свобода» (объем прав) штатов, провинций, регионов и иных субнациональных публично-правовых образований влиять на налоговую политику, а именно: вводить и отменять налоги, устанавливать налоговые ставки, определять налоговую базу и (или) предоставлять

различные налоговые льготы организациям и физическим лицам [10]. Исходя из этого, внутренняя налоговая конкуренция:

- 1) никогда не существует без налоговой автономии на субнациональном уровне и является производной бюджетно-налогового федерализма, в рамках которого формируется тот или иной порядок распределения фискальных полномочий между центром и субнациональными органами власти;
- 2) возникает, если объем налоговой автономии достаточен для того, чтобы влиять на перемещение налогоплательщиков, а также их экономической активности, которая в свою очередь зависит от многих неналоговых факторов, учитываемых при оценке выгод и издержек такого перемещения, включая административные барьеры и качество инфраструктурного развития;
- 3) может быть горизонтальной, когда участниками конкурентной борьбы являются публично-правовые образования одного уровня власти, и вертикальной, когда в конкурентную борьбу вступают публично-правовые образования разных уровней власти;
- 4) проявляется преимущественно в странах с федеративным устройством, таких как, например, Канада, Россия и США. Однако это вовсе не значит, что внутренняя налоговая конкуренция не может проявиться в унитарном государстве. Это возможно, когда местные органы власти наделены налоговой «свободой». Так, в Дании, Финляндии и Швеции как унитарных государствах уплачивается муниципальный (местный) подоходный налог, и в определении его ставок участвуют местные органы власти;
- 5) находится под влиянием межбюджетных трансфертов, которые могут компенсировать региону потребность в применении налоговых льгот, ослабляя тем самым налоговую конкуренцию, либо – в случае несовершенного правового регулирования – вести к расширению объема налоговых льгот при низкой доле собственных налоговых доходов региона;
- 6) зависит от экономико-географических характеристик территорий, в связи с чем больший объем налоговых льгот в границах отдельных регионов не всегда свидетельствует об их более высокой конкурентоспособности, но, наоборот, может быть предусмотрен в целях компенсации ее недостатка в сравнении с более развитыми регионами;
- 7) регулируется в нормах национального законодательства;

- 8) возникает в том числе при установлении в границах региона налоговых льгот решениями органов других уровней власти – как со стороны федерального центра, так и муниципальных образований. Например, при равном объеме региональных налоговых льгот более предпочтительным для вложения инвестиций может оказаться регион, в котором действуют льготы по местным налогам;
- 9) разделяется на региональную (между регионами) и локальную (между муниципальными образованиями) налоговую конкуренцию;
- 10) экономически опасна тем, что выгоды и потери, возникающие в результате конкурентной борьбы регионов, остаются в пределах одного государства, но при этом выгоды ограничены территорией региона, а потери – это проблема страны в целом.

1.2 Этапы развития налоговой конкуренции между субъектами РФ

Российская налоговая система, равно как и бюджетная система, является трехуровневой. Согласно ст. 12 НК РФ в ее структуре выделяются федеральные, региональные и местные налоги [11]. Такое разделение налогов возникло еще на этапе становления самой налоговой системы России, когда был принят Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (при этом, в отличие от первой части Налогового кодекса РФ, региональные налоги в этом законе именовались налогами республик в составе РФ и налогами краев, областей, автономной области, автономных округов). Логика подобного решения состояла в том, чтобы, с одной стороны, разграничить полномочия по установлению и изменению налогов между различными уровнями власти; с другой стороны, закрепить за бюджетами каждого уровня власти собственные источники доходов исходя из принципа самостоятельности бюджетов, повысив тем самым их роль в бюджетном процессе (а в случае необходимости передавать доходы с одного уровня бюджетной системы на другой за счет регулирующих налогов).

Налоговая автономия, которая позволяет регионам влиять на уровень налоговой нагрузки так, чтобы налогоплательщики учитывали ее изменение при принятии своих хозяйственных (инвестиционных) решений, является основой налоговой конкуренции между субъектами РФ. При этом во избежание дезинтеграционных процессов региональным и местным органам власти запрещено вводить налоги, которых нет в Налоговом кодексе РФ.

Несмотря на преемственность базового подхода к устройству налоговой системы, возможности для конкуренции регионов через налогообложение в разные отрезки времени отличались. Изменения в распределении бюджетно-налоговых полномочий наблюдаются и в настоящее время даже при общей стабильности налогового законодательства. В первую очередь это связано с практической необходимостью адаптировать и налоговую, и

бюджетную систему под вызовы текущего времени, нецелесообразностью их сохранения в неизменном виде в условиях динамично меняющейся экономической среды. При этом в 90-е гг. существенным фактором, влиявшим на особенности внутренней налоговой конкуренции, было отсутствие опыта в применении рыночных механизмов налогообложения на фоне достаточно быстрой смены методов управления экономическими процессами.

Учитывая, что децентрализация государственного управления в России и последовавшая вслед за ней трансформация межбюджетных отношений началась после распада Советского Союза, внутренняя налоговая конкуренция как факт экономической жизни страны стала складываться вместе с переходом государства к рыночной экономике и формированием налоговой системы рыночного типа. Обособление региональных налогов в отдельную группу платежей означало возникновение налоговой автономии, а, значит, и предпосылок для налоговой конкуренции между субъектами РФ.

Налоговая конкуренция на этапе перехода к рыночным отношениям в экономике: 1992-первая половина 1993 гг.

Начиная с 1992 г. региональные власти получили право формировать собственную доходную базу из нескольких платежей, среди которых выделяются прежде всего налог на имущество предприятий и ресурсные налоги, такие как плата за лесопользование и плата за воду, забираемую в промышленных целях. Несмотря на скромный состав налогов, отнесенных к ведению регионов (по сравнению, например, с федеральным центром, который тогда имел в своем распоряжении около двадцати налогов), полномочия субъектов РФ в налоговой сфере были достаточно обширными. С одной стороны, право устанавливать ставку региональных налогов в общем случае ничем не ограничивалось: она могла быть установлена в любом размере без ее вариации в пределах «коридора» налоговых ставок, как это принято сейчас. С другой стороны, субъектам РФ отводилось право вводить дополнительные льготы по федеральным налогам в пределах сумм отчислений этих налогов в региональные бюджеты.

Основные бюджетообразующие налоги – как прямые (налоги на доходы и прибыль), так и косвенные (НДС, акцизы, таможенная пошлина) – были сосредоточены на федеральном уровне, где соответственно определялись все элементы налогообложения. Участие субъектов РФ в установлении ставок налога на прибыль было законодательно оформлено в Федеральном законе от 1 июля 1994 г. № 9-ФЗ «О федеральном бюджете на 1994 год», в Законе о налоге на прибыль оно было предусмотрено только в 1995 г. [12] Тем не менее федеральный бюджет еще до этого играл весомую роль в финансовом обеспечении субъектов РФ. Помимо собственных (региональных) налогов региональные бюджеты имели доходы от

регулирующих источников. Следуя принципу единства бюджетной системы, отраженному в Законе РСФСР от 10 октября 1991 г. № 1734-1 «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР», федеральный центр в первые годы реформирования бюджетно-налоговых отношений отдавал субъектам РФ всю сумму поступлений подоходного налога с физических лиц и большую часть налога на прибыль с предприятий. По данным Росстата, за 1992 и 1993 гг. региональные бюджеты не менее чем наполовину формировались из отчислений указанных федеральных налогов [13].

Однако нормативы отчислений федеральных налогов заранее не фиксировались, поскольку бюджеты нижестоящих уровней власти по-прежнему рассматривались в качестве составной части единого бюджета страны, управлять которым должен был центр. Так, суммы отчислений подоходного налога и налога на прибыль должны были определяться при утверждении бюджета региона. Помимо этих налогов региональные бюджеты получали от федерального центра часть поступлений косвенных налогов, таких как НДС и акцизы, хотя официально они не считались регулирующими налогами и подлежали зачислению в федеральный бюджет (но из которого затем перераспределялись). Такой порядок отражал несогласованность норм российского законодательства.

Между тем основу межбюджетных отношений в этот период составляли двусторонние бюджетные соглашения Правительства РФ с субъектами РФ, где нормативы отчислений налогов определялись на индивидуальной основе [14]. При этом конкуренция за налоговые доходы из центра фактически велась вне законодательных рамок посредством неформальных согласований [15], что было связано со сложностями формирования самих федеративных отношений. Из-за стихийной децентрализации имели место случаи, когда отдельные субъекты РФ не перечисляли положенные налоги федеральному центру, либо сначала аккумулировали их в своем бюджете и только затем передавали на федеральный уровень по принципу одноканальной налоговой системы.

Наряду со стихийной децентрализацией набирал обороты процесс введения налоговых льгот, имеющих территориально ограниченную сферу действия, что создавало условия для разбалансировки налоговой нагрузки внутри страны между регионами. Необходимость перехода к рыночным формам хозяйствования требовала от государства принятия дополнительных мер, способствующих привлечению иностранного капитала в развитие рыночной экономики в России и улучшению социально-экономической обстановки в отдельных регионах. Перенимая опыт зарубежных стран, государство пошло по пути создания свободных экономических зон (СЭЗ), на территории которых должен был действовать особый, льготный режим осуществления хозяйственной деятельности, включая налоговые

преференции. Поэтому начало 90-х гг. характеризуется интенсивным экономическим зонированием, когда за очень короткий промежуток времени в Российской Федерации появилось более десятка свободных экономических зон, предлагавшим инвесторам целый ряд преимуществ. Перечень СЭЗ, созданных в этот период времени, представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Свободные экономические зоны в РФ первой половины 90-х гг.

№ п/п	Название СЭЗ	Границы / Территория	Правовые основы создания
1	Находка	г. Находка и Партизанский район Приморского края	Постановление Совмина РСФСР от 23.11.1990 № 540
2	ЕВА	Еврейская автономная область	Постановление Совмина РСФСР от 07.06.1991 № 312
3	Алтай	Алтайский край	Постановление Совмина РСФСР от 07.06.1991 № 314
4	ЛЗСП	г. Ленинград / Санкт-Петербург	Постановление Совмина РСФСР от 11.06.1991 № 328
5	Сахалин	Сахалинская область	Постановление Совмина РСФСР от 26.06.1991 № 359
6	Кузбасс	Кемеровская область	Распоряжение ВС РСФСР от 09.07.1991 № 1588-1
7	Садко	Новгородская область	
8	Выборг	Выборгский район Ленинградской области	
9	Янтарь	Калининградская область	Постановление Совмина РСФСР от 25.09.1991 № 497
10	Даурия	Читинская область*	
11	Технополис Зеленоград	г. Зеленоград	Постановление Совмина РСФСР от 04.11.1991 № 584
12	Горный Алтай	Республика Алтай	Постановление Совмина РСФСР от 08.11.1991 № 595

*Читинская область – бывший субъект РФ, территория которого ныне является частью Забайкальского края.

Примечание – составлено авторами

Налоговые льготы по налогу на прибыль предоставлялись в сочетании пониженных налоговых ставок и «налоговых каникул» (освобождения от уплаты налога в течение установленного количества лет). В свою очередь сам процесс создания СЭЗ был нацелен на привлечение прежде всего иностранных инвесторов. Так, единственные рамочные нормы, касающиеся свободных экономических зон, содержались в Законе РСФСР от 4 июля 1991 г. № 1545-1 «Об иностранных инвестициях в РСФСР», в котором привлечение иностранного капитала фактически отождествлялось с целями создания СЭЗ. В этом контексте режим льготного налогообложения обычно разделялся на две части: для предприятий с существенной долей иностранного капитала (более 30%) и для остальных предприятий (без

иностранных инвестиций либо с их меньшей долей). И для первых налоговые условия носили более преференциальный характер. Например, в СЭЗ «Сахалин» ставка налога на прибыль в общем случае не могла превышать 30%, тогда как для предприятий с существенной долей иностранного участия устанавливались «налоговые каникулы» по налогу на прибыль сроком на пять лет, а в течение следующих пяти лет в налоговую базу включалась только половина полученной прибыли, при этом сама налоговая ставка для таких предприятий не могла превышать 10% независимо от какого-либо срока. В СЭЗ «ЕВА» иностранные инвесторы пользовались всем пакетом налоговых преимуществ, тогда как предприятия с преобладающей долей участия в капитале российских инвесторов получали освобождение от налога на прибыль только при условии реинвестирования прибыли на развитие социальной инфраструктуры и только в части реинвестированных средств. Вместе с тем наличие большого числа преференций (не только налоговых) не привело к радикальным изменениям экономической ситуации в лучшую сторону.

В начале 90-ых идея привлечь в российскую экономику инвестиции на основе территориально выборочного благоприятствования не оправдала ожидания, прежде всего по причине отсутствия в регионах необходимой инфраструктуры. Инвесторы не желали вкладывать средства в дорогостоящие проекты ее развития, а у государства не было средств на эти цели. Во многом такой результат был связан и с отсутствием общей концепции развития СЭЗ. Не было федерального закона о свободных экономических зонах, который носил бы рамочный характер, закрепляя единый порядок создания, функционирования и прекращения существования свободных экономических зон. Несмотря на то, что задача разработать такой закон была поставлена еще в Указе Президента РФ от 4 июня 1992 г. № 548 «О некоторых мерах по развитию свободных экономических зон (СЭЗ) на территории Российской Федерации», свободные экономические зоны создавались и существовали без четких «правил игры» вплоть до 2005 г. Как следствие, не было единства даже в терминологии: так, на территории города Ленинграда / Санкт-Петербурга была создана зона свободного предпринимательства, а не свободная экономическая зона, хотя никакой содержательной разницы не было. В Республике Алтай (на тот момент Горный Алтай) была создана эколого-экономическая зона (ЭЭЗ), хотя в данном случае это объяснялось целями обеспечить экологическое равновесие в регионе и создать условия для гармоничного развития природно-социальной среды.

Для каждой СЭЗ, включая территории с индивидуальными названиями, принималось отдельное положение в целях закрепить правовые основы деятельности на соответствующей территории, в том числе определить перечень налоговых льгот. В большинстве случаев

свободные экономические зоны создавались в границах не муниципальных образований, а целых регионов. Например, в СЭЗ «Алтай» освобождение от налога на прибыль действовало в течение четырех лет, а в СЭЗ «Янтарь» – в течение пяти лет. Вместе с тем налоговая конкуренция через льготы в рамках свободных экономических зон не могла существенно проявиться на практике ввиду общей неэффективности СЭЗ, из-за чего влияние льготных налоговых режимов на перемещение капитала (инвестиций) в границы СЭЗ оставалось достаточно слабым. Но при этом в создании свободных экономических зон органы власти на местах видели возможности для укрепления своего суверенитета. Как показало время, создание СЭЗ лишь в единичных случаях оказалось оправданным: среди них «Находка» в Приморском крае и «Янтарь» в Калининградской области.

Таким образом, первоначальный этап развития взаимоотношений центра и регионов, а также регионов между собой характеризуется не только возникновением внутренней налоговой конкуренции, но и ее стихийностью, обусловленной несовершенством модели бюджетно-налогового федерализма и созданием многочисленных зон пониженного налогообложения, площадь которых в совокупности занимала очень большую территорию страны. В свою очередь уже в первой половине 1993 г. парламент страны при утверждении бюджета РФ законодательно закрепил нормативы отчислений налогов в региональные бюджеты, а также определил состав таких налогов [16]. Одним из них был НДС, хотя нормативы распределения его сумм по территориям не были одинаковыми. И если для большинства регионов норматив составил 50%, то в бюджеты отдельных регионов налог на добавленную стоимость подлежал зачислению в меньшей доле. Так, в бюджет Республики Карелия НДС зачислялся по нормативу 40%, для Рязанской области норматив был определен в размере 28%, а для Ивановской области – в размере 22%. При этом в общем случае доля отчислений налога на добавленную стоимость должна была составлять 20%. Различия в указанных нормативах обуславливались целью сократить объем дотаций, выделяемых регионам из федерального (республиканского) бюджета.

Налоговая конкуренция в период трансформации бюджетно-налоговых отношений: вторая половина 1993-1998 гг.

На следующем этапе, охватывающем период с конца 1993 г. и до принятия первой части НК РФ в 1999 г., условия для внутренней налоговой конкуренции формировались под влиянием нерешенных проблем бюджетного федерализма и деформации налоговой системы, приведшей к формированию предпосылок для недобросовестного соперничества регионов за налоговые доходы и инвестиции.

В сфере межбюджетных отношений на данном этапе были сделаны два важных шага для их развития. С одной стороны, в 1994 г. был образован Федеральный фонд финансовой поддержки субъектов РФ, который должен был формироваться за счет отчислений от сумм НДС, поступающих в федеральный бюджет¹. В механизм использования (расходования) средств этого фонда был положен принцип равноправия субъектов РФ: определение размеров финансовой помощи региону должно было производиться на основе подхода, единого для всех регионов. Концепция создания фонда состояла в оказании помощи бедным регионам, включая субъекты РФ, испытывающие трудности финансирования текущих расходов даже после получения из федерального бюджета дополнительных денежных средств. С другой стороны, при утверждении федерального бюджета на 1994 г. были закреплены единые для всех субъектов РФ нормативы отчислений федеральных налогов в региональные бюджеты [17]. На основе принципа равенства всех бюджетов РФ во взаимоотношениях с федеральным бюджетом, из законодательного механизма распределения налогов между уровнями бюджетной системы исключались особые нормативы.

Наряду с этим в 1995 г. в структуре налога на прибыль, ставка которого в рассматриваемый период составляла 35%, были официально выделены два типа ставок: ставка налога, зачисляемого в федеральный бюджет, и ставка налога, зачисляемого в бюджет субъекта РФ. В федеральной части налог исчислялся по ставке 13%, а в региональной части – по ставке, не превышающей 22%. Соответственно, каждый субъект РФ наделялся правом менять размер «своей» налоговой ставки, но только в пределах верхней границы. Нижней границы не было, равно как и предустановленных условий снижения ставки, поэтому регион был не только вправе обнулить налоговую ставку, оставив для налогоплательщика обязанность по уплате только федеральной части налога на прибыль, но и самостоятельно выбрать категории предприятий, уплачивающих налог по льготной ставке. Данный подход полностью базировался на идее о том, что регион в пределах собственных доходов от налога на прибыль должен быть свободен в выборе налоговой ставки, поскольку этот выбор не затрагивает поступления налога в федеральный бюджет.

В дополнение к этому следует учитывать и другое обстоятельство. Для рассматриваемого периода времени была характерна не только более высокая, чем сейчас, ставка налога на прибыль, но и ее дифференциация по сферам получения прибыли. В частности, характерной чертой налогообложения прибыли было установление повышенной налоговой нагрузки для субъектов финансовой, а также посреднической деятельности, которые в 90-е гг. были вынуждены платить налог с прибыли по более высокой ставке. Так,

¹ В настоящее время данный фонд по-прежнему существует, но формируется из дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности регионов (п. 2 ст. 131 БК РФ).

налог на прибыль, полученной от посреднических сделок, прибыль кредитных и страховых организаций, бирж, брокерских контор, могла облагаться регионом по ставке в пределах 30%, что способствовало укреплению доходной базы регионов, особенно тех, на территории которых были развиты перечисленные виды деятельности.

Тем не менее, модель распределения налоговых доходов и налоговых полномочий до принятия первой части НК РФ оставалась далека от идеальной.

Во-первых, «коридор» ставок налога на прибыль был достаточно широким, при этом регионы самостоятельно определяли случаи снижения налоговой ставки, что создавало весомые предпосылки для дифференциации налоговой нагрузки не только между видами деятельности, но и в конечном итоге между регионами. При этом концепция, согласно которой регион вправе снижать налоговую ставку без ограничений в пределах собственных доходов региона, не оправдывается в случае, когда компенсация выпадающих доходов от применения предприятиями льготной налоговой ставки ложится на федеральный бюджет. И хотя на первый взгляд доходы федерального бюджета не меняются, если регион самостоятельно «оплачивает» налоговую льготу из своего бюджета, нагрузка на федеральный бюджет в действительности увеличивается, когда рост выпадающих из-за налоговой льготы доходов ведет к росту потребности региона в межбюджетных трансфертах, необходимых для полного покрытия региональных расходных обязательств.

На практике основной проблемой действовавшего тогда порядка исчисления налога на прибыль стала практическая возможность региональных властей даже в пределах своих стандартных налоговых полномочий обнулять или существенно снижать региональную налоговую ставку. Свободный «коридор» налоговой ставки формировал совершенно легальные основания для введения таких условий налогообложения в регионе, которые могли воздействовать на инвестиционные потоки в стране и тем самым становились «почвой» для налоговой конкуренции субъектов РФ за инвестиции и налоговую базу. Именно в этот период зародилась практика создания в России внутренних офшоров, впоследствии (в начале «нулевых») ставшая особо популярной в российских регионах. Благодаря таким офшорам создавались все условия, чтобы предприятия, фактически осуществлявшие деятельность в одном регионе, регистрировались в другом регионе лишь для того, чтобы минимизировать налог на прибыль. При этом регион, где осуществлялась деятельность и имелись условия для получения прибыли, сталкивался с упущенными выгодами в виде бюджетных потерь, поскольку фактические налоговые поступления оказывались ниже реального налогового потенциала региона.

Первоначальные предпосылки для этого были закреплены еще в самом начале становления российской налоговой системы: в виде права субъектов РФ вводить льготы по федеральным налогам в пределах сумм, которые должны были зачисляться в региональные бюджеты. Однако наиболее существенным фактором «раскручивания» недобросовестной налоговой конкуренции стало широкое вовлечение субъектов РФ в процесс установления ставки налога на прибыль, зачисляемого в их бюджеты. Несмотря на то, что соответствующие положения были законодательно оформлены в 1994-1995 гг., реальную возможность определять налоговую нагрузку по налогу на прибыль субъекты РФ получили еще в конце 1993 г. в период так называемой поэтапной конституционной реформы в России [18]. Тогда регионам по инициативе главы государства впервые было предоставлено право самим регулировать суммы поступлений налога на прибыль в региональной части, что фактически открывало путь для проведения регионами самостоятельной налоговой политики и формирования в их границах наиболее выгодного для субнациональных властей налогового режима. И если ранее решения о размере ставки налога на прибыль принимал только федеральный центр (даже если и отдавал часть налога на прибыль регионам), то теперь субъекты РФ могли не просто влиять на уровень обложения прибыли на своей территории, но фактически контролировать его. Ведь федеральный центр оставлял себе всего 13% налога на прибыль, а региону разрешал повышать ставку вплоть до 25%, а в отношении прибыли посредников, банков и страховщиков – и вовсе до 30%.

Многие регионы начали использовать налоговые ставки, чтобы нарастить налоговый пресс и тем самым увеличить доходы своих бюджетов. Но некоторые регионы выбрали другой путь: пользуясь предоставленными правами, они стали снижать ставку налога на прибыль, тем самым превращая территорию региона в зону пониженного налогообложения. Такие зоны не следует путать ни со свободными экономическими зонами, ни с зонами свободного предпринимательства, порядок создания которых имеет собственную правовую регламентацию, а его источником являются решения федерального центра. Зоны пониженного налогообложения становились таковыми по сути, поскольку складывались из налоговых преференций, действующих на территории региона и фактически равнозначных режиму налогового благоприятствования в его границах. Это значит, что зоны пониженного налогообложения создавались по инициативе «снизу», что предопределяло особенности их правового регулирования. Поскольку решения о введении налоговых льгот принимали власти региона, а не федеральный центр, зоны льготного налогообложения не регулировались какими-либо федеральными законами, постановлениями либо отдельными положениями, которые закрепляли бы правовой статус зоны и соответственно особого режима

деятельности. Вместе с тем по экономической природе применение региональных налоговых льгот по налогу на прибыль было равнозначно действию такого режима.

«Эталонной» зоной льготного налогообложения, в которой наиболее полно сочетались предоставленные федеральным центром возможности снижения нагрузки по налогу на прибыль, считается «налоговый оазис» Калмыкии [19], с которого в дальнейшем брали пример и другие регионы России для создания аналогичных зон в границах своей территории и привлечения с их помощью налогоплательщиков. Так, реализуя свое право на снижение налоговой нагрузки, Президент Калмыкии подписал 14 марта 1994 г. указ, в соответствии с которым региональная ставка налога на прибыль снижалась до 5%, причем впервые в составе льготизируемой категории налогоплательщиков выделялись предприятия, которые регистрировались в одном месте, а деятельность вели в другом [20]. Вслед за этим в 1995 г. последовало принятие региональным парламентом Закона о предоставлении налоговых льгот отдельной категории плательщиков [21].

В соответствии с названным законом коммерческие организации, которые финансировали программы социально-экономического развития региона при формальной регистрации на его территории, получали «пакет» налоговых преференций в виде освобождения от уплаты целого ряда региональных и местных налогов, в том числе: налога на прибыль, зачисляемого в республиканский бюджет, налога на имущество, налога с владельцев транспортных средств. При этом на три года бенефициарам налоговых льгот, информацию о которых государственным структурам и организациями запрещалось разглашать, предоставлялись гарантии от неблагоприятных изменений в налогообложении. На практике достаточными условиями для получения преференций было наличие в регионе номинальной дирекции предприятия (тогда как фактическое ведение деятельности на территории региона не требовалось), а также внесение ежеквартальных сумм (инвестиций) на региональные программы развития. Таким образом, в Калмыкии были сформированы заведомо более предпочтительные условия для осуществления инвестиций по сравнению с другими регионами. Это можно рассматривать как проявление открытого соперничества республики за инвестиции, особенно учитывая, что функции в части регистрации предприятий в офшорной Калмыкии и координации процесса предоставления налоговых льгот выполняло специально созданное для этих целей Агентство развития и сотрудничества при Президенте Республики Калмыкия. Властям региона удалось широко развернуть сеть этой структуры по стране, создав более двадцати ее представительств во всех крупнейших региональных центрах России. Поэтому к 1999 г. в Калмыкии было зарегистрировано около 5 тыс. предприятий, которые пользовались налоговыми льготами [22].

Пример «налогового оазиса» Калмыкии показателен с точки зрения того, как может выглядеть недобросовестная налоговая конкуренция. Однако следует учитывать, что ее источником послужили нормы и положения федерального налогового законодательства. То есть регион, принимая решения об установлении на своей территории налоговых льгот, ничего не нарушал, когда создавал у себя «налоговый оазис». Его создание стало результатом реализации предоставленных всем регионам полномочий в сфере налогообложения. Поэтому категория «недобросовестность» применительно к налоговой конкуренции регионов имела преимущественно моральный оттенок, указывая на недостатки положений прежде всего федерального законодательства.

Также отметим, что пример Калмыкии в теме создания зон офшорного типа является далеко не единственным для российской практики. В целом в середине 90-х гг. появилось несколько внутренних офшоров: помимо рассмотренного «налогового оазиса» к ним относятся Центр международного бизнеса «Ингушетия», который рассматривается далее (в силу особенностей правового регулирования), и упомянутая выше эколого-экономическая зона «Горный Алтай». Характерной чертой всех внутренних офшоров было освобождение предприятий от уплаты региональной части налога на прибыль. При этом они становились площадкой для особых отношений между региональными властями и крупными компаниями, которых интересовала в первую очередь возможность «законной» минимизации налогов [23]. Внутренние офшоры замедляли экономическое развитие России, поскольку выбор региона для регистрации деятельности определялся не экономическими соображениями, а мотивом снизить налоговые обязательства. При этом в последующие годы число внутренних офшоров в стране заметно возросло.

Во-вторых, бюджетные отношения федерального центра с регионами в тот период не были идеально равными. Несмотря на то, что равенство регионов в сфере бюджетных отношений с центром было признано одним из приоритетов развития федеративных отношений в целом и было реализовано в отношении подавляющего числа российских регионов, распределение налоговых доходов между бюджетами в случае с отдельными субъектами РФ осуществлялось на основании не федеральных, а индивидуальных нормативов в силу не решенных на тот момент проблем федеративного устройства. Такие нормативы определялись в соглашениях, которые Россия заключала с субъектом РФ. Так, 15 февраля 1994 г. было заключено Соглашение о бюджетных взаимоотношениях между Правительством РФ и Правительством Республики Татарстан, в котором притом были согласованы нормативы не отчислений федеральных налогов в бюджет региона, но отчислений регионом федеральных налогов в федеральный бюджет. В свою очередь, 3

августа 1994 г. было заключено аналогичное (но другое по содержанию) соглашение России с Республикой Башкортостан на период 1994-1995 гг. Одним из отличий этих документов стали положения, касающиеся норматива отчислений НДС. И, если в соглашении с Республикой Башкортостан фактически оговаривался тот же самый норматив, который был утвержден в федеральном законодательстве, то в соглашении с Республикой Татарстан норматив отчислений этого налога не фиксировался, но должен был ежегодно определяться в соглашениях региона уже с Минфином России.

И хотя такие документы закрепляли бюджетные обязательства региона, обеспечивали его участие в функционировании бюджетной системы страны наряду с другими субъектами РФ и содержали, в частности, такие нормативы, какие были предусмотрены федеральным законодателем (например, по налогу на прибыль), сам факт заключения подобных соглашений и индивидуальный порядок распределения бюджетных средств не только нарушал принцип равенства российских регионов, но и фактически ставил часть из них на особое положение, выводил их за рамки бюджетного процесса, осуществляемого в соответствии с федеральным законодательством.

В-третьих, в течение 1994-1996 гг. бюджетно-налоговые отношения в России прошли особый этап своего реформирования, поскольку определялись на основе президентского указа № 2268, принятого в конце 1993 г. [24] Этот широко известный документ сформировал в России модель абсолютной налоговой децентрализации и на ряд лет изменил «лицо» российского налогового федерализма. В попытках достичь общественного согласия после политического кризиса и улучшить взаимоотношения федерального центра с регионами Президент России предоставил субнациональным органам власти беспрецедентное право вводить любые налоги в дополнение к тем, которые уже были предусмотрены в федеральном налоговом законодательстве. Этот шаг означал возможность появления и взимания в стране налогов, которых не было в Законе об основах налоговой системы в РФ, при этом дополнительные налоги были призваны поднять финансовое состояние регионов. Однако налоговая децентрализация породила колоссальные по масштабам искажения налоговой системы и создала условия для экономически ничем не обоснованной, недобросовестной конкуренции регионов за налоговые доходы.

Следует отметить, что регионы не отказались от предоставленных им возможностей. Так, в границах отдельных субъектов РФ вводились самые разнообразные и порой неординарные налоги и сборы. Например, в Республике Тыва сразу появилось несколько новых платежей, в частности, налог на продажу квартир, размер которого зависел от благоустройства продаваемого жилья; социальный налог, взимавшийся со всех предприятий в

фиксированной сумме, привязанной к списочной численности работников; прописочный сбор, который было необходимо уплачивать гражданам при прописке в паспортном столе в сумме, которая была значительно выше для граждан, приезжающих из других регионов страны, и могла варьироваться в зависимости от цели приезда; сбор за владение автотранспортом. В Краснодарском крае в этот период стала взиматься плата за перевалку коммерческих грузов; в Курганской области был введен сбор на розничную торговлю алкогольными напитками и пивом; в Рязанской области – сбор за реализацию бензина и дизельного топлива; в Тамбовской области – целевой сбор на поддержку бюджетных учреждений; в Томской области – налог на винно-водочные изделия. В Смоленской области был установлен специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей сельского хозяйства, который должен был стабилизировать продовольственную безопасность области и потому получил целевое назначение². В отдельных случаях налоги устанавливались в связи с перемещением товаров через границу региона, что сближало их с таможенными пошлинами и тем самым подрывало единство экономического пространства страны, мешая свободному перемещению продукции. Так, в Республике Марий Эл был установлен сбор за реализацию водки всех видов, завезенной из-за пределов региона, а в Липецкой области – сбор на ввоз алкогольной продукции на территорию области³.

Стремление регионов укрепить доходную базу своих бюджетов новыми платежами углубило региональное неравенство и нарушило справедливость распределения налоговой нагрузки на налогоплательщиков. В свою очередь децентрализация налоговых полномочий показала несостоятельность налоговой конкуренции за налоговые доходы в ее ничем не ограниченных формах. По сведениям Государственной налоговой службы (на тот момент главное налоговое ведомство России), правом взимать не предусмотренные российским законодательством налоги и сборы воспользовались органы власти 70 регионов, которые в течение 1995-1996 гг. ввели более 100 таких налогов, причем введение многих из них было экономически не приемлемым: дополнительные налоги усложнили налоговую систему, а

2 Закон Республики Тыва от 28 июня 1995 г. № 321 «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Тыва от 27 мая 1993 года № 489 «О местных налогах и сборах в Республике Тыва»; Закон Краснодарского края от 13 декабря 1995 г. № 19-КЗ «О плате при перевалке коммерческих грузов»; Закон Курганской области от 1 ноября 1996 г. № 103 «О регулировании реализации отдельных видов алкогольных напитков и пива»; Закон Рязанской области «О сборе за реализацию бензина и дизельного топлива» (принят Постановлением Рязанской областной Думы от 2 октября 1996 г. № 76); Закон Смоленской области от 1 февраля 1996 г. № 1-з «О специальном налоге для финансовой поддержки важнейших отраслей сельского хозяйства Смоленской области»; Закон Тамбовской области от 5 августа 1994 г. № 5-3 «О целевом сборе на поддержку бюджетных учреждений»; Закон Томской области «О налоге на винно-водочные изделия» (принят решением Томской областной Думы от 30 марта 1995 г. № 91).

3 Закон Республики Марий Эл от 26 октября 1995 г. № 280-III «О сборе за реализацию водки всех видов, завезенной из-за пределов Республики Марий Эл»; Закон Липецкой области от 9 ноября 1995 г. № 25-ОЗ «О внесении изменений в Закон Липецкой области «Об областном бюджете на 1995 год».

вслед за этим и налоговый контроль, зачастую они ущемляли интересы налогоплательщиков и создавали двойное налогообложение [25].

В этой связи Президент России подписал отдельный указ, отменяющий с 1 января 1997 г. право регионов беспрепятственно вводить любые налоги по своему усмотрению. Этим преследовалась цель упорядочить налоговые отношения и одновременно снизить налоговое бремя на предприятия ради улучшения их финансового положения [26]. Соответственно, на региональные органы власти возлагалась обязанность отменить налоги, введенные ранее на основании президентского указа.

Стоит отметить, что не все регионы тогда согласились с таким решением федерального центра, оставив в действии ранее установленные платежи. Процесс стабилизации налоговых отношений проходил отнюдь не легко, учитывая, что в 1997 г., когда налоговая система должна была состоять из единого перечня платежей, в 24 российских регионах продолжали действовать отдельные региональные и местные налоги и сборы, которые по-прежнему не были предусмотрены законодательством РФ, в том числе в Москве и Московской области. В свою очередь для этого были и объективные причины. С одной стороны, обязанность по отмене дополнительных платежей была предусмотрена в отношении региональных налогов, тогда как отмена местных налогов в обязанность не вменялась, а всего лишь рекомендовалась. С другой стороны, регионы учитывали поступления дополнительных налогов при формировании своих бюджетов, и потому отмена ряда обязательных платежей вела к выпадению доходов, нарушению баланса доходов и расходов бюджета. В некоторых регионах требования федерального центра игнорировались настолько, что даже после запрета «незаконных» налогов продолжалось введение дополнительных платежей.

В-четвертых, на территории России по-прежнему сохранялось большое количество свободных экономических зон, создававших разницу в условиях ведения деятельности в зависимости от региона при том, что отбор территорий для установления в их границах благоприятного режима деятельности не имел строгой концепции и происходил стихийно, а выбираемые для этих целей территории были огромны [27]. Помимо того, что СЭЗ не принесли пользы для развития рыночной экономики в России, общее количество особых режимов деятельности, создаваемых в рамках СЭЗ, фактически возрастало за счет появлявшихся в отдельных регионах страны внутренних офшоров, о которых сказано выше. Несмотря на принципиальные отличия зон офшорного типа от СЭЗ, общим для них было наличие существенных отступлений от базовой структуры налоговой системы и неравное положение регионов в сфере влияния на инвестиционные потоки.

Хотя зоны офшорного типа обычно формировались из соответствующих налоговых преференций при реализации регионом своих налоговых полномочий, классическим примером внутреннего офшора периода 90-х гг. принято считать Центр международного бизнеса «Ингушетия», созданный в границах города Назрань в 1996 г. с тем, что привлечь иностранный капитал и технологии, повысить управленческий опыт в сфере внешнеэкономической деятельности, а также обеспечить рост занятости и налоговых доходов [28].

В отличие от других внутренних офшоров, этот офшор был образован централизованно и был непосредственно ориентирован на иностранных лиц, т.е. был в буквальном смысле российской офшорной зоной. Правовые механизмы ее функционирования были отражены на уровне федерального законодательства, и центр получил самостоятельный правовой статус. В свою очередь заявленные при создании центра цели были схожи с целями создания свободных экономических зон.

Налоговые и другие преимущества этого центра предоставлялись только нерезидентам – компаниям международного бизнеса, которые не должны были вести какие-либо коммерческие операции на территории РФ. При этом весь объем фискальных обязательств для компаний международного бизнеса сводился к уплате единовременного сбора за регистрацию, а также внесению годового сбора. Эти компании освобождались от уплаты всех российских налогов, включая налоги самой Ингушетии, что, с одной стороны, означало преимущественное налогообложение иностранных лиц по сравнению с российскими налогоплательщиками, и, с другой стороны, усиливало контраст налогового климата между Ингушетией и другими регионами. Присущим для всех классических офшоров здесь было и законодательное положение об анонимности владельцев компаний международного бизнеса. Вместе с тем предоставление особых условий налогообложения только зарубежным компаниям не препятствовало использованию офшора для обхода налогов российскими налогоплательщиками, которые зачастую и были на самом деле бенефициарами налоговых льгот, получаемых через формально зарубежные фирмы [29]. Центр международного бизнеса «Ингушетия» прекратил свое существование только в 2005 г. [30]

При этом отметим, что на территории Ингушетии также существовала ранее созданная зона экономического благоприятствования «Ингушетия», или сокращенно – ЗЭБИ. Она была открыта в 1994 г. в порядке эксперимента [31], и фактически с этого времени началась история российских «офшоров». Эта зона стала налоговым «убежищем» для налогоплательщиков, стремившихся к налоговой оптимизации, которая достигалась

достаточно простым способом: через открытие в Ингушетии родственной компании и проведения через нее части хозяйственных операций налогоплательщика. Тем не менее ЗЭБИ долго не просуществовала, прекратив свое существование уже в 1997 г. [32], что в свою очередь было связано с целями не допустить предоставления льготных режимов деятельности отдельным субъектам РФ, в том числе если такие режимы (зоны экономического благоприятствования) ведут к снижению доходов бюджетной системы (как федерального центра, так и регионов). Между тем на смену зоне экономического благоприятствования пришел Центр международного бизнеса, ставший комфортной средой обхода налогов для организаций, а для региона – инструментом налоговой конкуренции.

Тем не менее в отдельных случаях создание свободной экономической зоны имело под собой геополитические цели, когда поддержка региональной экономики приобретала ключевое значение для встраивания России в новую, постсоветскую геополитическую карту мира. Так, свободная экономическая зона в Калининградской области была создана для компенсации анклавного положения региона, с учетом того, что его границы одновременно являются государственными границами страны [33]. В рамках рассматриваемого периода времени на основании Федерального закона от 22 января 1996 г. № 13-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области» она была преобразована в особую экономическую зону в целях актуализации правовых и экономических основ функционирования особого режима деятельности в этом регионе.

В-пятых, внутренние офшоры в этот период также формировались в границах закрытых административно-территориальных образований (ЗАТО). В силу особого правового положения все налоги, собранные на территории ЗАТО, подлежали зачислению в бюджет этой территории [34], а с середины 1998 г. органам местного самоуправления в ЗАТО было разрешено вводить дополнительные льготы по налогам для организаций, которые были зарегистрированы в налоговых органах на территории ЗАТО. Такой порядок финансирования бюджетов и распределения налоговых полномочий отражал стремление государства создать механизм финансовой поддержки стратегически важных территорий в условиях сокращения оборонных заказов и вызванного этим ухудшения экономического положения в «закрытых» городах [35]. Привлечение инвесторов за счет более благоприятных налоговых условий, а именно дополнительных льгот, должно было стать способом экономической поддержки ЗАТО, компенсирующим дефицит бюджетных средств.

Между тем «свобода» местных властей в установлении налоговых льгот создавала условия для увода инвестиций из других регионов и одновременно для злоупотреблений. Поэтому в целях избежать применения в ЗАТО необоснованных налоговых льгот, исключить

связанные с ними бюджетные потери, Правительство РФ выпустило правила, касающиеся предоставления дополнительных налоговых льгот организациям, которые зарегистрированы в ЗАТО [36]. Так, был закреплён перечень базовых правил, среди них: введение дополнительных налоговых льгот согласуется с Минфином России; суммы налоговой экономии, возникшей в результате применения дополнительных налоговых льгот, используются в качестве инвестиций, на создание рабочих мест и пополнение собственных оборотных средств; организация ведёт деятельность и получает доходы только на территории ЗАТО; выпадающие доходы бюджета ЗАТО, возникающие вследствие установления льготы в течение года, не компенсируются из федерального бюджета; дополнительные льготы не могут вводиться по косвенным налогам (НДС и акцизам) и целевым налогам. В случае нарушения правил, предоставленные льготы подлежали отмене, а суммы налоговой экономии – доплате организацией в федеральный бюджет. При этом функции контроля за исполнением этих правил возлагались на налоговые органы, выступавшие в качестве звена взаимодействия между органами власти ЗАТО и федеральными министерствами (Минфином и МНС).

Вместе с тем возможность оставлять в бюджете ЗАТО все налоги не могла в принципе решить проблему выживания «закрытых» городов, так как для взимания налогов нужны были уплачивающие налоги предприятия и бизнес, которых не было в ЗАТО в силу научной специализации территорий. В свою очередь право предоставления дополнительных налоговых льгот на этом фоне становилось фактором притяжения в ЗАТО налогоплательщиков, которые искали возможности сэкономить на налогах, а система налогообложения в ЗАТО предоставляла для этого совершенно законные основания. В итоге в границах ЗАТО тоже стали формироваться внутренние офшоры, регистрация в которых фактически позволяла организациям платить минимум налогов или даже вовсе их не платить с учетом того, что все налоги и так должны были поступать в территориальный бюджет. Выгоды от этого получал крупный бизнес: нефтехимические, газовые, металлургические предприятия, производители алкогольных напитков и иные лица, никак не связанные с деятельностью градообразующих предприятий. При этом органы власти ЗАТО вступали в конкуренцию за налогоплательщиков, соперничая в объеме налоговых льгот. В отдельных случаях он достигал 99% налогов, и это было законным, но совершенно невыгодным для бюджетной системы страны в целом и других регионов в частности. Упущенные налоговые доходы федерального бюджета оценивались на уровне десятков миллиардов рублей [37].

Таким образом, на втором этапе формирования бюджетно-налоговых отношений, проблема внутренней налоговой конкуренции в России не была решена, но продолжала

усугубляться, в том числе по причине отсутствия опыта регулирования налоговой системы, которая фактически оказалась полем для экспериментов. Из-за этого она долго не приходила в равновесие, создавая предпосылки не только для вредоносной налоговой конкуренции между регионами, но и для проявления ее недобросовестных черт. Во многом это было связано с поиском оптимальной модели налогообложения для России.

При этом изменения в самой налоговой системе практически никогда не прекращались. Период до принятия первой части НК РФ отличается не только трансформацией бюджетно-налоговых отношений, но и пересмотром состава самих налогов, а также появлением специальных налоговых режимов.

В 1998 г. был установлен региональный налог с продаж как источник собственных доходов региональных бюджетов. В отличие от таких налогов, как, например, налог на прибыль предприятий или подоходный налог, положения о налоге с продаж не закреплялись в отдельном законе: его элементы были определены непосредственно в Законе об основах налоговой системы. При этом решение о том, вводить или не вводить налог, должны были принимать сами регионы. Они же определяли ставку налога с продаж в любом размере, но не более 5%, а также были вправе устанавливать льготы по налогу и изъятия из объекта налогообложения [38]. Как правило, регионы пользовались правом установить налог с продаж и выбирали при этом максимальную ставку налога из возможных. В свою очередь при введении налога с продаж в регионе прекращалось взимание большинства местных налогов, что было связано с передачей в местные бюджеты основной суммы поступлений налога с продаж (в фиксированной доле, составлявшей 60%; остальная часть налога зачислялась в бюджет региона).

Наряду с налогом с продаж в перечень региональных налогов был также включен единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности, который был тоже установлен в 1998 г. в качестве специального налогового режима для малого бизнеса, и тогда имел региональное, а не местное значение [39]. В отличие от налога с продаж, регионы получали только 70% от взимания ЕНВД, остальная часть налоговых доходов от применения режима распределялась между бюджетами государственных внебюджетных фондов и федеральным бюджетом. Вместе с тем эти налоги не оказывали значимого влияния на состояние налоговой конкуренции субъектов РФ.

К концу 1998 г. внутри налоговой системы РФ в целом накопилось достаточно много противоречий и проблем, указывавших на необходимость невнесения в законодательство точечных изменений, но реформирования самих основ законодательства о налогах и сборах. Потребность в проведении налоговой реформы, которая находилась в этот период на стадии

подготовки, становилась все очевиднее. О необходимости ее проведения заявил первый Президент РФ Ельцин Б.Н. еще в 1997 г., выступая с посланием перед Федеральным Собранием [40]. Тогда же появилось и понимание отрицательного влияния на экономику огромного количества налоговых льгот, в том числе имеющих индивидуальный характер. Это и нарушение справедливости налоговой системы, и сокращение доходов бюджетной системы, и искажения в распределении капитала, проявляющиеся в направлении денег туда, где можно не платить налоги (как по закону, так и «вне закона»), а не туда, где они могли бы быть использованы с лучшей эффективностью, например для развития промышленности.

Перечисленные проблемы, ставшие реальностью в 90-х гг., собственно и стали причинами проведения налоговой реформы в России. Одновременно с ней планировалось перестроить бюджетный федерализм на равноправии российских регионов, нарушаемого, в частности, ввиду предоставления отдельным из них льготных режимов экономической деятельности. Говоря современными терминами, в данном случае речь фактически шла об устранении негативных проявлений внутренней налоговой конкуренции.

Налоговая конкуренция в условиях реформы налоговой системы: 1999-2005 гг.

Реформа налоговой системы России началась с принятия первой части Налогового кодекса РФ, которая вступила в силу с 1 января 1999 г., и была продолжена уже в «нулевых», когда с 1 января 2001 г. стала действовать вторая часть кодекса, дополненная с 1 января 2002 г. главой 25 «Налог на прибыль организаций». В 2005 г. был законодательно упорядочен процесс создания в субъектах РФ зон с особым, благоприятным режимом деятельности.

По мере кодификации налогового законодательства проводилась работа по сведению принятых в 90-е гг. налоговых законов в один законодательный акт, но в ходе этого процесса менялась не только юридическая конструкция налоговых норм, но также их содержание. Пересмотр концептуальных основ налогообложения, равно как и самого вектора развития налоговой системы, в конечном итоге изменил облик последней, что не могло при этом не отразиться на особенностях внутренней налоговой конкуренции в России.

Учитывая, что налоговая реформа проходила в несколько этапов и заняла ряд лет, характерной чертой данного периода времени является высокий контраст между его началом и окончанием. Так, если в начале периода в налоговой системе еще оставалось много «изъянов» предыдущего этапа, то к окончанию налоговая система сбросила с себя основную массу недостатков, что было достигнуто как за счет упрощения законодательства, упорядочения налоговых отношений в стране, так и путем устранения предпосылок для недобросовестной налоговой конкуренции между субъектами РФ.

Основной акцент в борьбе с недобросовестной налоговой конкуренцией был поставлен на ликвидацию налоговых льгот, из которых в российских регионах формировались внутренние офшорные зоны. Поэтому по мере кодификации российского налогового законодательства принимались одновременно меры против офшоризации российских регионов. В свою очередь сокращение налоговых льгот сопровождалось установлением более мягких налоговых условий для всех налогоплательщиков, чтобы за счет снижения налоговой нагрузки выводить доходы и операции из тени, снижая их недекларируемую часть.

Главный вектор реформы заключался в снижении налоговой нагрузки при одновременном расширении совокупной налоговой базы. Реформа проводилась с той целью, чтобы перейти от налоговой системы, в которой много налоговых льгот и высокие налоговые ставки, к налоговой системе, в которой мало льгот, но и общая нагрузка по налогам невысока.

Деятельность государства по сокращению территориальных налоговых льгот, составлявших основу недобросовестной налоговой конкуренции между субъектами РФ, проводилась поэтапно по следующим направлениям:

- 1) ужесточение условий получения дополнительных налоговых льгот для предприятий, зарегистрированных на территории ЗАТО (1999 г.), с последующей ликвидацией этих льгот (2005 г.);
- 2) сужение полномочий субнациональных властей в части регулирования нагрузки по налогу на прибыль: от права устанавливать любые льготы по налогу к праву только регулировать региональную ставку налога в ограниченном «коридоре» возможных значений ставки (2002 г.);
- 3) унификация особых правовых и экономических режимов деятельности в рамках особых экономических зон, создаваемых по единым правилам и формирующих в регионах идентичные налоговые условия на основе принципа равноправия субъектов РФ (2005 г.).

Первые шаги по сокращению налоговых льгот офшорного типа были сделаны в налогообложении на территориях закрытых административно-территориальных образований. По данным Минфина России, из 40 ЗАТО половина относилась к внутренним офшорам, в том числе Саров, Снежинск и Трехгорный [41]. Благодаря праву местных властей вводить дополнительные налоговые льготы и привлекать таким способом крупный бизнес, «закрытые» города становились бездефицитными при том, что градообразующие предприятия, как и прежде, не имели заказов. Полагая, что эти льготы ведут к бюджетным потерям и могут использоваться в налоговых схемах, федеральные власти страны сначала

решили сузить «канал» выпадения бюджетных доходов. Для этого они приняли решение установить требования к организациям, претендовавшим на получение налоговых льгот при регистрации в ЗАТО.

С этой целью в апреле 1999 г. был принят закон, согласно которому правомерность использования дополнительных налоговых льгот должна была определяться по критерию экономической связи организации, имеющей регистрацию в ЗАТО, с территорией ЗАТО. В этом русле право использования льгот теперь предоставлялось организациям, у которых не менее 90% активов (основных средств) было расположено в ЗАТО, а объем деятельности не менее чем на 70% приходился на ЗАТО. При этом у такой организации должны были работать граждане, постоянно проживающие на территории ЗАТО: их доля в штате организации и в фонде оплаты труда также не могла быть ниже 70% [42]. Данный шаг принимался с тем, чтобы сохранить льготы и инвестиции в ЗАТО, но пресечь минимизацию налогов, не оправданную с позиции финансовых интересов государства и целей экономической поддержки «закрытых» городов.

Между тем данные требования наряду с правилами предоставления налоговых льгот не рассматривались федеральным правительством в качестве гарантий от непродуманных налоговых льгот, ведущих к росту потерь бюджетной системы. Поэтому, начиная с 2000 г., стали применяться финансовые ограничения применения льгот через закрепление бюджетных параметров. Так, при утверждении федерального бюджета на 2000 г. было определено, что дополнительные налоговые льготы в ЗАТО в совокупности не должны превысить 2 млрд руб., при этом каждая организация может получить льготы в объеме не более 50% от суммы налогов, которая была бы исчислена без применения дополнительных налоговых льгот [43]. Наряду с этим право вводить дополнительные льготы было сохранено только за теми ЗАТО, в границах которых располагались федеральные ядерные центры. Затем, в 2001 г. федеральные налоги, включая федеральную часть налога на прибыль, уводились из бюджетов ЗАТО в пользу федерального бюджета, а за органами власти ЗАТО сохранялись полномочия вводить дополнительные льготы только по региональным и местным налогам. Исключение составлял налог на прибыль, но и здесь льготы могли быть введены только в части региональной налоговой ставки в пределах соответствующих поступлений [44]. Но уже в 2002 г. и это исключение было отменено: в распоряжении властей ЗАТО остались только региональные и местные налоги [45].

В то же время ситуация по стране в целом кардинально не менялась: число зон льготного налогообложения, в том числе внутренних офшоров, даже без учета ЗАТО

продолжало увеличиваться. И если в середине 90-х гг. было всего несколько налоговых режимов офшорного типа в некоторых регионах страны, то уже в 2002 г. законодательство, похожее на модель калмыцкого офшора или даже копирующее ее, был принято более чем в 40 российских регионах. При этом наиболее известными в этом отношении стали:

- Республика Алтай;
- Республика Бурятия;
- Республика Дагестан;
- Республика Ингушетия;
- Республика Калмыкия;
- Республика Тыва;
- Алтайский край;
- Курская область;
- Магаданская область;
- Тульская область;
- Ярославская область;
- Эвенкийский автономный округ⁴;
- Агинский Бурятский автономный округ⁵;
- Угличский муниципальный округ Ярославской области;
- Смоленский район Смоленской области;
- Шаховской район Московской области.

В свою очередь зона льготного налогообложения в Калмыкии получила в начале «нулевых» известность как наиболее «элитного» офшора и нередко выигрывала в конкуренции с другими зонами офшорного типа потому, что предлагала предприятиям возможности более законного и в то же время дешевого уменьшения налоговых обязательств, даже если общий объем налоговых льгот там был меньше, чем в других регионах. Менее популярной альтернативой, применявшейся, в частности, на территории Республики Дагестан, были запутанные схемы, строящиеся на снижении налоговой нагрузки для предприятий путем возврата налогов из бюджета.

Калмыкия также стала примером экономически успешного офшора, а не «черной дырой» для бюджетной системы (как это часто происходит с зонами офшорного типа). И потому результат налоговой политики этого региона, приоритетом которой было снижение

⁴ Бывший субъект РФ, ныне является частью Красноярского края.

⁵ Бывший субъект РФ, ныне является частью Забайкальского края.

налоговой нагрузки, не оценивается однозначно. Фактически оценка зависит от «угла зрения».

С одной стороны, факт наличия налоговой конкуренции, в том числе ее недобросовестных проявлений, был очевиден. Известны случаи, когда предприятия соседней Волгоградской области регистрировались в Калмыкии и платили там все налоги или когда предприниматели из сектора малого бизнеса, реально работавшие в соседнем Ставропольском крае, ехали в Калмыкию, чтобы просто оформить там сделки и отчитаться перед налоговыми органами. Предоставляя возможности для регистрации предприятий со всей страны, республика вне сомнений сумела привлечь сотни миллионов рублей инвестиций, которые могли бы быть вложены на территории других регионов. Налоговая конкуренция в данном случае с неизбежностью вела к искусственной, т.е. не имеющей экономического смысла, перерегистрации уже существующих предприятий, а также уводила источники налоговых доходов (налоговую базу) из соседних регионов.

С другой стороны, в условиях свободной конкуренции моделей регионального налогообложения Калмыкия сумела, в отличие от других регионов, создать налоговый климат, который обеспечил экономическое развитие региона и не сделал из него «черную дыру» для бюджетной системы. За счет инвестиций, привлеченных с помощью налоговых льгот, в регионе строились важные инфраструктурные объекты, включая фабрики, дороги, жилье для населения. Так как регистрация в Калмыкии не означала освобождение от уплаты всех налогов (в частности, сохранялась обязанность по уплате федеральной части налога на прибыль), улучшалось состояние бюджета региона, а также его финансовая самостоятельность, росли платежи в федеральный бюджет. Зарегистрированные в регионе предприятия фактически финансировали социальную сферу через взносы в фонды обязательного социального страхования, что позволяло, например, своевременно платить пенсии, реализовывать социальные программы развития. При этом менялась структура доходов бюджета Калмыкии, которая стала меньше зависеть от трансфертов (дотаций) из федерального бюджета: уплата только федеральной части налога на прибыль «резидентами налогового оазиса» приносила федеральному бюджету больше налоговых доходов, чем уплата налога, исчисленного по стандартной ставке в других регионах, что отчасти связывалось и с легализацией теневого капитала.

Важно отметить, что существовал также межрегиональный эффект. Например, возможность платить налог с прибыли по более низкой налоговой ставке позволяла хлебозаводам и мукомольным предприятиям поддерживать во многих российских регионах

низкие цены на хлеб, которые были бы выше при отсутствии льгот, установленных в Калмыкии.

Но на примере калмыцкой модели стимулирования инвестиций стали «расти» зоны льготного налогообложения в других регионах. Важной причиной для их широкого распространения послужила норма Закона о налоге на прибыль (п. 6 ст. 9 Закона), закреплявшая за субъектами РФ право устанавливать дополнительные льготы по налогу на прибыль, в том числе при реализации инвестиционных проектов (в этом случае льготу называли инвестиционной).

Опираясь на эту норму, регионы могли совершенно свободно вводить любую льготу по налогу на прибыль лишь при единственном ограничении: максимальный объем льготы не мог превышать сумму налога, которая зачислялась в региональный бюджет (чтобы не нарушать стабильность федерального бюджета). Исходя из этого, регион был вправе установить на своей территории льготную ставку налога на прибыль либо вовсе ввести освобождение от уплаты региональной части налога (например, снизив налоговую ставку до нуля). Такой механизм установления налоговых льгот создавал условия для формирования в границах отдельных территорий зон льготного налогообложения, общей чертой которых как раз и было снижение налоговой нагрузки за счет региональной части налога на прибыль.

В свою очередь с 1 января 2001 г., т.е. вместе с введением в действие второй части НК РФ, произошло очередное «расщепление» ставки налога на прибыль. Ее максимальный размер по-прежнему составлял 35%, но в ее структуре была выделена ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты муниципальных образований. Теперь федеральная ставка налога составляла 11% (вместо 13%), региональная – в пределах 19% (вместо 22%), местная – в пределах 5% [46]. Иными словами, в процесс регулирования нагрузки по налогу на прибыль включались местные органы власти, в связи с чем им также предоставлялось право вводить дополнительные льготы по налогу на прибыль в пределах сумм, подлежащих зачислению, соответственно, в местные бюджеты. Причем в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге, имеющих особый статус в рамках федеративного устройства страны, полномочия региональных и местных властей были объединены на одном, региональном уровне. Данный порядок усложнил межбюджетные отношения, сделав муниципальные образования самостоятельными участниками внутренней налоговой конкуренции, что объясняет наличие в выше приведенном перечне зон льготного налогообложения не только субъектов РФ, но и отдельных муниципальных образований.

Между тем подобные положения налогового законодательства и в части ставки налога на прибыль (ее структуры), и в части дополнительных льгот по налогу на прибыль уже скоро

были признаны экономически неприемлемыми. Поэтому с 1 января 2002 г. во вступившей в силу главе 25 НК РФ, посвященной налогу на прибыль организаций, у регионов и местных органов власти уже не было полномочий, аналогичных прежним. Вместо широкой налоговой автономии субнациональных властей, позволявшей им вводить льготы по любому элементу налога на прибыль, регламентировалось право регулировать только налоговую ставку (т.е. конкретный элемент налога на прибыль), и при этом вводился «коридор» ставок в виде верхней, а также нижней границы значений. При этом местные органы власти, за бюджетами которых по-прежнему закреплялась часть поступлений налога на прибыль, лишались права регулировать ставку налога на прибыль. Теперь это была прерогатива только региональных властей.

Однако принятие главы 25 НК РФ знаменовало собой не только сужение налоговой автономии субнациональных властей. В строгом соответствии с приоритетами налоговой реформы федеральный центр одновременно снижал, причем существенно, максимальную ставку налога на прибыль с 35 до 24%, в структуре которой федеральная ставка снижалась до 7,5%; региональная ставка могла варьироваться в интервале от 10,5% до 14,5%; местная ставка фиксировалась в размере 2%. Сама налоговая ставка унифицировалась, т.е. уровень обложения налогом на прибыль перестал зависеть от принадлежности организации к субъектам финансовой или посреднической деятельности, прибыль которых ранее традиционно облагалась по более высокой налоговой ставке.

В этой связи можно отметить, что регионы сохранили за собой право влиять на уровень обложения налогом на прибыль на своей территории, однако масштаб налоговой «свободы» теперь был гораздо меньше. В ходе реформы была осуществлена концептуальная трансформация этого института, состоявшая в переходе от практики определения регионом налоговой ставки к настройке, или уточнению, ее конкретного размера в строго закрепленных пределах. Эти пределы вводились для того, чтобы ликвидировать внутренние офшоры и избежать появления в регионах новых зон «притяжения» предприятий, исключить возможные злоупотребления регионами налоговой «свободой», а также устранить предпосылки существенной дифференциации налоговой нагрузки между территориями одной страны.

Сужение налоговой автономии субнациональных властей означало централизацию фискальной и регулирующих функций налоговой системы, что вполне вписывалось в общую политику государства на укрепление позиций федерального центра в межбюджетных отношениях. Принятие решений, определяющих уровень обложения налогом на прибыль по стране в целом, принимал на себя центр, чтобы исключить практику принятия регионами

решений, из-за которых искажаются потоки инвестиций, происходит искусственное перемещение налоговых баз между территориями и растут выпадающие доходы бюджетной системы.

Вместе с тем даже после принятия главы 25 НК РФ инвестиционная льгота по налогу на прибыль продолжала действовать в силу того, что была установлена в регионах ранее. Суть инвестиционной льготы сводилась к тому, что освобождение от регионального налога на прибыль либо существенное снижение его ставки предлагалось в обмен на вложение инвестиций в производство в границах региона, установившего льготу [47]. Первоначально предполагалось, что инвестиционные льготы, установленные еще по Закону о налоге на прибыль, будут действовать до окончания срока, на который они были когда-то предоставлены (а при отсутствии срока – в течение трех лет после предоставления). Вместе с тем ситуация в сфере зон льготного налогообложения, число которых продолжало расти, требовало принятия более строгих мер, направленных на то, чтобы прервать использование льгот, которые не вписывались в новую концепцию налоговых отношений. Поэтому окончательная отмена инвестиционной льготы произошла только с 1 января 2004 г. [48] Учитывая, что эта льгота была основой российских внутренних офшоров и главным инструментом привлечения инвесторов, с ее отменой прекратили свое существование и сами офшоры, в том числе «налоговый оазис» Калмыкии.

Вслед за этим государство вновь вернулось к вопросу о предоставлении налоговых льгот на территориях ЗАТО. Но на этот раз было решено не модифицировать условия получения этих льгот, а ликвидировать сами льготы. В этой связи с 1 января 2005 г. право местных органов власти ЗАТО вводить дополнительные налоговые льготы было отменено по всем налогам. При этом финансирование бюджетов ЗАТО переводилось в форму трансфертов из федерального бюджета. Соответственно, с прекращением действия налоговых льгот предприятия, для которых главный мотив регистрации в ЗАТО состоял в оптимизации налогов, потеряли прежний интерес к соответствующим территориям. Так ЗАТО перестали быть внутренними офшорами.

После этого российские власти сосредоточили усилия на исправлении недостатков, допущенных при создании свободных экономических зон. Следует отметить, что еще в 2004 г. в России СЭЗ продолжали существовать (хотя и не все из ранее созданных), что, как и прежде, ставило проблему обоснованности применения особых режимов деятельности на территории отдельных регионов. Решение проблемы установления таких режимов было найдено в 2005 г., когда был принят Закон об особых экономических зонах, позволивший внести порядок в правовое регулирование процессов создания и функционирования особых

экономических зон, предлагающих инвесторам благоприятные условия деятельности. С вступлением в силу этого закона одновременно прекратили свое существование все созданные до этого свободные экономические зоны, что позволило сократить количество особых режимов деятельности, еще сохранявшихся в регионах.

Исключения были сделаны только в отношении ОЭЗ в Калининградской области и ОЭЗ в Магаданской области, созданной в 1999 г. [49] Их функционирование исключалось из сферы действия рамочного закона. Каждая из них в русле прежней практики регулировалась и регулируется в настоящее время по собственным правилам в отдельных федеральных законах, что в свою очередь связано с повышенной значимостью указанных регионов для геополитических интересов страны.

Принятие Закона об ОЭЗ показало, что российским властям, наконец, удалось найти концепцию зонального стимулирования инвестиционной деятельности, параметры которой можно было бы законодательно закрепить и распространить на все идентичные типы особых зон. В отличие от зон льготного налогообложения, в том числе внутренних офшоров, решение проблем, присущих СЭЗ, не могло и не должно было идти по пути ликвидации налоговых льгот. Свободные экономические зоны в рамках новой концепции, внутри которой они становились особыми экономическими зонами, были призваны стать точками экономического роста, а их регламентация через единый рамочный закон должна была сформировать эффективное правовое поле, позволяющее обеспечить все необходимые условия для привлечения инвесторов.

Упорядочение отношений в сфере создания ОЭЗ опиралось на несколько ключевых отличий концепции ОЭЗ от концепции СЭЗ.

Во-первых, ставилась задача унифицировать различные режимы деятельности через их сведение в один особый экономический и правовой режим, который должен был формироваться в рамках особой экономической зоны. Рамочный закон был нужен, чтобы исключить многообразие режимов (как с содержательной, так и с терминологической позиции), и сформировать универсальный для всех регионов механизм создания особой экономической зоны в границах выделенной территории, включая идентичные по типам ОЭЗ условия налогообложения.

Во-вторых, выделение типов ОЭЗ также стало «новинкой» процесса регламентации особых режимов деятельности в Законе об ОЭЗ. В отличие от СЭЗ, цели создания которых были достаточно размытыми и, как правило, допускали осуществление на территории СЭЗ любых, не запрещенных российским законодательством видов деятельности, на особые экономические зоны возлагались надежды как инструмента поддержки промышленного

производства и высоких технологий, из чего сформировалась хозяйственная специализация ОЭЗ. Первоначально создавались особые экономические зоны двух типов: промышленно-производственного и технико-внедренческого. При этом государственная поддержка инвесторов приобретала более адресный характер, так как получить доступ к преференциям можно было при осуществлении поддерживаемого в границах ОЭЗ вида деятельности.

В-третьих, особым экономическим зонам придавалось свойство компактности: за счет уменьшения площади территории, которая может находиться под благоприятным режимом деятельности. Было признано, что огромные площади при создании свободной (особой) экономической зоны ведут к рассредоточению инвестиционных, трудовых и других ресурсов, которые необходимы для обустройства ее инфраструктуры [50].

В-четвертых, создавались барьеры для злоупотреблений ввиду более четкого понимания целей и задач ОЭЗ. Так, если при создании СЭЗ на ее территории налогоплательщик был вправе не только создать предприятие, но и открыть там филиал или представительство предприятия, то резидентом ОЭЗ можно было стать только при условии ведения деятельности в границах ОЭЗ без каких-либо филиалов или представительств не только в других регионах, но даже за пределами самой зоны.

Наконец, состав налоговых преференций устанавливался исходя из единства режима ОЭЗ и различался лишь по типам ОЭЗ, что опять же носило объективный характер, поскольку хозяйственная специализация зоны требует и своего набора налоговых преференций.

Резиденты ОЭЗ получали льготы по различным налогам. Так, резиденты технологических зон могли платить единый социальный налог по льготной ставке: в размере 14% вместо 26%, а резиденты промышленных зон применяли ускоренную (в два раза) амортизацию при определении базы по налогу на прибыль. Общими для всех резидентов ОЭЗ льготами были: ускоренный порядок признания расходов на НИОКР, которые разрешалось учитывать в налоговой базе по налогу на прибыль до завершения исследований, отсутствие ограничений по учету убытков (при общем режиме налогооблагаемая прибыль могла быть уменьшена не более чем на 30%); пятилетние «налоговые каникулы» по налогу на имущество организаций и земельному налогу.

В декабре 2005 г. были приняты решения о создании шести особых экономических зон, ставших, как показало время, наиболее эффективными за весь период существования ОЭЗ. Это промышленные зоны в Липецкой области и Татарстане, а также технологические зоны в следующих регионах: Москва, Московская область, Санкт-Петербург и Томская область.

В свою очередь исчезновение свободных экономических зон в России обозначило собой устранение из налоговой системы всех главных предпосылок для недобросовестной налоговой конкуренции между субъектами РФ. Налоговая система, из которой к тому же исчезли многие налоги, в том числе и налог с продаж (с 1 января 2004 г. [51]), пришла в равновесие и вошла в стадию «отшлифовки», где уже не требовались какие-либо радикальные изменения основ налогообложения, а были необходимы изменения частного порядка, направленные на улучшение установленных механизмов исчисления и уплаты налогов. Более совершенное и современное налоговое законодательство было призвано устранить недостатки налоговой системы, которые проявили себя за десятилетие проб и ошибок, а также сформировать правовые основы взимания налогов уже с учетом накопленного опыта рыночных реформ при соблюдении баланса интересов государства и налогоплательщиков.

Помимо упорядочения налоговых отношений, достигнутого в ходе налоговой реформы, в начале «нулевых» также проводилась работа по усилению роли центра в бюджетных взаимоотношениях с субъектами РФ. Государство ставило перед собой задачи превратить «ослабленный» экономическим кризисом федеральный бюджет в источник финансовой стабильности российской экономики. Поэтому одновременно с пересмотром состава налоговой системы и сокращением налоговых полномочий субнациональных властей менялись основы бюджетного законодательства. Прежде всего был принят Бюджетный кодекс РФ, который вступил в силу с 1 января 2000 г., одновременно вырабатывались новые нормативы налоговых отчислений. Например, в 1998 г. центр передавал в региональные бюджеты 25% от суммы поступлений НДС, с 1 апреля 1999 г. эта доля была сокращена до 15%. С 2001 г. НДС полностью зачисляется только в федеральный бюджет, но в «обмен» за регионами был закреплен подоходный налог, который в прежние годы расщеплялся между бюджетами центра и регионов⁶.

Переход к решению проблем российского налогообложения, в том числе касающихся внутренней налоговой конкуренции, был начат с подготовки проекта Налогового кодекса РФ, а завершился вместе с принятием Закона об особых экономических зонах и отменой Закона об основах налоговой системы в РФ. И то, и другое приходится на 1 января 2005 г., что также совпадает с внедрением практики определения нормативов распределения налогов между уровнями бюджетной системы непосредственно в БК РФ (до этого времени нормативы устанавливались ежегодно в процессе утверждения федерального бюджета). Поэтому с этого

⁶ Строго говоря, в 2001 г. регионы получали 99% налоговых доходов от взимания НДС; практика передачи налога на региональный уровень в размере 100% была закреплена начиная с 2002 г.

времени ведет отсчет современный этап развития бюджетно-налоговых отношений в Российской Федерации.

Текущее состояние налоговой конкуренции регионов и ее регулирование: 2005 г. - наст. время

Современный этап развития налоговых отношений характеризуется наличием двух противоположных тенденций. В первые годы после завершения налоговой реформы – примерно в течение 2005-2010 гг. – российская налоговая система сохраняла в себе черты, ставшие результатом радикальных преобразований в налоговом законодательстве. Например, в 2006 г. не было создано ни одной новой особой экономической зоны. Однако в скором времени появилась другая тенденция – на снижение целостности налогового регулирования в пользу различных исключений из стандартных правил уплаты налогов. Поэтому современный этап развития налоговых отношений не является идеальным с точки зрения баланса налоговой нагрузки и числа исключений из общего режима налогообложения.

Отход от базовой структуры налоговой системы начался с расширения типов и стремительного роста количества ОЭЗ. Так, в 2006 г. стало возможным создание туристско-рекреационных зон, а в 2007 г. – портовых зон, большинство из которых не сумели заинтересовать инвесторов и впоследствии были закрыты. При этом по состоянию на 1 июля 2016 г. в России существовало свыше трех десятков ОЭЗ [52], что свидетельствовало о недостаточной избирательности при выборе территорий для целей установления преференциального налогового режима. Но и в 2017 г., после закрытия около десятка ОЭЗ, их количество по-прежнему остается высоким и постепенно увеличивается, достигая сегодня 26 ед. [53]

Следует отметить, что поставленные в ходе налоговой реформы цели сделать налоговое законодательство более либеральным и ориентированным на интересы налогоплательщиков постепенно трансформировались в цели активного стимулирования инвестиционной деятельности. Поэтому, с начала «десятих» гг. в российской налоговой системе регулярно увеличивается число исключений из общего режима налогообложения в виде различных зональных (территориальных) режимов деятельности, таких как региональные инвестиционные проекты, территории опережающего развития и другие. Они подробно рассматриваются в следующих частях отчета (в составе современных предпосылок внутренней налоговой конкуренции). Здесь же отметим, что на этот процесс существенно повлиял разразившийся в конце «нулевых» финансово-экономический кризис, после наступления которого государство приняло решение о том, что необходимо задействовать налоговую систему в качестве инструмента антикризисной политики, а именно улучшить с

помощью налоговых послаблений инвестиционный и налоговый климат как в регионах, так и в стране в целом.

1.3 Предпосылки налоговой конкуренции между субъектами РФ на современном этапе

Общие инструменты внутренней налоговой конкуренции

Общие инструменты внутренней налоговой конкуренции – это инструменты, которые могут использовать все субъекты РФ без исключения для воздействия на уровень налоговой нагрузки на своей территории. В настоящее время они встроены в порядок налогообложения прибыли на федеральном уровне, в порядок исчисления и уплаты региональных налогов, а также в порядок применения некоторых специальных налоговых режимов.

I. Налог на прибыль

На федеральном уровне – в части налога на прибыль – роль субъектов РФ в системе бюджетно-налоговых отношений меняется. Набирает силу процесс централизации фискальных полномочий, который в настоящее время проходит свой переходный этап. Так, с 1 января 2017 г. впервые после 2009 г. были скорректированы нормативы распределения поступлений налога на прибыль между федеральным центром и субъектами РФ, что повлияло и на порядок установления ставок по этому налогу. Для стабилизации социально-экономической ситуации в стране федеральный центр с указанного времени мобилизует в свой бюджет дополнительно 1% налога на прибыль, который ранее зачислялся в бюджеты субъектов РФ. Соответственно, ставка федерального налога на прибыль теперь составляет не 2, а 3%, а ставка регионального налога на прибыль, наоборот, снизилась с 18 до 17% (что одновременно понизило и нижнюю границу региональной налоговой ставки с 13,5 до 12,5%). Эффект сокращения собственной доходной базы субъектов РФ федеральный центр компенсирует за счет регулирующих доходных источников, в качестве которых выступают акцизы на алкогольную продукцию [54]. Так, с 1 января 2019 г. норматив зачислений акцизов на крепкий алкоголь в региональные бюджеты был повышен с 50 до 80% [55].

В то же время при изменении нормативов отчислений налога на прибыль было сделано исключение для резидентов особых экономических зон, а также свободной экономической зоны: здесь нормативы сохранились, причем по двум основным причинам. Во-первых, значение ставки, равное 13,5%, является в данном случае не нижней, а верхней границей интервала ставок, внутри которого существуют налоговая «свобода» субъектов РФ по налогообложению резидентов ОЭЗ и СЭЗ. Следовательно, ее доведение (снижение) до единого значения, равного 12,5%, обозначило бы собой вмешательство федерального центра в налоговые решения региональных властей и привело бы к установлению ограничений на

максимальный уровень поступлений налога на прибыль в бюджеты субъектов РФ. Во-вторых, при увеличении ставки федерального налога на прибыль, который обязаны платить резиденты ОЭЗ, произошло бы ухудшение налоговых условий их деятельности [56]. Причина состоит в том, что нулевая ставка федерального налога на прибыль, будучи преимуществом большинства территорий с особым режимом деятельности, предоставляется далеко не всем резидентам особых экономических зон. До 1 января 2018 г. данной льготой пользовались резиденты технико-внедренческих зон, а до 1 января 2023 г. ее вправе применять только резиденты туристического кластера. На территории других ОЭЗ данной налоговой льготы нет, в связи с чем структурное перераспределение налоговых поступлений между бюджетами разного уровня могло бы проявиться в увеличении налоговой нагрузки на инвесторов, в то время как в ст. 38 Закона об ОЭЗ им гарантируется сохранение преференций при неблагоприятных изменениях налогового законодательства.

Кроме того, важно отметить, что мобилизация в федеральном бюджете дополнительной суммы налога на прибыль, рассматриваемая в качестве временной меры на период 2017-2020 гг., по инициативе Правительства РФ продлена (с 1 января 2019 г.) до 2025 г.

Следующим шагом на пути к налоговой централизации стала отмена с 1 января 2019 г. права регионов варьировать ставки налога на прибыль, зачисляемого в региональные бюджеты. Регулирование налоговой ставки субъектами РФ было основой их налоговой автономии и одновременно создавало весомые предпосылки для внутренней налоговой конкуренции как за инвестиции, так и за налоговую базу, особенно учитывая, что помимо особых режимов деятельности, закрепленных на федеральном уровне, сами регионы могли с помощью пониженных налоговых ставок поддерживать собственные программы привлечения инвестиций, включая индустриальные (промышленные) парки, технопарки, агропромышленные парки, особые экономические зоны регионального уровня и иные инвестиционные проекты при условии их соответствия критериям, устанавливаемым непосредственно властями региона.

При этом в действующей редакции ст. 284 НК РФ запрет устанавливать пониженную ставку налога на прибыль в полную силу начнет действовать только с 1 января 2023 г. Тем не менее, уже со второй половины 2018 г. вводить пониженные налоговые ставки регионы не вправе: сохраняют силу лишь те ставки, которые были введены регионами до внесения в главу 25 НК РФ соответствующих поправок. При этом в случае применения они не обязательно должны быть зафиксированы на весь оставшийся период их действия в том

размере, в котором были установлены ранее. Федеральный законодатель разрешил регионам их повышать.

Между тем ограничение налоговых прав субъектов РФ в части ставки налога на прибыль не является всеобъемлющим. Во-первых, в настоящее время разрешено применять налоговые ставки, которые были введены на территории субъектов РФ ранее. Во-вторых, реформа налога на прибыль не затрагивает порядок налогообложения в системе специальных мер (налоговых режимов для инвесторов), призванных способствовать развитию экономики отдельных территорий. В-третьих, право субъектов РФ воздействовать на уровень налоговой нагрузки по налогу на прибыль фактически переведено в форму инвестиционного налогового вычета, закрепленного в ст. 286.1 НК РФ и рассчитанного на период применения в течение десяти лет: с 1 января 2018 г. и до 1 января 2028 г. [57]

В отличие от механизма снижения налоговой ставки, инвестиционный налоговый вычет вводится на временной основе и действует в форме прямого уменьшения величины налоговых обязательств по налогу на прибыль, что может быть сопоставимо с эффектом от снижения налоговой ставки или быть даже выгоднее налогоплательщику, учитывая, что величина налогового обязательства в результате применения такого вычета может быть снижена до нуля. На сегодняшний день субъекты РФ самостоятельно решают вопрос о применении данного налогового инструмента на своей территории, регулируют предельную сумму вычета, а именно могут снижать его, а также выбирают категории лиц, которые наделяются правом использовать вычет.

Однако, в отличие от ставки, которая могла снижаться по решению субъекта РФ для целей стимулирования любой экономической активности, снижение нагрузки по налогу на прибыль через инвестиционный налоговый вычет строго привязано к осуществлению организацией инвестиций, причем не любых, а именно капитальных вложений в основные средства, имея в виду расходы на их приобретение и создание, модернизацию и реконструкцию [58]. Получить вычет разрешается и при осуществлении организацией расходов в виде пожертвований в пользу государственных и муниципальных учреждений культуры и некоммерческих организаций. Иными словами, экономический смысл вычета заключается в формировании условий для стимулирования инвестиционной активности, сопряженной с обновлением основных фондов и социальной ответственностью бизнеса.

Таким образом, если ранее регион самостоятельно определял категории организаций, для которых будет понижена ставка налога на прибыль, а также конкретный размер пониженной ставки, то в настоящее время регион по-прежнему может снизить налоговую нагрузку по налогу на прибыль и выбрать бенефициаров льготы, но в рамках тех целей,

которые поставил федеральный законодатель. Это связано с воплощением на практике более строгого подхода к установлению льгот на региональном уровне. Этот подход нормативно закреплён в абз. 4 п. 1 ст. 284 НК РФ и заключается в том, что право региона снизить ставку по налогу на прибыль реализуется только в тех случаях, которые определяет центр, а не по выбору самого региона, как это было прежде.

Несмотря на то что право установления инвестиционного налогового вычета находится в распоряжении субъектов РФ более года, они не торопятся применять этот инструмент налоговой политики на своих территориях. Так, лишь 10 из 85 субъектов РФ приняли законы, устанавливающие возможность и порядок уменьшения налоговых обязательств по налогу на прибыль в соответствии с положениями ст. 286.1 НК РФ.

II. Региональные налоги

Как и в случае с налогом на прибыль, объем налоговых полномочий субъектов РФ в части региональных налогов не является абсолютным: он имеет рамки, которые выбирает федеральный законодатель. Однако, в отличие от налога на прибыль, региональные налоги, будучи собственными налогами субъектов РФ, все же содержат в себе больший объем полномочий, включающих не только регулирование величины налоговой ставки, но и возможности тонкой настройки налоговой нагрузки через установление налоговых льгот, определение их конкретного состава, порядка и оснований их применения, а также посредством изменений порядка и сроков уплаты налога. Перечисленные полномочия предусмотрены в п. 3 ст. 12 НК РФ и более содержательно раскрываются в конкретных главах второй части кодекса, посвященных непосредственно региональным налогам. При этом реформа налога на имущество организаций предопределила дополнительные возможности регионов влиять на уровень собираемости этого налога через переход к его исчислению исходя из кадастровой стоимости объектов торговой и офисной недвижимости.

К наиболее важным следует относить полномочия, которые связаны с установлением налоговых ставок и налоговых льгот. В сравнительном отношении порядок и сроки уплаты налога, хотя и являются важной частью налоговой автономии субъектов РФ, как составной элемент такой автономии важны с точки зрения не налоговой нагрузки (которая никак не меняется в зависимости от срока исполнения налогового обязательства), но периодичности уплаты налога. Такая периодичность воздействует на финансовое положение налогоплательщика, корректируя в конечном итоге состояние платежеспособности последнего. Высокая периодичность уплаты налога ведет к изъятию из оборота налогоплательщика части денежных средств, снижая финансовые показатели деятельности

предприятия, тогда как низкая периодичность и комфортные сроки уплаты налоги, позволяющие долгое время оставлять денежные средства в бизнесе, а затем накопить необходимые суммы для исполнения налогового обязательства, могут повышать финансовую устойчивость предприятия и его рентабельность. Одновременно с этим исчисление налога на имущество организаций по кадастровой стоимости является в первую очередь средством увеличения собственных налоговых доходов региона, хотя и не исключает его использование как инструмента налоговой конкуренции.

Основным механизмом установления налоговых ставок региональных налогов является их корректировка (настройка) в тех или иных пределах. Но у каждого регионального налога этот механизм реализован по-разному. Так, установленные в ст. 361 НК РФ ставки транспортного налога субъекты РФ могут повышать, но не более чем в 10 раз; ставки налога на игорный бизнес определяются в «коридоре» значений, введенных в ст. 369 НК РФ; ставки налога на имущество организаций, наоборот, имеют лишь верхний предел, до которого возможно установление ставки в любой величине согласно ст. 380 НК РФ.

Пониженные ставки региональных налогов, а также устанавливаемые субъектами РФ льготы по ним закрепляются в законах субъектов РФ. В то же время, если налоговые ставки определяет только субъект РФ⁷, то в установлении налоговых льгот нередко принимает участие федеральный центр. Но, как правило, устанавливаемые им льготы обусловлены социальными целями (например, освобождение от налога на имущество для организаций инвалидов и религиозных организаций), или являются частью федеральных гарантий инвесторам в рамках особых режимов деятельности (освобождение от налога на имущество организаций для резидентов особых экономических зон, свободной экономической зоны, центра «Сколково» и инновационных научно-технологических центров) либо поддержки определенных видов деятельности (как в случае с сельским хозяйством: в виде освобождения от уплаты транспортного налога с тракторов, комбайнов и других автомашин, используемых в сельскохозяйственных работах).

В свою очередь при сравнении самих региональных налогов с позиции региональной конкурентоспособности наиболее значимыми являются прежде всего транспортный налог и налог на имущество организаций. Налог на игорный бизнес в силу своей специфики играет минимальную роль в формировании налоговых доходов региональных бюджетов. Так, по данным ФНС России, доля налога на игорный бизнес в общей сумме поступлений всех региональных налогов за 2017 г. составляет всего лишь 0,1%. В свою очередь доля налога на имущество организаций достигает почти 85%, а доля транспортного налога составляет

⁷ Если решения субъектов РФ в части налоговых ставок не приняты, тогда автоматически вступают в силу ставки в размерах, закрепленных в НК РФ.

примерно 15%. В то же время стоит отметить, что распределение поступлений налога на игорный бизнес между российскими регионами является крайне неравномерным в силу того, что в отдельных субъектах РФ могут создаваться игорные зоны. В их границах концентрируются объекты обложения этим налогом, что ведет к увеличению доли этого налога в доходах соответствующих регионов. Исходя из этого, будучи незначимым платежом на уровне бюджетной системы в целом, налог на игорный бизнес становится более важным источником налоговых доходов в бюджете тех регионов, на территории которых функционируют игорные зоны. Так, почти половина всех поступлений налога на игорный бизнес приходится на один только Краснодарский край, поскольку ранее (до 2019 г. [59]) там функционировала крупнейшая игорная зона «Азов-Сити». С учетом того, что по состоянию на 1 декабря 2018 г. поступления налога на игорный бизнес по сравнению с аналогичным показателем за весь 2017 год выросли почти вдове, данный налог следует оценивать как способ конкуренции за налоговые доходы со стороны тех субъектов РФ, у которых есть преимущество создания игорной зоны. А таких регионов сегодня пять: их перечень является закрытым и установлен в ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 29.12.2006 № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации». В этот перечень включены: Республика Крым, Алтайский край, Краснодарский край, Приморский край и Калининградская область. Таким образом, через налог на игорный бизнес фактически реализуются как общие налоговые полномочия субъектов РФ, так и доступный лишь избранным регионам особый режим налогообложения, действующий в границах игорных зон.

Кроме того, как и по региональной части налога на прибыль, субъекты РФ (и муниципальные образования) наделены полномочиями предоставлять инвестиционный налоговый кредит по региональным (и местным) налогам (подп. 2 п. 1 ст. 63 НК РФ).

III. Специальные налоговые режимы

Важной частью налоговой автономии субъектов РФ сегодня являются полномочия по регулированию налоговой нагрузки в рамках специальных налоговых режимов. Их исчерпывающий перечень приводится в ст. 18 НК РФ, и большинство из них являются мерами государственной поддержки малого предпринимательства. Это упрощенная система налогообложения (УСН), система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) и патентная система налогообложения (ПСН), а также налог на профессиональный доход (НПД), установленный в порядке эксперимента в отдельных регионах и призванный вывести из «тени» самозанятых лиц.

Наряду с этими режимами налогообложения применяется единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), установленный государством для целей поддержки сельского хозяйства, но совмещающий в себе и цели налоговой поддержки субъектов малого предпринимательства, которые являются сельскохозяйственными товаропроизводителями.

В отличие от налогов, которые распределены между уровнями власти по признаку их закрепления за соответствующим уровнем бюджетной системы в статьях 13-15 НК РФ, специальные налоговые режимы аналогичного распределения не имеют. В частности, это обусловлено тем, что специальный налоговый режим не является налогом, но предусматривает особый порядок их уплаты. Кроме того, по сравнению с региональными налогами, которые называются так потому, что в полной сумме поступают в региональные бюджеты, у специальных налоговых режимов такого соответствия в общем случае нет. Так, анализ норм налогового и бюджетного законодательства, определяющих уровень власти, на котором устанавливается специальный налоговый режим и в бюджет которого уплачивается налог в связи с применением этого режима, позволил сделать вывод о том, что специальный налоговый режим в России может вводиться на одном уровне власти, регулироваться на втором и формировать налоговые доходы третьего, нижестоящего уровня власти. При этом региональная и муниципальная «настройка» специальных налоговых режимов осуществляется, как правило, через дифференциацию налоговых ставок в установленных пределах, но в зависимости от особенностей налогового режима может заключаться в регулировании иных параметров его применения (это актуально для режимов налогообложения вмененных доходов, где дополнительные налоговые полномочия связаны с корректировкой величины указанных доходов или учитываемых в ее расчете показателей). Например, регион не решает вопрос о применении ЕСХН и УСН на своей территории, поскольку они уже установлены федеральным центром, но может влиять на ставки единого налога, снижая их для отдельных категорий налогоплательщиков; при этом единый налог при ЕСХН уходит на местный уровень бюджетной системы, а единый налог при УСН остается в региональных бюджетах. В свою очередь патентная система применяется или не применяется по решению субъекта РФ, который помимо дифференциации ставки патентного налога наделен широким набором прав по выбору параметров исчисления потенциально возможного к получению годового дохода. Так, помимо введения режима на своей территории и выбора налоговых ставок субъект РФ дифференцирует виды деятельности, к которым может применяться патентная система, определяет размер вмененного дохода, дифференцируя и повышая его, устанавливает территориальные границы действия патентов.

Определенность имеет место только в отношении ЕНВД, который является специальным налоговым режимом местного значения, так как вводится, регулируется и поступает в бюджеты муниципальных образований. В то же время этот налоговый режим в российской налоговой системе долго не просуществует, поскольку его отмена уже запланирована и произойдет с 1 января 2021 г.

Порядок распределения полномочий, касающихся функционирования специальных налоговых режимов на территории РФ, представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Распределение фискальных полномочий в части специальных налоговых режимов между уровнями власти в РФ

№ п/п	Специальный налоговый режим	Уровень власти / бюджетной системы		
		установления	регулирования	зачисления налога
1	ЕСХН	федеральный	<i>региональный</i>	местный
2	УСН	федеральный	<i>региональный</i>	<i>региональный</i>
3	ЕНВД	местный	местный	местный
4	ПСН	<i>региональный</i>	<i>региональный</i>	местный
5	НПД	федеральный	не предусмотрено	<i>региональный</i>

Примечание – составлено авторами

Специальные инструменты внутренней налоговой конкуренции

К специальным инструментам внутренней налоговой конкуренции следует относить возможности регулирования налоговой нагрузки, которые не являются частью единых налоговых правил, но по тем или иным причинам и основаниям образуют налоговые «привилегии» отдельных субъектов РФ. На сегодняшний день внутри налоговой системы РФ выделяются несколько предпосылок для аккумуляирования у ряда регионов большего объема налоговых полномочий по сравнению с остальными регионами. Рассмотрим их подробнее.

Во-первых, в рамках федеративного устройства Российской Федерации особое положение занимают города федерального значения: Москва, Санкт-Петербург и Севастополь. Город федерального значения – это город со статусом равноправного субъекта РФ, т.е. территория, сочетающая в себе и муниципальный, и региональный уровни управления хозяйством территории. В соответствии с этим органы власти городов федерального значения в России наделяются полномочиями в сфере налогообложения, которыми располагают все субъекты РФ, и одновременно они вправе участвовать в определении элементов местных налогов, а также регулировать вопросы применения специальных налоговых режимов, относимых к ведению органов местного самоуправления.

Указанные исключения закреплены в п. 4 ст. 12 НК РФ и в сущности позволяют органам власти городов федерального значения вводить своими законами (а не правовыми актами представительных органов муниципальных образований) местные налоги и регулировать нагрузку по их уплате по тому же составу элементов, по которым субъекты РФ регулируют нагрузку в части региональных налогов. К таким элементам отнесены налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, а также налоговые льготы, включая основания и порядок их применения. Местными налогами при этом являются земельный налог, налог на имущество физических лиц и торговый сбор. На уровне городов федерального значения принимаются решения о применении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

В сравнении с другими регионами преимущество городов федерального значения состоит в возможности проведения более гибкой и, как следствие, самостоятельной налоговой политики.

Во-вторых, преимущественные условия для привлечения крупных инвестиций существуют у тех субъектов РФ, на территории которых могут создаваться игорные зоны. Согласно ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» на территории Российской Федерации может быть создано не более пяти игорных зон: по одной на каждый из пяти субъектов РФ, в состав которых были выбраны: Республика Крым, Алтайский край, Краснодарский край, Приморский край и Калининградская область. На сегодняшний день игорные зоны созданы на территории только четырех из них.

В-третьих, дополнительные возможности для улучшения налогового климата и создания сравнительно более благоприятных условий ведения деятельности предоставлены субъектам РФ, участвующих в реализации эксперимента по применению системы налогообложения в виде налога на профессиональный доход. Их перечень является закрытым и определен Федеральным законом от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)». Соответственно, эксперимент проводится на территории тех субъектов РФ, которые непосредственно перечислены в названии закона.

Иными словами, для апробации нового специального налогового режима были отобраны отличающиеся бюджетной устойчивостью регионы, для которых потенциальные потери от беспрецедентно льготного порядка уплаты налога на доходы самозанятыми лицам не будут критичными. Однако такой порядок уплаты налога можно одновременно отнести к региональным конкурентным преимуществам, учитывая, что они недоступны другим регионам-донорам, являясь преимуществом лишь отдельных из них.

В-четвертых, источником региональной дифференциации в сфере налогообложения являются особые правовые и экономические режимы деятельности, устанавливаемые в границах отдельных регионов в целях привлечения инвестиций за счет налоговых льгот. В течение последних лет наблюдается процесс «разрастания» таких режимов, зачастую содержащих очень похожие, но в конечном итоге отличающиеся преференции. Продолжается

этот процесс и в настоящее время. При этом из всей совокупности территориальных налоговых режимов следует выделить две группы:

- 1) режимы, вводимые для развития экономики строго определенных субъектов РФ и существующие только на их территории;
- 2) режимы, которые изначально могут вводиться на территории любого субъекта РФ, но не всегда существуют (функционируют) во всех из них, поскольку зачастую для применения режима в установленном порядке проводится предварительный отбор субъектов РФ.

Указанные режимы систематизированы в таблице 3.

Таблица 3 – Состав территориальных налоговых режимов в РФ

№ п/п	Тип налогового режима		Год создания
Налоговые режимы, привязанные к конкретным субъектам РФ			
1	особая экономическая зона в Калининградской области	Калининградская область	1996
2	особая экономическая зона в Магаданской области	Магаданская область	1999
3	инновационный центр «Сколково»	Москва	2010
4	региональные инвестиционные проекты, реализуемые исключительно на территории регионов, входящих в состав Дальневосточного федерального округа, и отдельных регионов Сибирского федерального округа	ДФО: Республика Саха (Якутия), Камчатский край, Приморский край, Хабаровский край, Амурская область, Магаданская область, Сахалинская область, Еврейская автономная область, Чукотский автономный округ. СФО: Республика Бурятия, Республика Тыва, Забайкальский край, Красноярский край, Иркутская область	2014
5	свободный порт Владивосток	Приморский край	2015
6	свободная экономическая зона	Республика Крым и Севастополь	2015
7	специальные административные районы	Калининградская область, Приморский край	2018
Налоговые режимы общей поддержки субъектов РФ			
8	особые экономические зоны		2005
9	территории опережающего социально-экономического развития		2015
10	региональные инвестиционные проекты (для всех)		2016
11	специальные инвестиционные контракты		2016
12	инновационные научно-технологические центры		2017

Примечание – составлено авторами

Кроме того, рассматривая территориальные режимы деятельности, следует учитывать несколько обстоятельств.

1. Полномочия, связанные с регулированием налоговой нагрузки, в рамках каждого из режимов относятся прежде всего к налогу на прибыль организаций и заключаются в варьировании налоговой ставки в тех или иных пределах. Льготы по региональным налогам субъекты РФ вправе устанавливать в дополнение к преференциям по налогу на прибыль. Точно так же в пределах своей компетенции налоговые льготы могут вводить местные органы власти, что будет влиять на конкурентоспособность региона в целом.

2. Функционирование отдельных режимов обеспечивается налоговыми льготами, гарантируемыми федеральным центром по региональным и местным налогам. Освобождение от уплаты налога на имущество организаций и земельного налога дается резидентам особых экономических зон (за исключением ОЭЗ в Калининградской и ОЭЗ в Магаданской областях), свободной экономической зоны Крыма и Севастополя, центра «Сколково» и других инновационных научно-технологических центров независимо от решений региона. Инвесторы, осуществляющие деятельность под условиями иных налоговых режимов, могут получить аналогичные освобождения только при наличии решения соответствующего субъекта РФ. Эффект от этого неоднозначен: с одной стороны, федеральные гарантии по налогам могут способствовать росту инвестиционной привлекательности региона (в том числе по сравнению с другими режимами деятельности), а, с другой стороны, связывают регион предустановленными параметрами налогообложения, которые притом ведут к росту выпадающих доходов в бюджете региона.

3. Порядок установления федеральных налоговых льгот по региональным налогам не выстроен логически, поскольку отмеченное в п. 2 освобождение дается только в части налога на имущество организаций, тогда как льготы по транспортному налогу субъекты РФ устанавливают самостоятельно. Однако следует придерживаться одного из двух подходов: либо гарантировать налоговые освобождения по всем имущественным налогам; либо, наоборот, полностью передать на региональный уровень все вопросы установления и определения параметров налоговых льгот для инвесторов. Представляется, что в условиях большого числа особых режимов и в соответствии с действующей моделью налогового федерализма следует придерживаться второго подхода.

4. Из данных представленной таблицы можно заметить, что некоторые особые режимы присутствуют в каждой из двух групп. То есть в одних случаях они привязаны к конкретным регионам, а в других случаях выступают в качестве основы поддержки регионов.

Речь идет об особых экономических зонах, региональных инвестиционных проектах и инновационных центрах. Как правило, подобное «дублирование» режима обуславливается стремлением государства расширить практику налогового благоприятствования, ранее начатую в границах одного или нескольких регионов. Например, налоговые льготы в рамках региональных инвестиционных проектов задумывались в качестве инструмента реализации политики по развитию Дальнего

Таблица 4 – Распределение специальных инструментов налоговой конкуренции по субъектам РФ

РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ	Специальные инструменты налоговой конкуренции
в том числе:	
ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	
Белгородская область	ТОСЭР
Брянская область	
Владимирская область	ТОСЭР
Воронежская область	ОЭЗ ППТ, ТОСЭР
Ивановская область	2 ТОСЭР
Калужская область	НПД, ОЭЗ ППТ, ТОСЭР
Костромская область	ТОСЭР
Курская область	
Липецкая область	ОЭЗ ППТ
Московская область	НПД, ОЭЗ ППТ, 2 ОЭЗ ТВТ
Орловская область	
Рязанская область	ТОСЭР
Смоленская область	ТОСЭР
Тамбовская область	ТОСЭР
Тверская область	ОЭЗ ТРТ
Тульская область	ОЭЗ ППТ, ТОСЭР
Ярославская область	3 ТОСЭР
город Москва	МН, НПД, ОЭЗ ТВТ, ИЦ «Сколково», ИЦ «Воробьевы горы»
СЕВЕРО-ЗАПАДНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	
Республика Карелия	3 ТОСЭР
Республика Коми	ТОСЭР
Архангельская область	ТОСЭР
Вологодская область	ТОСЭР
Калининградская область	ИгЗ, ОЭЗ, САР
Ленинградская область	ТОСЭР
Мурманская область	ТОСЭР
Новгородская область	ТОСЭР
Псковская область	ОЭЗ ППТ
город Санкт-Петербург	МН, ОЭЗ ТВТ
Ненецкий АО	
СЕВЕРО-КАВКАЗСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	
Республика Дагестан	ОЭЗ ТРТ, 2 ТОСЭР
Республика Ингушетия	ОЭЗ ТРТ
Кабардино-Балкарская Республика	ОЭЗ ТРТ
Карачаево-Черкесская Республика	ОЭЗ ТРТ
РСО-Алания	
Чеченская Республика	ОЭЗ ТРТ
Ставропольский край	ТОСЭР
ЮЖНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	
Республика Адыгея	

Республика Калмыкия	
Республика Крым	СЭЗ
Краснодарский край	ИгЗ
Астраханская область	ОЭЗ ППТ
Волгоградская область	
Ростовская область	3 ТОСЭР
город Севастополь	МН, СЭЗ
ПРИВОЛЖСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	
Республика Башкортостан	5 ТОСЭР
Республика Марий-Эл	
Республика Мордовия	ТОСЭР
Республика Татарстан	НПД, ОЭЗ ППТ, ОЭЗ ТВТ, 5 ТОСЭР
Удмуртская Республика	2 ТОСЭР
Чувашская Республика	ТОСЭР
Кировская область	ТОСЭР
Нижегородская область	3 ТОСЭР
Оренбургская область	2 ТОСЭР
Пензенская область	2 ТОСЭР
Пермский край	ТОСЭР
Самарская область	ОЭЗ ППТ, 2 ТОСЭР
Саратовская область	ТОСЭР
Ульяновская область	ОЭЗ ПТ, ТОСЭР
УРАЛЬСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	
Курганская область	3 ТОСЭР
Свердловская область	ОЭЗ ППТ, 3 ТОСЭР
Тюменская область	
Челябинская область	4 ТОСЭР
Ханты-Мансийский АО - Югра	
Ямало-Ненецкий АО	
СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	
Республика Алтай	
Республика Тыва	РИП
Республика Хакасия	ТОСЭР
Алтайский край	ИгЗ, ОЭЗ ТРТ, 2 ТОСЭР
Красноярский край	РИП, ТОСЭР
Иркутская область	ОЭЗ ТРТ, РИП, 3 ТОСЭР
Кемеровская область	4 ТОСЭР
Новосибирская область	ТОСЭР
Омская область	
Томская область	ОЭЗ ТВТ, ТОСЭР
ДАЛЬНЕВОСТОЧНЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ОКРУГ	
Республика Бурятия	ОЭЗ ТРТ, РИП, ТОСЭР
Республика Саха (Якутия)	РИП, 2 ТОСЭР
Приморский край	ИгЗ, РИП, 4 ТОСЭР, СП, САР
Хабаровский край	РИП, 3 ТОСЭР, СП
Амурская область	РИП, 3 ТОСЭР
Камчатский край	РИП, ТОСЭР, СП
Магаданская область	ОЭЗ, РИП
Сахалинская область	РИП, 3 ТОСЭР, СП
Забайкальский край	РИП, ТОСЭР
Еврейская автономная область	РИП, ТОСЭР
Чукотский АО	РИП, ТОСЭР, СП

Легенда: НПД – налог на профессиональный доход; МН – местные налоги; ИгЗ – игорная зона; ОЭЗ – особая экономическая зона; СЭЗ – свободная экономическая зона; РИП – региональный инвестиционный проект (указан для тех регионов, у которых больше налоговых полномочий (Дальний Восток и регионы Сибири); специальные инвестиционные контракты не приводятся, так как особый режим налогообложения при выполнении таких контрактов не привязан к конкретным регионам; ТОСЭР – территория опережающего

социально-экономического развития; СП – свободный порт; ИЦ – инновационный центр; САР – специальный административный район. Цифра указывает на количество одновременно действующих режимов данного типа. Цвет обозначает уровень дотационности субъекта РФ (по данным за 2017 г.).

 не получают дотации  менее 10%  от 10 до 40%  более 40%

Примечание – составлено авторами на основе законодательства РФ и данных Минфина России

Востока, однако, затем было принято решение предоставлять налоговую поддержку таким проектам в любом регионе страны. Вместе с тем объем налоговых льгот у них не является одинаковым и зависит от региона реализации инвестиционного проекта. Преференции для резидентов инновационных научно-технологических центров стали продолжением политики государства по активной поддержке инновационной деятельности, начатой с реализации инновационного центра «Сколково». Исключение составляют особые экономические зоны, разделение которых связано с различиями правового режима деятельности в Калининградской и Магаданской областях.

5. Применительно к отдельным налоговым режимам, таким, которые действуют в инновационных центрах, включая «Сколково», исключается участие региона в регулировании даже ставки налога, зачисляемого в бюджет региона, хотя установленный там объем преференций (полное освобождение от уплаты ряда налогов) улучшает инвестиционную привлекательность региона.

2 Анализ явления конкуренции субъектов РФ за новую налоговую базу налога на прибыль с помощью мер налоговой политики

2.1 Используемые данные и методология

Классификация субъектов Российской Федерации по типу региональной налоговой политики в части предоставления льгот осуществляется с использованием форм 5-П и 5-НЛО налоговой отчетности ФНС о налоговой базе и структуре начислений налога на прибыль организаций (НПО) и налога на имущество организаций (НЛО) за период 2006-2018 гг. и первое полугодие 2019 года в разрезе субъектов федерации [60], а также отчетов Федерального казначейства об исполнении доходной части консолидированных бюджетов субъектов РФ за соответствующие периоды [61]. Кроме того, для сопоставления относительных объемов предоставляемых льгот между регионами разного размера использовалась статистика национальных счетов Росстата о произведенном валовом региональном продукте (ВРП) в текущих основных ценах за период 1998-2017 гг. [62].

Региональная форма 5-П содержит данные о числе налогоплательщиков, получивших льготы, а также о сумме недопоступления налога на прибыль в федеральный и региональные

бюджеты в связи с предоставлением льгот и преференций, а также следующих её слагаемых, которые мы будем использовать для целей нашего анализа:

1) сумме недопоступления налога на прибыль в связи с установлением законодательными органами субъектов РФ пониженной ставки налога для отдельных категорий налогоплательщиков в соответствии с п.1 ст.284 НК РФ (кроме резидентов особых зон и пр.);

2) сумме недопоступления НПО в связи с предоставлением льгот для резидентов особых экономических зон и установлением других территориальных преференций (см. ниже).

Региональная форма 5-ННЮ также содержит данные о числе налогоплательщиков, получивших льготы, и сумме недопоступления налога в федеральный и региональный бюджеты в связи с предоставлением соответствующих льгот. Данные детализированы по кодам льгот, причем по коду федеральной льготы возможно установить конкретный вид освобождения (объектов налогообложения или видов налогоплательщиков, в отношении которых действует льгота), а по коду региональной льготы можно узнать только способ её предоставления: снижение налоговой ставки, уменьшение суммы налога или иной [63].

Отчёты Федерального казначейства используются для определения суммы собственных (налоговых и неналоговых) доходов региональных бюджетов.

Положения налогового законодательства позволяют властям субъектов РФ снижать налоговые ставки по региональным налогам (по налогу на прибыль – в установленном диапазоне⁸) для различных категорий налогоплательщиков, а также инициировать создание на своей территории особых преференциальных налоговых режимов, которые освобождают организации-участники этих режимов от части налогов (описаны в Разделе 1). Эти налоговые меры могут применяться региональными властями в качестве инструментов налоговой конкуренции между субъектами РФ за привлечение инвестиций. Чтобы определить степень интенсивности, с которой власти субъектов пользуются этими инструментами, вычислим указанные ниже показатели активности региональной налоговой политики.

Примем следующие обозначения

ТТ – собственные доходы (т.е. налоговые и неналоговые доходы) консолидированного бюджета субъекта РФ;

N – число налогоплательщиков (в случае НПО – прибыльных организаций) в данном субъекте РФ, подавших налоговые декларации за отчётный период;

⁸ С 1 января 2019 г. субъекты РФ лишены права в безусловном порядке снижать региональную ставку налога на прибыль. Пониженные налоговые ставки, которые были установлены субъектами РФ до дня вступления в силу Федерального закона от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», продолжают применяться в рамках переходного периода, до 1 января 2023 г.

Ne – из них, число налогоплательщиков, воспользовавшихся региональными льготами (или конкретным видом льгот) за период;

E – сумма налоговых расходов субъекта РФ в связи с предоставлением региональных льгот (или конкретного вида льгот);

GRP – ВРП субъекта РФ в указанном году.

Тогда следующие показатели будут свидетельствовать об активности налоговой политики субъекта РФ:

Ne – число организаций, получающих льготы;

Ne/N – доля налогоплательщиков, получающих льготы;

E/Ne – средний размер льготы;

E/TT – отношение налоговых льгот к собственным доходам бюджета;

E/GRP – отношение налоговых льгот к ВРП.

Заметим, что Ne может зависеть от размера региона, однако он позволяет отсеять те субъекты с малым числом прибыльных налогоплательщиков, которые предоставляют льготы лишь единичным организациям.

Ne/N свидетельствует о вовлеченности налогоплательщиков в льготные программы региона. E/Ne выделяет регионы с небольшим объемом льгот для нескольких налогоплательщиков, но в которых на каждого налогоплательщика приходится значительная сумма.

E/TT показывает вес налоговых расходов для доходов бюджета данного субъекта, а E/GRP – значимость предоставленных льгот для экономики региона.

Значения показателей вычисляются по всем субъектам РФ за каждый год и усредняются за наиболее релевантный период времени. Для полученного усреднения каждого показателя в зависимости от распределения значений данного показателя по всем субъектам РФ устанавливаются пороговые значения, определяющие насколько активна налоговая политика региональных властей в этом отношении: высокая, средняя или низкая активность.

По общему числу попаданий в группу активных регионов делается вывод об активности региональной налоговой политики в целом.

Приведенный подход используется для анализа интенсивности применения следующих льгот:

1) суммы льгот по налогу на прибыль (сумма налоговых расходов по НПО, предоставленных в рамках снижения налоговой ставки по НПО для отдельных категорий налогоплательщиков, а также в рамках особых преференциальных режимов (ОЭЗ, СЭЗ, СПВ, ТОР, РИП и СПИК) в части НПО);

2) суммы льгот по налогу на имущество организаций (сумма налоговых расходов по НИО, предоставленных в рамках снижения налоговой ставки по НИО и других способов уменьшения налога на имущество для отдельных категорий налогоплательщиков, а также в рамках особых преференциальных режимов (ОЭЗ, СЭЗ) в части НИО).

2.2 Эмпирические результаты: льгота в виде снижения региональной составляющей НПО

По среднему числу организаций, получающих льготы в 2014-2017 гг., только 25 регионов имеют высокую (более 100 организаций) и среднюю активность (от 10 до 100 организаций). Самой высокой активностью отличается Пермский край: в среднем за 2014-2017 гг. более 9000 компаний получили льготы; высокие показатели ещё у трёх регионов: Москвы, Новосибирской области и Республики Алтай. Однако в 2018-2019 гг. изменение федеральной политики предоставления межбюджетных трансфертов по-видимому заставило Пермский край и Республику Алтай сильно сократить число участников льготных программ.

Таблица 5 – Число организаций, получивших льготы в виде снижения ставки, ед.

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	среднее за 2014-2017 гг.
1	Пермский край	9334	10634	9275	6799	142	77	9011
2	город Москва	212	148	154	162	243	131	169
3	Новосибирская область	140	160	191	152	161	155	161
4	Республика Алтай	124	109	109	98	85	47	110
5	Ленинградская область	61	45	51	71	80	75	57
6	Нижегородская область	54	60	38	53	67	21	51
7	Ханты-Мансийский АО	56	43	38	47	47	25	46
8	город Санкт-Петербург	24	24	45	59	85	78	38
9	Свердловская область	28	55	34	32	19	15	37
10	Московская область	42	31	23	49	96	58	36
11	Самарская область	38	37	33	28	29	16	34
12	Ростовская область	31	42	29	20	15	11	31
13	Удмуртия	23	35	35	28	11	5	30
14	Тульская область	22	20	19	21	9	9	21
15	Иркутская область	24	21	18	19	6	5	21
16	Брянская область	21	20	22	18	21	20	20
17	Калужская область	16	19	21	24	13	4	20
18	Владимирская область	22	20	18	19	13	8	20
19	Кемеровская область	13	14	24	22	11	8	18
20	Тюменская область	17	18	17	17	21	7	17
21	Кировская область	16	15	16	12	4	6	15
22	Волгоградская область	11	14	15	13	16	7	13
23	Воронежская область	16	13	15	9	10	6	13
24	Республика Татарстан	11	23	8	9	8	6	13
25	Ульяновская область	9	4	12	16	18	16	10

Примечание – составлено авторами по данным ФНС

Таблица 6 – Доля налогоплательщиков, получивших льготы в виде снижения ставки, %

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	<i>среднее за 2014-2017 гг.</i>
1	Пермский край	49,47	51,27	48,36	41,57	0,96	0,65	47,67
2	Республика Алтай	11,89	10,53	11,37	10,83	10,48	8,02	11,15
3	Ленинградская область	1,01	0,74	0,82	1,14	1,24	1,30	0,93
4	Республика Ингушетия	0,70	0,87	1,05	0,96	0,23	0,34	0,89
5	Ханты-Мансийский АО	0,74	0,58	0,53	0,69	0,74	0,49	0,64
6	Карачаево-Черкессия	0,83	0,49	0,63	0,59	0,49	0,64	0,63
7	Новосибирская область	0,50	0,60	0,67	0,54	0,62	0,75	0,58
8	Магаданская область	0,62	0,32	0,49	0,49	0,00	0,74	0,48
9	Брянская область	0,44	0,46	0,50	0,42	0,52	0,59	0,45
10	Чеченская Республика	0,26	0,36	0,43	0,77	1,01	1,44	0,45
11	Новгородская область	0,34	0,51	0,48	0,47	0,12	0,20	0,45
12	Ямало-Ненецкий АО	0,42	0,53	0,38	0,27	0,53	0,73	0,40
13	Калужская область	0,31	0,37	0,40	0,46	0,26	0,10	0,39
14	Республика Карелия	0,34	0,45	0,29	0,42	0,42	0,48	0,37
15	Владимирская область	0,35	0,32	0,29	0,33	0,24	0,17	0,32
16	Удмуртская Республика	0,24	0,35	0,36	0,29	0,12	0,07	0,31
17	Астраханская область	0,48	0,30	0,19	0,19	0,62	0,25	0,29
18	Курганская область	0,14	0,24	0,33	0,40	0,27	0,20	0,28
19	Тульская область	0,30	0,27	0,25	0,27	0,12	0,15	0,27
20	Республика Мордовия	0,24	0,28	0,29	0,27	0,38	0,25	0,27
21	Псковская область	0,21	0,25	0,30	0,26	0,43	0,61	0,26
22	Костромская область	0,30	0,30	0,08	0,21	0,33	0,29	0,22
23	Нижегородская область	0,22	0,24	0,14	0,21	0,29	0,11	0,20
24	Мурманская область	0,06	0,19	0,27	0,26	0,23	0,37	0,20
25	Якутия	0,13	0,13	0,16	0,25	0,52	1,02	0,17

Примечание – составлено авторами по данным ФНС

Из таблицы 6 видно, что наибольшая вовлеченность в 2014-2017 гг. была в Пермском крае, но с 2018 г. он уже не в лидерах. Тем не менее, Пермский край и Республика Алтай классифицируются как регионы с высокой активностью (более 5% участвующих компаний) по этому показателю. Ещё 23 субъекта РФ, указанные в таблице 6, имеют среднюю активность (от 0,2%), включая Якутию, которая увеличила охват налогоплательщиков льготами начиная с 2018 г.

Таблица 7 – Средний размер льготы на одну организацию-льготника, млн руб.

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	<i>среднее за 2015-2018 гг.</i>
1	Красноярский край	65,0	70,7	1911,6	1299,4	1131,6	4,2	1103,3
2	Оренбургская область	1452,2	1295,1	777,1	56,1	1548,1	373,7	919,1
3	Ямало-Ненецкий АО	164,8	548,2	580,6	883,3	1514,5	1100,6	881,7
4	Ханты-Мансийский АО	767,6	955,7	232,4	241,9	848,3	169,0	569,6
5	Иркутская область	127,8	153,3	240,8	190,9	1091,	649,5	419,3

						9		
6	Вологодская область	1,4	1,9	79,9	162,7	396,4	490,5	160,2
7	Республика Коми	3,3	52,1	74,3	99,8	278,8	0,0	126,2
8	Хабаровский край	21,7	97,9	130,4	85,2	64,8	19,4	94,6
9	город Санкт-Петербург	69,1	99,0	97,8	82,9	62,4	30,6	85,5
10	Архангельская область	6,0	54,1	68,1	70,0	147,8	20,5	85,0
11	Самарская область	61,0	81,4	76,2	71,3	102,2	95,5	82,8
12	Ленинградская область	41,9	87,3	92,4	54,2	57,5	32,6	72,9
13	Саратовская область	0,1	78,1	40,4	65,5	83,8	0,0	66,9
14	город Москва	48,3	60,4	43,4	59,8	54,1	36,7	54,4
15	Якутия	0,4	20,5	11,5	38,2	136,6	62,1	51,7
16	Свердловская область	8,0	8,5	28,7	15,5	152,8	95,2	51,4
17	Тюменская область	2,8	150,7	14,4	10,0	22,1	40,7	49,3
18	Московская область	16,8	21,5	90,5	34,5	36,3	25,2	45,7
19	Приморский край	30,5	22,1	30,4	69,5	50,4	44,8	43,1
20	Омская область	4,5	5,7	66,1	40,2	44,7	29,2	39,2
21	Мурманская область	0,0	0,0	88,8	16,6	21,5	11,7	31,7
22	Калужская область	36,1	12,4	28,3	31,0	41,6	93,1	28,3
23	Ставропольский край	1,9	14,7	33,6	20,4	37,5	18,9	26,5
24	Нижегородская область	7,5	24,4	35,7	18,7	24,9	42,5	25,9
25	Орловская область	0,0	0,0	28,4	47,9	25,9	20,4	25,5

Примечание – составлено авторами по данным ФНС

Как можно судить из таблицы 7, наибольший размер предоставляемых в виде снижения налоговой ставки льгот по НПО, соответствующий высокой активности (более 400 млн руб.), имеют пять субъектов: Красноярский край, Оренбургская область, Ямало-Ненецкий АО, Ханты-Мансийский АО и Иркутская область. Ещё 20 регионов в 2015-2018 гг. имели средний уровень активности (от 25 до 400 млн руб.) по этому показателю.

Таблица 8 – Объём налоговых расходов по отношению к собственным доходам регионального бюджета, %

	Субъект РФ	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	среднее за 2011-2018 гг.
1	Ханты-Мансийский АО	11,4	8,1	7,4	18,2	15,8	3,7	5,2	12,9	3,0	10,4
2	Пермский край	9,5	5,0	6,1	4,7	6,6	7,6	4,1	3,3	4,6	5,9
3	Оренбургская область	5,1	5,2	4,7	5,9	7,0	4,2	0,3	3,4	1,6	4,5
4	Иркутская область	0,0	2,5	2,9	2,9	3,0	3,3	2,6	3,9	3,7	2,6
5	Ленинградская обл.	1,3	1,7	1,5	2,3	3,2	3,7	3,0	2,9	3,1	2,5
6	Ямало-Ненецкий АО	0,6	0,7	1,0	0,7	3,3	2,3	2,0	4,9	6,4	1,9
7	Самарская область	2,3	1,5	1,4	1,7	2,2	1,7	1,3	1,6	1,7	1,7
8	Республика Алтай	0,6	1,1	1,2	1,6	2,9	1,5	2,0	1,3	1,2	1,5
9	Калужская область	2,1	2,7	1,7	1,3	0,5	1,2	1,3	0,9	1,1	1,5
10	Тюменская область	4,2	2,7	2,3	0,0	1,9	0,2	0,1	0,2	0,2	1,5
11	Новгородская область	3,3	0,3	2,2	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,5	0,9

1 2	город Санкт-Петербург	0,7	1,4	0,8	0,4	0,6	1,0	1,0	0,9	0,8	0,8
1 3	Республика Коми	3,8	0,4	0,2	0,0	0,5	0,7	0,5	0,6	0,0	0,8
1 4	Красноярский край	0,2	0,0	0,1	0,0	0,0	1,9	1,8	2,4	0,0	0,8
1 5	Нижегородская обл.	1,5	0,3	0,2	0,3	1,1	0,9	0,7	1,0	1,1	0,7
1 6	город Москва	0,5	1,1	0,8	0,7	0,6	0,4	0,5	0,6	0,4	0,6
1 7	Вологодская область	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,4	0,8	2,5	3,7	0,5
1 8	Владимирская область	0,4	0,3	0,8	0,6	0,5	0,7	0,3	0,1	0,1	0,5
1 9	Брянская область	0,2	0,7	0,5	0,4	0,3	0,6	0,4	0,6	0,5	0,5
2 0	Курганская область	0,8	0,5	0,4	0,4	0,4	0,3	0,1	0,1	0,0	0,4
2 1	Свердловская область	0,1	0,6	0,2	0,1	0,2	0,4	0,2	1,0	1,1	0,4
2 2	Республика Бурятия	0,7	1,4	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,7	0,5	0,4

Примечание – составлено авторами по данным ФНС и Федерального казначейства

Согласно полученным результатам, по доле налоговых расходов в собственных доходах бюджета высокую активность (т.е. имеют долю выше 2%) проявляют Ханты-Мансийский АО, Пермский край, а также Оренбургская, Иркутская и Ленинградская области. Средняя активность (доля от 0,3 до 2 процентов) наблюдается ещё у 17 субъектов РФ.

Таблица 9 – Отношение предоставленных льгот в виде снижения ставки НПО к ВРП, %

	Субъект РФ	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	среднее за 2011-2017 гг.
1	Ханты-Мансийский АО	0,91	0,60	0,51	1,50	1,30	0,29	0,32	0,78
2	Пермский край	1,12	0,61	0,75	0,49	0,66	0,81	0,44	0,70
3	Оренбургская область	0,40	0,41	0,34	0,43	0,47	0,27	0,02	0,33
4	Ленинградская область	0,16	0,20	0,19	0,36	0,46	0,51	0,40	0,33
5	Тюменская область	0,90	0,57	0,31	0,01	0,30	0,03	0,02	0,30
6	Иркутская область	0,00	0,36	0,37	0,33	0,32	0,41	0,30	0,30
7	Калужская область	0,32	0,40	0,25	0,18	0,07	0,16	0,18	0,22
8	Самарская область	0,32	0,20	0,18	0,20	0,24	0,20	0,15	0,21
9	Республика Алтай	0,10	0,14	0,15	0,19	0,32	0,18	0,24	0,19
10	Новгородская область	0,46	0,03	0,27	0,03	0,03	0,04	0,04	0,13
11	Ямало-Ненецкий АО	0,08	0,08	0,09	0,06	0,24	0,17	0,14	0,12
12	город Санкт-Петербург	0,12	0,21	0,12	0,06	0,07	0,12	0,13	0,12
13	Республика Коми	0,43	0,05	0,02	0,00	0,06	0,08	0,07	0,10
14	Нижегородская область	0,20	0,04	0,03	0,04	0,13	0,12	0,08	0,09
15	город Москва	0,07	0,14	0,10	0,08	0,07	0,05	0,06	0,08
16	Красноярский край	0,03	0,00	0,01	0,00	0,00	0,22	0,21	0,07
17	Владимирская область	0,06	0,04	0,10	0,08	0,06	0,09	0,03	0,07
18	Брянская область	0,03	0,08	0,05	0,05	0,03	0,07	0,04	0,05

19	Курганская область	0,10	0,07	0,05	0,05	0,04	0,04	0,01	0,05
----	--------------------	------	------	------	------	------	------	------	------

Примечание – составлено авторами по данным ФНС и Росстата

По показателю отношения налоговых расходов к ВРП высокую активность (от 0,3% ВРП) показывают Ханты-Мансийский АО, Пермский край, Оренбургская, Ленинградская, Тюменская и Иркутская области. Средняя активность (от 0,05 до 0,35% ВРП) – у 13 регионов.

Подводя итог к таблицам 5-9, среди субъектов РФ наиболее активная политика (высокая активность хотя бы по одному из показателей) в части снижения ставки отмечается у 11 регионов. К ним относятся: Пермский и Красноярский края, Ханты-Мансийский и Ямало-Ненецкий АО, Республика Алтай, Москва, а также Иркутская, Оренбургская, Ленинградская, Тюменская и Новосибирская области. Отличаются также Санкт-Петербург, Калужская, Брянская, Владимирская, Самарская, Нижегородская, Новгородская, Курганская, Свердловская области и Республика Коми, у которых не менее трёх раз показатель активности оказывался в зоне «средних» значений.

2.3 Льготы в виде специальных преференциальных режимов

В России действуют несколько видов льготных режимов налогообложения, которые могут вводиться на особых территориях в целях организации промышленных и иных видов кластеров (ОЭЗ) или для их опережающего развития (ТОР) или ввиду их особого положения (ОЭЗ в Калининградской и Магаданской областях, СЭЗ в Крыму, СПВ на Дальнем Востоке), а также в рамках реализации региональных инвестиционных проектов и специальных инвестиционных контрактов. Детально данные режимы рассмотрены в Разделе 1 данной работы. Для целей данного раздела имеет значение прежде всего тот факт, что за счёт предоставленных льгот регионы могут стать привлекательнее для инвесторов, а значит эти режимы тоже могут быть инструментами налоговой конкуренции. Тем или иным из представленных инструментов воспользовались уже в большинстве субъектов РФ, однако лишь в 17 субъектах, показанных в таблице 10, число организаций-участников таких преференциальных режимов достигло хотя бы десяти.

Таблица 10 – Число организаций, воспользовавшихся одним из особых преференциальных режимов в 2014-2019 гг., ед.

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	среднее за 2016-2019 гг.
1	Республика Крым	0	54	354	591	666	624	559
2	город Севастополь	0	30	114	177	228	207	182
3	Калининградская область	40	97	119	129	192	181	155
4	Приморский край	0	3	49	100	171	184	126
5	Республика Татарстан	6	5	15	39	67	78	50

6	Хабаровский край	0	1	25	47	56	62	48
7	Московская область	16	10	18	33	42	32	31
8	Самарская область	0	0	2	14	29	36	20
9	Томская область	16	17	19	21	15	8	16
10	город Москва	37	10	6	10	16	29	15
11	Липецкая область	4	5	9	12	14	21	14
12	Республика Саха (Якутия)	0	1	1	12	18	22	13
13	Магаданская область	0	0	13	14	13	10	13
14	Амурская область	0	0	9	11	13	14	12
15	Республика Башкортостан	0	0	0	11	16	18	11
16	Камчатский край	0	0	3	10	15	14	11
17	город Санкт-Петербург	6	7	8	10	11	12	10

Примечание – составлено авторами по данным ФНС

Как видно из таблицы 10, высокие показатели (более 100 участников в среднем за 2016-2019 гг.) у таких регионов как Крым, Севастополь, Калининградская область и Приморский край. Это те регионы, для которых, как для географически обособленных регионов России, на федеральном уровне предложены особые режимы для облегчения условий ведения бизнеса на их территории. Ещё 13 субъектов РФ, которые проявляют среднюю активность по данному показателю (более 10 организаций-участников) либо создали на своей территории ОЭЗ или ТОР (Томская область и регионы Европейской части России), либо относятся к территориям действия режима СПВ (регионы Дальнего Востока).

Чтобы понять охват налогоплательщиков различными режимами, рассчитаем долю организаций региона, участвующих в особых преференциальных режимах (см. таблицу 11).

Таблица 11 – Доля организаций региона, участвующих в особых льготных режимах, %

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	среднее за 2016-2019 гг.
1	Республика Крым		0,92	6,04	10,09	11,90	15,28	10,83
2	город Севастополь		1,47	5,65	9,27	12,85	14,50	10,57
3	Чукотский АО	0,00	0,00	4,00	4,17	7,80	12,12	7,02
4	Калининградская область	1,03	2,45	2,68	2,99	5,19	6,31	4,29
5	Магаданская область	0,00	0,00	2,10	2,27	2,15	2,48	2,25
6	Камчатский край	0,00	0,00	0,35	1,27	2,00	2,21	1,46
7	Приморский край	0,00	0,03	0,42	0,91	1,66	2,23	1,30
8	Хабаровский край	0,00	0,01	0,36	0,69	0,92	1,28	0,81
9	Республика Тыва	0,00	0,30	0,29	0,31	0,68	1,41	0,67
10	Республика Саха (Якутия)	0,00	0,04	0,04	0,49	0,73	1,25	0,63
11	Амурская область	0,00	0,00	0,36	0,44	0,55	0,71	0,51
12	Еврейская авт. область	0,00	0,00	0,00	0,30	0,62	0,81	0,43
13	Сахалинская область	0,00	0,00	0,00	0,07	0,57	1,09	0,43
14	Липецкая область	0,08	0,10	0,15	0,21	0,27	0,46	0,27
15	Томская область	0,26	0,28	0,29	0,33	0,27	0,19	0,27
16	Забайкальский край	0,00	0,05	0,05	0,22	0,39	0,40	0,27

Примечание – составлено авторами по данным ФНС

По итогам вычислений оказывается, что охват даже тех режимов, которые действуют на территории всего или большей части субъекта (СЭЗ, СПВ, ОЭЗ в Калининградской области), далеко не всеобъемлющ. Только в Крыму, Севастополе и Калининградской области доля участников превысила 4% (высокая активность). В 12 субъектах РФ – от 0,2 до 4% участников, что характеризует активность налоговой политики в этом отношении как среднюю.

Однако небольшому числу участников могут предоставляться значительные льготы, что показывает таблица 12.

Таблица 12 – Средний размер льготы на одну организацию-льготника, млн руб.

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	среднее за 2017-2019 гг.
1	Хабаровский край			0,0	516,4	1443,8	143,1	701,1
2	Республика Саха (Якутия)				280,9	173,9	1350,8	601,9
3	Республика Тыва						462,0	462,0
4	Забайкальский край					35,7	803,8	419,7
5	Пермский край				2,4	2,0	1072,9	359,1
6	Еврейская авт. область				269,2		329,1	299,2
7	Магаданская область			42,3	50,4	60,7	779,6	296,9
8	Иркутская область				195,3	248,3	160,0	201,2
9	Камчатский край			6,2	284,9	37,5	9,6	110,7
10	Республика Хакасия				51,5	173,8	41,3	88,9
11	Амурская область			0,4	152,8	48,2	33,8	78,3
12	Сахалинская область				101,4	11,9	23,4	45,6

13	Калининградская область	72,8	26,9	47,4	43,8	34,4	16,3	31,5
14	город Санкт-Петербург	48,1	38,7	54,7	53,2	21,6	15,0	29,9

Примечание – составлено авторами по данным ФНС

Средняя активность по рассматриваемому показателю начинается от 20 млрд руб., так что в список попали 14 субъектов РФ. Как можно видеть из таблицы 12, в ряде случаев налог на прибыль был уменьшен более чем на 1 млрд руб., даже за 2019 г., хотя в этом году представлены данные только за первое полугодие. Огромные льготы предоставляются в рамках РИП и СПИК, получающих всё большее распространение. В последние годы высокую активность в этом направлении (средний размер льготы более 350 млрд руб.) здесь проявляют Хабаровский край, Якутия, Пермский край, а также Тува и Забайкальский край, которые таким образом жертвуют большей частью своей базы по налогу на прибыль.

Поэтому важные данные приводит таблица 13, показывающая, какую долю собственных доходов консолидированного бюджета субъекта составляет недопоступление НПО из-за территориальных преференций.

Таблица 13 – Объём налоговых расходов по отношению к собственным доходам регионального бюджета, %

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	среднее за 2016-2019 гг.
1	Калининградская область	7,2	6,6	13,6	12,8	13,1	11,2	12,7
2	Республика Тыва	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	19,7	4,9
3	город Севастополь		0,8	4,0	5,5	4,7	4,3	4,6
4	Республика Крым		0,1	4,2	3,6	4,8	3,3	4,0
5	Магаданская область	0,0	0,0	2,3	3,2	3,0	7,5	4,0
6	Еврейская авт. область	0,0	0,0	0,0	3,7	0,0	8,8	3,1
7	Забайкальский край	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	10,9	2,7
8	Якутия	0,0	0,0	0,0	0,3	1,0	4,2	1,4
9	Хабаровский край	0,0	0,0	0,0	0,7	1,6	1,1	0,9
10	Приморский край	0,0	0,0	0,0	0,2	0,6	1,1	0,5
11	Камчатский край	0,0	0,0	0,0	1,1	0,2	0,5	0,5
12	Чукотский АО	0,0	0,0	0,0	0,1	1,5	0,2	0,5
13	Пермский край	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,4	0,4
14	Липецкая область	0,1	0,1	0,2	0,4	0,2	0,5	0,3
15	Амурская область	0,0	0,0	0,0	0,3	0,5	0,3	0,3
16	Республика Татарстан	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,7	0,3

1 7	Республика Хакасия	0,0	0,0	0,0	0,2	0,6	0,3	0,3
--------	--------------------	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Примечание – составлено авторами по данным ФНС и Федерального казначейства

Калининградская область, Тува, Крым, Севастополь, Магаданская область, Еврейская АО и Забайкальский край недополучили в среднем за 2016-2019 гг. более 2% (показатель высокой активности), а ещё 10 субъектов – от 0,3 до 2 процентов (средний уровень активности).

Таблица 14 – Отношение предоставленных льгот в рамках особых режимов НПО к ВРП, %

	Субъект РФ	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	<i>среднее за 2015-2017 гг.</i>
1	Калининградская область	1,23	1,34	1,03	0,93	0,75	1,46	1,35	1,19
2	город Севастополь				0,00	0,13	0,62	0,97	0,57
3	Республика Крым				0,00	0,01	0,53	0,59	0,38
4	Магаданская область	0,07	0,02	0,02	0,01	0,00	0,37	0,45	0,27
5	Еврейская авт. область	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,51	0,17
6	Приморский край	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,11	0,04
7	Камчатский край	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,12	0,04
8	Липецкая область	0,00	0,02	0,01	0,01	0,01	0,02	0,04	0,03
9	Хабаровский край	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,08	0,03

Примечание – составлено авторами по данным ФНС и Росстата

Если же рассмотреть объём предоставленных льгот по отношению к ВРП регионов, то окажется что за период 2015-2017 гг. эти значения невелики, но по ВРП пока нет более поздних данных. Поэтому порог, определяющий средний уровень активности был снижен до 0,025%, и всё равно в среднюю группу попало только шесть регионов, а высокая активность (более 0,3%) отмечена у Калининградской области, Крыма и Севастополя.

По итогам рассмотрения всех показателей активности региональной налоговой политики в таблицах 10-14 наиболее активная политика (высокая активность хотя бы по одному из показателей) в части предоставления территориальных преференций выявлена у 12 регионов. К ним относятся: Калининградская область, Крым и Севастополь, Тува, Забайкальский, Хабаровский, Приморский и Пермский края, Магаданская область, Якутия, Еврейская автономная область и Чукотский АО. Но следует заметить, что большая часть из них попала в этот список благодаря региональной экономической политики федеральных властей.

Также выделяются Камчатский край, Липецкая и Амурская области, в которых не менее трёх раз отмечены средние показатели активности налоговой политики. Ещё 10 регионов эпизодически проявляют среднюю активность в предоставлении территориальных льгот, зато во многих из них создание ОЭЗ и ТОР действительно было связано с региональной

инициативой: Иркутская область, г. Санкт-Петербург, Республика Татарстан, Республика Хакасия, Томская область, Сахалинская область, г. Москва, Самарская область, Республика Башкортостан. Остальные 60 субъектов РФ не проявили активность ни по одному из показателей.

2.4 Сумма льгот по налогу на прибыль

Поскольку и снижение ставки, и создание особых территорий с льготным налогообложением связаны уменьшением для организаций, воспользовавшихся этими льготами, налога на прибыль, наиболее интересно объединить все типы региональных налоговых расходов по НПО, чтобы понять, какие регионы могли стать более привлекательны для инвесторов за счёт уменьшения налоговой нагрузки по налогу на прибыль. В этой части работы суммируются два рассмотренных ранее типа льгот по НПО и используются те же критерии определения активности региональной налоговой политики, однако увеличенные в 1,5-2 раза, для выделения в целом наиболее активных регионов.

Таблица 15 – Число организаций, получающих региональные льготы по НПО, ед.

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	среднее за 2014-2019 гг.
1	Пермский край	9334	10634	9275	6801	151	89	6047
2	Республика Крым		54	354	591	666	624	458
3	город Москва	249	158	160	172	259	160	193
4	Новосибирская область	140	160	191	152	161	155	160
5	город Севастополь		32	114	177	228	207	152
6	Калининградская область	40	97	119	129	192	181	126
7	Республика Алтай	124	109	109	98	85	47	95
8	Приморский край	2	6	51	103	176	188	88
9	Московская область	58	41	41	82	138	90	75
10	Ленинградская область	61	45	51	71	80	75	64
11	город Санкт-Петербург	30	31	53	69	96	90	62
12	Нижегородская область	55	60	38	54	69	22	50
13	Республика Татарстан	17	28	23	48	75	84	46
14	Самарская область	38	37	35	42	58	52	44
15	Ханты-Мансийский АО	56	44	38	47	47	25	43
16	Хабаровский край	1	3	27	51	58	63	34
17	Свердловская область	28	55	34	33	21	19	32

Примечание – составлено авторами по данным ФНС

Средняя активность в таблице 15 начинается с 30 организаций, получивших льготы и наблюдается в 15 субъектах РФ. Высокую активность по числу компаний, снизивших НПО, следует отметить только у Пермского края и Крыма (более 400 налогоплательщиков). Как отмечалось, Пермский край уменьшил (за счёт некрупных налогоплательщиков) число

организаций, которым предоставляются льготы. Крым и Севастополь, напротив, расширяют свои льготы на всё большее число предприятий.

В результате следует выделить наряду с Пермским краем, Крымом с Севастополем ещё и Республику Алтай как предоставившие льготы значительной доле (более 8%) организаций, работающих в указанных регионах. Средний уровень активности (от 0,5 до 5% налогоплательщиков, получающих льготы по НПО) проявили 18 регионов (см. таблицу 16).

Таблица 16 – Доля налогоплательщиков региона, получающих льготы по НПО, %

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	<i>среднее за 2014-2019 гг.</i>
1	Пермский край	49,5	51,3	48,4	41,6	1,0	0,8	32,1
2	Республика Алтай	11,9	10,5	11,4	10,8	10,5	8,0	10,5
3	Республика Крым		0,9	6,0	10,1	11,9	15,3	8,8
4	город Севастополь		1,6	5,6	9,3	12,9	14,5	8,8
5	Чукотский АО	0,0	0,0	4,0	4,2	7,8	12,1	4,7
6	Калининградская область	1,0	2,4	2,7	3,0	5,2	6,3	3,4
7	Магаданская область	0,6	0,3	2,6	2,8	2,2	3,2	1,9
8	Камчатский край	0,5	0,2	0,3	1,3	2,1	2,2	1,1
9	Ленинградская область	1,0	0,7	0,8	1,1	1,2	1,3	1,0
10	Приморский край	0,0	0,1	0,4	0,9	1,7	2,3	0,9
11	Якутия	0,1	0,2	0,2	0,7	1,3	2,3	0,8
12	Карачаево-Черкессия	0,8	0,5	0,9	0,9	0,7	0,8	0,8
13	Чеченская Республика	0,3	0,4	0,4	0,8	1,1	1,4	0,7
14	Республика Ингушетия	0,7	0,9	1,0	1,0	0,2	0,3	0,7
15	Ханты-Мансийский АО	0,7	0,6	0,5	0,7	0,7	0,5	0,6
16	Республика Тыва	0,0	0,3	0,3	0,3	0,7	2,1	0,6
17	Новосибирская область	0,5	0,6	0,7	0,5	0,6	0,8	0,6
18	Хабаровский край	0,0	0,0	0,4	0,7	1,0	1,3	0,6
19	Брянская область	0,4	0,5	0,5	0,4	0,5	0,6	0,5
20	Сахалинская область	0,1	0,1	0,1	0,1	1,3	1,3	0,5
21	Ямало-Ненецкий АО	0,4	0,5	0,4	0,3	0,5	0,7	0,5
22	Республика Карелия	0,3	0,5	0,3	0,5	0,5	0,7	0,5

Примечание – составлено авторами по данным ФНС

В следующей таблице представлен средний (максимальный среди всех видов льгот) размер льготы, приходящийся на одного налогоплательщика, получившего льготу в регионе.

Таблица 17 – Средний размер льготы на одну организацию-льготника, млн руб.

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	среднее за 2014-2019 гг.
1	Оренбургская область	1452,2	1295,1	777,1	56,1	1548,1	373,7	917,1
2	Ямало-Ненецкий АО	164,8	548,2	580,6	883,3	1514,5	1100,6	798,7
3	Красноярский край	65,0	70,7	1911,6	1299,4	1131,6	4,2	747,1
4	Ханты-Мансийский АО	767,6	955,7	232,4	241,9	848,3	169,0	535,8
5	Иркутская область	127,8	153,3	240,8	195,3	1091,9	649,5	409,8
6	Хабаровский край	21,7	97,9	130,4	516,4	1443,8	143,1	392,2
7	Якутия	0,4	20,5	11,5	280,9	173,9	1350,8	306,3
8	Вологодская область	1,4	1,9	79,9	162,7	396,4	490,5	188,8
9	Пермский край	0,5	0,7	1,0	2,4	32,8	1072,9	185,0
10	Магаданская область	0,1	0,0	42,3	50,4	60,7	779,6	155,5
11	Забайкальский край	1,8	2,0	6,8	0,0	35,7	803,8	141,7
12	Еврейская авт. область	0,0	0,0	0,0	269,2	0,0	329,1	99,7
13	Республика Коми	3,3	52,1	74,3	99,8	278,8	0,0	84,7
14	Самарская область	61,0	81,4	76,2	71,3	102,2	95,5	81,3
15	Республика Тыва	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	462,0	77,0
16	город Санкт-Петербург	69,1	99,0	97,8	82,9	62,4	30,6	73,6
17	Архангельская область	6,0	54,1	68,1	70,0	147,8	20,5	61,1
18	Ленинградская область	41,9	87,3	92,4	54,2	57,5	32,6	61,0
19	Республика Хакасия	10,5	15,9	60,6	51,5	173,8	41,3	58,9
20	Камчатский край	0,0	0,0	6,2	284,9	37,5	9,6	56,4
21	Свердловская область	8,0	8,5	28,7	15,5	152,8	95,2	51,5
22	город Москва	48,3	60,4	43,4	59,8	54,1	36,7	50,5
23	Амурская область	23,1	40,9	0,4	152,8	48,2	33,8	50,0

Примечание – составлено авторами по данным ФНС

Высокий уровень активности по этому показателю принят с 500 млн руб., так что этот уровень превысили Оренбургская область, Красноярский край, Ямало-Ненецкий и Ханты-Мансийский автономные округа. Но если ХМАО и ЯНАО предоставляют широкие льготы

многим своим предприятиям, то Оренбургская область и Красноярский край отличились за счёт огромных льгот одному-двум предприятиям региона.

Средний уровень активности (от 50 до 500 млн руб. в среднем в год на одно предприятие) в таблице 17 проявляется у 19 субъектов РФ.

Таблица 18 – Объём налоговых расходов по отношению к собственным доходам регионального бюджета, %

	Субъект РФ	2014	2015	2016	2017	2018	1п2019	<i>среднее за 2014-2019 гг.</i>
1	Калининградская область	7,2	6,6	13,6	12,8	13,1	11,2	10,7
2	Ханты-Мансийский АО	18,2	15,8	3,7	5,2	12,9	3,0	9,8
3	Пермский край	4,7	6,6	7,6	4,2	3,3	6,0	5,4
4	город Севастополь		0,8	4,0	5,5	4,7	4,3	3,8
5	Оренбургская область	5,9	7,0	4,2	0,3	3,4	1,6	3,7
6	Иркутская область	2,9	3,0	3,3	2,8	4,2	4,2	3,4
7	Республика Тыва	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	19,7	3,3
8	Ямало-Ненецкий АО	0,7	3,3	2,3	2,0	4,9	6,4	3,3
9	Республика Крым		0,1	4,2	3,6	4,8	3,3	3,2
10	Ленинградская область	2,3	3,2	3,7	3,0	2,9	3,1	3,1
11	Магаданская область	0,0	0,0	2,3	3,2	3,0	7,5	2,7
12	Еврейская авт. область	0,0	0,0	0,0	3,7	0,0	8,8	2,1
13	Забайкальский край	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	10,9	1,8
14	Самарская область	1,7	2,2	1,7	1,3	1,7	2,0	1,8
15	Республика Алтай	1,6	2,9	1,5	2,0	1,3	1,2	1,8
16	Республика Саха (Якутия)	0,0	0,1	0,0	0,5	2,0	5,9	1,4
17	Вологодская область	0,0	0,0	0,4	0,8	2,5	3,8	1,3
18	Калужская область	1,3	0,5	1,2	1,3	0,9	1,1	1,1
19	Красноярский край	0,0	0,0	1,9	1,9	2,4	0,0	1,0

Примечание – составлено авторами по данным ФНС и Федерального казначейства

Из таблицы 18 видно, что Калининградская область, Ханты-Мансийский АО и Пермский край предоставили в среднем за 2014-2019 гг. такой объём льгот, что их налоговые расходы заметны на фоне собственных бюджета (т.е. составляют более 5% собственных доходов – высокий уровень). Средний уровень активности (от 1 до 5 процентов) в предоставлении льгот по НПО в этом отношении проявили ещё 16 регионов. Значение показателя ниже 1% здесь принято считать малозаметным.

При измерении отношения льгот по НПО к ВРП (таблица 19), на момент написания отчета невозможно было учесть 2018-2019 гг. в силу отсутствия статистики по ВРП за данные годы, поэтому для целей расчета среднего значения не принят и 2014 г. 2014 год исключается из рассмотрения, поскольку за этот период нет данных о налоговых расходах в рамках режимов ТОСЭР, СЭЗ, СПВ, РИП и СПИК.

Таблица 19 – Отношение предоставленных льгот по НПО к ВРП, %

	Субъект РФ	2015	2016	2017	<i>среднее за 2015-2017 гг.</i>
1	Калининградская область	0,75	1,46	1,35	1,19
2	Пермский край	0,66	0,81	0,44	0,64
3	Ханты-Мансийский АО	1,30	0,29	0,32	0,64
4	город Севастополь	0,13	0,62	0,97	0,57
5	Ленинградская область	0,46	0,51	0,40	0,46
6	Республика Крым	0,01	0,53	0,59	0,38
7	Оренбургская область	0,67	0,41	0,03	0,37
8	Иркутская область	0,32	0,41	0,33	0,35
9	Магаданская область	0,00	0,37	0,45	0,27
10	Республика Алтай	0,32	0,18	0,24	0,25
11	Самарская область	0,24	0,20	0,15	0,20
12	Ямало-Ненецкий АО	0,24	0,17	0,14	0,19
13	Еврейская авт. область	0,00	0,00	0,51	0,17
14	Красноярский край	0,00	0,22	0,21	0,14
15	Калужская область	0,07	0,16	0,18	0,14
16	город Санкт-Петербург	0,08	0,13	0,14	0,12
17	Тюменская область	0,30	0,03	0,02	0,11
18	Нижегородская область	0,13	0,12	0,08	0,11
19	Приморский край	0,04	0,05	0,21	0,10

Примечание – составлено авторами по данным ФНС и Росстата

В таблице 19 средний уровень начинается с 0,1% ВРП, и в него попадают 15 субъектов РФ. Выделяются высоким уровнем показателя (более 0,5% ВРП) Пермский край, Калининградская область, Ханты-Мансийский АО и Севастополь, хотя наверняка за последние годы будет высокий показатель и у Крыма.

Для последующего анализа определим регионы-лидеры налоговой политики по предоставлению льгот инвестиционной направленности с учетом средних значений рассмотренных критериев (число организаций-льготников, доля льготников, средний размер

льготы на одну организацию-льготника, отношение налоговых расходов к собственным доходам, отношение налоговых расходов к ВРП) за период 2014-2019 гг. Для этого определим пороговое значение по каждому из критериев и присвоим региону значение «1» в случае, если значение в регионе больше или равно порогового значения, и «0» - в случае если значение в регионе меньше порогового значения. Далее просуммируем полученные значения по всем пяти показателям и выделим лидеров.

Таблица 20 – Регионы-лидеры налоговой политики по предоставлению налоговых льгот по НПО

	Субъект РФ	Число получателей льгот, ед.	Охват льготами, %	Сумма льгот к собственным доходам, %	Сумма льгот к ВРП, %	Средний размер льготы, млн руб.	ИТОГ
1	Пермский край	6047	32,1%	5,4%	0,64%	185,0	5
2	Калининградская область	126	3,4%	10,7%	1,19%	40,3	4
3	город Севастополь	152	8,8%	3,8%	0,57%	2,3	4
4	Республика Крым	458	8,8%	3,2%	0,38%	2,4	4
5	Магаданская область	11	1,9%	2,7%	0,27%	155,5	4
6	Республика Алтай	95	10,5%	1,8%	0,25%	0,9	4
7	Ханты-Мансийский АО	43	0,6%	9,8%	0,64%	535,8	3
8	Ленинградская область	64	1,0%	3,1%	0,46%	61,0	3
9	Оренбургская область	3	0,1%	3,7%	0,37%	917,1	3
10	Иркутская область	21	0,2%	3,4%	0,35%	409,8	3
11	Ямало-Ненецкий АО	7	0,5%	3,3%	0,19%	798,7	2
12	Забайкальский край	5	0,3%	1,8%	0,00%	141,7	2
	Пороговое значение	50	1,5%	1,5%	0,20%	100,0	

Примечание – составлено авторами на основе данных ФНС

Регионы-лидеры по показателям использования льгот по НПО: описание и классификация

2.4 Выводы

По совокупности пяти критериев, подробно рассмотренных ранее, для целей налога на прибыль можно выделить 12 субъектов РФ: Пермский и Забайкальский края, Иркутскую, Калининградскую, Ленинградскую, Магаданскую и Оренбургскую области, Ханты-Мансийский и Ямало-Ненецкий АО, Республики Алтай и Крым, а также г. Севастополь.

Учитывая экономическую специфику данных регионов, особенности применяемых на их территории режимов преференциального налогообложения, а также особенностей регионального законодательства⁹ данные регионы-лидеры можно разделить регионы на

⁹ Применение пониженных налоговых ставок, которые были установлены субъектами РФ до дня вступления в силу Федерального закона от 3 августа 2018 года № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» и которые продолжают применяться в рамках переходного

следующие три категории исходя из применяемой ими политики предоставления налоговых льгот по налогу на прибыль организаций: географически обособленные регионы, сырьевые регионы и регионы с признаками использования механизмов налоговой конкуренции.

Категория 1: географически обособленные регионы РФ

К первой из них относятся те субъекты РФ, где законодательно предусмотрен федеральный режим налоговой поддержки инвесторов. Прежде всего речь идет о **Калининградской области**, на территории которой функционирует особая экономическая зона, площадь которой охватывает территорию всей области. Количество резидентов этой ОЭЗ является стабильным и имеет положительную динамику роста, что свидетельствует о востребованности сформированного в области преференциального режима деятельности. Так, резидентами ОЭЗ в Калининградской области являются почти 200 организаций, или более 5% всех организаций региона. Средняя сумма предоставляемых резидентам ОЭЗ налоговых льгот оценивается за период 2014-2018 гг. в значении 4,7 млрд руб. в год, причем уже в первом полугодии 2019 г. достигла почти 3 млрд руб. Объем льготирования ежегодно возрастает, что объясняется стабильным увеличением количества резидентов ОЭЗ. Например, в 2016 г. при сравнении с 2015 г. оно возросло почти на 23%, а в 2018 г. при сравнении с 2017 г. – почти на 50%, и именно в эти периоды наблюдался заметный прирост суммы предоставляемых организациям налоговых льгот.

Однако налоговая конкурентоспособность региона фактически обеспечена федеральным центром, поскольку органы власти Калининградской области не принимают участия в определении ставки налога на прибыль: хотя она и является льготной, но снижена в нормах НК РФ, а не закона субъекта РФ. В соответствии со ст. 288.1 НК РФ в течение первых шести налоговых периодов применяется ставка налога на прибыль в размере 0%, а в течение следующих шести налоговых периодов (т.е. с седьмого по двенадцатый годы) налог на прибыль исчисляется и уплачивается по ставке 10%. Причем отношение суммы льгот к собственным доходам области является очень высоким и в среднем достигает почти 11%, что выделяет этот регион на фоне большинства субъектов РФ. Учитывая, что с 2018 г. условия деятельности стали еще более благоприятными – срок применения пониженной ставки теперь исчисляется с периода, в котором организацией была получена первая прибыль, а не с периода после включения организации в реестр резидентов ОЭЗ, – вполне вероятно, что объем налоговой поддержки здесь сохранит тенденцию своего роста.

Налоговая поддержка является адресной, т.е. расположение организации на территории Калининградской области не является достаточным условием для получения льгот. Чтобы

периода, до 1 января 2023 г.

стать резидентом, помимо регистрации в налоговых органах области организация должна быть инвестором, реализующим на территории области проекты, предусматривающие инвестиции в форме капитальных вложений, минимальный объем которых в расчете на три года после включения организации в реестр резидентов составляет для большинства видов деятельности 150 млн руб. В свою очередь резидентами данной ОЭЗ не могут стать финансовые организации, и наряду с этим льготы не предоставляются под проекты, реализуемые с целью добычи полезных ископаемых, осуществления торговли, ремонта бытовых изделий и др.

В рамках предусмотренных условий на поддержку государства претендуют 235 зарегистрированных инвестиционных проектов, у которых общий объем заявленных инвестиций на первые три года реализации оценивается в сумме 127,03 млрд руб. [64]. Само наличие льготного режима деятельности обусловлено спецификой географического расположения Калининградской области, входящего в сферу геополитических интересов России. Учитывая, что режим особой экономической зоны регулируется федеральным центром, бюджету области предоставляются межбюджетные трансферты на поддержку организаций, являющихся резидентами этой зоны. Установленный срок функционирования ОЭЗ в Калининградской области – до 31 декабря 2045 г. [65].

Между тем широкое использование льгот по налогу на прибыль в связи с введением благоприятного режима деятельности на основе федерального законодательства характерно не только для Калининградской области.

С 1 января 2015 г. на территориях **Республики Крым и города федерального значения Севастополя** образована свободная экономическая зона. Она характеризуется комплексной хозяйственной специализацией, так как в цели ее создания заложено стимулирование развития многих отраслей региональной экономики, включая промышленность, сельское хозяйство, туризм, санаторно-курортную сферу, а также различных видов инфраструктуры. Срок ее функционирования – 25 лет [66].

Как и ОЭЗ в Калининградской области, свободная экономическая зона не ограничена территорией одного или нескольких муниципальных образований, но соответствует площади регионов, в границах которых создана, что в свою очередь обуславливает активное использование налоговых льгот. Так, в каждом из указанных субъектов РФ увеличивается доля организаций, пользующихся льготами, и по итогам первой половины 2019 г. уже находится на уровне 15%, а в абсолютном выражении льготами СЭЗ в части налога на прибыль пользуются около 900 организаций (в расчете на оба субъекта РФ). Несмотря на то что объем предоставляемых льгот не имеет устойчивой динамики, в сравнении с 2015 г.,

когда он не превышал и 100 млн руб., в 2018 г. составил 3,3 млрд руб., т.е. увеличился в 33 раза, что говорит о высокой роли льгот для экономики рассматриваемых регионов.

При этом важно учитывать, что субъекты РФ, в границах которых образована свободная экономическая зона, участвуют в регулировании налоговой ставки. В соответствии с п. 1.7 ст. 284 НК РФ для резидентов СЭЗ они вправе установить налоговую ставку (по региональной части налога на прибыль) в любом размере, не превышающем 13,5%. На сегодняшний день в границах СЭЗ ставка снижена, и применяется с момента внесения налогоплательщика в единый реестр участников СЭЗ в течение восьми налоговых периодов, при этом в течение первых трех периодов ставка снижается до 2%, а в оставшиеся периоды – до 6%. Сроки применения пониженной ставки, равно как и размер ее снижения, идентичны для обоих субъектов РФ ввиду применения на их территории единого режима деятельности. Как таковая пониженная ставка применяется в течение срока действия договора об условиях деятельности в СЭЗ, который может быть заключен только с теми организациями, которые зарегистрированы в Крыму либо Севастополе, имеют инвестиционную декларацию, т.е. намереваются реализовать инвестиционный проект, связанный с финансированием капитальных расходов (инвестиций в основной капитал), и готовы инвестировать в первые три года после заключения указанного договора не менее 30 млн руб.; для организаций, относящихся к категории субъектов малого и среднего предпринимательства минимальный объем инвестиций в 10 раз ниже (3 млн руб.).

В то же время регулирование ставки на региональном уровне в данном случае не отменяет того факта, что налоговая конкурентоспособность территорий СЭЗ существует в контексте федерального законодательства: даже если ставка не будет снижена субъектами РФ, она останется льготной, особенно принимая во внимание гарантии применения нулевой федеральной ставки налога на прибыль в течение десяти налоговых периодов после получения организацией первой прибыли от реализации проекта.

В свою очередь **Магаданская область** тоже относится к числу регионов, в которых реализуются федеральные механизмы налогового стимулирования. Здесь, как и на территории Калининградской области, создана особая экономическая зона в геополитических интересах страны. Благоприятный правовой режим деятельности введен с учетом отдаленности Магаданской области от промышленных центров России и необходим как для снижения стоимости товаров, которые производится и реализуются в области, так и для стимулирования процесса обновления основных фондов на ее территории. Однако он существенно отличается как границами действия, так и особенностями налогообложения прибыли. Прежде всего ОЭЗ в Магаданской области функционирует только в границах

города Магадана, а не всей области. Отсюда и масштаб использования налоговых льгот здесь ниже. Так, доля организаций, пользующихся пониженной ставкой налога на прибыль, сравнительно невысока, составляя за 2016-2018 гг. в среднем 2,5%. Соответственно, сумма предоставляемых налоговых льгот тут на порядок ниже (729 млн руб. в 2018 г.) и распределяется между сравнительно небольшим количеством организаций (чуть более 10 ед.).

Если обратиться к данным налоговой статистики, можно заметить, что период активного функционирования ОЭЗ в Магаданской области начинается с 2016 г.: именно тогда возросло количество бенефициаров льгот, стали значимыми и суммы этих льгот. Это не случайно. Первоначально особый правовой режим деятельности на территории Магаданской области должен был функционировать до 31 декабря 2014 г., поэтому на тот момент он был уже неперспективным и функционировал в «атмосфере» своего завершения. Тогда же заработал конкурирующий режим региональных инвестиционных проектов (РИП) для поддержки Дальнего Востока. В свою очередь налоговый режим деятельности тоже был другим: в период 2007-2014 гг. участники ОЭЗ освобождались от уплаты налога на прибыль в той части, в какой прибыль инвестировалась в развитие производства и социальной сферы на территории Магаданской области. По имеющимся данным, на 1 января 2014 г. в границах ОЭЗ было зарегистрировано 139 организаций, половина из которых занималась торговлей, однако ряд предприятий, которые реализовывали очень крупные инвестиционные проекты, в силу тех или иных обстоятельств не воспользовались льготами, которые им предоставлял режим ОЭЗ [67]. В свою очередь при продлении срока функционирования ОЭЗ был одновременно обновлен льготный налоговый режим, что позволило перезапустить его на новых принципах и встроить в систему иных мер налоговой поддержки регионов. Поэтому в 2014 г. льготами ОЭЗ воспользовались всего 4 организации, а сегодня их в три раза больше; хотя нельзя не отметить, что общее количество бенефициаров льготных ставок здесь имеет тенденцию снижаться.

Несмотря на то, что действующие правила налогообложения позволяют органам власти Магаданской области дополнительно регулировать ставку налога на прибыль, снижая ее для резидентов ОЭЗ в пределах от 0 до 13,5% (т.е. точно так же, как в свободной экономической зоне) на основании п. 1 ст. 284 НК РФ, на территории указанного региона в основном не практикуется снижение ставки ни для резидентов ОЭЗ (которые, таким образом, исчисляют налог на прибыль в региональной части по максимально возможной ставке, равной 13,5%), ни по другим основаниям, связанным с привлечением инвестиций. Исключение составляет пониженная налоговая ставка для участников региональных инвестиционных проектов и

специальных инвестиционных контрактов как пользователей льготного налогового режима, но он тоже гарантирован федеральным законодательством. В целом можно отметить, что ОЭЗ в Магаданской области – это инструмент инфраструктурного развития региона, поскольку более 40% инвестиций в его экономику вкладывают именно резиденты ОЭЗ, сфера деятельности которых связана главным образом с добычей полезных ископаемых и энергетикой [68]. Вместе с тем, срок функционирования данного налогового режима истекает 31 декабря 2025 г. [69].

Категория 2: сырьевые регионы РФ

Вторую группу субъектов РФ, на территории которых наблюдаются высокие объемы «потребления» налоговых льгот в виде пониженных ставок налога на прибыль, образуют ключевые регионы нефтегазовой отрасли России. Среди них особо место занимает **Ханты-Мансийский автономный округ**, на долю которого, по данным за 2017 г., приходится примерно 43% общероссийской добычи нефти [70] и который опережает все остальные российские регионы по сумме предоставляемых налогоплательщикам льгот. Для сравнения отметим, что в Пермском крае, где еще совсем недавно было сосредоточено наибольшее количество бенефициаров налоговых льгот, сумма льгот за 2018 г. там не превышала 5 млрд руб., тогда как на территории рассматриваемого региона за аналогичный период достигла почти 40 млрд руб. (или, в отношении к собственным доходам автономного округа, почти 13%) при гораздо меньшем количестве бенефициаров (около полусотни организаций), для каждого из которых сумма использованных льгот составила в среднем около 850 млн руб.

Такие показатели являются результатом налоговой политики, проводимой автономным округом в отношении своей ключевой промышленности: правом на исчисление налога на прибыль по льготной ставке наделены организации, которые владеют лицензиями на пользование участками недр, содержащими месторождения углеводородного сырья, и в рамках своей деятельности осуществляют инвестиции в основной капитал, а также финансируют расходы на проведение геологоразведочных работ на территории округа.

Региональная налоговая ставка снижается на 4 п.п., если в предыдущем году указанные организации обеспечили существенный прирост инвестиций: в объеме не менее 50% от капитальных вложений, осуществленных за два предшествующих налоговых периода, либо на 3 п.п. при условии, что налоговая экономия, возникающая в результате применения организацией пониженной ставки, находится в пределах 10% от объема капитальных вложений. Организации, предоставляющие услуги в области добычи нефти и природного газа и при этом являющиеся участниками консолидированной группы налогоплательщиков,

также входят в льготируемые категории налогоплательщиков, для которых налоговая ставка может снижаться на 4 п.п.

В целом, несмотря на преобладающую роль нефтегазовой отрасли в экономике региона, благоприятный налоговый климат в части налогообложения прибыли предусмотрен для широкого спектра организаций, деятельность которых связана как с добычей других природных ресурсов, так и, например, с производством, строительством, транспортными перевозками, но, как и прежде, для получения права на льготу требуется осуществлять инвестиции в основной капитал, и в перечисленных случаях объем таких инвестиций должен быть не меньше налоговой экономии от применения пониженной ставки. Одновременно с этим пониженная ставка используется и в ряде других случаев, в частности, как инструмент стимулирования инновационной деятельности малого и среднего бизнеса, а также поддержки управляющих компаний индустриальных (промышленных) парков, что важно в контексте обеспечения условий для технологического развития региона. Наряду с этим пониженные налоговые ставки установлены для участников региональных инвестиционных проектов и специальных инвестиционных контрактов.

К той же группе регионов относится другой уральской регион – **Ямало-Ненецкий автономный округ**, где добыча нефти и газа остается крупнейшей отраслью в структуре ВРП. На этот регион приходится более 81,3% добычи природного газа и 6,2% добычи нефти в России [71]. Наличие в бюджете округа существенных финансовых резервов позволяет властям округа проводить налоговую политику снижения ставки налога на прибыль.

Для организаций ведущей отрасли, т.е. осуществляющих добычу, транспортировку и сжижение природного газа на территориях полуострова Ямал и Гыданском полуострове, действует пониженная ставка в размере 13,5%, но при условии, если лицензией на пользование недрами в целях добычи полезных ископаемых предусмотрено направление добытого газа на сжижение до достижения накопленного объема добычи газа в размере 250 млрд куб. м.

В то же время, как и на территории Ханты-Мансийского автономного округа - Югры, снижение налоговой ставки осуществляется на разных основаниях, и во главу угла ставится принцип налогового благоприятствования организаций-инвесторов. Поэтому льготные ставки налога на прибыль применяются при реализации налогоплательщиком как стратегических / значимых приоритетных инвестиционных проектов (поддержка которых определяется региональным законодательством), так и региональных инвестиционных проектов / специальных инвестиционных контрактов, гарантии поддержки которых исходят из НК РФ. На уровне региональных решений наиболее благоприятные условия в виде

максимального снижения ставки до 13,5% предусмотрены для организаций, чьи проекты признаны стратегическими; в случае признания проекта значимым ставка снижается до 14,5%. Между тем, риски выпадающих доходов из-за применения пониженных ставок в этих случаях регион компенсирует особым условием пользования пониженными ставками, предполагающим обеспечение роста исчисленного налога на прибыль организаций в окружной бюджет. Это условие не применяется, только если стоимость капитальных вложений по проекту превышает 50 млрд руб., либо если сам проект планируется реализовывать не менее 10 лет, либо если проект является социальным (но и ставка тогда снижается лишь до 15,5%).

В отдельную категорию для целей налогообложения прибыли выделены организации, осуществляющие деятельность по обработке древесины и производству изделий из дерева и пробки, кроме мебели. Их ставка снижена до 13,5%. В 2018 г. объем льгот в денежном выражении значительно увеличился по сравнению с предыдущими периодами, достигнув 10,6 млрд руб., и эти огромные суммы распределяются между несколькими налогоплательщиками, число которых с 2014 г. не превышает и 10 организаций. Иными словами, бенефициары льгот принадлежат к крупному бизнесу.

К этой же группе мы отнесли **Иркутскую область**, в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета которой лидирующее положение занимают предприятия нефтедобывающей промышленности. А к предприятиям, обеспечивающим основной объем налоговых поступлений в региональную казну, относятся АО «Верхнечонскнефтегаз» и АО «Ангарская нефтехимическая компания» (входят в группу ПАО НК «Роснефть»), АО «ИНК-Капитал» (Иркутская нефтяная компания) [72]. Средняя сумма предоставляемых льгот за период 2014-2018 гг. в данном регионе составила 4,3 млрд руб. в год; льготами в среднем пользуются 22 налогоплательщика. Возможность применения льготной ставки, доступной в том числе при добыче угля, сырой нефти и природного газа, добычи полезных ископаемых, при осуществлении производства кокса и нефтепродуктов, промышленных газов, пластмасс, химических веществ и продуктов, в рамках пищевой, деревообрабатывающей, текстильной, фармацевтической промышленности, привязана к структуре региональной экономики и определяется соблюдением условия об осуществлении капитальных вложений, минимальный объем которых различается по видам деятельности и непосредственно влияет на размер льготной ставки. При этом нижняя граница льготной ставки в ближайшие годы будет смещаться вверх (т.е. повышаться). В 2019 г. минимальная ставка – 13,5%, а в 2022 г. она повысится до 16,5%. Сужение сферы действия льгот обусловлено запланированной на федеральном уровне отменой льготных ставок как таковых (с 2023 г.), а на уровне региона

сопряжено с целями избежать резкого возрастания налоговой нагрузки на организации. Кроме того, на территории области пониженная налоговая ставка является частью льготных налоговых режимов, включая особую экономическую зону, региональные инвестиционные проекты, территории опережающего социально-экономического развития, специальные инвестиционные контракты, индустриальные (промышленные парки).

Учитывая, что в **Пермском крае** существенную роль играют предприятия нефтяного сектора, мы также этот регион к группе сырьевых регионов¹⁰ с оговоркой, о которой будет сказано ниже. Так, ООО «Лукойл-Пермь», занимающаяся добычей нефти и газа, является крупнейшим налогоплательщиком итогам 2018 г. [73]. К другим крупнейшим предприятием региона относятся ООО «Лукойл-Пермнефтеоргсинтез» (бывший Пермский НПЗ), ПАО «Уралкалий» (производство удобрений и азотных соединений), ООО Лукойл-Пермнефтепродукт, (торговля твердым, жидким и газообразным топливом и подобными продуктами), ПАО «Газпром трансгаз Чайковский», ПАО ««Пермэнергосбыт»», ООО «Камский Кабель», оборонно-промышленное предприятие АО «ОДК-Пермские моторы» и телекоммуникационная компания АО «ЭР-Телеком Холдинг» [74].

Следует отметить, что налоговая политика края до 2018 г. заметно отличалась не только от политики других сырьевых регионов, но и от всех регионов в целом. Вплоть до 2018 г. фиксировалось беспрецедентно высокое количество пользователей (бенефициаров) льготных ставок налога на прибыль. В течение 2014-2017 гг. по льготным ставкам исчисляли налог на прибыль в среднем 47,7% организаций края, т.е. почти половина всех плательщиков налога на прибыль этого региона находились в сфере пониженного налогообложения. На территории края льготы ежегодно получали в среднем 9 тыс. организаций, в то время как у остальных регионов значения этого показателя ниже, причем в несколько десятков раз. Своего пикового значения сумма льгот достигла в 2016 г., составив почти 9 млрд руб. На сегодняшний день объем предоставляемых на территории края льгот выровнен и столь существенно не контрастирует при сравнении с аналогичными показателями других субъектов РФ. Этому способствовали изменения, внесенные Законодательным Собранием Пермского края в порядок налогообложения прибыли и сокративших перечень оснований, по которым можно было применять льготную ставку налога на прибыль.

В течение 2006-2017 гг. в границах Пермского края действовали предельно мягкие, почти формальные условия применения льготной ставки налога на прибыль, требовавшие от организации, желавшей уменьшить налог на прибыль, получать доходы в размере более 100 тыс. руб. либо привлекать наемных работников в количестве свыше 10 человек. Кроме того, 10 К крупнейшим предприятиям края относятся организации, занимающиеся и другими видами деятельности.

льготная ставка налога на прибыль, которая сама по себе была первоначально установлена в минимальном возможном значении 13,5%, использовалась, чтобы компенсировать организациям финансового сектора экономики (в их числе банки, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг) отсутствие права применять упрощенную систему налогообложения. Право на пониженную ставку автоматически возникало, если организация относилась к одной из перечисленных категорий налогоплательщиков, что сделало данный регион очень привлекательным для уплаты налога на прибыль и предопределило беспрецедентно широкий охват налогоплательщиков.

В то же время с 2016 г. власти края стали менять курс льготного налогообложения прибыли, смещая акценты преференций от массовой налоговой поддержки корпоративного сектора до адресного льготирования инвесторов, которые непосредственно вкладывают средства в развитие экономики региона. На практике это выразилось в том, что для указанных выше организаций ставки налога на прибыль, оставаясь льготными, стали поэтапно повышаться (в целях недопущения резкого увеличения налоговой нагрузки): в 2016 г. – до 15%, в 2017 г. – до 16,5%, а с 2018 г. и вовсе были отменены.

Влияние роста налоговых ставок с последующей отменой льгот наглядно прослеживается в динамике общего количества бенефициаров льготных налоговых ставок. При первом увеличении налоговой ставки количество бенефициаров снизилось почти на 13% (при сравнении данных за 2015-2016 гг.); эффект от второго повышения ставки был еще сильнее: из сферы действия льгот было выведено около трети прежних бенефициаров (при сравнении данных за 2016-2017 гг.). Отмена ставки сразу снизила их количество в 45 раз. Бенефициарами льгот по налогу на прибыль теперь являются примерно 150 организаций, доля которых в общем числе организаций края находится в пределах 1%. Однако сумма предоставляемых льгот за прошедшие годы, фоном которых стали изменения в краевом налоговом законодательстве, сократилась не столь значительно и по-прежнему высока в регионе, составляя 4,7 млрд руб. за 2018 г. и, важно заметить, почти такую же сумму только за первое полугодие 2019 г.

Последнее обусловлено предоставлением налоговых льгот организациям, осуществляющим капитальные вложения на территории края, с 2016 г. (т.е. с того налогового периода, когда стали повышаться ставки для основной части бенефициаров), что определяет высокий уровень налоговых расходов в текущих условиях. Организации, соответствовавшие выше названным условиям, могли продолжать исчисление налога на прибыль по более низкой ставке, в том числе в размере 13,5%, даже после изменений, но при новом условии, предполагавшем осуществление инвестиций в объеме, достаточном для снижения ставки

ниже общеустановленного уровня. Размер пониженной ставки для этих случаев не фиксировался, а для его определения стал использоваться показатель снижения налоговой ставки. Он является расчетной величиной и определяется как произведение частного от деления величины капитальных вложений на сумму налогооблагаемой прибыли организации и специального коэффициента, значение которого поэтапно увеличивалось: в 2016 г. коэффициент был установлен в значении 4,5; а в 2017 г. повысился до 9 (для целей выравнивания возможностей снижения ставки с учетом роста ее номинального размера).

Начиная с 2018 г., организации-инвесторы являются полностью самостоятельной категорией бенефициаров и применяют коэффициент 19, исходя из номинальной ставки 18%. Не отказываясь от снижения ставок налога на прибыль организаций после федерального запрета на их установление, Пермский край по-прежнему входит в число регионов, лидирующих по уровню «потребления» преференций в части налога на прибыль. Свой вклад в высокий рейтинг края также вносит снижение налоговой ставки в рамках льготных налоговых режимов, включая: территории опережающего социально-экономического развития, специальные инвестиционные контракты, индустриальные (промышленные) парки.

Оренбургская область отличается тем, что она является лидером по среднему объему льгот, приходящихся на одного бенефициара (около 1 млрд. руб. в год в среднем за 2014-2018 гг.), при том, что число бенефициаров таких льгот составляло в среднем всего лишь 3 организации за 2014-2018 гг., а в 2018-2019 гг. – две организации. Формы статистической налоговой отчетности не позволяют определить, к предприятиям какой отрасли относятся данные налоговые расходы. Наша гипотеза состоит в том, что они относятся к предприятиям топливно-энергетического комплекса, доля которого составляет 56% в общей доле промышленного производства Оренбуржья [75], и около 70% – в структуре поступлений по налогу на прибыль организаций [76]. На территории области расположен Волго-Уральский нефтегазоносный бассейн, работают свыше 20 нефтедобывающих компаний. Основными являются предприятия, входящие в ПАО НК «Роснефть», ПАО НК «РуссНефть» и ПАО «Газпром нефть». Кроме того, в Оренбургской области расположен один из крупнейших в мире газзаводов, входящий в структуру ПАО «Газпром».

К этой же группе можно отнести и **Забайкальский край**, который попал в лидеры только по результатам первой половины 2019 г. в силу значительных по объему налоговых расходов, которые были осуществлены в силу реализации СПИК либо РИП¹¹ на территории данного субъекта. Можно предположить, что такой рост налоговых расходов обусловлен

¹¹ В форме 5-П приведены совокупные данные по двум данным преференциальным режимам: «сумма недопоступления НПО из-за нулевой и пониженной ставки участникам, включенным в реестр РИП и СПИК».

началом работы Быстринского горно-обогатительного комбината [77], принадлежащего группе «Норникель», которому присвоен статус регионального инвестиционного проекта [78].

До 2019 г. сумма предоставляемых ежегодно льгот по налогу на прибыль была сравнительно невелика и за период 2014-2018 гг. достигла максимума в размере 36 млн руб. (2018 г.), однако только за первое полугодие 2019 г. резко увеличилась до 2,4 млрд руб., несмотря на то что количество пользователей пониженной ставки налога на прибыль (которое само по себе исчисляется в единицах налогоплательщиков) уменьшилось. Налоговая политика региона ориентирована на стимулирование деятельности организаций, реализующих инвестиционные проекты краевого значения, позволяя им исчислять налог на прибыль, зачисляемый в краевой бюджет, по ставке 13,5%. В число бенефициаров этой льготы также входят субъекты краевой государственной поддержки иностранных инвестиций в экономику края, реализующие приоритетные инвестиционные проекты, т.е. имеющие важное значение для решения социально-экономических задач края. При этом на снижение ставки могут претендовать только те организации, инвестиционные проекты которых направлены на финансирование производства в объеме не менее 20 млн руб., а на территории агроиндустриальных парков – не менее 5 млн руб. Помимо этого льготные налоговые ставки установлены для участников региональных инвестиционных проектов и резидентов территорий опережающего социально-экономического развития.

Категория 3: регионы с признаками использования инструментов налоговой конкуренции

К данной группе мы отнесли Ленинградскую область и Республика Алтай. Данные регионы несопоставимы друг с другом по абсолютным показателям предоставляемых льгот, а также по их направленности. В то же время в обоих регионах существует выстроенная политика предоставления льгот (Республика Алтай – поддержка АПК, обрабатывающих производств, услуг туризма, развития инфраструктуры; Ленинградская область – поддержка инвестиционных проектов, компаний-экспортеров информационных технологий, трейдеров (оптовая торговля товарами) управляющих компаний индустриальных парков, организаций-участников КГН), которые используются значительным количеством налогоплательщиков НПО как в абсолютных так и в относительных показателях.

Налоговая политика **Ленинградской области**, наоборот, характеризуется тем, что на ее территории активно продолжается практика применения пониженных ставок налога на прибыль, причем эта практика довольно разнообразна. Основной акцент ставится на оказании налоговой поддержки организациям, которые реализуют либо реализовали

инвестиционные проекты в сфере производства (бумаги, пищевых продуктов, нефте- и химических продуктов, лекарств, электронных изделий, машин, оборудования, автотранспортных средств и т.д.), причем инвестор должен обеспечить финансирование проекта прежде, чем использовать налоговую льготу (для гарантий целевой поддержки). В общем случае минимальный объем инвестиций в течение трех лет до применения льготы должен быть не меньше 300 млн руб.

Наряду с этим пониженная ставка налога на прибыль используется для достижения и других важных для области целей, включая поддержку экономики отдельных территорий, а именно Лодейнопольского и Подпорожского муниципальных районов, где достаточным условием для снижения налоговой ставки служит формирование не менее 70% доходов на территории этих районов при численности работников от 10 человек; и обеспечение технологического развития области, поскольку по льготной ставке исчисляют налог на прибыль управляющие компании индустриальных (промышленных) парков области, а также организации, экспортирующие информационные технологии.

Ставка также снижена в рамках льготного налогообложения участников специальных инвестиционных контрактов, резидентов территорий опережающего социально-экономического развития. Весь перечень льготлируемых категорий организаций еще шире, однако ставка для каждой такой категории унифицирована в значении 13,5%, за исключением организаций, являющихся участниками КГН и осуществляющих добычу, переработку нефти и газа, производство нефтепродуктов, их транспортировку и реализацию. Для них ставка налога на прибыль была установлена регионом на уровне 14%.

Иной порядок снижения ставки, равно как и сам факт пониженного налогообложения, в данном случае соответствует тому, что в Ленинградской области функционирует крупнейший на Балтике российский нефтеналивной порт, имея в виду морской торговый порт Приморск в Выборгском районе области.

В совокупности, по всем основаниям снижения налоговой ставки, следует вывод, что льготами пользуется достаточно крупный бизнес, так как доля организаций, применяющих пониженную налоговую ставку невелика (ее среднее значение варьируется вокруг 1%), а объем льгот по налогу на прибыль к собственным доходам области в 2018 г. приблизился к 3%, составив в абсолютном выражении 4,6 млрд руб., притом, что налоговыми льготами в Ленинградской области пользуются примерно 80 организаций. Иными словами, объем льгот, приходящийся на одного бенефициара, составляет около 60 млн руб. Столь высокие значения, вероятно, обусловлены деятельностью консолидированных групп налогоплательщиков, поскольку их роль в формировании налоговых доходов области очень

велика. Например, по данным за 2015 г. ряд организаций, расположенных в Ленинградской области, входили в состав 11 КГН, и при этом почти половина поступлений налога на прибыль в областной бюджет состояла из налоговых отчислений ответственных участников КГН [79].

Большое количество бенефициаров пониженной ставки налога на прибыль – в среднем около 100 организаций – также характерно и для **Республики Алтай**. За период 2014-2018 гг. доля организаций, которым предоставлялись налоговые льготы, в среднем составляет 11% от числа всех организаций республики. Но по сумме предоставляемых льгот республика сильно уступает регионам, которые рассмотрены выше, потому что объем льготирования в денежном выражении в разы ниже и по итогам 2018 г. оценивается в сумме 80 млн руб., в то время как бенефициарами льгот являются 85 организаций. То есть при высокой доле бенефициаров сумма льготы для каждого из них не превышает даже 1 млн руб.

В свою очередь, право применять пониженную ставку налога на прибыль в размере 13,5% возникает при условии реализации организацией инвестиционного проекта, успешно прошедшего процедуру конкурсного отбора и получившего статус проекта регионального значения. Под действием региональной налоговой поддержки находятся проекты, реализуемые по ключевым для региона направлениям экономического развития, включая агропромышленный комплекс, промышленность, сферу туризма, развитие инфраструктуры. При этом инвестор должен осуществить по проекту не менее 100 млн руб. капитальных вложений и не менее 50 млн руб. в рамках агропромышленного комплекса, чтобы применить льготу. Пониженной ставкой также вправе пользоваться организации, которые относятся к категории социальных инвесторов, являющихся участниками республиканской инвестиционной программы в социальной сфере. Таким образом, регион адресует льготы по налогу на прибыль лишь в небольшом количестве случаев, но в русле актуальных тенденций стремится поддерживать инвестиционную активность в границах своей территории.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Несмотря на то, что в классической трактовке конкуренция является соперничеством хозяйствующих субъектов друг с другом, конкурентный характер могут приобретать отношения между государствами и – помимо них – между субнациональными публично-правовыми образованиями.

Анализ развития бюджетно-налоговых отношений в Российской Федерации показал, что предпосылки для внутренней налоговой конкуренции появились вместе с переходом страны на рыночные отношения в экономике, когда субъекты РФ получили возможность взимать региональные налоги и для этих целей были наделены налоговыми полномочиями, т.е. приобрели налоговую автономию. Однако до завершения в России налоговой реформы и ликвидации зон офшорного типа налоговая конкуренция между субъектами РФ носила преимущественно недобросовестный характер, так как в силу ранее действовавших норм налогового законодательства отдельные регионы фактически превращались во внутренние офшоры, привлекая бизнес льготами в рамках режима свободных экономических зон, в границах закрытых административно-территориальных образований либо на основе налоговых льгот в региональной части налога на прибыль, объем которых был ограничен лишь суммой налога, зачисляемого в бюджет региона. Внутренние офшоры препятствовали нормализации экономической ситуации в стране и стимулировали бизнес регистрироваться там, где выгоднее платить налоги, вследствие чего региональная конкуренция становилась вредоносной по отношению к тем субъектам РФ, на территории которых налогоплательщики получали доходы, но не платили налоги. Отрицательное воздействие на условия конкуренции регионов также оказала децентрализация российской налоговой системы, имевшая место в середине 90-х гг.

Накопленный опыт распределения бюджетно-налоговых полномочий между центром и регионами в процессе поиска оптимальной модели налоговой системы позволяет выделить два механизма регулирования внутренней налоговой конкуренции: (1) предоставление широких налоговых полномочий при «ручном» контроле центра за их использованием в регионах с возможностями отмены льгот при несоблюдении тех или иных правил; (2) исключение тех положений налогового законодательства, которые создают условия и содержат предпосылки для экономически не оправданной конкуренции между регионами. Попытки государства урегулировать процесс применения налоговых льгот, с тем чтобы пресечь практику необоснованного льготирования, относятся к периоду проведения налоговой реформы в РФ и связаны с особенностями налогообложения в границах закрытых

административно-территориальных образований. Правила предоставления дополнительных налоговых льгот предполагали в том числе их согласование с Минфином России и предусматривали возможность их отмены, при этом финансовые ограничения должны были стать средством контроля выпадающих доходов бюджетной системы. Однако в конечном итоге проблема внутренних офшоров, формировавшихся в границах указанных территорий, была решена ликвидацией самой возможности вводить дополнительные налоговые льготы, что свидетельствует о перспективности регулирования конкуренции через совершенствование бюджетно-налогового федерализма (включая повышение качества налогового законодательства и при необходимости – ограничение в разумных пределах налоговой автономии субъектов РФ), нежели расширение налоговых полномочий субнациональных властей при последующем вмешательстве федерального центра в налоговую политику регионов, влекущего риски дестабилизации делового климата (когда налогоплательщик заранее не знает, отменят или нет предоставленную ему льготу).

После налоговых преобразований первой половины «нулевых», завершившихся ликвидацией внутренних офшоров, упорядочением отношений в области создания особых экономических зон и закреплением строгих рамок регулирования налога на прибыль на уровне субъектов РФ при общем снижении налоговой нагрузки, основные предпосылки для проявлений вредоносной налоговой конкуренции были исчерпаны. И на сегодняшний день в рамках обычного налогового режима полномочия субнациональных властей в достаточной степени регламентированы и фактически состоят из прав: использовать ранее пониженные ставки налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты субъектов РФ, по остаточному принципу; предоставлять налогоплательщикам инвестиционный налоговый вычет в случаях, установленных федеральным центром; регулировать отдельные элементы региональных налогов (ставки, льготы, порядок и сроки уплаты); а также «настраивать» специальные налоговые режимы (ЕСХН, УСН, ПСН). В составе этих полномочий все регионы России находятся в равном положении.

На сегодняшний день налоговая конкуренция между субъектами РФ не выделяется в качестве отдельного направления в рамках государственного регулирования экономических процессов. С одной стороны, это ведет к несогласованности мер налоговой политики РФ в части регионального налогообложения, из-за чего возникает эффект разнонаправленного движения, когда налоговые полномочия регионов в рамках общего налогового режима сужаются (что ограничивает внутреннюю конкуренцию), но при этом они расширяются по причине непрекращающегося (в течение всех последних лет) увеличения числа особых экономических и правовых режимов деятельности для инвесторов. Результатом такой

налоговой политики является массовое «расползание» льготных условий деятельности по регионам страны, когда исключением является не наличие льгот, а, наоборот, их отсутствие. Как следствие, внутренняя налоговая конкуренция перемещается в плоскость соперничества субъектов РФ за право установления на их территории благоприятного режима деятельности как центра притяжения инвестиций и доходов, в том числе из других регионов. С другой стороны, меры, косвенно ограничивающие внутреннюю налоговую конкуренцию, имея в виду прежде всего введение условия об отмене регионом неэффективных налоговых льгот для получения дотаций из федерального бюджета, прекращение регистрации консолидированных групп компаний в налоговых целях, не обеспечивают целостность и полноту регулирования такой конкуренции. Следует учитывать, что льготы, которые используются в качестве инструмента налоговой конкуренции, могут быть эффективными для региона, тем более если позволяют ему уводить налоговую базу и инвестиции из других регионов страны. Кроме того, наличие непродуманных и даже необоснованных налоговых льгот, создающих для региона риски потерь в собственных доходах, еще не говорит об их использовании для конкуренции с другими регионами, равно как об их отрицательном влиянии на финансовые интересы последних. В этих условиях должен существовать самостоятельный механизм регулирования внутренней налоговой конкуренции, который не будет ограничен мерами, которые лишь косвенно затрагивают вопросы конкурентных взаимоотношений регионов и имеют иную цель, чем собственно регулирование конкуренции.

В докладе произведен анализ значимости региональных налоговых льгот по пяти критериям: число организаций, получающих льготы; доля налогоплательщиков, получающих льготы; средний размер льготы; отношение налоговых льгот к собственным доходам бюджета и отношение налоговых льгот к ВРП.

По совокупности данных критериев для целей налога на прибыль были выделены 12 субъектов РФ: Пермский и Забайкальский края, Иркутская, Калининградская, Ленинградская, Магаданская и Оренбургская области, Ханты-Мансийский и Ямало-Ненецкий АО, Республики Алтай и Крым, а также г. Севастополь.

Учитывая экономическую специфику данных регионов, особенности применяемых на их территории режимов преференциального налогообложения, а также особенностей регионального законодательства данные регионы были разделены на следующие три категории исходя из применяемой ими политики предоставления налоговых льгот по налогу на прибыль организаций: географически обособленные регионы, сырьевые регионы и регионы с признаками использования механизмов налоговой конкуренции.

Географически обособленные регионы – это регионы, в которых льготные механизмы определяются федеральным центром в силу особенностей географического положения. К таким регионам относятся Калининградская область (на всей территории действует ОЭЗ), Магаданская область (на территории г. Магадан действует ОЭЗ), а также Республика Крым и г. Севастополь (на всей территории обоих субъектов действует СЭЗ). При этом власти Калининградской области не принимают участия даже в определении ставки налога на прибыль: хотя она и является льготной, но снижена в нормах НК РФ, а не закона субъекта РФ. Что касается остальных регионов из данной группы, то, хотя они и участвуют в регулировании ставки на региональном уровне, все же их налоговая конкурентоспособность существует в контексте федерального законодательства:

Сырьевые регионы – это крупные регионы, богатые природными ископаемыми, к которым в первую очередь можно отнести Ханты-Мансийский АО и Ямало-Ненецкий АО. К этой же группе мы отнесли Иркутскую область, Пермский край, Оренбургскую область и Забайкальский край. Последний попал в лидеры только по результатам первой половины 2019 г. в силу значительных по объему налоговых расходов, которые были осуществлены в силу реализации РИП на территории данного субъекта.

Регионы с признаками использования инструментов налоговой конкуренции. К данной группе мы отнесли Ленинградскую область и Республику Алтай. Данные регионы несопоставимы друг с другом по абсолютным показателям предоставляемых льгот, а также по их направленности. В то же время в обоих регионах существует выстроенная политика предоставления льгот (Республика Алтай – поддержка АПК, обрабатывающих производств, услуг туризма, развития инфраструктуры; Ленинградская область – поддержка инвестиционных проектов, компаний-экспортеров информационных технологий, трейдеров (оптовая торговля товарами) управляющих компаний индустриальных парков, организаций-участников КГН), которые используются значительным количеством налогоплательщиков НПО, как в абсолютных, так и в относительных показателях.

Такая классификация регионов позволяет сделать вывод о том, что в большинстве регионов со значимой политикой предоставления налоговых льгот по НПО, такие льготы предоставляются не в результате работы механизма внутренней налоговой конкуренции, а по иным причинам.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. John Black, Nigar Hashimzade, and Gareth Myles. A Dictionary of Economics (5 ed.) // Oxford University Press, 2017.
2. OECD Glossary of Statistical Terms – Competition. - URL: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=3163> (дата обращения 2019-05-05).
3. Федеральный закон от 26.07.2006 №135-ФЗ «О защите конкуренции» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
4. Толковый словарь Ожегова. - URL: <https://slovarozhegova.ru> (дата обращения 2019-05-05).
5. Распоряжение Правительства РФ от 19.05.2009 №691-р «Об утверждении Программы развития конкуренции в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
6. Либман А.М. Распределение налоговых доходов и налоговых полномочий в условиях налоговой конкуренции // Налоги и налогообложение. - 2007, № 6 [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
7. Пинская М.Р. Налоговая база территории: конкуренция и меры по расширению // Налоговая политика и практика. – 2011, № 8. – С. 26-30.
8. Тютюрюков Н.Н., Тернопольская Г.Б. Механизмы налогового стимулирования в региональном развитии // Налоги и налогообложение. – 2008, № 12. [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
9. Зозуля В.В., Журавлев П.Д. Гармонизация налоговых систем как способ ограничения налоговой конкуренции в условиях интеграции // Международный бухгалтерский учет. – 2014, № 31. – С. 20-27.
10. Blöchliger, H. and M. Nettle (2015), «Sub-central Tax Autonomy: 2011 Update», OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 20, OECD Publishing (<http://dx.doi.org/10.1787/5js4t79sbshd-en>).
11. Налоговый кодекс РФ. Часть первая, от 31.07.1998 №146-ФЗ [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
12. Федеральный закон от 25.04.1995 №64-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
13. Российский статистический ежегодник. 2003: Стат.сб. / Госкомстат России. – М., 2003. - 705 с.
14. Мащенко Е.С. Налоговый федерализм как базис социально-экономического развития страны // Мир науки и образования. – 2016, № 1.
15. Алиев Б.Х., Сулейманов М.М. Эволюция налогового федерализма в России // Финансы и кредит. – 2010, № 33. – С. 26-31.
16. Закон РФ от 14.05.1993 №4966-1 «О республиканском бюджете Российской Федерации на 1993 год» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
17. Федеральный закон от 01.07.1994 №9-ФЗ «О федеральном бюджете на 1994 год» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
18. Указ Президента РФ от 22.12.1993 №2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
19. Авдокушин Е.Ф. Международные экономические отношения: Учеб. пособие. – 4. изд., перераб. и доп. – М.: ИВЦ «Маркетинг», 1999. – 264 с.

20. 'Калмыкия – налоговый оазис в России' // «Деловая пресса», № 29 от 1 августа 2002 г. [Электронный ресурс]. - URL: http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mId_36_aId_121369.html (дата обращения: 2019-05-05).
21. Закон Республики Калмыкия от 28.01.1995 №7-І-3 «О предоставлении налоговых льгот отдельной категории плательщиков» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
22. Локтионов А.С. Использование налоговых льгот как инструмент инвестиционной политики в Республике Калмыкия // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование, 2002 г. [Электронный ресурс]. - URL: http://dpr.ru/journal/journal_9_4.htm (дата обращения: 2019-05-05).
23. 'Что такое офшор и опыт России в этом направлении' // РИА Новости. - URL: <https://ria.ru/20130321/928406561.html> (дата обращения: 2019-05-05).
24. Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
25. Письмо Госналогслужбы РФ от 21.08.1997 №БЕ-6-01/607 «Об усилении работы налоговых органов по контролю за налогами и сборами, вводимыми органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
26. Указ Президента РФ от 18.08.1996 №1214 «О признании утратившим силу пункта 7 Указа Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. №2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
27. Коваленко Е., Зинчук Г., Кочеткова С., Маслова С., Полушкина Т., Рябова С., Якимова О. Региональная экономика и управление: Учебное пособие, 2-е изд., перераб. и доп. – СПб.: Питер, 2008 – 288 с.: ил.
28. Федеральный закон от 30.01.1996 №16-ФЗ «О Центре международного бизнеса «Ингушетия» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
29. 'Русские народные офшоры: как Россия пыталась создать «налоговый рай»' // Юлия Кошкина, Banki.ru. - URL: <https://www.banki.ru/news/daytheme/?id=10566758> (дата обращения: 2019-05-05).
30. Федеральный закон от 22.08.2004 №122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
31. Постановление Правительства РФ от 19.06.1994 №740 «О зоне экономического благоприятствования на территории Ингушской Республики» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
32. Постановление Правительства РФ от 03.07.1997 №821 «О прекращении действия зоны экономического благоприятствования «Ингушетия» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.

33. Пояснительная записка к проекту федерального закона «Об Особой экономической зоне в Калининградской области» № 169329-4.
34. Закон РФ от 14.07.1992 №3297-1 «О закрытом административно - территориальном образовании» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
35. Файков Д. Ю. «Закрытые» города: мифы и реальность // Проблемы современной экономики. – № 3, 2008. - URL: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2141> (дата обращения: 2019-05-05).
36. Постановление Правительства РФ от 15.06.1998 №595 «О Правилах предоставления органами местного самоуправления дополнительных льгот по налогам и сборам юридическим лицам, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков в налоговых органах закрытых административно-территориальных образований» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
37. Алексеев А. ЗАТО не платят налогов // Российская газета - Федеральный выпуск №3427, от 12.03.2004 [Электронный ресурс]. – URL: <https://rg.ru/2004/03/12/zato.html> (дата обращения: 2019-05-05).
38. Федеральный закон от 31.07.1998 №150-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
39. Федеральный закон от 31.07.1998 №148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
40. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 06.03.1997 «Порядок во власти - порядок в стране (о положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
41. 'Что такое российские офшоры' // Газета «Коммерсантъ», №144 от 13.08.1999. - URL: <https://www.kommersant.ru/doc/223685> (дата обращения: 2019-05-05).
42. Федеральный закон от 02.04.1999 №67-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации о закрытых административно-территориальных образованиях» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
43. Федеральный закон от 31.12.1999 №227-ФЗ «О федеральном бюджете на 2000 год» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
44. Федеральный закон от 27.12.2000 №150-ФЗ «О федеральном бюджете на 2001 год» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
45. Федеральный закон от 30.12.2001 №194-ФЗ «О федеральном бюджете на 2002 год» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
46. Федеральный закон от 05.08.2000 №118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
47. Родионов А. Время не платить налоги // «Коммерсантъ Деньги», № 7 от 23.02.2004. - URL: <https://www.kommersant.ru/doc/452035> (дата обращения: 2019-05-05).
48. Федеральный закон от 08.12.2003 №163-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.

49. Федеральный закон от 31.05.1999 №104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
50. Пояснительная записка к проекту федерального закона «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» № 167003-4.
51. Федеральный закон от 27.11.2001 №148-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
52. Отчет о результатах функционирования особых экономических зон за 2016 год и за период с начала функционирования особых экономических зон // Минэкономразвития РФ. — URL: <http://economy.gov.ru/wps/wcm/connect/760efdea-088e-4a8a-8db7-28b51c9097fa/oez2016otchet.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=760efdea-088e-4a8a-8db7-28b51c9097fa> (дата обращения: 2019-05-05).
53. Отчет о результатах функционирования особых экономических зон за 2017 год и за период с начала функционирования особых экономических зон // Минэкономразвития РФ. — URL: <http://economy.gov.ru/wps/wcm/connect/f2144a23-78d2-44a3-8230-c36a8b24b43b/report2017.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f2144a23-78d2-44a3-8230-c36a8b24b43b> (дата обращения: 2019-05-05).
54. Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» №11078-7.
55. Федеральный закон от 28.11.2018 №456-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
56. Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» № 269132-7.
57. Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
58. Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» №274631-7.
59. Распоряжение Правительства РФ от 20.10.2018 №2268-р [Электронный ресурс]. - КонсультантПлюс. ВерсияПроф.
- .
60. Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс]. — Федеральная налоговая служба. — URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/
61. Консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов [Электронный ресурс]. — Федеральное казначейство. — URL: <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzheto/konsolidirovannye-byudzhety-subektov/>
62. Национальные счета [Электронный ресурс]. — Федеральная служба государственной статистики. — URL: <https://www.gks.ru/accounts>

63. Приказ ФНС России от 31.03.2017 N ММВ-7-21/271@ (ред. от 04.10.2018) «Об утверждении форм и форматов представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядков их заполнения» (Зарегистрировано в Минюсте России 12.04.2017 N 46348)

64. Сводные показатели Реестра резидентов ОЭЗ в Калининградской области [Электронный ресурс]. — Администрация Особой экономической зоны в Калининградской области. — URL: <https://oez.gov39.ru/docs/deyatelnost-rezidentov-osoboy-ekonomicheskoy-zony/>

65. Федеральный закон от 10 января 2006 г. № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»

66. Федеральный закон от 29 ноября 2014 г. № 377-ФЗ «О развитии Республики Крым и города федерального значения Севастополя и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя»

67. Коломойцева Н. Зона особого внимания [Электронный ресурс]. — EastRussia. — URL: https://www.eastrussia.ru/material/zona_osobogo_vnimanija/

68. Льготы Особой экономической зоны Магаданской области нужно распространить на добычу всех видов полезных ископаемых [Электронный ресурс]. — Колыма.RU. — URL: <http://www.kolyma.ru/index.php?newsid=75432>

69. Федеральный закон от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области»

70. Отчет Департамента недропользования и природных ресурсов Ханты-Мансийского автономного округа - Югры за 2017 год [Электронный ресурс]. — URL: <https://depprirod.admhmao.ru/deyatelnost/otchety-o-rabote-departamenta/1039755/2017>

71. Ямало-Ненецкий автономный округ сохранил максимально высокий уровень кредитоспособности по версии «Эксперт РА» [Электронный ресурс]. — Правительство Ямало-Ненецкого автономного округа. — URL: <https://www.yanao.ru/presscenter/news/7805/>

72. Флагманы бюджета Иркутской области [Электронный ресурс]. — Иркутская нефтяная компания. — URL: <https://irkutskoil.ru/press-center/media-about-us/flagmany-byudzheta-irkutskoy-oblasti/>

73. Самые платежеспособные-2019 [Электронный ресурс]. — Коммерсантъ. — URL: https://www.kommersant.ru/doc/4119898?from=main_2

74. Афанасьев С. Край Алекперова и соликамского провала: кто главные предприниматели Перми [Электронный ресурс]. — Реальное время. — URL: <https://realnoevremya.ru/articles/86407-top-100-krupneyshih-kompaniy-permskogo-kraja>

75. Промышленность Оренбургской области [Электронный ресурс]. — Оренбуржье. — URL: <http://www.orenburg-gov.ru/Info/Economics/Industry/prom/>

76. Доходы бюджета Оренбургской области на 30% — нефтегазовые [Электронный ресурс]. — Оренбургская политика. — URL: <http://orenpolit.ru/analytics/item/1327-dokhody-byudzheta-oblasti-na-30-neftegazovye>

77. Медное золото. «Норникель» запустил Быстринский ГОК [Электронный ресурс]. — Коммерсантъ. — URL: <https://www.kommersant.ru/projects/nornickel>

78. «Норникель» и Забайкальский край подписали соглашение о сотрудничестве [Электронный ресурс]. — Ведомости. — URL: https://www.vedomosti.ru/press_releases/2017/06/02/nornikel-i-zabaikalskii-krai-podpisali-soglashenie-o-sotrudnichestve

79. Основные направления налоговой политики Ленинградской области на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов [Электронный ресурс]. — Открытый бюджет Ленинградской области. — URL: http://budget.lenreg.ru/mydocs/budget_politic_2017_2.pdf